



Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea Magistrale
in Amministrazione, Finanza e
Controllo

Tesi di Laurea Magistrale

Il debito fiscale nel fallimento

Relatore

Ch. Prof. Antonio Viotto

Correlatore

Ch. Prof. Ernesto Marco Bagarotto

Laureando

Valeria Dal Bo

Matricola 848064

Anno Accademico

2017 / 2018

*“Nessuna conoscenza, se pur
eccellente e salutare, mi
darà gioia se la apprenderò
per me solo.”*

LUCIO ANNEO SENECA

*A chi mi ha permesso di studiare,
conoscere e imparare. A chi
sempre ha saputo ascoltare e
sostenere.*

INDICE

INTRODUZIONE

CAPITOLO I

RAPPORTO TRA DISCIPLINA FALLIMENTARE E DISCIPLINA TRIBUTARIA

| | |
|-----------------------------|---|
| 1. Premessa..... | 1 |
| 1.1 Evoluzione storica..... | 3 |
| 1.2 Disciplina attuale..... | 7 |

CAPITOLO II

IL DEBITO TRIBUTARIO SORTO PRIMA DEL FALLIMENTO

| | |
|--|----|
| 2. Premessa..... | 13 |
| 2.1 Il curatore..... | 14 |
| 2.1.1 La figura del curatore..... | 14 |
| 2.1.2 L'azione revocatoria..... | 24 |
| 2.2 Il privilegio del credito tributario..... | 27 |
| 2.2.1 Privilegio generale mobiliare..... | 29 |
| 2.2.2 Privilegio speciale mobiliare..... | 34 |
| 2.2.3 Privilegio speciale immobiliare..... | 37 |
| 2.3 Azioni individuali dell'Erario..... | 40 |
| 2.3.1 Divieto di azioni individuali..... | 42 |
| 2.3.2 Fermo amministrativo..... | 43 |
| 2.4 Insinuazione al passivo del credito tributario..... | 47 |
| 2.4.1 Legittimazione all'insinuazione..... | 50 |
| 2.4.2 Titolo idoneo all'insinuazione..... | 52 |
| 2.4.3 Insinuazione tardiva del credito erariale ed ammissione a riserva..... | 55 |

CAPITOLO III

L'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA CHE EMERGE DALLA PROCEDURA CONCORSUALE

| | |
|--|----|
| 3 Premessa..... | 61 |
| 3.1 Il reddito che emerge dalla procedura..... | 63 |
| 3.1.1 Le modalità di determinazione del reddito del periodo pre-concorsuale..... | 63 |
| 3.1.2 Le modalità di determinazione del reddito emerso nel corso del fallimento..... | 67 |

| | |
|---|----|
| 3.2 Il riporto delle perdite..... | 70 |
| 3.3 L'esercizio provvisorio..... | 76 |
| 3.4 L'esercizio di opzioni: il consolidato fiscale e il regime della trasparenza..... | 80 |
| 3.5 L'IVA e i tributi locali..... | 86 |

CAPITOLO IV

I RISVOLTI TRIBUTARI DELLA CHIUSURA DELLA PROCEDURA CONCORSUALE

| | |
|---|-----|
| 4 Premessa..... | 93 |
| 4.1 I casi di chiusura della procedura..... | 94 |
| 4.1.1 Il ritorno <i>in bonis</i> del fallito..... | 95 |
| 4.1.2 La cancellazione della società..... | 96 |
| 4.2 I giudizi pendenti..... | 99 |
| 4.3 Il credito di rivalsa del professionista..... | 104 |

CAPITOLO V

GLI ADEMPIMENTI FISCALI NEL FALLIMENTO

| | |
|--|-----|
| 5 Premessa..... | 109 |
| 5.1 Adempimenti prima della procedura | 110 |
| 5.2 Adempimenti durante la procedura..... | 117 |
| 5.3 Adempimenti alla chiusura della procedura..... | 119 |

CAPITOLO VI

L'INCASSO DEL CREDITO VERSO L'ERARIO

| | |
|--|-----|
| 6 Premessa..... | 125 |
| 6.1 La compensazione fiscale nel fallimento..... | 131 |
| 6.2 La cessione dei crediti tributari nel fallimento..... | 138 |
| 6.3 L'assegnazione dei crediti tributari nel fallimento..... | 144 |

CONCLUSIONE

BIBLIOGRAFIA

INTRODUZIONE

Il presente elaborato intende analizzare il debito fiscale all'interno della procedura concorsuale del fallimento.

A parere di chi scrive, l'argomento risulta essere molto delicato ed infatti, al fine di compiere tale obiettivo, si renderà necessario l'esame congiunto delle discipline civilistica, tributaria e fallimentare. Pur non essendo un tema sconosciuto alla dottrina, il trattamento del debito fiscale nel fallimento segue regolamentazioni e normative in costante aggiornamento, coinvolgendo inoltre interventi giurisprudenziali e di prassi. È evidente che in tale contesto emergono interessi contrapposti: l'interesse della massa dei creditori, la quale è assoggettata alle regole della legge fallimentare e intende ottenere il soddisfacimento delle proprie legittime pretese, e l'interesse dell'Amministrazione finanziaria, che fonda le proprie radici a livello costituzionale. La figura che detiene il difficile compito di conciliare i diversi interessi è il curatore, soggetto che sarà analizzato nel presente lavoro, delineandone il ruolo, le facoltà a lui attribuite e gli adempimenti impostigli dalla legge.

Il trattamento del debito fiscale è differente a seconda del momento in cui il debito stesso è sorto, così come è differente il rapporto intercorrente tra soggetto fallito, organi della procedura e Amministrazione finanziaria. Per questo, il lavoro sarà suddiviso nei momenti temporali in cui il debito tributario emerge: prima del fallimento o durante la procedura.

Per quanto riguarda il debito sorto prima del fallimento, ci si occuperà delle modalità secondo le quali l'Amministrazione finanziaria può esigere il pagamento del medesimo, nonché l'eventuale privilegio ad essa attribuito. Con riferimento al debito che emerge dalla procedura, invece, ci si soffermerà sull'analisi del reddito fallimentare,

nonché del trattamento di eventuali perdite pregresse. Inoltre si studieranno le conseguenze fiscali dell'ipotesi di prosecuzione dell'attività durante il fallimento mediante esercizio provvisorio e dell'ipotesi in cui l'azienda fallita avesse optato per particolari regimi fiscali prima dell'intervento dell'insolvenza. Successivamente, il presente lavoro concluderà il tema del trattamento fiscale del debito analizzando i risvolti tributari della chiusura del fallimento e l'ipotesi di ultrattività degli organi della procedura.

Si procederà, dunque, alla disamina di tutti gli adempimenti tributari posti in capo al curatore, sempre considerando la suddivisione temporale, la quale permette di identificare con chiarezza quali adempimenti dichiarativi e contabili siano da effettuarsi all'apertura della procedura, durante il fallimento ed alla sua chiusura.

Infine, l'ultimo capitolo sarà dedicato all'incasso del credito vantato nei confronti dell'Erario. Infatti, qualora alla chiusura della procedura dovessero emergere somme a credito, il curatore ha la facoltà di richiederne il rimborso. Tuttavia, esistono alcuni istituti che permettono di monetizzare tale credito, riducendo notevolmente i tempi di incasso. Si tratta di: compensazione fiscale, cessione del credito tributario e assegnazione del credito d'imposta. Sarà interessante, al riguardo, comprenderne la normativa per giudicare l'effettiva utilità degli stessi.

Con l'obiettivo di analizzare un argomento dalla disciplina tutt'altro che unitaria, ben conscia della vastità del tema, l'augurio è di proporre un lavoro chiaro e comprensibile ai più su quanto avviene in termini fiscali durante il fallimento.

CAPITOLO I

Rapporto tra disciplina fallimentare e disciplina tributaria

1. Premessa

Il fallimento è la più diffusa delle procedure concorsuali e nasce dall'esigenza di gestire una situazione atipica dell'impresa. Si tratta dello stato di insolvenza, la condizione per cui la società non è più in grado di adempiere regolarmente alle sue obbligazioni e di soddisfare le ragioni creditorie. Figura peculiare del fallimento è il curatore, il cui compito consiste nella gestione *super partes* ed in ottica conservativa del patrimonio del fallito, evitando che siano compiuti atti pregiudizievoli ai creditori e che questi ultimi aggrediscano il patrimonio intraprendendo azioni individuali¹, e nella formazione della massa attiva ricompresa nel fallimento da ripartire successivamente ai creditori secondo l'ordine di distribuzione previsto dalla legge.

Quando un'impresa è assoggettata al fallimento, la sua condizione è patologica e l'attività non prosegue regolarmente. Tuttavia per quanto la situazione sia straordinaria,

¹ DE MATTEIS S., *Rapporti tra processo tributario e fallimento*, Napoli, 6 febbraio 2015. MAURO M., *Il regime delle dichiarazioni e gli altri adempimenti fiscali*", in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 285. MORAS M., *Aspetti fiscali del fallimento. Relazione*, Pordenone, 28 novembre 2011.

essa resta parte della vita tributaria del soggetto fallito²: da ciò risulta inevitabile la convivenza di diritto fallimentare e diritto tributario. La dottrina³ sostiene che entrambe le discipline appartengono rispettivamente ad una sottocategoria del diritto di pari livello, tale da renderle indifferenti fra loro e causando non infrequenti conflitti⁴.

Il contrasto si rende evidente a causa degli interessi portati dalle due normative che hanno spinto alcuni autori a ritenere che l'Erario ecceda con gli adempimenti a carico degli organi fallimentari nel tentativo di salvaguardare la propria pretesa e pur di vedere i propri interessi soddisfatti⁵.

Lo studioso del tema ha il dovere di ricostruire il filo conduttore di questa complessa disciplina, guidato principalmente dalla normativa, ma con il supporto di giurisprudenza, prassi e dottrina che da anni ormai incrociano le loro vie per fare luce sugli aspetti di una materia in continua evoluzione e soprattutto dal carattere «speciale»⁶.

Prima di addentrarsi nel nucleo della disciplina, occorre delineare la realtà storica delle normative di riferimento e quanto è ora in vigore per il trattamento del debito fiscale nel fallimento.

² MONTELEONE M., a cura di, *Curatore fallimentare*, Milano, 2017, IPSOA, p. 524

³ DAMIANI M., *La valorizzazione dell'impresa nel diritto fallimentare*, in *Le procedure concorsuali tra "nuove frontiere" e prospettive di riforma*, a cura di Bonfatti S. e Falcone G., in *Giurisprudenza Commerciale*, Milano, 2002, Giuffrè il quale a sua volta fa riferimento a "osservazione degli studiosi e degli operatori pratici", p. 193

⁴ Il riferimento è a quanto sarà preso in esame nel corso della tesi, fattispecie talvolta emergenti prima del fallimento e dunque da trattare diversamente da quelle che insorgono nel corso della procedura.

⁵ DAMIANI M., *La valorizzazione dell'impresa nel diritto fallimentare*, cit., p. 193

⁶ JORIO A., *Accertamento e riscossione dei crediti tributari e procedure concorsuali*, in *Giur. Comm.*, 2017, p. 367 «Se una notte d'inverno un viaggiatore del diritto concorsuale, quale mi reputo, non aduso ad avventurarsi in sentieri sconosciuti, si imbattesse nel diritto tributario e si ritrovasse a dover dare un senso logico alla convivenza tra due mondi così diversi, governati da regole particolari, questo viaggiatore cercherebbe di trarsi d'impaccio affidandosi a questa semplice, ma per il vero semplicistica, constatazione: si tratta di due discipline speciali, destinate a non prevalere l'una sull'altra, ma ad offrire soluzioni di volta in volta ispirate alla ritenuta prevalenza or dell'una or dell'altra ragion d'essere».

1.1 EVOLUZIONE STORICA

Nel corso degli anni ha acquisito spessore l'analisi dell'aspetto fiscale di tutte le operazioni che vengono effettuate prima e nel corso del fallimento⁷, ciò dovuto principalmente alla necessità di fare luce su un ambito di dubbia chiarezza⁸ e, come già accennato, ricco di contrasti interni⁹. La materia risulta infatti complessa e fonda le sue radici nel R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (di seguito "Legge fallimentare" o "L. fall.") per quanto attiene le disposizioni riguardanti le procedure concorsuali, testo che è stato emanato nel dopoguerra ed ha subito poche modifiche sino all'inizio del secolo corrente¹⁰, mentre per la normativa tributaria fa riferimento al DPR del 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito "TUIR" o "Testo Unico"), al DPR del 26 ottobre 1972, n. 633 e D.Lgs. del 15 dicembre 1997, n. 446¹¹. Orbene l'eterogeneità delle norme è pacifica, trattandosi di discipline differenziate¹², pertanto l'incontro tra le due trova aspetti ostativi da entrambi i versanti, dovuti ad un'armonia che il legislatore negli anni ha aspirato ad ottenere e tuttavia non ha mai completamente raggiunto¹³. Si tratta infatti di

⁷ ZENATI S. – MANDRIOLI L., *I tributi nel fallimento. Attualità legislative e nuovi adempimenti fiscali e contabili del curatore*, Milano, 2000, IPSOA, p. VII. Gli autori attribuiscono la causa della maggiore importanza che il tema ha acquisito a due principali ragioni: la peculiarità dell'ambito e l'incertezza dell'Amministrazione Finanziaria nelle scelte operative, riferendosi alle funzioni in capo agli organi delle procedure. Citando testualmente: «Le carenze legislative e la frammentarietà delle disposizioni in materia, il più delle volte non coordinate tra loro, hanno generato una serie di ambiguità circa i compiti del curatore fallimentare, che hanno impedito ai professionisti responsabili delle procedure di individuare con precisione gli adempimenti ai quali erano tenuti, e per l'omissione dei quali avrebbero potuto essere sanzionati [...]».

⁸ MICCINESI M., *Principi generali del regime fiscale del fallimento ai fini delle imposte sui redditi: lineamenti evolutivi e sistematici*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 83

⁹ ZENATI S. – MANDRIOLI L., *I tributi nel fallimento. Attualità legislative e nuovi adempimenti fiscali e contabili del curatore*, cit.

¹⁰ RORDORF R., *Prefazione*, in AMBROSINI, *Il nuovo diritto della crisi d'impresa: l. 132/15 e prossima riforma organica. Disciplina, problemi, materiali*, Torino, 2016, Zanichelli Editore, p. 1 sostiene che l'impianto generale della legge fallimentare, per quanto creato addietro nel tempo, sia solido e che gli interventi che sono stati in seguito attuati sono stati dovuti alla sopravvenuta costituzione della Repubblica, modifiche peraltro attuate per la maggior parte dalla Corte Costituzionale.

¹¹ Il riferimento è rispettivamente a: imposte sul reddito, IVA ed IRAP.

¹² MAURO M., *Contributo allo studio delle dinamiche tributarie nel fallimento*, Roma, 2009, Aracne, p. 11

¹³ MICCINESI M., *Principi generali del regime fiscale del fallimento ai fini delle imposte sui redditi: lineamenti evolutivi e sistematici*, cit., sostiene che «l'applicazione degli ordinari regimi impositivi sulle

soluzioni normative che col tempo stanno attenuando le problematiche, levigando quelle che risultano maggiormente conclamate, seppur incontrando talvolta resistenze. A titolo di esempio si consideri la necessità di ridurre i tempi delle procedure fallimentari: tale questione è stata oggetto di intenti del legislatore con la legge delega n. 80/2005, attuata con il D.Lgs. n. 5/2006, e anche del decreto legge 27 giugno 2015, n. 83 poi convertito in legge dalla L. n. 132/2015¹⁴. Alla luce degli interventi legislativi, frequenti dopo il D.L. n. 35/2005¹⁵, si nota una progressiva “privatizzazione” nella gestione delle procedure¹⁶. Gli strumenti per la soluzione dell’insolvenza hanno assunto in taluni casi carattere privatistico, come ad esempio la composizione della crisi da sovraindebitamento che si basa sugli accordi stretti tra creditore e debitore per definire la crisi¹⁷.

Tuttavia tale natura privatistica non risulta coerente con l’interesse dell’Erario, il quale fonda le proprie pretese impositive nella Costituzione e tali sono definite nel «rapporto d’imposta»¹⁸ la cui natura è pubblicistica¹⁹. La necessità di creare una

attività connesse al fallimento e alle altre procedure concorsuali è da sempre apparsa come un giogo pesantissimo, talvolta insopportabile». Il risvolto della medaglia è il medesimo, in tal senso MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino, 2011, Giappichelli, p. 3 solleva il problema “dell’incubo fiscale” del fallimento, riferendosi al difficile connubio fra l’Erario, che si occupa della riscossione dei tributi, e della procedura concorsuale, la quale è preordinata alla soddisfazione di ogni creditore, incluso l’Erario che da sempre è ritenuto di “*scomoda presenza*”.

¹⁴ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 6 riporta l’intento del legislatore di ridurre i tempi della procedura fallimentare con riferimento alla volontà del D.Lgs. n. 5/2006. A tal riguardo si veda anche ACIERNO R. – CINIERI S., *Aspetti fiscali della riforma fallimentare*, Milano, 2006, IPSOA, p. 14-15 e VITIELLO M., *Il nuovo curatore fallimentare*, Milano, 2016, Giuffrè, p. 62. In riferimento al D.L. n. 83/2015, questo afferma, citando testualmente: «[...] Ritenuta, inoltre, la straordinaria necessità e urgenza di emanare disposizioni per migliorare l’efficienza delle procedure [...] attraverso una significativa riduzione dei termini stabiliti per il compimento di adempimenti procedurali;».

¹⁵ Decreto legge convertito nella legge n. 80 del 2005 e nel D.Lgs. n. 5 del 2006. Del parere riportato è RODOLF R., *Prefazione*, cit., p. 2 il quale definisce la serie di interventi come «*sorta di indeterminabile sciame sismico*». Della medesima idea è AMBROSINI S., *Il nuovo diritto della crisi d’impresa: l. 132/15 e prossima riforma organica*, Torino, 2016, Zanichelli Editore p. 67

¹⁶ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 6 e TERRANOVA G., *Diritti soggettivi e attività d’impresa nelle procedure concorsuali*, in *Giur. Comm.*, 2017, p. 669

¹⁷ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 6

¹⁸ Risoluzione Agenzia delle Entrate, 16/05/2006, n. 67/E, in <http://agenziaentrate.gov.it/>. Nella risoluzione appena menzionata, l’Agenzia delle Entrate fa riferimento al “rapporto d’imposta”, definendolo come quel rapporto in virtù del quale Amministrazione e contribuente sono legati da poteri e doveri al fine di determinare ed adempiere all’obbligazione tributaria.

disciplina il più possibile coerente ed uniforme ha spinto anche il Legislatore tributario a riformare le fondamenta dell'imposizione nell'insolvenza, riconoscendo la difficile applicazione dei regimi ordinari dei testi tributari alle procedure concorsuali²⁰. Prima dell'entrata in vigore del TUIR, in particolare con la riforma tributaria del 1972-1973²¹, il legislatore prese consapevolezza che le procedure concorsuali fossero parte della vita fiscale dell'impresa e che dunque la fase d'insolvenza, seppur molte volte stadio terminale dell'esistenza di un'attività, prevedesse la continuazione dell'imposizione. Fu allora che venne enucleato il principio di liquidazione fallimentare²²: i beni posseduti dall'impresa producono reddito imponibile in capo alla stessa fino al momento della loro cessione, in cui di fatto si verifica il trasferimento della soggettività impositiva a colui che acquisisce tali beni. Ciò non si verifica in caso di fallimento se non a seguito della liquidazione, in cui si ha il cambiamento di soggettività e la rilevazione del valore dei beni²³. Tuttavia a questo principio non seguirono direttive circa le modalità di quantificazione di tale valore né tantomeno circa la sua rappresentazione e tassazione. È con l'entrata in vigore del Testo Unico che il legislatore colmò le lacune, prevedendo disposizioni correttive necessarie in costanza di procedura concorsuale al fine della

¹⁹ MAURO M., *Contributo allo studio delle dinamiche tributarie nel fallimento*, cit., p. 12

²⁰ MICCINESI M., *Principi generali del regime fiscale del fallimento ai fini delle imposte sui redditi: lineamenti evolutivi e sistematici*, cit.

²¹ La legge che stabilisce i punti essenziali della riforma del "vecchio sistema tributario" è la n. 825 del 9 ottobre 1971 la quale si ispirava ai «principi costituzionali del concorso di ognuno in ragione della propria capacità contributiva e della progressività».

²² MICCINESI M., *Principi generali del regime fiscale del fallimento ai fini delle imposte sui redditi: lineamenti evolutivi e sistematici*, cit., p. 85 sostiene che la liquidazione nel fallimento consiste nella disgregazione del patrimonio dell'impresa, comportando la definitiva chiusura del ciclo impositivo. Miccinesi richiama inoltre STEVANATO D., *Profili del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, in *Commentario alla legge fallimentari, disposizioni penali e saggi conclusivi* diretto da Cavallini, Milano, 2010, p. 116 in cui l'autore afferma che la sostanziale differenza della liquidazione nel fallimento dalla liquidazione ordinaria è il diverso scopo che gli elementi disgregati assumono. Nel fallimento invero questi sono strumentali al pagamento dei creditori e delle spese di procedura.

²³ Sul tema si è espresso anche STEVANATO D., *La determinazione del patrimonio netto iniziale ai fini delle imposte sui redditi*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 105. L'autore sostiene che la tesi secondo cui l'insorgere del fallimento sia causa di cessazione dell'attività è facilmente contrastata dall'esigenza del diritto tributario di definizione dei redditi. È infatti pacifico che «i beni appartenenti all'impresa non escano dal relativo regime giuridico-patrimoniale senza prima aver scontato le imposte sulle plusvalenze in relazione ad essi maturate».

rilevazione della base imponibile²⁴. Riguardo al tema è il DPR n. 322/1998 il primo intervento dopo l'entrata in vigore del TUIR²⁵ che, nonostante alcune modificazioni, continua a regolare le modalità per la presentazione delle dichiarazioni di imposte sui redditi, IVA ed IRAP²⁶. Per quanto concerne il trattamento in specifico dell'IVA, il testo di riferimento è il DPR n. 633 del 26 ottobre 1972. Nato anch'esso dalla riforma tributaria del 1972-1973, il DPR n. 633/1972 istituisce e disciplina l'imposta sul valore aggiunto (IVA) occupandosi anche delle disposizioni per il fallimento all'art. 74-bis. L'articolo, più volte revisionato, definisce i termini di adempimento degli obblighi di fatturazione e di registrazione, sia per le operazioni effettuate anteriormente alla dichiarazione di fallimento, sia per quelle effettuate successivamente. Da ultimo, testo fondamentale da richiamare in questa sede, è il D.Lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997, mediante il quale il legislatore istituisce l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)²⁷ ed all'art. 19, comma 6, descrive le modalità di trattamento del tributo nei casi di fallimento. Gli articoli appena menzionati – art. 74-bis DPR n. 633/1972 ed art. 19 D.Lgs. n. 446/1997 – saranno oggetto di approfondimento nel corso del presente lavoro.

Alla luce di tutta la normativa richiamata, risulta palese la non omogeneità e l'assenza di sistematicità della disciplina in materia, osservando che per il trattamento fiscale delle procedure concorsuali – e con ciò si intende tanto l'obbligazione tributaria che emerge nel corso della procedura, quanto i debiti sorti anteriormente ad essa – è necessario consultare testi di natura diversa, ricchi di commistioni reciproche che

²⁴ MICCINESI M., *Principi generali del regime fiscale del fallimento ai fini delle imposte sui redditi: lineamenti evolutivi e sistematici*, cit., p. 86

²⁵ ZENATI S. – MANDRIOLI L. *I tributi nel fallimento. Attualità legislative e nuovi adempimenti fiscali e contabili del curatore*, cit., afferma che da allora «le procedure concorsuali sono oggetto di disposizioni specifiche ed autonome» per cui il legislatore intendeva ricondurre gli adempimenti per le dichiarazioni in un unico ambito che rispettasse l'annualità del periodo d'imposta.

²⁶ Nel corso del presente lavoro sarà preso in considerazione il decreto legislativo, analizzando in particolare gli articoli riguardanti gli adempimenti fiscali in capo al curatore.

²⁷ Il decreto legislativo n. 446/1997 prevede inoltre la «revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef», «l'istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché il riordino della disciplina dei tributi locali».

rendono le discipline più frammentarie e la ricerca del corretto regime, da applicare ad ogni caso, più difficile da comprendere²⁸.

1.2 DISCIPLINA ATTUALE

L'istituto del fallimento è stato introdotto nel nostro ordinamento nel 1942 e da allora ha subito profonde modifiche in accordo con l'evoluzione della società ed in adeguamento al diritto comunitario²⁹ e ai modelli maggiormente all'avanguardia. Tale procedura si pone come obiettivo la risoluzione della crisi d'impresa, una condizione che si concretizza qualora un'impresa privata che eserciti un'attività commerciale³⁰ versi in stato di insolvenza³¹, ossia non sia più in grado di adempiere regolarmente alle sue obbligazioni³². Occorre porre l'attenzione sulla definizione appena data e operare una riflessione in merito allo stato di insolvenza. Il dissesto rappresenta una condizione

²⁸ MAURO M., *Contributo allo studio delle dinamiche tributarie nel fallimento*, cit., p. 12 attribuisce al giurista il compito di individuare le soluzioni ai problemi pratici che dovessero insorgere, richiamando ALLORIO E., *La cosa giudicata rispetto a terzi*, Milano, 1935, p. 8

²⁹ PANZANI L., *Introduzione*, in *Il nuovo diritto della crisi d'impresa: l. 132/15 e prossima riforma organica*, di Ambrosini S., Torino, 2016, Zanichelli, p. 7 riporta l'obiettivo di massimizzazione del valore dell'impresa a favore di creditori e *stakeholders* il quale è stato inserito fra gli obiettivi principali della Raccomandazione 2014/135/UE del 12 marzo 2014 della Commissione europea «su un nuovo approccio al fallimento delle imprese e all'insolvenza» al fine di armonizzare la disciplina fallimentare in tutta l'Unione.

³⁰ L'art. 1 della Legge *fallimentare* definisce il presupposto soggettivo del fallimento. L'impresa privata può essere esercitata sia in forma individuale che societaria e l'attività svolta deve essere compresa in quelle previste all'art. 2195 del codice civile, ossia attività commerciale.

³¹ La denominazione di “stato di insolvenza” è tuttavia ormai obsoleta posto che i più recenti interventi legislativi, fra cui la nuovissima riforma fallimentare proposta con la L. n. 155 del 19 ottobre 2017, intervengono sulla disciplina con modifiche volte alla previsione della crisi. Si pensi al meccanismo di allerta inserito nella proposta appena menzionata per cui il revisore legale sarebbe tenuto ad avviare una procedura di crisi interna all'insorgere di sintomi di crisi. Si parla dunque di “stato di crisi”, identificando una situazione anche solo di pericolo di insolvenza. Di questo avviso è PANZANI L., *Introduzione*, cit., p. 8.

³² Come definito dall'art. 5 L. fall. Si parla di “stato” di insolvenza e non di “caso” di insolvenza poiché la situazione che genera fallimento è patologica e perdura nel tempo l'inadempimento del fallito alle proprie obbligazioni. Il tema è stato più volte chiarito anche in giurisprudenza. A titolo di esempio: Cass., sez. un., 13 marzo 2001, n. 115 «lo stato d'insolvenza dell'imprenditore commerciale, quale presupposto per la dichiarazione di fallimento, si realizza in presenza di una situazione d'impotenza, strutturale e non soltanto transitoria, a soddisfare regolarmente e con mezzi normali le proprie obbligazioni a seguito del venir meno delle condizioni di liquidità e di credito necessarie alla relativa attività», richiamata da Cass. 20 marzo 2014, n. 6307. Nello stesso senso: Cass., sez. un., 11 febbraio 2003, n. 1197.

non transitoria, una patologia della società consistente, da una parte, nell'eccessiva esposizione debitoria dovuta all'accumulo di obbligazioni e, dall'altra, da una riduzione della liquidità ovvero del credito necessari alla solvibilità. Le circostanze sintomatiche sono tuttavia varie, poiché la mera incapacità sopravvenuta di adempiere regolarmente alle obbligazioni risulta un concetto vago che poco chiarifica la realtà di crisi³³. La dottrina si è espressa in merito, definendo le manifestazioni di insolvenza come fatti costitutivi, ossia l'insieme dei segnali idonei a rilevare lo stato di decozione, ovvero come fatti indiziari³⁴, meri indicatori presuntivi. Ciò che va comunque evidenziato è che l'emersione di tali condizioni si potrebbe avere a seguito tanto di una serie di inadempimenti quanto di uno solo, purché significativo³⁵. Da menzionare vi sono inoltre le casistiche riportate all'art. 7 L. fall., alcuni dei cosiddetti "fatti esteriori" che indicano l'insolvenza del debitore. Essi sono i casi per cui il pubblico ministero risulta legittimato a proporre istanza di fallimento del debitore. In particolare al punto sub 1) del primo comma dell'art. 7 è richiamata l'insolvenza rilevata durante un procedimento

³³ FERRO M., *La legge fallimentare. Commentario teorico-pratico*, 2007, CEDAM, Padova, p. 34 richiama sul punto ANDRIOLI V., *Fallimento* (dir.priv.), Enc. D., XVI, Milano, 1967 il quale sostiene che la regolare soddisfazione delle obbligazioni «significa un bel nulla se non si individuano le norme a stregua delle quali la soddisfazione deve definirsi legittima oppure no» intendendo porre l'attenzione sui fatti esteriori che la legge deve identificare – parla di canonizzazione delle regole – per individuare con maggiore puntualità la manifestazione di uno stato di insolvenza.

³⁴ Si veda sul punto: Cass. 15 dicembre 2017, n. 30209 e Cass. 28 aprile 2006, n. 9856. TERRANOVA G., *Diritti soggettivi e attività d'impresa nelle procedure concorsuali*, cit., p. 671 scrive «lo stato d'insolvenza può essere dichiarato anche quando non si è verificata una cessazione dei pagamenti, e cioè anche se i flussi finanziari e a liquidità residua dell'impresa consentirebbero di pagare ancora per un po' di tempo le obbligazioni in scadenza». Terranova continua specificando che nell'ordinamento italiano non vi è alcuna legge che preveda la distinzione fra debiti con scadenza prossima e debiti con scadenza futura, perciò la capacità di «adempire regolarmente alle proprie obbligazioni» asserisce a qualsiasi obbligazione. Da ciò si evince dunque che l'emersione di un'insolvenza potrebbe non essere con coinvolgimento di fattori finanziari, bensì riguardante fattori economici e patrimoniali.

³⁵ TERRANOVA G., *Diritti soggettivi e attività d'impresa nelle procedure concorsuali*, cit., p. 671. Cass. 15 gennaio 2017, n. 576 afferma inoltre che non è richiesta necessariamente l'esistenza di inadempimenti, posto che gli stessi potrebbero anche non esserci e che l'insolvenza venga rilevata da fatti esteriori idonei a rappresentare la decozione. Aggiunge inoltre che esiste la possibilità di escludere la rilevanza di tali fatti qualora si tratti di inadempimenti irrilevanti. Esaustiva è inoltre la massima di Cass. 28 marzo 2018, n. 7589 secondo cui «il giudizio sulla sussistenza dello stato di insolvenza si sostanzia nella valutazione complessiva dello stato di impotenza patrimoniale al regolare adempimento delle obbligazioni, che può essere condotto alla stregua dell'inadempimento anche solo di un credito ingente, il quale sia indicativo dello stato di illiquidità».

penale³⁶, la fuga o la latitanza dell'imprenditore, la chiusura dei locali dell'impresa o la diminuzione fraudolenta dell'attivo, mentre al punto sub 2) si richiama l'insolvenza che risulta da una segnalazione del giudice emersa nel corso di un procedimento civile³⁷.

Sorge spontaneo ipotizzare che tale condizione possa derivare inoltre dal perpetrarsi di comportamenti nocivi all'attività posti in essere dall'imprenditore e da qui giungere alla conclusione di colpevolezza del soggetto responsabile³⁸. È corretto ritenere che l'imprenditore in stato di crisi sia vincolato dalla legge ad assumere una condotta volta ad evitare l'aggravamento del dissesto ed invero, qualora sia palese la condizione, egli stesso è chiamato, a norma dell'art. 6 L. fall., a presentare la richiesta di fallimento anche al fine di non incorrere nel reato di bancarotta semplice *ex art. 217 L. fall.*³⁹. Per quanto concerne le società di capitali – che per natura detengono maggiori quantità di credito e si evince perciò che un loro dissesto possa essere di entità maggiore di quanto sia per le società di persone assoggettabili alla procedura e per le imprese individuali – gli amministratori sono i soggetti responsabili. Nel loro amministrare e gestire la società, essi detengono il pieno potere nel compimento degli atti e ciò col principale obiettivo, nonché dovere, di massimizzare il valore dell'azienda in ottica *shareholder*. È noto che le scelte assunte dagli amministratori siano salvaguardate dalla cosiddetta *business judgement rule*, la quale permette agli stessi di strutturare gli assetti della propria attività come ritengono essere più opportuno, senza venire per questo

³⁶ Il pubblico ministero è legittimato a chiedere il fallimento anche qualora abbia avuto evidenza dello stato d'insolvenza mediante procedimento penale instaurato contro soggetti terzi. Così Cass. pen., 30 novembre 2016, n. 2228 e Cass. 16 novembre 2016, n. 23391.

³⁷ Secondo Cass. 10 agosto 2017, n. 19927, qualora un giudice rilevi lo stato d'insolvenza nel corso di un procedimento civile può in qualsiasi momento dell'intero corso del procedimento segnalarlo al pubblico ministero che risulta in tal modo legittimato ad avanzare istanza di fallimento.

³⁸ FERRO M., *La legge fallimentare. Commentario teorico-pratico*, cit., p. 33

³⁹ PANZANI L., *Introduzione*, cit., p. 40. Si veda Cass. pen., 21 aprile 2017, n. 28609 in cui si rammenta che «oggetti di punizione ai sensi della L. Fall., art. 217, comma 1 [...] è anche il semplice ritardo nell'instaurare la concorsualità, a prescindere dalla rimproverabilità di comportamenti ulteriori che siano in qualche modo concorsi nell'aggravamento del dissesto». aggiungendo poi che per incorrere in reato di bancarotta è sufficiente che «lo stesso aggravamento costituisca il naturale esito del prolungamento dell'attività dell'impresa» e non che il soggetto abbia intenzionalmente portato a tale aggravamento. Dello stesso tenore è la meno recente Cass. Cass. pen., 14 febbraio 2013, n. 13318.

giudicati⁴⁰. Sul caso gli studiosi di *governance*⁴¹ si sono espressi, ma tale questione necessita di un'analisi in relazione al dovere di vigilanza sul corretto funzionamento degli assetti amministrativi, organizzativi e contabili⁴² rilevando come vi sia una limitazione all'insindacabilità delle scelte degli amministratori. Dal dovere di vigilanza appena menzionato, deriva infatti la responsabilità dell'organo gestorio alla rilevazione tempestiva di un'eventuale situazione di crisi⁴³, intervenendo con operazioni d'emergenza non più volte alla massimizzazione del valore per gli azionisti – o per meglio dire, non più direttamente connesse all'attività svolta – ma alla conservazione dello stesso maggiormente in ottica *stakeholder*.

Con la sentenza che dichiara il fallimento, il tribunale nomina gli organi della procedura – giudice delegato e curatore – e la gestione, che a norma di legge compete all'imprenditore o all'organo amministrativo, diventa dovere del curatore a seguito della privazione del fallito dell'amministrazione e della disponibilità dei propri beni⁴⁴. Con l'avvio della procedura, il curatore nel pieno dei suoi poteri ricostruisce la massa passiva del fallito e recupera la massa attiva mediante le azioni revocatorie, a cui si darà spazio successivamente. È in questo momento che il curatore prende coscienza di quanto sia a sua disposizione per ripagare i debiti che egli verifica essere pendenti. La loro esistenza è determinata mediante insinuazione al passivo del credito da parte del

⁴⁰ Cass., sez. un., 13 marzo 2001, n. 115 «[...] mentre resta in proposito irrilevante ogni indagine sull'imputabilità o meno all'imprenditore medesimo delle cause del dissesto». Cass. 22 giugno 2017, n. 15470: il «giudizio sulla diligenza dell'amministratore nell'adempimento del proprio mandato non può mai investire le scelte di gestione (o le modalità e circostanze di tali scelte». Ancora Cass. 13 febbraio 2014, n. 3409. FERRO M., *La legge fallimentare. Commentario teorico-pratico*, cit., p. 33 afferma che «Benché oggetto di valutazione sia essenzialmente il comportamento del debitore, è irrilevante il giudizio in ordine alle cause che hanno determinato l'insolvenza, ovvero in ordine al fatto che lo stato di insolvenza sia da imputare alla condotta dell'imprenditore, dovendosi avere riguardo ad elementi oggettivi». Detto principio è sostenuto nella sentenza Cass. 13 agosto 2004, n. 15769.

⁴¹ PEROTTA R., BERTOLI L., *Assetti organizzativi, piani strategici, sistema di controllo interno e gestione dei rischi. La corporate governance a dieci anni dalla riforma del diritto societario.*, Rivista dei dottori commercialisti, 4/2003, p. 872

⁴² Art. 2381 c.c. «*Presidente, comitato esecutivo e amministratori delegati*».

⁴³ Panzani L., *Introduzione*, cit., p. 41

⁴⁴ Art. 42 L. fall.

creditore stesso, posto che questo, successivamente alla sentenza che dichiara il fallimento, viene privato della possibilità di compiere azioni esecutive e cautelari per ottenere la soddisfazione delle sue pretese.

Ebbene fra i crediti insinuati al passivo, frequentemente si trovano quelli erariali. Tali crediti si dicono concorsuali in quanto essi concorrono a formare la massa passiva del soggetto fallito e vengono soddisfatti in sede di riparto mediante la regola del concorso. La qualificazione di credito concorsuale è assunta qualora il fatto costitutivo di tale credito si sia verificato prima della dichiarazione di fallimento. In tale situazione, l'amministrazione finanziaria – al pari degli altri creditori – non può intraprendere nuove azioni cautelari o proseguirne di esistenti ed affinché il proprio credito sia soddisfatto, deve essere ammesso al passivo. Il credito erariale può essere tanto per imposte quanto per sanzioni, ciò che giova ricordare è che la pretesa deve essere anteriore alla data di dichiarazione di fallimento nonostante l'atto di accertamento venga emesso successivamente a tale data⁴⁵. Il credito dell'Amministrazione finanziaria può emergere anche in costanza di procedura, si pensi ad esempio alle operazioni imponibili nel corso di esercizio provvisorio, *ergo* il suo trattamento si differenzia acquisendo la qualificazione di credito prededucibile. Questa espressione si utilizza in ambito fallimentare per descrivere la categoria di crediti che viene soddisfatta prima delle procedure di riparto e senza seguire la regola del concorso. Ad entrambe le fattispecie sarà dato ampio spazio in seguito, ciò che preme sollevare in questa sede è che all'interno del fallimento si viene ad inserire l'Erario come creditore qualificato dalla veste pubblica⁴⁶.

⁴⁵ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 91 «I crediti erariali, sia per imposte che per sanzioni, si considerano concorsuali, come tutti i crediti, quando il relativo fatto costitutivo si è concretizzato prima della dichiarazione di fallimento. Invero, ciò che rileva ai fini della concorsualità dei suddetti crediti è il momento del fatto cui essi si collegano, non l'epoca dell'atto che accerta o costituisce i crediti medesimi».

⁴⁶ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 91

È fondamentale richiamare inoltre l'art. 87, comma 1, del DPR n. 602/1973 il quale, riprendendo l'art. 6, comma 1, Legge Fallimentare, afferma che il concessionario può proporre istanza di fallimento del debitore per conto dell'Agenzia dell'Entrate. Ciò pone in luce il potere dell'Agenzia di presentare il ricorso di cui all'art. 6 del R.D. n. 267/1942 attraverso il concessionario che sino al luglio 2017 era Equitalia S.p.a. Con la Legge 1 dicembre 2016, n. 225 è stato istituito l'ente Agenzia delle Entrate – Riscossione, ora ritenuto concessionario dell'Agenzia e dunque soggetto legittimato alla proposta d'istanza di fallimento del debitore⁴⁷.

Dopo questo breve *excursus* sui soggetti coinvolti nel fallimento e sui loro ruoli, il capitolo successivo si occuperà della qualificazione dell'obbligazione tributaria che è sorta prima del fallimento.

⁴⁷ <https://www.agenziaentrateriscossione.gov.it/> «Agenzia delle Entrate - è subentrata, a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia sciolte a decorrere dal 1° luglio 2017».

CAPITOLO II

Il debito tributario sorto prima del fallimento

2. Premessa

Il presente capitolo intende soffermarsi sui tratti fondamentali del debito tributario che è sorto prima della dichiarazione di fallimento. In particolare, la sentenza che dà avvio alla procedura genera degli effetti tanto nei confronti del fallito, dei creditori e dei terzi, quanto sui rapporti giuridici preesistenti. Il soggetto fallito perde la facoltà di amministrare e disporre dei propri beni (effetto patrimoniale dello spossessamento) e viene obbligato a consegnare la corrispondenza (effetto personale). Ai creditori, invece, viene applicato il divieto di avviare o proseguire azioni cautelari od esecutive, impedendo loro di soddisfarsi sul debitore in modo individuale ed obbligandoli a sottostare alla regola del concorso. Per quanto concerne i rapporti giuridici preesistenti, questi possono subire trattamenti diversi a seconda della normativa e delle scelte del curatore, il quale subentra nei rapporti del fallito⁴⁸. Questo capitolo intende approfondire il ruolo del curatore ed in particolare il rapporto fra lo stesso ed il fallito,

⁴⁸ Gli artt. 72 e ss. dispongono le modalità con cui i rapporti giuridici preesistenti vengono trattati, nonché le facoltà riconosciute in capo al curatore nel subentro.

poiché è necessario definire il limite entro cui il debitore, sottoposto a procedura, perde il controllo della propria attività in favore della gestione del curatore.

Una volta chiarito questo aspetto, occorre fare luce sui crediti vantati dall'Erario e più specificamente sul loro posizionamento all'interno della massa passiva del fallimento. È stato approfondito nel corso del precedente capitolo come i crediti dello Stato siano rappresentativi di un interesse pubblico e dunque meritevoli di particolare tutela. A tal fine, il credito dell'Erario gode di privilegio rispetto ai crediti chirografari. Tuttavia, riconoscendo la rilevanza dell'interesse pubblico, può sorgere il dubbio se il trattamento del credito erariale sia differenziato anche in altri aspetti del fallimento. In particolare ci si domanda se sia riconosciuta all'Erario la facoltà di intraprendere azioni individuali per soddisfare le proprie pretese, quale sia la procedura mediante la quale i crediti erariali sono insinuati al fallimento e se le conseguenze di un'insinuazione tardiva siano le medesime previste per tutti gli altri creditori.

È questa la sede in cui le problematiche concernenti il trattamento del debito tributario sorto prima del fallimento trovano approfondimento ed i quesiti appena posti trovano risposta.

2.1 IL CURATORE

2.1.1 La figura del curatore

Per ravvisare le disposizioni normative riguardanti la figura del curatore è necessario rivolgersi primariamente alla sezione III del capo II, titolo II, della Legge fallimentare e successivamente concentrare l'attenzione sulle norme di testi differenti, le quali afferiscono a questa figura.

Con l'art. 16 della Legge fallimentare il legislatore disciplina la dichiarazione di fallimento, eseguita dal tribunale mediante sentenza. È con essa che hanno avvio le prime operazioni, fra cui la nomina del curatore⁴⁹. I soggetti ammessi all'incarico sono elencati nell'art. 28 L. fall.: al punto sub a) sono indicati avvocati, dottori commercialisti, ragionieri e ragionieri commercialisti. Con la riforma del diritto fallimentare del 2006, è stato tuttavia ampliato il novero dei soggetti idonei allo svolgimento di tale funzione, estendendo la possibilità di assolvere all'incarico anche a coloro che esercitano attività di amministrazione, direzione e controllo di società per azioni⁵⁰ ed agli studi professionali associati e società tra professionisti. Per i primi, in particolare, va evidenziato che l'intento del legislatore è di dare all'impresa soggetta al fallimento la possibilità di avere una gestione della procedura in un'ottica più spiccatamente di *going concern*, nell'eventualità che il fallimento non si chiuda con la cancellazione della società, bensì con la prosecuzione dell'attività⁵¹. È stato reso perciò necessario un conseguente intervento di delimitazione dei soggetti che per contro non possono ricoprire il ruolo di curatore. Infatti il testo della riforma precisa successivamente che tale incarico non può essere affidato a coloro i quali abbiano concorso al dissesto dell'impresa nel corso dei due anni antecedenti la dichiarazione di fallimento e nemmeno a coloro i quali si trovino in conflitto d'interessi col fallito⁵². Riflettendo, l'estensione delle limitazioni all'accesso all'incarico previene maggiormente le problematiche che di fatto potrebbero derivare a causa della

⁴⁹ La nomina del curatore è disciplinata all'art. 28 L. fall., secondo cui «Il curatore è nominato con la sentenza che dichiara il fallimento, o in caso di sostituzione o di revoca, con decreto del tribunale».

⁵⁰ L'assegnazione del ruolo di curatore assegnato ai soggetti che hanno esercitato attività di amministrazione, direzione e controllo in una S.p.a. è subordinato al loro possesso di determinati requisiti. In particolare devono avere dimostrato di possedere adeguate capacità imprenditoriali e di non essere mai stati dichiarati falliti e la loro attività rilevante alla nomina deve essere stata svolta esclusivamente in una società per azioni. La scelta dal legislatore ricade sulle S.p.a. per le sue dimensioni, la sua natura e i suoi requisiti costitutivi. Così FERRO M., *La legge fallimentare. Commentario teorico-pratico*, cit., p. 226 ss.

⁵¹ ACIERNO R. – CINIERI S, *Aspetti fiscali della riforma fallimentare*, cit., p. 22 esprime tale concetto e precisa, inoltre, che il compito in tal caso è attribuito a soggetti che abbiano dimostrato di possedere capacità imprenditoriali all'altezza del ruolo e che, chiaramente, non sia intervenuta dichiarazione di fallimento nei loro confronti.

⁵² ACIERNO R. – CINIERI S, *Aspetti fiscali della riforma fallimentare*, cit., p. 22

contemporanea modifica di segno opposto, ossia dell'aumento di soggetti che possono essere nominati.

Una volta accettato l'incarico, il curatore assume le vesti di pubblico ufficiale ed è tenuto ad ottemperare solo agli obblighi che gli derivano da fonte legislativa⁵³. La qualità di pubblico ufficiale⁵⁴ non proviene da uno specifico rapporto con la pubblica amministrazione, bensì dalla definizione data dall'attuale disciplina penale all'art. 357 c.p.⁵⁵. La posizione ricoperta dallo stesso presuppone infatti lo svolgimento di operazioni di carattere tanto amministrativo quanto giurisdizionale nel corso della funzione processuale concorsuale⁵⁶.

Gli obblighi in capo al curatore, che discendono dalla legge, sono diversi e di varia natura, ma risultano tuttavia categorizzabili in due macro aree: le attività amministrative e le attività processuali⁵⁷. Le prime si estrinsecano nell'attuazione dell'intera procedura gestionale, scindibile in fase di custodia dei beni appresi, fase di conservazione del patrimonio e fase di liquidazione volta all'ottenimento della massa attiva da distribuire successivamente ai creditori. Le seconde invece sono ravvisabili nella funzione istituzionale del curatore, il quale è organo del processo ogni qualvolta intenda esercitare la facoltà, a lui attribuita, di stare in giudizio *ex art. 43, comma 1, L. fall.*

Le attività summenzionate comprendono anche gli adempimenti fiscali che il curatore è tenuto ad effettuare, una volta nominato e nel corso del fallimento, poiché,

⁵³ MAURO M., *Il regime delle dichiarazioni e gli altri adempimenti fiscali*, cit., p. 285. Così anche Cass. pen. 25 settembre 2014, n. 11170 che definisce il curatore come «organo che svolge una funzione pubblica nell'ambito della amministrazione della giustizia».

⁵⁴ DAMIANI M., *La valorizzazione dell'impresa nel diritto fallimentare*, cit., p. 199 definisce il curatore come «titolare di un munus publicum che gli deriva dalla funzione di ausiliario della giustizia».

⁵⁵ Art. 357 c.p., comma 1: «Agli effetti della legge penale sono pubblici ufficiali coloro i quali esercitano una pubblica funzione legislativa, giudiziaria o amministrativa».

⁵⁶ FERRO M., *La legge fallimentare. Commentario teorico-pratico*, cit., p. 232 afferma che il curatore «svolge funzione amministrativa in quanto organo preposto all'amministrazione del patrimonio fallimentare, funzione modellata nell'interesse pubblico».

⁵⁷ *Ivi*, p. 237

come già affermato nel capitolo precedente, la procedura fallimentare è considerata parte della vita di un'impresa e fintanto che la liquidazione non è ultimata – riferendosi tanto a quella ordinaria, quanto a quella fallimentare – è considerata parte della vita fiscale dell'impresa⁵⁸.

Tuttavia prima di annoverare gli adempimenti, risulta necessario soffermarsi sui profili soggettivi dei tributi nel fallimento.

Dopo l'apertura della procedura, il curatore subentra nei rapporti del fallito ed assume il possesso dei suoi beni, sostituendosi nella gestione e nell'amministrazione di quanto di proprietà del soggetto, nei cui confronti è intervenuto il fallimento⁵⁹, e nei contratti dallo stesso precedentemente stipulati. A fronte di ciò è necessario operare una prima riflessione in ambito tributario, ossia se il curatore, posto il suo dovere di adempiere alle obbligazioni fiscali del fallito e al suo ruolo di gestore del patrimonio del medesimo, acquisisca anche la soggettività passiva d'imposta durante l'intera durata della procedura.

La questione ha assunto particolare rilievo in passato, integrando un vero e proprio dibattito sulla materia⁶⁰. Tale dibattito si è concluso grazie agli interventi legislativi che hanno chiarito come il presupposto impositivo resti in capo al fallito⁶¹. Da questa affermazione si evince dunque che il fallito mantiene interamente le vesti di contribuente, poiché il curatore si occupa della gestione del patrimonio dello stesso

⁵⁸ Fra i tanti DAMIANI M., *La valorizzazione dell'impresa nel diritto fallimentare*, cit., p. 196

⁵⁹ Cass. pen. 25 luglio 2017, n. 49056: «il curatore ha esclusivamente poteri di gestione del patrimonio al fine di evitare il depauperamento dello stesso e garantire la par condicio creditorum mentre la proprietà del patrimonio compete ancora alla società».

⁶⁰ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 18 ss riporta il dibattito spiegando che prima della riforma tributaria del '72-'73 esistevano due grandi correnti di pensiero: il primo verteva sulla possibile tassabilità dei proventi in corso della procedura, sebbene con questa si avesse la cessazione dell'attività d'impresa, mentre il secondo riteneva che, posto che in capo al fallito si era avuto lo spossessamento, non si potesse tassare il reddito in capo al fallito, poiché il presupposto impositivo si configura nel "possesso di reddito" (per quanto riguarda le imposte dirette).

⁶¹ *Ibid.* La dottrina è oramai di parere uniforme sul tema.

detenendo i beni, ma non integrando un nuovo soggetto d'imposta⁶². Ad intervenire è stata inoltre l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 26/E del 22 marzo 2002, in cui scrive che «il curatore agisce come organo di gestione del patrimonio del fallito, il quale resta l'unico titolare dello stesso e conserva la qualità di contribuente, sia come centro di imputazione del reddito che come soggetto direttamente inciso dal prelievo tributario».

Nonostante ciò, è il curatore il responsabile degli adempimenti fiscali, perciò ulteriore riflessione deve essere effettuata in merito alla qualità di sostituto d'imposta che in questo modo egli assumerebbe. Anche tale questione è stata oggetto di dibattito in dottrina, ciò dovuto al fatto che la norma a riguardo risultava lacunosa e dava adito a diverse interpretazioni⁶³. In particolare la dottrina riteneva che il curatore non potesse essere annoverato tra i soggetti sostituti d'imposta, poiché assente il rapporto obbligatorio di credito-debito tra curatore e Amministrazione finanziaria. Tale fenomeno è infatti caratterizzato dall'esistenza di un debito che il sostituto ha nei confronti del sostituito e che per quest'ultimo determina reddito imponibile⁶⁴. Dello stesso parere era la giurisprudenza⁶⁵, tuttavia ponendo l'attenzione sulla norma – l'art. 23 del DPR n. 600/1973 – che annovera i sostituti d'imposta. Fra gli stessi non era inserita la figura del curatore, motivo per cui non potevano essere a lui attribuite responsabilità non espressamente assegnategli dalla legge. Dell'idea opposta era invece l'Amministrazione finanziaria, la quale riteneva sussistente l'obbligo per il curatore di

⁶² Così: CIARCIA A., *Le conseguenze, in ambito tributario, della dichiarazione di fallimento*, in dir. pra. trib., n. 4, 2015, p. 10553, MORAS M., *Aspetti fiscali del fallimento. Relazione*, cit., p. 4, MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 21, MAURO M., *Il regime delle dichiarazioni e gli altri adempimenti fiscali*, cit., p. 282, DAMIANI M., *La valorizzazione dell'impresa nel diritto fallimentare*, cit., p. 197. Quest'ultimo definisce il curatore come soggetto portatore della rappresentanza giudizial-fiscale del fallito.

⁶³ POLLIO M., *Legislazione e prassi ministeriale e giurisprudenza*, in *Il Fallimento*, n. 8, 2006, p. 977 che riferendosi alla “manovra Prodi” D.L. n. 223/2006 sostiene che tale provvedimento «risolve così l'annosa querelle sull'attribuzione (o meno) al curatore della qualifica di sostituto d'imposta».

⁶⁴ MAURO M., *Il regime delle dichiarazioni e gli altri adempimenti fiscali*, cit., p. 284 e *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 31

⁶⁵ Fra le più: Cass. civ., 26 agosto 1997, n. 8009, Cass. civ., 3 gennaio 1996, n. 237.

agire quale sostituto d'imposta, poiché egli era ritenuto un soggetto incaricato della continuazione dell'attività del fallito e non un nuovo soggetto indipendente⁶⁶. Invero la normativa riferita ai sostituti d'imposta prevedeva espressamente tale ruolo in occasione della liquidazione⁶⁷. Tuttavia la tesi dell'Agenzia venne poi contrastata ancora dalla Corte di cassazione, che rilevò come non fosse presente alcun riferimento alle procedure concorsuali, dovendosi ritenere la norma riferibile alle sole liquidazioni volontarie.

A porre fine alla questione è stato l'intervento legislativo che, mediante l'art. 37, comma 1, del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, ha attribuito la qualifica di sostituto d'imposta al curatore fallimentare⁶⁸.

Nonostante il chiarimento derivato dalla legge, la dottrina ancora non è di parere uniforme riguardo questa qualificazione. Le eccezioni muovono dalla ratio secondo cui il curatore non si identifica quale rappresentante *ex lege* del fallito, mantenendo quest'ultimo capacità giuridica e capacità di agire⁶⁹, e dunque non possa essere ritenuto se non un sostituto d'imposta sui *generis*⁷⁰. Tuttavia, svolgendo tale ruolo, egli è chiamato ad adempiere agli obblighi su lui gravanti fra cui la presentazione delle dichiarazioni, l'operazione delle ritenute e l'effettuazione dei versamenti di quanto dichiarato. Chiaramente sarà inoltre tenuto alla compilazione del mod. 770 riservato ai sostituti di imposta. Inoltre l'Agenzia delle Entrate – con la circolare n. 28/E del 4 agosto del 2006 – ha sottolineato che il curatore è tenuto ad effettuare le ritenute non

⁶⁶ Ris. Agenzia delle entrate, n. 15/3644 del 25 novembre 1982 e Ris. Agenzia delle entrate, n. 8/190 del 3 marzo 1976.

⁶⁷ La normativa in questione è il DPR n. 322/1998.

⁶⁸ Mauro M., *Il regime delle dichiarazioni e gli altri adempimenti fiscali*, cit., p. 284 e SALVINI L., *Gli obblighi del curatore in qualità di sostituto d'imposta in dipendenza dell'apertura della procedura*, in in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 303

⁶⁹ MAURO M., *Il regime delle dichiarazioni e gli altri adempimenti fiscali*, cit., p. 283 sostenendo che perciò il fallito mantiene la propria capacità di adempimento agli obblighi fiscali senza che intervenga un rappresentante legale.

⁷⁰ SALVINI L., *Gli obblighi del curatore in qualità di sostituto d'imposta in dipendenza dell'apertura della procedura*, cit., p. 306

solo sui redditi di lavoro dipendente *sed etiam* su tutte le altre tipologie di redditi, posto che le relative norme operano un rinvio all'elenco dei soggetti sostituti d'imposta.

Il curatore, tuttavia, non rappresenta un nuovo soggetto giuridico, come già affermato nel presente capitolo, posto che con il fallimento si ha la continuazione dell'attività dell'imprenditore (fallito) pur con il solo obiettivo di soddisfare la massa dei creditori⁷¹.

Ciò che si verifica è evidentemente una scissione tra la titolarità dei beni, che resta in capo al fallito, e la legittimazione ad amministrarli, che viene invece integrata dal curatore, motivo per cui l'Amministrazione finanziaria si troverà a comunicare principalmente con quest'ultimo. Vale la pena dunque soffermarsi sulla questione degli atti istruttori e degli atti di accertamento.

Il punto 3) del primo comma dell'art. 6 L. fall. prevede, fra l'altro, l'obbligo in capo al fallito di depositare i bilanci e le scritture contabili e fiscali obbligatorie. Da quel momento, la tenuta delle scritture contabili spetta al curatore, subentrando appunto in tale obbligo, e di conseguenza egli è proprio il destinatario "naturale" dell'esercizio dei poteri istruttori⁷². Ebbene, qualsiasi richiesta da parte degli enti, quali ad esempio Guardia di finanza o Agenzia delle entrate, che dovrebbero essere rivolte al fallito, devono invece essere dirette al curatore. Così, la richiesta di esibizione di scritture contabili o di documenti concernenti la contabilità dell'impresa sono da effettuarsi nei confronti del soggetto che è vincolato dalla legge alla loro tenuta⁷³. Diversa è invece la questione dei chiarimenti ricercati dall'Amministrazione finanziaria, poiché il curatore potrebbe non essere in grado di rispondere in maniera più esaustiva di quanto sarebbe

⁷¹ CIPOLLA G., *La rilevanza degli atti istruttori e degli atti dell'accertamento in pendenza di procedura*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 325

⁷² CIPOLLA G., *La rilevanza degli atti istruttori e degli atti dell'accertamento in pendenza di procedura*, cit., p. 327

⁷³ Ciò è confermato anche da Cass., 2 marzo 2011, n. 5076 e Cass. 27 novembre 2002, n. 16793.

invece nella condizione di fare il fallito, il quale ha tenuto le scritture contabili prima del fallimento oggetto di *petitum*⁷⁴.

Ancor più delicata è la richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria di esibire informazioni o dati non contenuti direttamente nelle scritture contabili tenute dal curatore. Qualora fosse chiamato a rispondere il curatore, egli, seppur in buona fede, potrebbe comunque non essere in grado di dare risposta, giacché potrebbe risultare per lo stesso difficile fornire informazioni ultronee rispetto a quanto ricavabile dalle scritture contabili⁷⁵. Per contro, rivolgere la richiesta al fallito potrebbe ottenere risultati altrettanto insufficienti, in quanto non supportati dalla consultazione della contabilità a lui sottratta.

La soluzione in merito risiede in quanto affermato all'inizio di questo ragionamento, ossia che è il curatore a succedere nella gestione dell'azienda al fallito e dunque è in capo a lui l'obbligo di collaborare con l'ente verificatore⁷⁶.

Al riguardo è necessario interrogarsi sulla legittimità della notifica degli atti di accertamento: prima della dichiarazione di fallimento era indubbio l'obbligo di notifica di un atto al contribuente, ma con l'introduzione della figura del curatore l'ovvietà in questione viene meno. Ebbene, se i presupposti della pretesa che hanno formato oggetto di un avviso di accertamento sono anteriori alla dichiarazione di fallimento, o abbiano avuto luogo nel periodo d'imposta in cui è stata emanata la sentenza di fallimento, è richiesta la notifica dell'atto primariamente al curatore⁷⁷. Ciò risulta giustificabile

⁷⁴ CIPOLLA G., *La rilevanza degli atti istruttori e degli atti dell'accertamento in pendenza di procedura*, cit., p. 326 ss.

⁷⁵ *Ibid.*

⁷⁶ *Ibid.* In dottrina la scissione tra titolarità e legittimazione viene definita nello schema della sostituzione.

⁷⁷ Si veda Cass. 26 ottobre 2011, n. 22277 in cui si afferma che qualora non fosse avvenuta la notifica anche al curatore, l'accertamento notificato unicamente all'imprenditore conserverebbe la validità e sarebbe impugnabile da parte di quest'ultimo tornato *in bonis* unitamente all'avviso di liquidazione successivamente ricevuto, sostenendo che non si è potuto procedere all'impugnazione dell'avviso in costanza di procedura a causa della mancata notifica dell'atto al curatore, soggetto legittimato ad attivare

considerando il ruolo della figura – le cui attribuzioni legali sono state più volte menzionate sinora – e la capacità di atti di accertamento risalenti ai periodi appena esposti di incidere sul patrimonio fallimentare. L'impugnazione dell'atto è richiesta a pena di inopponibilità dell'avviso di accertamento alla procedura⁷⁸.

La notifica al curatore non è tuttavia sufficiente poiché, qualora l'imprenditore fallito tornasse *in bonis*, tali atti impositivi potrebbero, nel frattempo, essere divenuti definitivi⁷⁹, dando origine anche a risvolti di carattere sanzionatorio⁸⁰ o ancor peggio penale⁸¹. Pertanto è pacifico in dottrina ed in giurisprudenza che gli avvisi di accertamento, riguardanti presupposti di imposizione verificatisi prima della dichiarazione di fallimento o nel corso dell'anno in cui è intervenuta la sentenza di fallimento, debbono essere notificati anche al fallito⁸². Notificando l'atto anche al soggetto coinvolto nella procedura, si intende da una parte dare evidenza alla qualità di contribuente che il fallito mantiene nonostante intervenga la procedura – continuando ad identificarsi perciò quale soggetto passivo nel rapporto con l'Amministrazione finanziaria – e dall'altra porre luce sull'eventualità in cui dovesse esservi inerzia da parte degli organi fallimentari. Infatti qualora il curatore non impugnasse gli avvisi di accertamento, il fallito sarebbe legittimato in via del tutto eccezionale ad attivare il

l'impugnazione. Cass. 14 settembre 2016, n. 18002 afferma inoltre che in assenza di notifica dell'avviso di accertamento al curatore, per quest'ultimo non valgono i termini per l'impugnazione dell'atto previsti invece per il contribuente *in bonis*.

⁷⁸ Chiarito anche in giurisprudenza. Si veda a riguardo Cass. 15 febbraio 2013, n. 3775 secondo cui «ai fini dell'opponibilità della massa, l'accertamento va giustappunto notificato al curatore [...], ossia a colui che è dotato della legittimazione a impugnarlo in pendenza della procedura concorsuale».

⁷⁹ JORIO A., *Accertamento e riscossione dei crediti tributari e procedure concorsuali*, cit., p. 370 afferma che la definitività degli atti di accertamento consiste nel principio secondo cui «la pretesa tributaria si “cristallizza” qualora non venga impugnata nei termini di legge».

⁸⁰ Cass. 24 febbraio 2006, n. 4235

⁸¹ CIPOLLA G., *La rilevanza degli atti istruttori e degli atti dell'accertamento in pendenza di procedura*, cit., p. 330 riferendosi alle sanzioni di natura penale che potrebbero derivare dall'accertamento di fatti fiscalmente rilevanti occultati.

⁸² Cass. 18 marzo 2016, n. 5392, Cass. 6 febbraio 2009, n. 2910, Cass. 19 marzo 2007, n. 6476, Cass. 12 febbraio 2007, n. 3020

procedimento in forza del diritto alla tutela giurisdizionale⁸³. Tale riconoscimento in capo al fallito poi tornato *in bonis* è tuttavia limitato alla sola ipotesi di inerzia degli organi fallimentari, non potendosi invece impugnare l'atto per cui il curatore ha già proposto ricorso⁸⁴. La configurazione dell'ipotesi di inerzia si ha nell'eventualità in cui al curatore sia notificato un atto tributario a carico del fallito ed egli, dinanzi a tale atto, dimostri disinteresse alla vicenda ovvero non consideri determinati profili invalidanti del provvedimento⁸⁵. Diversa *questio* è l'eventualità in cui il curatore abbia scientemente optato per la non impugnazione dell'atto. In tale prospettiva, infatti, il curatore che abbia operato una specifica scelta processuale, a seguito di una valutazione puntuale dei margini a favore dell'impugnazione, ritenendo non proficuo l'avvio del contenzioso, non può essere considerato inerte⁸⁶. In tal caso, il ricorso eventualmente proposto dal fallito sarebbe inammissibile, essendo legittimato ad impugnare l'atto solo ed esclusivamente in ipotesi di inerzia della curatela.

Si noti che la facoltà per il fallito di poter agire nell'inerzia del curatore è concessa anche perché all'Amministrazione finanziaria è riconosciuto il potere di far valere la propria pretesa nei confronti dell'imprenditore tornato *in bonis*, aggredendone i beni⁸⁷.

⁸³ Cass. 20 novembre 2000, n. 14987, Cass. 14 maggio 2002, n. 6937, Cass. 28 aprile 1997, n. 3667

⁸⁴ CIPOLLA G., *La rilevanza degli atti istruttori e degli atti dell'accertamento in pendenza di procedura*, cit., p. 331 scrive che l'obbligo in capo all'ente di notifica dell'atto di accertamento anche al fallito non legittima quest'ultimo all'impugnazione in ogni caso, essendo invece subordinata all'inerzia degli organi della procedura. Qualora fosse comunque impugnato l'atto già precedentemente contestato dal curatore, il ricorso sarebbe inammissibile.

⁸⁵ DI GENNARO G., *Il ricorso tributario proposto dal fallito rispetto all'inerzia del curatore*, in *Il Caso.it*, 25 marzo 2015, p. 2. Di Gennaro definisce le due omissioni appena menzionate come inerzia assoluta, la prima ossia un disinteresse palese, ed inerzia relativa, la seconda qualora il curatore «non abbia considerato alcuni profili, che, ove prospettati in sede contenziosa, ben potrebbero condurre alla rimozione del provvedimento o alla rideterminazione, *in melius*, della pretesa creditoria».

⁸⁶ Così BORGOGGIO A., *Inammissibile il ricorso del fallito se il curatore sceglie di non impugnare*, in <http://www.eutekne.it/>, 23 novembre 2016. La giurisprudenza di merito ha sancito il principio più volte, fra cui Comm. Trib. prov. Milano, 13 gennaio 2016, n. 7780 e Comm. Trib. reg. Toscana, 1 febbraio 2017, n. 261. Nei due casi analizzati nelle sentenze appena richiamate il curatore aveva ottenuto l'autorizzazione a non impugnare l'atto da parte del giudice delegato, la prima, e la delibera del comitato dei creditori, la seconda.

⁸⁷ BORGOGGIO A., *Inammissibile il ricorso del fallito se il curatore sceglie di non impugnare*, cit., p. 333

2.1.2 L'azione revocatoria

Il curatore fallimentare ha il delicato compito di soddisfare le pretese dei creditori del soggetto fallito, subentrando nei suoi rapporti giuridici e nell'amministrazione dei suoi beni. La mera sostituzione nella gestione non è mai tuttavia sufficiente all'adempimento dell'incarico assegnato al curatore, il quale deve soddisfare i creditori mediante il riparto di tutta la massa attiva del fallimento, includendo dunque anche le attività che siano uscite dalla sfera patrimoniale del fallito, ma debbono essere ivi ricomprese. Ben conscio di ciò, il nostro legislatore ha previsto degli strumenti a disposizione della curatela affinché possa essere in grado di attrarre ogni atto o pagamento che sia stato realizzato in un periodo di incubazione dell'insolvenza⁸⁸ ed idoneo ad arrecare pregiudizio ai creditori.

Esistono infatti tre meccanismi di cui il curatore dispone: l'inefficacia degli atti a titolo gratuito (art. 64 L. fall.) e dei pagamenti anticipati (art. 65 L. fall.), la revocatoria ordinaria (art. 66 L. fall.) e la revocatoria fallimentare (art. 67 L. fall.).

In questa sede giova soffermarsi sugli ultimi due strumenti menzionati, i quali concedono la facoltà di revocare atti, che abbiano arrecato pregiudizio ai creditori⁸⁹, rendendoli inefficaci nei loro confronti⁹⁰.

⁸⁸ APICE U. – MANCINELLI S. *Il fallimento e gli altri procedimenti di composizione della crisi*, Torino, 2012, Giappichelli, p. 146 usa questa espressione per definire il più generalmente conosciuto come "periodo sospetto" ossia il tempo anteriore al fallimento.

⁸⁹ La pregiudizialità ai creditori degli atti come requisito per la revocatoria ha dato origine a due teorie: la teoria indennitaria e la teoria antindennitaria. La prima, condivisa dalla maggior parte della dottrina, ritiene che siano da rendere inopponibili solo gli atti che realmente abbiano arrecato pregiudizio ai creditori, permettendo di mantenere una rete di rapporti non pregiudizievoli alla massa creditoria che consentono dunque la continuazione dell'attività. La seconda, abbracciata dalla Cassazione Sezioni Unite, ritiene invece che ogni atto compiuto dal debitore sia possibilmente lesivo degli interessi dei creditori al loro soddisfacimento, con la conseguenza che ogni atto debba essere revocato dal curatore. Così: SANDULLI M. – D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, Torino, 2016, Giappichelli, p. 90

⁹⁰ La sentenza Cass., 13 luglio 1977, n. 3135 afferma che «L'azione revocatoria fallimentare, al pari di quella ordinaria, non è azione di nullità, ovvero di annullamento o risoluzione di atti compiuti dal fallito, ma tende esclusivamente a restaurare l'integrità della garanzia patrimoniale, attraverso la declaratoria di inefficacia degli atti medesimi nei confronti dei creditori, ferma restando la loro piena validità e operatività tra le parti».

In particolare, la revocatoria ordinaria esperita nel fallimento⁹¹ consente al curatore di rendere inopponibile nei confronti di tutti i creditori un atto o pagamento effettuato dal debitore in disposizione del suo patrimonio; tuttavia egli è tenuto a dimostrare l'*eventus damni*, ossia la sussistenza di un pregiudizio ai creditori, e il *consilium fraudis*, che consiste nella consapevolezza del debitore della lesione che avrebbe cagionato con tale atto⁹².

La revocatoria fallimentare, invece, è lo strumento concesso al curatore per rendere inefficaci taluni atti che il debitore ha compiuto prima della dichiarazione di fallimento, durante il cosiddetto “periodo sospetto”. Questi sono gli atti anormali – la cui realizzazione fa ipotizzare un abuso da parte del terzo coinvolto e pertanto sarà quest’ultimo a dover dimostrare di non aver agito in pregiudizio dei creditori, non conoscendo lo stato di decozione del soggetto poi dichiarato fallito – e gli atti normali – ossia quegli atti la cui realizzazione risulta plausibile ma il curatore dimostra l’aver agito in malafede del terzo.

Ebbene l’art. 67 L. fall. dispone l’elenco degli atti revocabili secondo quest’ultimo istituto, i periodi per ciascuno “sospetti” ed inoltre al comma terzo i casi esclusi dall’azione.

⁹¹ Posto che la revocatoria ordinaria può essere uno strumento utilizzato dal curatore nel fallimento, tale istituto ha fonte giuridica all’art. 2901 del codice civile. In detta sede, l’azione può essere esperita dal creditore nei confronti del proprio debitore, al fine di ottenere l’inefficacia di un atto nei soli suoi confronti. Ciò non è valido anche in sede fallimentare, in cui il soggetto legittimato ad avviare o proseguire la revocatoria è il curatore e mediante questo strumento rende inefficace un atto nei confronti di tutti i creditori del fallito. FERRO M., *La legge fallimentare. Commentario teorico-pratico*, cit., p. 66. In giurisprudenza si veda Cass., 6 agosto 2002, n. 11760, richiamando peraltro la legittimazione del curatore a proseguire l’azione già avviata dal creditore: «[...] Qualora, dopo la proposizione dell’azione revocatoria, sopravvenga il fallimento del debitore, la legittimazione all’esercizio dell’azione spetta, in via esclusiva, al curatore, il quale agisce come sostituto processuale della massa dei creditori, privati della legittimazione ad iniziare o proseguire l’azione per tutta la durata della procedura fallimentare. Pertanto solo il curatore è legittimato a riassumere il giudizio interrotto per la dichiarazione di fallimento del debitore e a proseguire l’azione promossa dal creditore, i cui effetti, consistenti nell’inefficacia dell’atto di disposizione patrimoniale, si produrranno non più a vantaggio del singolo creditore, bensì di tutti i creditori del fallito». Di parere conforme: Cass., 19 luglio 2002, n. 10547 e Cass., 25 luglio 2002, n. 10921.

⁹² ACIERNO R. – CINIERI S, *Aspetti fiscali della riforma fallimentare*, cit., p. 40

Al fine del presente lavoro risulta necessario soffermarsi sull'esclusione prevista all'art. 89 del DPR n. 602/1973. L'articolo appena menzionato afferma infatti che non sono soggetti alla revocatoria fallimentare i pagamenti di imposte scadute. Tale norma si riferisce a quanto il fallito ha pagato al fine della contribuzione alle spese pubbliche, in ragione della sua capacità contributiva e, come già più volte qui sostenuto, ciò è meritevole di tutela⁹³. I presupposti dell'esercizio da parte del curatore di tale istituto sono dunque il verificarsi dell'adempimento prima della dichiarazione di fallimento e che tale adempimento si riferisca ad imposte per le quali il termine di pagamento è spirato⁹⁴.

Ebbene appare rilevante la riflessione in merito a quali imposte alluda la normativa, posto che il DPR n. 602/1973 è intitolato «Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito»⁹⁵. Al riguardo risulta dunque indubbia l'attribuzione dell'esclusione ai pagamenti di imposte dirette scadute, IRPEF ed IRES. Tuttavia non è stata altrettanto immediata l'inclusione delle imposte indirette, poiché nessuna norma ne attribuiva diritto all'esenzione. È stato il DPR n. 43 del 28 gennaio 1988 ad includere espressamente i tributi di ogni tipo⁹⁶, dunque anche quelli indiretti, ponendo fine alla questione. D'altro canto, pare evidentemente discriminante attribuire l'esenzione ad una sola categoria di tributi posto che l'obiettivo cui mirava il legislatore con tale previsione

⁹³ ROSSI P., *La revocatoria dei pagamenti e il credito tributario*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 619, BOSTICCO P., *Le azioni revocatorie nel fallimento*, in *Il Fallimento*, n. 3, 2013, p. 374 afferma che le ragioni dell'esenzione sono in relazione alle finalità pubblicistiche dell'operato dell'Amministrazione Finanziaria. Sul punto è chiara la giurisprudenza, si veda Cass., 5 marzo 2012, n. 3398 secondo cui: «L'art. 89 del D.P.R. in esame dispone infine che i pagamenti di imposte scadute non sono soggetti alla revocatoria prevista dall'art. 67 l.f., così venendosi a conformare in modo estremamente significativo il regime eccezionale e derogatorio che il legislatore ha voluto assicurare all'Amministrazione Finanziaria, in forza delle finalità pubblicistiche della sua attività, individuabili nella necessità di favorire l'adempimento del debito fiscale e di assicurare, per quanto possibile, la più pronta riscossione delle entrate erariali».

⁹⁴ DI GENNARO G., *L'azione revocatoria fallimentare rispetto al pagamento di imposte scadute*, in *diritto.it*

⁹⁵ DI GENNARO G., *L'azione revocatoria fallimentare rispetto al pagamento di imposte scadute*, cit.

⁹⁶ CONSOLO C. – GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, 2008, CEDAM, Padova, p. 1079 e SANDULLI M. – D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, cit., p. 99. Con il D.Lgs. n. 46/1999 è stato inoltre estesa l'esclusione anche ai tributi regionali, provinciali, comunali e degli altri enti locali.

era quello già menzionato di dare all'Amministrazione Finanziaria «una sicura e stabile riscossione delle imposte»⁹⁷. Ciò non sarebbe stato garantito qualora non tutti i tributi fossero stati inclusi.

2.2 IL PRIVILEGIO DEL CREDITO TRIBUTARIO

L'ordinamento italiano riconosce la rilevanza pubblica della riscossione dei tributi nel più ampio concetto di interesse fiscale. Ciò emerge dagli arresti tanto della Corte costituzionale quanto della dottrina; in particolare la prima fa riferimento all'«interesse fiscale» ritenendolo un interesse generale alla riscossione dei tributi⁹⁸, mentre la seconda lo indica quale valore superiore a cui gli altri principi del diritto tributario sottostanno e si armonizzano⁹⁹. Si giunge infine a delineare l'interesse fiscale come quel valore che denota il funzionamento, nonché il modo di essere, della fiscalità in relazione ai valori espressi dalla Corte costituzionale¹⁰⁰.

È nel riconoscimento di tale interesse dell'Erario che il nostro legislatore ha attribuito privilegio ai crediti dell'Amministrazione finanziaria, in via derogatoria rispetto al principio generale della *par condicio creditorum*, al fine di assicurare un trattamento cautelativo al credito tributario¹⁰¹. Risulta dunque doveroso dare esposizione, seppur brevemente, del privilegio del tributo in termini generali – la cui fonte è peraltro civilistica – per poi analizzare nel particolare quale sia il trattamento riservato per ogni imposta.

⁹⁷ ROSSI P., *La revocatoria dei pagamenti e il credito tributario*, cit., p. 619

⁹⁸ Corte Cost., 6 giugno 1974, n. 163

⁹⁹ Sull'argomento si veda BORIA P., *L'interesse fiscale*, 2002, Giappichelli, Torino p. 1 ss.

¹⁰⁰ BORIA P., *L'interesse fiscale*, cit., p. 1 ss.

¹⁰¹ GIOVANNINI A. – MARINELLO A., *I privilegi del credito d'imposta: profili sostanziali*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 505

Fra le cause legittime di prelazione sancite all'art. 2741 c.c. vi è il privilegio, il quale, secondo il successivo art. 2745 c.c., ha fondamento nella legge rispetto alla causa del credito¹⁰². Il nostro ordinamento distingue il privilegio in generale e speciale in relazione all'oggetto su cui esso viene esercitato¹⁰³: il privilegio generale si applica su tutti i beni mobili del debitore, mentre il privilegio speciale si applica su determinati beni mobili o sugli immobili¹⁰⁴.

È lo stesso codice civile a stabilirne il grado di collocazione, indicando la gerarchia dei privilegi sui beni mobili (generalisti o speciali che siano) all'art. 2778 c.c. – nel concorso di crediti con privilegio sulla medesima cosa – e dei privilegi sui beni immobili all'art. 2780 c.c.¹⁰⁵ – quando sul prezzo dello stesso immobile concorrono più privilegiati.

L'art. 2778 c.c. afferma che, salvo la preferenza riconosciuta alle categorie dell'art. 2777 c.c.¹⁰⁶, i crediti per i tributi indiretti e i crediti per le imposte sul reddito¹⁰⁷ si ritrovano al settimo posto, mentre al diciottesimo ed al diciannovesimo posto si trovano rispettivamente i crediti dello Stato indicati al primo ed al terzo comma dell'art. 2752 c.c., di cui si avrà approfondimento in seguito.

¹⁰² CUCCHI B., *La nuova disciplina del fallimento per inadempimento fiscale*, 2003, CEDAM, Padova, p. 103 sul dettato dell'art. 2745 c.c. appena menzionato, Cucchi spiega che «la locuzione “causa del credito” deve essere interpretata nel senso che taluni crediti sono assistiti da privilegio in virtù della controprestazione del credito sorto, mentre altri, e questo assai più spesso, in funzione della destinazione del credito stesso».

¹⁰³ GIOVANNINI A. – MARINELLO A., *I privilegi del credito d'imposta: profili sostanziali*, cit., p. 506

¹⁰⁴ CUCCHI B., *La nuova disciplina del fallimento per inadempimento fiscale*, cit., p. 103

¹⁰⁵ GIOVANNINI A. – MARINELLO A., *I privilegi del credito d'imposta: profili sostanziali*, cit., p. 507

¹⁰⁶ L'articolo definisce l'ordine di soddisfazione dei crediti qualora siano più d'uno ad essere assistiti da privilegio generale o speciale sui beni mobili del debitore. L'ordine è il seguente: crediti di spese di giustizia, crediti di retribuzione di lavoro subordinato, crediti di retribuzione di professionisti e prestatori d'opera e le provvigioni da rapporto di agenzia e crediti di coltivatore diretto, impresa artigiana e cooperativa di lavoro.

¹⁰⁷ Questi sono indicati rispettivamente agli artt. 2758 e 2759 c.c. di cui si procederà a trattazione in seguito.

L'art. 2780 c.c., invece, richiama al primo posto i crediti per le imposte sui redditi immobiliari, indicati all'art. 2771 c.c. tuttavia abrogato dal D.L. n. 98 del 6 luglio 2011, ed al quarto i crediti per tributi indiretti di cui all'art. 2772 c.c.

2.2.1 Privilegio generale mobiliare

L'art. 2752 c.c., rubricato «Crediti per tributi diretti dello Stato, per l'imposta sul valore aggiunto e per tributi degli enti locali», è la norma di riferimento per il privilegio generale assegnato ai crediti tributari. In particolare al primo comma è attribuito tale privilegio a imposte e sanzioni dovute secondo quanto disposto per le norme di imposta sul reddito delle persone fisiche, imposta sul reddito delle persone giuridiche, imposta sul reddito delle società, imposta regionale sulle attività produttive e imposta locale sui redditi.

Tuttavia prima di giungere al dettato dell'articolo appena riportato, vi sono state importanti modifiche giacché il testo originale necessitava di adattamenti in ordine alle novità legislative in ambito tributario, nonché di chiarimenti in merito a dubbi emersi, in dottrina ed in giurisprudenza, dalle lacune che il testo portava con sé.

Ebbene il primo intervento del legislatore fu nel 1999 con il D.Lgs. n. 46 che andò a sostituire il primo comma dell'art. 2752 nella sua formulazione risalente al 1975. Il testo originario risultava limitato sotto due aspetti: sul piano qualitativo e sul piano temporale¹⁰⁸. In particolare, il primo era ravvisabile nella previsione espressa di riferire il privilegio generale all'imposta o alla quota d'imposta non imputabile ai redditi immobiliari e a quelli di natura fondiaria non determinabili catastalmente. Tale limitazione era posta poiché le imposte su quei redditi risultavano protetti dal privilegio speciale immobiliare con l'art. 2771 c.c. Il limite temporale prevedeva invece che il

¹⁰⁸ GIOVANNINI A.– MARINELLO A., *I privilegi del credito d'imposta: profili sostanziali*, cit., p. 514

privilegio generale coprisse solo i crediti iscritti nei ruoli principali, suppletivi, speciali o straordinari posti in riscossione nell'anno in cui si procedeva all'esecuzione o nell'anno precedente. Sul dettato appena richiamato, la dottrina non era di parere uniforme con riguardo al momento di «messa in riscossione dei ruoli»¹⁰⁹: prima tesi, maggioritaria, riteneva che tale momento coincidesse con la notifica della cartella al contribuente, mentre altra tesi lo identificava con la pubblicazione del ruolo¹¹⁰. Motivo questo per cui il legislatore del 1999 modificò il testo, specificando che il privilegio generale è attribuito ai crediti dello Stato iscritti nei ruoli resi esecutivi nell'anno in cui il concessionario del servizio di riscossione procede o interviene nell'esecuzione e nell'anno precedente.

Tuttavia il testo oggi in vigore è stato frutto di un duplice intervento dopo quello del D.Lgs. n. 46 del 1999: D.L. n. 159 del 2007 e D.L. n. 98 del 2011.

Il primo ha esteso l'ambito di applicazione anche a crediti sulle imposte regionali sulle attività produttive (IRAP), posto che inizialmente non era prevista la sua assistenza da privilegio né dal D.Lgs. n. 446/1997, che ha istituito il tributo, né tantomeno dall'art. 2752 c.c. Tuttavia, sul punto risultavano di parere uniforme Amministrazione Finanziaria e giurisprudenza nel sostenere che l'IRAP fosse da considerarsi quale credito privilegiato in forza di determinate sue caratteristiche, che lo rendono assimilabile all'ILOR, imposta già annoverata dal legislatore fra i crediti assistiti da privilegio mobiliare. Infatti, con la Risoluzione n. 41/E del 5 aprile 2005 l'Agenzia e con varie sentenze – fra cui la n. 4861 del 1 marzo 2010 – la Corte di Cassazione, hanno ritenuto che il mancato inserimento del privilegio mobiliare al credito IRAP derivasse da una semplice svista del legislatore e che dunque dovesse ritenersi privilegiato anche

¹⁰⁹ *Ibid.* e CUCCHI B., *La nuova disciplina del fallimento per inadempimento fiscale*, cit., p. 104

¹¹⁰ CUCCHI B., *La nuova disciplina del fallimento per inadempimento fiscale*, cit., p. 104

per il periodo anteriore alla modifica effettuata con il D.L. n. 159 del 2007¹¹¹. L'ILOR è stata abrogata contestualmente all'istituzione dell'IRAP, pensata per integrare il gettito finanziario che sarebbe di conseguenza venuto meno. Le due imposte erariali hanno entrambe carattere reale, per l'IRAP vale la medesima disciplina in materia di accertamento, riscossione e contenzioso prima applicata all'ILOR e i due sono equiparati ai fini dell'applicazione dei trattati internazionali¹¹². L'assimilabilità risulta quindi chiara e perciò appare naturale l'estensione con il D.L. n. 159 del 2007 del privilegio mobiliare anche ai crediti dello Stato sull'imposta regionale sulle attività produttive.

Per quanto concerne il legislatore del 2011, questi ha esteso l'applicazione del privilegio mobiliare ai crediti dello Stato sull'IRES e sulle sanzioni, senza limiti temporali ed in modo retroattivo¹¹³. Al riguardo è intervenuta la Corte Costituzionale con la sentenza n. 170 del 4 luglio 2013 dichiarando illegittima la previsione di estensione retroattiva dell'applicabilità del privilegio, data l'influenza su stati passivi esecutivi già divenuti definitivi. Ciò, nonostante lo Stato avesse previsto la modifica come atto ad eliminare il limite temporale sopra riportato, ben consapevole della complessità delle procedure necessarie per portare ad esecuzione i crediti iscritti a ruolo¹¹⁴.

¹¹¹ GIOVANNINI A.–MARINELLO A., *I privilegi del credito d'imposta: profili sostanziali*, cit., p. 513

¹¹² Cass. civ., 28 luglio 2016, n. 15702, Cass. civ., 2 febbraio 2015, n. 1858, Cass. civ., 21 novembre 2013, n. 26125

¹¹³ LODOLI L., *Si allarga il perimetro dei crediti privilegiati*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 agosto 2011

¹¹⁴ Sentenza Corte Cost., 4 luglio 2013, n. 170. Sulla sentenza oggetto del presente commento si è espressa CORRADO L. R., *Privilegio per crediti erariali, retroattività limitata dal principio di ragionevolezza*, in <http://www.eutekne.it/>, 5 luglio 2013. In merito afferma che la previsione di retroattività della norma, che allarga così il perimetro dei crediti privilegiati, comporta innanzitutto l'alterazione dei rapporti tra i creditori, poiché l'insinuazione di nuovi privilegiati nello stato passivo già definitivo ed esecutivo comporta che le aspettative di riparto del credito, maturato in modo legittimo dai creditori già insinuatisi, siano vanificate. Inoltre, da un punto di vista puramente giuridico, emerge una violazione del principio di ragionevolezza, art. 3 della Costituzione, ed inoltre dell'art. 117, primo comma, con riferimento a quanto dettato dall'art. 6 della CEDU. Argomenta infatti che con la previsione di estensione dei crediti ammessi si persegue solo l'interesse economico dello Stato e da ciò dunque a favore di una sola parte coinvolta nel processo.

Per quanto riguarda le sanzioni, invece, l'art. 23 del D.L. n. 98 del 2011 è rimasto in vigore affermando che il credito per sanzioni è ricompreso fra i crediti dello Stato assistiti da privilegio generale sui mobili. Mediante questo intervento, il legislatore ha colmato un "buco nero"¹¹⁵ presente per le imposte sul reddito, poiché la normativa previgente nulla specificava riguardo al trattamento di soprattasse e di pene pecuniarie¹¹⁶, cosa invece contemplata per l'IVA al comma terzo dello stesso art. 2752 c.c.¹¹⁷.

L'IVA costituisce il tributo indiretto più diffuso posto che la sua applicazione si ha con la realizzazione di operazioni imponibili¹¹⁸ che la legge, il DPR n. 633 del 1972, individua nelle cessioni di beni e nelle prestazioni di servizi, effettuate nel territorio italiano nell'esercizio di imprese o di arti professioni, e nelle importazioni di beni nel territorio dello Stato provenienti da Paesi non facenti parte la comunità europea. L'imposta sul valore aggiunto si basa su un meccanismo totalmente differente rispetto agli altri tributi, posto che l'applicazione dell'IVA sul soggetto passivo è da ritenersi "neutrale" avendo egli l'obbligo di rivalsa a valle, ossia sul cessionario dei beni (qualora vi sia stata cessione di beni) o sul committente della prestazione di servizi.

¹¹⁵ GIOVANNINI A.–MARINELLO A., *I privilegi del credito d'imposta: profili sostanziali*, cit., p. 509

¹¹⁶ La questione riguardava la contemplazione o meno del privilegio generale mobiliare alla soprattassa di imposte dirette. L'art. 2752 c.c., infatti, faceva riferimento alla copertura di privilegio al solo credito d'imposta, tacendo su pene pecuniarie e soprattasse invece menzionate espressamente per l'IVA. Il tentativo era dunque quello di qualificare almeno la soprattassa come accessorio del credito d'imposta, ricomprendendola così fra gli assistiti da privilegio dall'art. 2759 c.c. La Cassazione con la sentenza n. 5115 del 5 ottobre 1982 ha ammesso tale l'inclusione, riconoscendo la soprattassa quale «prestazione integrativa del tributo al quale si riferisce» con «medesima natura». Tuttavia ha cambiato tesi con la sentenza n. 5246 del 6 maggio 1993, mediante cui ha affermato che non fosse da ricomprendersi fra i privilegi dell'art. 2752 c.c. a causa di mancata espressa previsione normativa.

¹¹⁷ Il terzo comma dell'art. 2752 c.c. afferma che «Hanno altresì privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato per le imposte, le pene pecuniarie e le soprattasse dovute secondo le norme relative all'imposta sul valore aggiunto».

¹¹⁸ Ovvero con riguardo alle sole operazioni rientranti nel campo di assoggettamento all'IVA ma non sono né esenti (quelle per cui la legge ne riconosce la meritevolezza), né escluse (poiché irrilevanti). Si ritengono in ogni caso escluse le operazioni non imponibili, ossia tutte le operazioni effettuate senza il requisito di territorialità.

Sul tema IVA è necessario richiamare l'art. 18 del DPR n. 633 del 1972, rubricato «Rivalsa», il quale, dopo aver definito il meccanismo e le operazioni da questo coinvolte, prevede all'ultimo comma che il credito di rivalsa abbia privilegio sulle generalità dei mobili del debitore qualora il credito sia relativo alla cessione di beni mobili. Ciò è confermato anche all'art. 62 dello stesso DPR, il quale afferma al terzo comma che il privilegio generale sui mobili è riferito anche ai crediti dello Stato per le imposte, le pene pecuniarie e le soprattasse.

A tal proposito, giova rammentare, inoltre, il recente intervento legislativo¹¹⁹, mediante cui è stato stabilito, fra le altre cose, che al credito di rivalsa per l'IVA e alle retribuzioni dei professionisti non fosse più attribuito privilegio speciale *ex art. 2758 c.c.*, secondo comma¹²⁰. Infatti il nuovo dettato normativo stabilisce: «All'articolo 2751-bis, numero 2), del codice civile, dopo le parole: « le retribuzioni dei professionisti » sono inserite le seguenti: «, compresi il contributo integrativo da versare alla rispettiva cassa di previdenza ed assistenza e il credito di rivalsa per l'imposta sul valore aggiunto, ». Si conclude, dunque, che il nuovo riferimento normativo per i professionisti, che intendono insinuare il proprio credito di rivalsa IVA al passivo del fallimento, sia l'art. 2751-bis e che, perciò, a tale credito sia riconosciuto privilegio generale¹²¹.

¹¹⁹ Art. 1, comma 474, L. n. 205/2017 (legge di bilancio 2018)

¹²⁰ L'art. 2758 c.c., comma secondo, prevedeva, infatti: «eguale privilegio hanno i crediti di rivalsa verso il cessionario ed il committente previsti dalle norme relative all'imposta sul valore aggiunto, sui beni che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio», con riferimento al privilegio speciale. La giurisprudenza, in più occasioni, ha avuto modo di porre in luce le difficoltà nell'attribuzione del privilegio speciale a detti crediti. Ad esempio, la sentenza del Tribunale di Milano, 7 gennaio 1982 sollevava la questione delle cessioni di beni consumabili, i quali, al momento dell'individuazione al fine di garantire il privilegio sul credito di rivalsa IVA sugli stessi, risultassero inesistenti. La presente sentenza sollevava in merito questioni di legittimità costituzionale. Anche negli anni seguenti la Cassazione ha precisato che «Al credito per rivalsa IVA [...] non può riconoscersi il privilegio speciale di cui all'art. 2758 comma 2, c.c. quando non sia individuabile il bene specifico cui il servizio si riferisce». Cass. civ., 2 febbraio 1995, n. 1227. Ed ancora «Si applica la specifica disposizione dell'art. 2758 comma 2 c.c., al credito per rivalsa i.v.a. [...] sempre che tali beni siano sussistenti e ipotizzabili nel caso concreto». Cass. civ., 13 dicembre 1996, n. 1143.

¹²¹ BANA M., *Privilegio professionale anche per contributo integrativo e rivalsa IVA*, 5 gennaio 2018, in <http://www.eutekne.it/>

2.2.2 Privilegio speciale mobiliare

Il privilegio speciale mobiliare è previsto agli artt. 2758 c.c. per i tributi indiretti e 2759 c.c. per le imposte sul reddito, nei quali sono specificati i beni su cui è esercitato il privilegio, poiché, come già affermato, il privilegio speciale ricade solo su determinati beni mobili o immobili a norma dell'art. 2746 c.c.

L'art. 2759 c.c., comma 1, afferma che «I crediti dello Stato per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, sul reddito delle persone giuridiche e per l'imposta locale sui redditi, dovuta per i due anni anteriori a quello in cui si procede, hanno privilegio, limitatamente all'imposta o alla quota d'imposta imputabile al reddito d'impresa, sopra i mobili che servono all'esercizio di imprese commerciali e sopra le merci che si trovano nel locale adibito all'esercizio stesso o nell'abitazione dell'imprenditore».

L'analisi del primo comma appena richiamato prevede di soffermarsi sul limite temporale di due anni e sull'oggetto sul quale si fa ricadere il privilegio speciale mobiliare. Innanzitutto giova rammentare che quanto già precedentemente affermato circa l'assimilabilità di ILOR ed IRAP resta pacifico anche in questa sede¹²².

I crediti dello Stato per le imposte sul reddito che godono di privilegio speciale sono soltanto quelli per imposte dovute nei due anni anteriori a quello per cui si procede¹²³. Dunque l'efficacia del privilegio è limitata a due soli periodi d'imposta, i più recenti tra quelli in cui è sorto il credito tributario¹²⁴.

I beni mobili oggetto del privilegio sono quelli strettamente connessi con l'attività d'impresa ed individuati dall'articolo stesso come i beni strumentali all'esercizio d'impresa e le relative merci. Con la prima categoria sono ricompresi tanto i beni

¹²² DE MATTEIS S. – GRAZIANO N., *Manuale del concordato preventivo*, 2013, Venezia, Maggioli Editore, p. 388

¹²³ GIOVANNINI A. – MARINELLO A., *I privilegi del credito d'imposta: profili sostanziali*, cit., p. 517

¹²⁴ CIAN G. – TRABUCCHI A., *Codice civile e leggi collegate, Commento giurisprudenziale sistematico*, 2016, CEDAM, Padova

materiali, quali ad esempio macchinari ed utensili, quanto i beni immateriali e i crediti, purché chiaramente connessi all'attività. Della seconda categoria, le merci, fanno parte soltanto quelle ubicate nel luogo dove l'attività è svolta o nell'abitazione dell'imprenditore¹²⁵. Al riguardo, il secondo comma dell'art. 2759 c.c. precisa che «Il privilegio si applica sui beni indicati nel comma precedente ancorché appartenenti a persona diversa dall'imprenditore, salvo che si tratti di beni rubati o smarriti, di merci affidate all'imprenditore per la lavorazione o di merci non ancora nazionalizzate munite di regolare bolletta doganale». Con tale comma è ampliato dunque lo spettro dei mobili oggetto del privilegio speciale, ancor più considerato l'opponibilità del privilegio ai terzi mediante il diritto di sequela.

Per quanto riguarda, invece, i crediti dello Stato per tributi indiretti, l'art. 2758 c.c. riconosce loro privilegio speciale «sui mobili ai quali i tributi si riferiscono e sugli altri beni indicati dalle leggi relative, con l'effetto da esse stabilito». Per conoscere la disciplina effettiva di ogni tributo indiretto è dunque necessario rivolgersi alle rispettive leggi d'imposta che li normano, pur consci che non tutte prevedono disposizioni sul privilegio e che in tal caso, nel silenzio, resta valido il dettato dell'art. 2758 c.c.¹²⁶. I tributi indiretti la cui disciplina specifica menziona espressamente il privilegio sono: l'imposta di registro, l'imposta di successione, i tributi doganali e le accise.

In particolare, l'art. 56 del DPR n. 131 del 1986 ammette l'esistenza del privilegio sull'imposta di registro, precisando inoltre che questo è valido esclusivamente nell'arco temporale di cinque anni con decorrenza dalla data in cui è registrato l'atto su cui grava

¹²⁵ PATTI A., *I privilegi*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, Milano, 2003, Giuffrè, p. 300. Riguardo alle merci, Patti evidenzia come la legittimazione ad essere aggredite sia subordinata ad un requisito spaziale diversamente da quanto disposto per la categoria dei beni funzionalmente destinati all'attività e *ergo* alla produzione di reddito. Patti conclude che «sotto questo profilo, il privilegio in esame si può qualificare come quasi-possessuale».

¹²⁶ GIOVANNINI A.– MARINELLO A., *I privilegi del credito d'imposta: profili sostanziali*, cit., p. 518

l'imposta¹²⁷. Chiaramente, trattandosi di privilegio speciale, il privilegio sarà su determinati beni mobili e sugli immobili individuati dalla legge e conseguentemente sarà da ritenersi oggetto del privilegio la cosa in sé¹²⁸ e non il corrispettivo in denaro¹²⁹.

Il privilegio speciale sui mobili del debitore è attribuito all'Erario anche per riscossione di imposte di successione. Tale applicazione è limitata. Risultano infatti esclusi i creditori che si siano avvalsi del diritto di separazione dei beni del defunto da quelli dell'erede¹³⁰, ovvero che abbiano accettato l'eredità con beneficio di inventario¹³¹.

Da ultime, meritano menzione le imposte doganali e le accise. Queste godono di privilegio speciale mobiliare secondo il DPR n. 43 del 1973 su tutti i diritti di riscossione della dogana in base alla legge¹³².

¹²⁷ *Ibid.* Testualmente il quarto comma dell'articolo summenzionato recita agli ultimi due periodi: «Lo Stato ha privilegio secondo le norme stabilite dal Codice civile. Il privilegio si estingue con il decorso di cinque anni dalla data di registrazione».

¹²⁸ «La *res*, il bene che forma oggetto di contrattazione» come definito da GIOVANNINI A.–MARINELLO A., *I privilegi del credito d'imposta: profili sostanziali*, cit., p. 519. Dunque, continuano gli autori appena menzionati, sarà da ritenersi oggetto di privilegio speciale il bene, in ipotesi di scambio di beni con corrispettivo in denaro, od il credito, in caso di cessione del credito. Si riporta inoltre la sentenza Cass. civ., 4 settembre 2004, n. 17898 riguardante la controversia in merito all'ammissione o meno al fallimento in via privilegiata del credito per imposta di registro già ammesso al passivo in via chirografaria. Al proposito, era stata sollevata dal giudice delegato l'inammissibilità del credito con privilegio speciale poiché non era rinvenuto il bene sul quale il privilegio si sarebbe dovuto esercitare. Il caso riguardava un conferimento in denaro con assegnazione di quote, con conseguente assoggettamento all'imposta di registro prevista per i conferimenti in denaro. La Cassazione giunge alla conclusione che il bene su cui il privilegio è esercitato è concretamente il conferimento stesso. La verifica dell'esistenza di detto conferimento fra i beni dell'attivo fallimentare viene poi effettuata in sede di riparto.

¹²⁹ PARENTE F., *Il sistema dei privilegi del credito*, Milano, 2001, Giuffrè, p. 85 scrive sull'applicabilità del privilegio speciale sulle cose fungibili, sostenendo che ciò è di regola impossibile poiché risulta assente il requisito di specificità del bene. Il denaro, ritenuto «*bene fungibile per eccellenza*», non può quindi costituire oggetto del privilegio speciale. Così afferma anche PATTI A., *I privilegi*, cit., p. 306

¹³⁰ Ciò è peraltro esplicitamente affermato allo stesso art. 2758 c.c. comma terzo, il quale recita «Il privilegio, per quanto riguarda l'imposta di successione, non ha effetto in pregiudizio dei creditori che hanno esercitato il diritto di separazione dei beni del defunto da quelli dell'erede».

¹³¹ GIOVANNINI A.–MARINELLO A., *I privilegi del credito d'imposta: profili sostanziali*, cit., p. 519. Conforme è CIAN G. – TRABUCCHI A., *Codice civile e leggi collegate, Commento giurisprudenziale sistematico*, cit., p. 4991

¹³² GIOVANNINI A.–MARINELLO A., *I privilegi del credito d'imposta: profili sostanziali*, cit., p. 519

2.2.3 Privilegio speciale immobiliare

Lo Stato gode di privilegio speciale immobiliare a norma dell'art. 2780 c.c. sui crediti per le imposte sui redditi immobiliari *ex art.* 2771 c.c. e sui crediti per i tributi indiretti indicati all'art. 2772 c.c.

Innanzitutto è doveroso soffermarsi sull'art. 2771 c.c., il quale è stato definitivamente abrogato dal comma 38 dell'art. 23, D.L. n. 98 del 6 luglio 2011, convertito nella L. n. 111 del 15 luglio 2011. La volontà del legislatore è stata infatti quella di rimuovere totalmente il privilegio speciale immobiliare per i crediti relativi ad IRPEF, IRPEG, IRES ed IRAP afferenti a redditi immobiliari¹³³. Invero tali crediti sono ora assistiti da privilegio generale mobiliare, come già approfondito nel presente lavoro.

Diverse considerazioni sono da compiersi con riguardo ai crediti dello Stato per tributi indiretti, individuati all'art. 2772 c.c., il quale recita al primo comma: «Hanno pure privilegio i crediti dello Stato per ogni tributo indiretto [...] sopra gli immobili ai quali il tributo si riferisce». Al riguardo, i privilegi per l'imposta sulle successioni e per l'imposta di registro hanno entrambi termine di prescrizione quinquennale, la prima con decorrenza dalla data di apertura della successione¹³⁴ mentre la seconda dalla data di registrazione¹³⁵.

In materia IVA, invece, sono i seguenti commi secondo e terzo a definire l'applicazione del privilegio immobiliare all'imposta sul valore aggiunto ed ai crediti di

¹³³ VILLANACCI G., *I crediti nel fallimento*, 2015, CEDAM, Padova, p. 702 sostiene che la previsione dell'art. 2771 c.c. era ancorata ad un'epoca, ormai superata, in cui gran parte delle entrate dei contribuenti erano costituite da redditi fondiari.

¹³⁴ Ciò è affermato all'ultimo periodo del primo comma dell'art. 41 del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, n. 346 del 31 ottobre 1990. Qui è precisato inoltre che in caso di dilazione di pagamento, la decorrenza sarà a partire dal giorno in cui scade l'ultima rata ovvero dal giorno in cui si è verificata una diversa decadenza fra le prescritte all'art. 27 del medesimo Testo unico. Sempre in tema di imposte di successione, il comma sesto dell'art. 2772 c.c. scrive che il privilegio «non ha effetto a danno dei creditori che hanno esercitato il diritto di separazione dei beni del defunto da quelli dell'erede». esattamente come già valido per il privilegio speciale mobiliare sulla medesima imposta.

¹³⁵ Come si legge al quarto comma dell'art. 56 del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, n. 131 del 26 aprile 1986.

rivalsa. In particolare, il credito di rivalsa non può configurarsi quale credito tributario in senso stretto, tuttavia l'estensione del privilegio anche a tale credito ha evidentemente la funzione di permettere la realizzazione del meccanismo su cui si basa l'IVA, ossia la rivalsa obbligatoria¹³⁶.

In sostanza, dunque, l'art. 2772 c.c., comma secondo, afferma che «I crediti dello Stato, derivanti dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, hanno privilegio, [...] sugli immobili che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio prestato», mentre il terzo comma prevede «Eguale privilegio hanno i crediti di rivalsa, verso il cessionario ed il committente, previsti dalle norme relative all'imposta sul valore aggiunto, sugli immobili che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio». Come fatto per i privilegi mobiliari, anche in questa sede occorre fare riferimento al DPR n. 633 del 1972, il quale menziona espressamente il privilegio immobiliare per i crediti di rivalsa IVA. Il richiamo è all'art. 18 del DPR appena menzionato, nel quale è affermato che il privilegio speciale si ha sui beni immobili che hanno formato oggetto della cessione o a cui è riferito il servizio prestato.

In seguito all'analisi appena operata in merito ai privilegi attribuiti *ex lege* ai crediti dello Stato per i tributi tanto diretti quanto indiretti, emerge una successiva riflessione. Posto infatti che l'interesse alla riscossione di quanto dovuto nel concorso alle spese pubbliche, in base alla capacità contributiva di ogni soggetto, è sempre stato riconosciuto in termini di importanza e dunque meritevole di forte tutela, ci si interroga su quali possano essere i limiti che demarcano la tutela stessa.

Ci si chiede dunque se i privilegi riconosciuti allo Stato operino solo sul piano del diritto sostanziale o si estendano anche a quello procedimentale¹³⁷.

¹³⁶ GIOVANNINI A. – MARINELLO A., *I privilegi del credito d'imposta: profili sostanziali*, cit., p. 524

¹³⁷ Spunto di riflessione proposto da GIOVANNINI A. – MARINELLO A., *I privilegi del credito d'imposta: profili sostanziali*, cit., p. 511

A parere di chi scrive, l'operatività sul piano sostanziale appare chiara ed evidente, tuttavia sul piano procedimentale non si può ritenere lo stesso. Sarà infatti oggetto di approfondimento nel presente lavoro l'ammissione al passivo dei crediti tributari, per indagare modalità e adempimenti richiesti all'Amministrazione finanziaria. Si giungerà alla conclusione che sono previste sostanzialmente le medesime procedure a cui sottostanno tutti i creditori che, posti sullo stesso piano, si conformano al medesimo iter procedimentale. Ciò porta chi scrive alla conclusione che il legislatore riconosca a pieno l'interesse fiscale, sul piano sostanziale attribuendo privilegio ai crediti dello Stato per tributi, ma che tuttavia ritenga superiore l'interesse collettivo – includendo qui l'interesse del fallito, dei creditori e dell'ambiente in cui il fallito ed i creditori operavano – alla chiusura della procedura nel minor tempo possibile, per evitare che il protrarsi nel tempo del fallimento abbia ricadute negative sui soggetti coinvolti¹³⁸.

Attenendosi al solo piano sostanziale, ossia considerando i privilegi dello Stato sui crediti per tributi insinuati al passivo fallimentare, in conclusione si può riassumere quanto segue.

I privilegi si distinguono in privilegi generali, applicabili su tutti i beni mobili del debitore, e privilegi speciali, i quali ricadono invece solo su determinati beni mobili e sugli immobili. L'art. 111-quater L.fall. afferma che «i crediti assistiti da privilegio generale hanno diritto di prelazione [...] sul prezzo ricavato dalla liquidazione del patrimonio mobiliare, sul quale concorrono in un'unica graduatoria con i crediti garantiti da privilegio speciale mobiliare». Appare chiaro dunque che una prima graduatoria sarà formata dai crediti che hanno ad oggetto beni mobili, siano essi indeterminati o specificamente individuati. All'interno di questa categoria si formerà dunque la graduatoria dei privilegi, definita *ex lege*. Come approfondito nel corso del presente lavoro, i crediti dello Stato per tributi indiretti e per le imposte sul reddito

¹³⁸ Si pensi ad esempio ai fallimenti “a catena”, ossia ai fallimenti di soggetti che stringono importanti relazioni imprenditoriali con un cliente e, inadempienti e falliti poi, ne causano il loro fallimento.

occupano il settimo posto, i crediti dello Stato per l'IVA ed il credito di rivalsa il diciannovesimo posto, mentre i crediti degli enti locali per tributi il ventesimo.

Lo stesso articolo 111 L. fall. prosegue affermando al secondo comma: «I crediti garantiti da ipoteca e pegno e quelli assistiti da privilegio speciale hanno diritto di prelazione [...] sul ricavato dai beni vincolati alla loro garanzia». Senza entrare nel merito di pegno ed ipoteca, qui è possibile affermare che la seconda categoria coinvolge invece la massa immobiliare, e dunque i privilegi immobiliari. I crediti dello Stato che godono di tale privilegio sono quelli per tributi indiretti.

2.3 AZIONI INDIVIDUALI DELL'ERARIO

Attraverso il fallimento si intende realizzare la *par condicio creditorum*¹³⁹ nel concorso tanto formale quanto sostanziale dei creditori concorsuali e della massa¹⁴⁰, ed a tal fine il legislatore ha previsto che alla tutela individuale fosse sostituita una tutela collettiva, garantendo la gestione del concorso da una figura *super partes*. La regola del concorso formale è prevista all'art. 52 L. fall., il quale impone ai creditori, quale unico mezzo per il riconoscimento della pretesa vantata, l'insinuazione al passivo. Spetta dunque a ciascun soggetto, che voglia ottenere il pagamento di una somma a lui spettante, il compito di presentare domanda di ammissione al passivo fallimentare, indipendentemente dal diritto di prelazione eventualmente detenuto¹⁴¹. Il concorso sostanziale, invece, è definito all'art. 51 L. fall., in forza del quale dal giorno di dichiarazione del fallimento è sancito il divieto di iniziare o proseguire azioni individuali esecutive o cautelari sopra ai beni compresi nella procedura, valido inoltre

¹³⁹ FERRO M., *La legge fallimentare. Commentario teorico-pratico*, cit., p. 352

¹⁴⁰ I primi dispongono di un credito sorto prima della dichiarazione di fallimento, mentre i secondi sono tali per effetto di atti posti in essere dalla procedura e dai suoi organi.

¹⁴¹ La sentenza Cass. civ., 2 aprile 2004, n. 6502 sottolinea che a nulla rileva che il credito sia munito o meno di privilegio. Così scrive anche FERRO M., *La legge fallimentare. Commentario teorico-pratico*, cit., p. 359.

per i crediti maturati durante la procedura¹⁴². Per effetto di tale divieto, le azioni pendenti alla data di dichiarazione di fallimento saranno improcedibili, mentre le successive saranno da dichiararsi inammissibili¹⁴³. La ratio sottesa in tale previsione è quella di proteggere il patrimonio del fallito da eventuali decurtazioni, che sarebbero messe in atto in violazione della par condicio. Si verificherebbe infatti una disparità di trattamento rispetto ai creditori insinuatisi correttamente alla procedura, i quali vedrebbero perciò ridotto l'ammontare del totale attivo del fallimento da ripartire¹⁴⁴.

Vi sono alcune eccezioni al divieto previste da leggi speciali, fra cui, al solo titolo di esempio, l'azione esecutiva avviata o proseguita dalla banca su beni con ipoteca a garanzia di un finanziamento fondiario concesso al debitore poi fallito¹⁴⁵.

Caso dibattuto in giurisprudenza e dottrina è stata inoltre l'ammissibilità o meno della prosecuzione di azione revocatoria nel fallimento. Risulta invero ancora oggi controversa la questione che qualifica l'azione revocatoria quale azione individuale, per cui parte della giurisprudenza l'ha ritenuta improcedibile poiché in violazione del divieto posto dall'art. 51 L. fall.¹⁴⁶ – e del principio che dalla data di dichiarazione di fallimento il patrimonio del fallito deve cristallizzarsi – mentre altra parte la ritiene

¹⁴² ACIERNO R. – CINIERI S., *Aspetti fiscali della riforma fallimentare*, cit., p. 38. L'estensione del divieto ai crediti maturati in costanza di fallimento è stato introdotto con la Riforma, D.Lgs. n. 5 del 9 gennaio 2006. Sempre attraverso il decreto legislativo n. 5/2006 è stato esteso il divieto alle misure cautelari, prima escluse dalla norma. Il legislatore ha inteso recepire gli orientamenti ormai uniformi della giurisprudenza, i quali ritenevano da ricomprendersi nel divieto anche le azioni cautelari compiute dal creditore qualora fossero strumentali all'avvio di procedure di esecuzione, già espressamente vietate. Si veda ad esempio Cass. civ. 4 aprile 2003, n. 5323. L'argomento è stato riportato in ESPOSITO R., *La sorte delle misure cautelari e conservative in relazione all'apertura della procedura*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 340.

¹⁴³ SANDULLI M. – D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, cit., p. 83

¹⁴⁴ ESPOSITO R., *La sorte delle misure cautelari e conservative in relazione all'apertura della procedura*, cit., p. 340

¹⁴⁵ In materia di crediti fondiari, con riferimento al D.Lgs. n. 385 del 1993. Il ricavato dall'azione andrà alla banca solo nella misura di quanto a lei spettante in sede di riparto nel fallimento, mentre la quota eccedente è da attribuirsi al fallimento stesso. Così spiega: SANDULLI M. – D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, cit., p. 83.

¹⁴⁶ Si veda per tutte Cass. civ., 12 maggio 2011, n. 10486.

ammissibile se intrapresa prima dell'apertura del fallimento poiché i suoi effetti retroagiscono alla data della domanda¹⁴⁷.

2.3.1 Divieto di azioni individuali

La riscossione dei tributi ha particolare rilevanza per gli interessi dello Stato, ed è con questa considerazione che il legislatore ha creato articolate tutele nei confronti dell'Erario fra cui la disposizione di misure cautelari ed esecutive che l'ente della riscossione ha la facoltà di promuovere¹⁴⁸. Chiaramente la ratio della previsione è quella di favorire la realizzazione del credito tributario mediante la riscossione integrale di quanto in debenza allo Stato.

Tuttavia, per quanto l'interesse all'integrale soddisfacimento delle pretese erariali sia meritevole di particolare tutela, il divieto posto all'art. 51 L. fall. è da intendersi valido anche per le azioni individuali, cautelari od esecutive, intraprese dall'ente della riscossione. Da ciò si deduce infatti che azioni individuali avviate prima della dichiarazione di fallimento sono da ritenersi improcedibili, mentre le azioni avviate in un periodo successivo all'avvio della procedura sono da considerarsi inammissibili¹⁴⁹. Ciò non è valido da sempre, infatti è stato l'art. 16 del D.Lgs. del 26 febbraio 1999, n. 46 ad eliminare l'esenzione dal divieto, sancito dall'art. 51 L. fall., che era previsto per l'esecuzione esattoriale. L'art. 51 del DPR del 29 settembre del 1972, n. 602 disponeva

¹⁴⁷ La recentissima sentenza Cass. civ., 25 gennaio 2018, n. 1894 argomenta la questione affermando che «l'azione revocatoria si manifesta piuttosto come azione di accertamento con effetti costitutivi: rispetto alla quale chi la propone non chiede l'accertamento né di un diritto di credito, né di un diritto reale o personale di godimento; chiede, per contro, una pronuncia che ricostituisca la garanzia patrimoniale del proprio debitore». CIAN G. – TRABUCCHI A., *Codice civile e leggi collegate, Commento giurisprudenziale sistematico*, cit., p. 6162 afferma che l'obiettivo dell'azione revocatoria è di rendere non opponibile al creditore l'atto compiuto dal soggetto debitore.

¹⁴⁸ ESPOSITO R., *La sorte delle misure cautelari e conservative in relazione all'apertura della procedura*, cit., p. 339 afferma che tali misure sono promuovibili con diverse finalità che individua in: prevenzione della dispersione di garanzie patrimoniali, protezione dei debiti non soddisfatti da eventuali altri pagamenti del debitore od infine induzione ad adempiere al versamento del debito erariale.

¹⁴⁹ ESPOSITO R., *La sorte delle misure cautelari e conservative in relazione all'apertura della procedura*, cit., p. 347

invero che il concessionario per la riscossione delle imposte dirette potesse esercitare azioni esecutive anche in pendenza di fallimento¹⁵⁰.

Alla luce dell'attuale disciplina, il divieto è posto nei confronti di tutti i creditori, Erario compreso, e tale cessa di esistere alla chiusura della procedura. In quel momento si esaurisce la regola del concorso ed ogni soggetto portante un credito, non insinuato nella procedura o rimasto insoddisfatto, può far valere la propria pretesa nei confronti del debitore, il fallito tornato *in bonis*¹⁵¹.

Da ricomprendersi nel divieto sono dunque le misure esecutive e cautelari che, con riferimento al DPR n. 602 del 1973, possono essere: pignoramento di fitti, di crediti verso terzi e di cose del debitore che risultano in possesso di terzi, blocco dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni, sequestro conservativo, iscrizione di ipoteca, compensazione di rimborso con debiti iscritti a ruolo a nome del contribuente e fermo di beni mobili registrati¹⁵². Sul fermo dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni è necessario tuttavia operare un'ulteriore approfondimento.

2.3.2 Fermo amministrativo

L'art. 69, comma sesto, del regio decreto n. 2440 del 18 novembre 1923 afferma quanto segue: «Qualora un'amministrazione dello Stato che abbia, a qualsiasi titolo, ragione di credito verso aventi diritto a somme dovute da altre amministrazioni, richieda

¹⁵⁰ FERRO M., *La legge fallimentare. Commentario teorico-pratico*, cit., p. 355

¹⁵¹ SANDULLI M. – D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, cit., p. 153. Fanno eccezione la chiusura del fallimento con conseguente apertura di concordato e l'attribuzione del beneficio dell'esdebitazione al fallito. Mediante l'istituto dell'esdebitazione, l'imprenditore, portatore di determinati requisiti soggettivi ed oggettivi, è liberato dai creditori insinuatisi nel fallimento e rimasti insoddisfatti e dai creditori non concorrenti. Questi ultimi potranno infatti intentare azioni esecutive sui beni del fallito, tornato *in bonis* e coperto dall'esdebitazione, per la sola parte del proprio credito riconosciuta in sede fallimentare a creditori di pari grado.

¹⁵² Come richiamato da ESPOSITO R., *La sorte delle misure cautelari e conservative in relazione all'apertura della procedura*, cit., p. 347.

la sospensione del pagamento, questa deve essere eseguita in attesa del provvedimento definitivo». La previsione del seguente disposto è sempre stata ritenuta contrastante con il divieto indicato all'art. 51 L. fall. poiché la misura che l'Amministrazione Finanziaria attua in questo caso viola il principio della *par condicio* dei creditori. La ratio di tale istituto è quella di tutelare l'Amministrazione che, in via cautelativa, può dunque disporre un fermo delle somme da essa dovute, nella previsione di una successiva compensazione delle medesime con poste che essa vanta a credito¹⁵³. È tuttavia da evidenziare come la norma non faccia specifico riferimento alla compensazione *ex art.* 1243 c.c., concessa qualora il credito sia di facile e pronta liquidazione, pur non essendo immediatamente liquidabile. La norma invero menziona in maniera più generica le "ragioni di credito" a qualsiasi titolo vantate dall'Amministrazione, estendendo l'applicazione del fermo amministrativo anche in prospettiva di crediti la cui esistenza può risultare incerta¹⁵⁴. In questa prospettiva è dunque compito dell'Amministrazione pubblica chiedere l'accertamento del proprio credito al fine di operare la compensazione col debito in capo ad essa, già liquido ed esigibile. Si rammenti infatti che il fermo amministrativo viene disposto in via cautelare fintantoché non vi sia una successiva pronuncia con la quale venga revocato o sia disposto che il debito dell'amministrazione sia ritenuto per essere successivamente compensato¹⁵⁵. Per tali premesse, è stato sempre

¹⁵³ DENORA B., *Ma il fermo amministrativo non violava la par condicio creditorum?*, in *Riv. dir. trib.*, Pacini Giuridica, 28 ottobre 2016. Anche la sentenza Cass. civ., 21 maggio 2003, n. 7945 osserva che «lo scopo per cui il potere di fermo è attribuito alla pubblica amministrazione statale è di permetterle di estinguere il suo debito mediante il proprio credito, evitando di essere condannata a pagare perché il proprio credito non è ancora liquido». Si veda anche FILOCAMO F. S., *Fermo amministrativo*, in *FERRO M., Le insinuazioni al passivo*, III, Padova, 2010, CEDAM, p. 538

¹⁵⁴ Così: Cass. civ., 29 dicembre 2011, n. 29565 richiamando a sua volta Cass. civ., 24 gennaio 2007, n. 1602 ove si sostiene che «L'istituto del fermo, previsto dalla legge sulla contabilità generale dello Stato, può essere utilizzato dalla Amministrazione anche a difesa di un proprio credito che sia né liquido né esigibile, ma unicamente assistito dal *fumus boni iuris* in relazione alla pendenza di un qualsiasi procedimento dal cui esito deriverà il suo accertamento». BANA M., *Nel fallimento, legittimo il fermo amministrativo del rimborso IVA*, 30 settembre 2016, in <http://www.eutekne.it/> sostiene che il fermo amministrativo si identifica come espressione del potere di autotutela dell'Amministrazione Finanziaria che salvaguardi l'eventuale compensazione di un suo debito con uno del suo creditore che, anche se attualmente illiquido, l'Amministrazione ha o ipotizza di avere.

¹⁵⁵ Cass. civ., 21 maggio 2003, n. 7945. FILOCAMO F. S., *Fermo amministrativo*, in *FERRO M., Le insinuazioni al passivo*, cit., p. 538

pacificamente ritenuta non ammissibile nel fallimento l'applicazione del fermo amministrativo delle somme di cui l'Amministrazione è debitrice, trattandosi di misura cautelare espressamente vietata dal R.D. n. 267 del 1942¹⁵⁶.

Tuttavia recentemente i giudici di legittimità hanno modificato l'orientamento giurisprudenziale sulla questione con la sentenza n. 19335 del 29 settembre 2016. Il caso riguardava il fermo amministrativo – opposto all'istanza di rimborso Iva proposta dal fallimento – disposto dall'Agenzia delle Entrate in ragione del proprio credito ammesso in via chirografaria, avendo avuto l'autorizzazione dal giudice delegato a compensare il proprio debito con la sola quota privilegiata dei crediti erariali ammessi al passivo della procedura¹⁵⁷. In questo caso la Corte di Cassazione è giunta a conclusioni diverse, pur ammettendo *in primis* la natura cautelare del fermo amministrativo. Il ragionamento dei giudici muove proprio dalle peculiarità di tale provvedimento, invero argomentano il nuovo orientamento definendo innanzitutto le caratteristiche di «provvisorietà e strumentalità anticipata rispetto alla futura ed eventuale operatività della compensazione». Come già sostenuto precedentemente¹⁵⁸, i giudici giustificano l'uso del fermo amministrativo nella possibilità di differire il pagamento di un debito già liquido ed esigibile, quale forma di cautela ed in via totalmente provvisoria, fino alla simultanea esistenza di somme a credito e a debito legittimamente compensabili. La Suprema Corte ha quindi precisato che il fermo amministrativo non può ritenersi generalmente contrastante con il divieto di intraprendere o proseguire azioni individuali cautelari nel corso del fallimento, giacché è da considerarsi censurabile nella sola eventualità questo sia «volto a “prenotare” una frazione del patrimonio del fallito».

¹⁵⁶ In giurisprudenza si veda Cass. civ., 13 gennaio 2011, n. 711, Cass. civ., 3 settembre 1996, n. 8053

¹⁵⁷ Nell'analisi della sentenza di DENORA B., *Ma il fermo amministrativo non violava la par condicio creditorum?*, cit. e BANA M., *Nel fallimento, legittimo il fermo amministrativo del rimborso IVA*, cit.

¹⁵⁸ Con la sentenza Cass. civ., 28 marzo 2014, n.7320 e meno recentemente Cass. civ., 23 dicembre 2008, n. 30058

Infatti, in sede fallimentare è riconosciuta piena validità alla compensazione, meccanismo mediante il quale i creditori possono diminuire od estinguere i propri debiti col fallito riducendo il credito, vantato nei confronti del medesimo, insinuato nella procedura. La relazione tra fermo amministrativo e compensazione in sede fallimentare risulta dunque molto stretta e nulla sembra nuocere al trattamento di *par condicio* garantito ai creditori, a meno che con il provvedimento di fermo non venga destinata una quota di patrimonio fallimentare all'eventuale, incerta e futura emersione di un credito nei confronti della pubblica amministrazione compensabile. Nella sentenza in esame si rileva inoltre come il credito in questione dell'Amministrazione finanziaria ammesso al passivo non era stato oggetto di contestazione, motivo per cui il provvedimento di fermo amministrativo aveva in realtà già esaurito la funzione di autotutela dell'Erario¹⁵⁹.

È da concludersi dunque che questa sentenza si è posta in netto contrasto con gli orientamenti dottrinario e giurisprudenziale che parevano sino ad allora consolidati, ponendo una nuova visione dell'Erario come creditore del fallito. Il provvedimento di fermo amministrativo sarà ammesso *case by case*¹⁶⁰, riconoscendo ai creditori, fra cui l'Erario, la possibilità concessa dall'art. 56 L. fall. di derogare alla *par condicio creditorum* operando la compensazione dei propri debiti con i propri crediti vantati nei confronti del fallito. Sono gli stessi giudici a richiamare espressamente l'articolo della legge fallimentare appena menzionato ed a qualificarlo fra le ipotesi di deroga al vincolo del concorso formale, permettendo al creditore di autotutelarsi¹⁶¹.

¹⁵⁹ BANA M., *Nel fallimento, legittimo il fermo amministrativo del rimborso IVA*, cit., DENORA B., *Ma il fermo amministrativo non violava la par condicio creditorum?*, cit. entrambi riferendosi al dettato della sentenza Cass. civ., 29 settembre 2016, n. 19335.

¹⁶⁰ DENORA B., *Ma il fermo amministrativo non violava la par condicio creditorum?*, cit.

¹⁶¹ La stessa sentenza Cass. civ., 29 settembre 2016, n. 19335 richiama la sentenza Cass. civ., 10 maggio 2002, n. 6728 nella quale si afferma che «il titolare di un credito ammesso in via definitiva al passivo fallimentare, se convenuto in giudizio dal curatore per far valere un credito nel fallimento, può, ai sensi del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, opporre la compensazione, fino a concorrenza, del proprio credito con quello vantato nei suoi confronti dal fallimento».

2.4 INSINUAZIONE AL PASSIVO DEL CREDITO TRIBUTARIO

Con la sentenza che dichiara il fallimento si apre il concorso dei creditori¹⁶², i quali vengono sottoposti al divieto di proseguimento o avvio di azioni individuali cautelari od esecutive sul patrimonio del debitore fallito. La legge fallimentare detta le regole per il concorso formale, in particolare all'art. 52, secondo comma afferma che «Ogni credito [...] deve essere accertato secondo le norme stabilite al Capo V, salvo diverse disposizioni della legge». Invero il Capo V della Legge fallimentare tratta dell'accertamento del passivo nonché dei diritti reali mobiliari di terzi, specificando: le modalità con cui i creditori possono richiedere di partecipare al concorso, gli effetti che tale domanda produce, l'esito del procedimento di accertamento, le facoltà di contestazione di crediti ammessi e le conseguenze per domande presentate tardivamente.

L'art. 92, comma 1, punto sub 1), prevede che il curatore comunichi ai creditori – ed ai titolari di diritti reali o personali su beni di proprietà o in possesso del fallito – che possono partecipare al concorso¹⁶³ seguendo le modalità previste all'art. 93 di proposizione della domanda per l'insinuazione al passivo fallimentare. Si tratta di una modalità esclusiva di accertamento del credito¹⁶⁴, trattandosi infatti del solo metodo previsto al fine di avere il riconoscimento della pretesa vantata e poter richiedere la

¹⁶² Art. 52, primo comma, Legge fallimentare.

¹⁶³ Dopo aver esaminato le scritture contabili del fallito, il curatore invia senza indugio un avviso di convocazione ai creditori risultanti dalle medesime, con cui informa i soggetti (creditori ma anche titolari di diritti reali ovvero personali sui beni mobili ed immobili di proprietà o in possesso del fallito) che hanno la possibilità di chiedere la partecipazione al concorso fallimentare, nonché i termini utili ed ogni informazione rilevante affinché questi possano insinuarsi correttamente. Tuttavia va precisato che la mancata ricezione dell'avviso di convocazione non preclude la possibilità di presentare domanda di ammissione al passivo, poiché quandanche non pervenisse alcun invito, ogni soggetto interessato a far valere la propria pretesa nei confronti del fallimento può richiedere l'accertamento del credito ed eventualmente la sua soddisfazione, posto che l'invito ha funzione meramente informativa, in ottica agevolativa nei confronti dei creditori, del curatore stesso ed anche della procedura, la quale deve essere portata a termine nel più breve tempo possibile.

¹⁶⁴ SANDULLI M. – D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, cit., p. 118 specificando inoltre che l'ambito applicativo del concorso formale è molto ampio, prevedendo che anche qualora il terzo inizi o prosegua azioni individuali in forza di legge speciale, questo non configurerà in ogni caso eccezione alla proposizione di domanda di ammissione al passivo.

liquidazione del proprio credito. È compito del curatore fissare la data entro cui tali domande devono pervenire, che a norma di legge è stabilita trenta giorni prima della valutazione delle stesse¹⁶⁵, ossia della data per l'esame dello stato passivo. In tale data vi è l'adunanza dei creditori dinanzi al giudice delegato ed in questa sede vi è la vera e propria fase di accertamento della massa passiva. Dopo aver verificato l'effettiva ammissibilità di ciascun credito, per ognuno è identificato l'ammontare ed il rango, ciò con l'obiettivo di stabilire un ordine da rispettare nel riparto dell'attivo fallimentare. La quantità di attivo fallimentare che il curatore dovrà liquidare al termine della procedura viene delimitata proprio in questa fase, poiché la curatela viene edotta di quanto ammontano i debiti del fallito che richiedono di essere soddisfatti dalla procedura¹⁶⁶. A norma dell'art. 93 L. fall., la domanda di ammissione al passivo deve essere proposta a mezzo di ricorso e trasmessa telematicamente al curatore. La legge prescrive inoltre un contenuto minimo di tale domanda, costituendo essa una vera e propria domanda giudiziale (art. 94 L. fall.)¹⁶⁷. Il ricorso deve contenere le seguenti indicazioni minime: la procedura cui si intende prendere parte e le generalità del proponente (1), la quantificazione delle somme che il soggetto intende insinuare, ovvero la descrizione del bene che intende rivendicare o avere restituito (2), una breve esposizione dei fatti e degli elementi di diritto costituenti le ragioni della domanda (3), l'eventuale titolo di prelazione posseduto (4) ed infine l'indirizzo di posta elettronica certificata (5). In mancanza di anche una delle prime tre indicazioni, o se assolutamente incerte, il ricorso

¹⁶⁵ Secondo la giurisprudenza, Cass. civ. 24 luglio 2012, n. 12960, il termine per la presentazione della domanda di ammissione al passivo è soggetto a sospensione nel periodo feriale.

¹⁶⁶ SANDULLI M. – D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, cit., p. 119

¹⁶⁷ SANDULLI M. – D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, cit., p. 120 ss., CIAN G. – TRABUCCHI A., *Codice civile e leggi collegate, Commento giurisprudenziale sistematico*, cit., p. 6309. L'art. 94 L. fall. afferma al primo comma che la domanda di ammissione al passivo produce gli effetti di una domanda giudiziale durante tutto il procedimento fallimentare. Ciò significa che come effetto principale, della proposizione del ricorso per l'accertamento del credito, si ha l'interruzione della prescrizione dei diritti vantati nei confronti del debitore fallito. Invero fino alla chiusura del fallimento, restano sospesi i termini di prescrizione del credito che si intende ammettere al passivo. In giurisprudenza si veda Cass. civ., 17 luglio 2014, n. 16408 in cui i giudici di legittimità applicano il principio dell'art. 2495 c.c., comma secondo, ritenendo la domanda di ammissione al passivo equiparabile ad un atto con cui si avvia un giudizio.

è ritenuto inammissibile, poiché carente di informazioni fondamentali per la verifica del credito. Diversamente, se nella domanda non è esplicitato l'eventuale diritto di prelazione posseduto, il credito sarà considerato chirografario.

L'esame dello stato passivo consiste nell'udienza presso il giudice delegato, il quale esamina ogni domanda ed emette un decreto in cui trae le conclusioni. Il giudice elabora il proprio parere con l'ausilio delle eccezioni proposte dal curatore, il quale, prima dell'adunanza, vaglia le domande eccependo i fatti eventualmente estintivi, modificativi od impeditivi del diritto fatto valere, ovvero l'inefficacia del titolo su cui credito o prelazione si fondano.

Per quanto rilevante in questa sede, è da sottolineare come sia pacifico che «l'insinuazione fallimentare dei crediti erariali, [...] in nulla differisce rispetto a quella relativa ai crediti ordinari»¹⁶⁸. Tuttavia risulta doveroso un approfondimento della questione: in particolare è necessario comprendere quali siano i soggetti legittimati all'insinuazione e quali titoli a disposizione dell'Amministrazione finanziaria si ritengono idonei per la presentazione della domanda di insinuazione. Invero i crediti erariali complicano la questione, sottostando a regole di emersione, rilevazione ed accertamento notevolmente differenti rispetto ai crediti ordinari, dacché l'insinuazione dell'Amministrazione finanziaria dovrà contemplare simultaneamente le regole previste dalle norme tributarie e quelle che disciplinano la legge fallimentare, ivi inclusi i termini, i titoli ed i soggetti legittimati e le procedure.

¹⁶⁸ Si veda Cass. civ., 10 dicembre 2012, n. 22437 e Cass. civ., 15 marzo 2012, n. 4126. Ancora JORIO A., *Accertamento e riscossione dei crediti tributari e procedure concorsuali*, cit., p. 367 ss., afferma che «i crediti dell'Amministrazione finanziaria, per trovare riconoscimento nel fallimento, devono essere insinuati al passivo a pari di ogni altro credito».

2.4.1 Legittimazione all'insinuazione

A partire dal 1° luglio 2017, l'esazione dei tributi dello Stato e degli Enti impositori è affidata ad Agenzia delle Entrate – Riscossione, ente pubblico economico subentrato a titolo universale nei rapporti del Gruppo Equitalia, tanto giuridici quanto processuali. Equitalia S.p.a. ha operato dal 1° ottobre 2006 sino ai successivi undici anni, in qualifica di concessionario alla riscossione per conto dell'Agenzia delle entrate, in qualità di società a totale capitale pubblico – a differenza della riscossione negli anni anteriori affidata a società partecipate generalmente da soggetti privati¹⁶⁹.

Per quanto riguarda la legittimazione a proporre domanda di insinuazione al passivo fallimentare per i crediti erariali, occorre fare riferimento alle disposizioni contenute nel DPR n. 602 del 29 settembre 1973 «Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito» e nel D.Lgs. n. 112 del 13 aprile 1999 «Riordino del servizio nazionale della riscossione, in attuazione della delega prevista dalla legge 28 settembre 1998, n. 337».

L'art. 87, comma 2, del DPR n. 602/1973 afferma che qualora il debitore sia dichiarato fallito, è il concessionario a chiedere l'ammissione al passivo della procedura per conto dell'Agenzia delle entrate¹⁷⁰. Ciò è confermato anche all'art. 33 del D.Lgs. n. 112/1999, il quale sancisce che in relazione ai debitori che vengono sottoposti a procedure concorsuali, è il concessionario a provvedere all'insinuazione del credito. È oramai pacifico in giurisprudenza che il ruolo dell'agente della riscossione sia

¹⁶⁹ L'*excursus* storico è proposto da STASI E., *L'accertamento dei crediti tributari nell'ambito del fallimento nella giurisprudenza di legittimità*, in *Il Fallimento*, n. 5, 2018, p. 583

¹⁷⁰ Il riferimento all'Agenzia delle Entrate non esclude l'applicabilità delle norme nel DPR n. 602/1973 anche a tutti gli altri enti impositori, fra cui Comuni, Regioni ed enti locali, con il fine di riscuotere i propri crediti. Così: GIRELLI G., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari vantati da un'autorità estera*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 591.

concorrente rispetto a quello dell'ente impositore¹⁷¹, il quale mantiene la titolarità del credito¹⁷². È da ritenere infatti che il dettato dell'art. 87, appena menzionato, abbia una valenza meramente processuale, posto che il potere riconosciuto all'Agente della riscossione non impedisce all'Amministrazione finanziaria di far valere la pretesa nell'ambito del fallimento¹⁷³. A norma dell'art. 81 c.p.c., nessuno può far valere un diritto altrui in nome proprio in un processo, salvo le eccezioni previste dalla legge. Il concessionario del servizio di riscossione, per conto dello Stato e degli Enti impositori, integra una delle eccezioni previste dalla legge, poiché si configura quale sostituto processuale richiedendo l'insinuazione al passivo fallimentare mediante domanda – la quale produce gli effetti di domanda giudiziale – per conto dell'Amministrazione finanziaria, che nondimeno mantiene la titolarità del credito¹⁷⁴.

La domanda di ammissione al passivo, come già si è detto, è soggetta al termine perentorio di presentazione nei trenta giorni prima della data dell'adunanza per l'esame dello stato passivo. Le domande di insinuazione presentate correttamente entro tale data sono dette tempestive, rispettando i termini prescritti *ex art.* 93 L. fall. Qualora un creditore superi detto termine, senza tuttavia oltrepassare i dodici mesi dalla data in cui lo stato passivo è reso esecutivo, la domanda da questi presentata è detta tardiva e viene perciò esaminata dal giudice delegato in apposita udienza di verifica. Infine, se la

¹⁷¹ La giurisprudenza in merito è: Cass. civ., 17 maggio 2017, n.12371, Cass. civ., 14 settembre 2016, n. 18002, Cass. civ. 8 febbraio 2012, n. 1776 e Cass. civ., 4 marzo 2009, n. 5165. Si veda in dottrina CARINCI A., *La Cassazione conferma il proprio orientamento sulla non necessità della notifica della cartella ai fini dell'insinuazione al passivo*, in *Riv. giur. Trib.*, n. 7, 2014, p. 611

¹⁷² Come afferma CARINCI A., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 551.

¹⁷³ STASI E., *L'accertamento dei crediti tributari nell'ambito del fallimento nella giurisprudenza di legittimità*, cit., p. 583. CIAN G. – TRABUCCHI A., *Codice civile e leggi collegate, Commento giurisprudenziale sistematico*, cit., p. 6301 richiama la sentenza Cass. civ., 15 marzo 2012, n. 4126

¹⁷⁴ In giurisprudenza le sentenze, già richiamate, Cass. civ. 14 settembre 2016, n. 18002 e Cass. civ., 8 febbraio 2012, n. 1776. Anche GAMBÌ L., *Fallimento e riscossione dei tributi*, in *Dir. fall.*, n. 2, 2016, p. 623 in commento alla sentenza Comm. Trib. prov. Firenze, 14 ottobre 2015. MAURO M., *L'insinuazione dei crediti tributari erariali al passivo fallimentare*, in *Codice commentato del processo tributario*, Torino, 2016, Utet, p. 1399 ss. sostiene che il concessionario della riscossione debba ritenersi ente strumentale dell'Agenzia fiscale, che funge come «mero strumento operativo attraverso il quale l'Agenzia esercita la funzione di riscossione dei tributi, di cui è titolare».

domanda è presentata oltre il termine di dodici mesi dalla data di esecutività dello stato passivo, questa è chiamata ultratardiva ed è ritenuta inammissibile, salvo che il ricorrente non dimostri che il ritardo nella presentazione non è a lui imputabile¹⁷⁵.

Secondo quanto già detto per i crediti erariali, la domanda di insinuazione al passivo fallimentare può essere presentata tanto dall'Ente impositore, il quale ha rilevato il credito, quanto dall'Agente della riscossione, legittimato *ex lege* nelle vesti di sostituto processuale dell'Amministrazione finanziaria. È evidente, dunque, che la possibilità riconosciuta in capo a due soggetti giuridici di insinuare un credito limita notevolmente il rischio di incorrere nella violazione dei termini dettati dall'art. 101 L. fall – ossia l'appena citato termine dei dodici mesi dalla data di esecutività dello stato passivo – evitando di fatto che la domanda sia ritenuta inammissibile perché ultratardiva¹⁷⁶.

2.4.2 Titolo idoneo all'insinuazione

La fattispecie costitutiva del credito deve essersi necessariamente realizzata in un momento anteriore alla data di dichiarazione di fallimento, in modo che l'Erario sia qualificato come creditore concorsuale, pur non essendo tuttavia sufficiente ai fini della domanda di ammissione al passivo fallimentare di tale credito. È richiesto infatti che il concessionario del servizio di riscossione, per conto dello Stato e degli Enti impositori, proponga domanda di ammissione al passivo sulla base del ruolo, *ex art. 87*, comma

¹⁷⁵ SANDULLI M. – D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, cit., p. 127.

¹⁷⁶ Così sollevano STASI E., *L'accertamento dei crediti tributari nell'ambito del fallimento nella giurisprudenza di legittimità*, cit., p. 584 e CARINCI A., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari*, cit., p. 552. Stasi riporta inoltre parte della giurisprudenza che esclude espressamente fra le cause di non imputabilità, nel ritardo della presentazione della domanda di insinuazione, la lunghezza dei tempi previsti per la produzione di un titolo idoneo a sollevare la pretesa. Vi sono stati infatti dei casi, portati all'esame della Corte di legittimità, riguardanti domande ultratardive per cui era stata chiesta l'ammissibilità in forza della causa appena riportata, tuttavia negata. Si vedano, fra le altre: Cass. civ. 8 settembre 2015, n. 17787, Cass. civ., 28 gennaio 2014, n. 1752, Cass. civ., 11 dicembre 2012, n. 22749 e Cass. civ., 2 aprile 2012, n. 5254.

secondo, del DPR n. 602/1973. Innanzitutto è ritenuta pacifica l'inammissibilità al passivo di crediti per i quali non sussista un provvedimento impositivo, per cui il debitore non possa difendersi impugnando l'atto dinanzi al giudice tributario¹⁷⁷.

A fronte di questi due corollari appena enunciati, è da approfondire come l'individuazione di un titolo idoneo all'ammissione al passivo fallimentare del credito tributario abbia risentito di importanti influenze giurisprudenziali che, da una parte, hanno allargato il novero dei titoli idonei, dall'altra, hanno diminuito gli adempimenti necessari alla presentazione. La conseguenza dei ripetuti interventi, di cui in seguito sarà dato rilievo, è stata l'estensione del potere di proporre domanda di insinuazione per conto dello Stato e degli Enti impositori, favorendo l'ammissione all'esame di verifica di un numero maggiore di crediti vantati dall'Erario nei confronti di soggetti in capo ai quali è intervenuto il fallimento ed in conclusione una crescente tutela alle ragioni dell'Erario¹⁷⁸.

Secondo il disposto normativo del più volte citato art. 87, DPR n. 602/1973, il concessionario della riscossione può provvedere all'insinuazione dei soli crediti per cui l'ente creditore, l'Amministrazione finanziaria, ha richiesto l'iscrizione a ruolo. È soltanto in possesso del ruolo che i crediti fiscali possono essere riscossi: perciò, senza la preventiva iscrizione a ruolo degli stessi, non è possibile richiedere l'insinuazione al passivo fallimentare giacché non sussisterebbero crediti tributari qualificabili come oggetto di esecuzione¹⁷⁹.

La Corte di Cassazione, con la sentenza del 17 giugno 1998, n. 6032, aveva inoltre sottolineato come la notifica della cartella esattoriale al contribuente costituisca ulteriore presupposto indefettibile per l'insinuazione del credito tributario,

¹⁷⁷ CONSOLO C. – GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., p. 1081.

¹⁷⁸ GAMBIL., *Fallimento e riscossione dei tributi*, cit., p. 623

¹⁷⁹ FERRARIO A. A., *Limiti dell'insinuazione dell'amministrazione finanziaria nel fallimento*, in *Riv. giur. trib.*, n. 5, 2004, p. 493 in commento alla sentenza Corte d'Appello, 8 aprile 2003, n. 1205.

argomentando che, in assenza di essa, il curatore non avrebbe potuto proporre ricorso contro il ruolo¹⁸⁰ – e quindi ammettere con riserva il credito dell'Amministrazione finanziaria, eventualità a cui si darà spazio di trattazione in seguito. La dottrina si è schierata a favore di questo orientamento, ritenendo che la cartella di pagamento costituisce un estratto del ruolo e si identifica come atto recettizio. La cartella acquista efficacia nell'istante in cui è notificata al destinatario e dunque, senza previa notifica, non si può considerare correttamente notificato il ruolo al debitore, nonché correttamente informato il curatore, il quale non si trova quindi nella posizione per impugnare l'atto¹⁸¹. Ancora in dottrina alcuni autori¹⁸² ritengono che la necessità della notifica della cartella esattoriale vi sia qualora il ruolo venga emesso sia in qualità di strumento di riscossione, che con funzione di atto di imposizione. Si pensi al caso dei controlli formali delle dichiarazioni: all'esito dei controlli l'Amministrazione finanziaria formula l'eventuale pretesa vantata emettendo il ruolo, il quale funge dunque da atto impositivo prima che da titolo per avviare la riscossione¹⁸³. Di avviso diverso sono stati altri autori¹⁸⁴ che, in risposta alla tesi suesposta, hanno affermato che ai fini dell'insinuazione al passivo, la legittimazione non dipende dalla funzione del ruolo, ritenendo che ciò semmai assume rilievo negli eventuali giudizi tributari in cui si intenda provare l'esistenza del credito tributario.

In contrasto netto con quanto sinora esposto da parte della dottrina, è stata la sentenza della Corte di Cassazione del 26 febbraio 2008, n. 5063 che per prima ha dichiarato la non necessità della preventiva notifica della cartella esattoriale al contribuente, affinché il curatore sia edotto della pretesa erariale e possa eventualmente

¹⁸⁰ *Ibid.*

¹⁸¹ Così: MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 93, CARINCI A., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari*, cit., p. 555 ss., MICONI F., *Ammissione al passivo fallimentare dei crediti tributari (anche senza cartella?)*, cit., p. 1318 ss., MAURO M., *L'insinuazione dei crediti tributari erariali al passivo fallimentare*, cit., p. 1404 ss.

¹⁸² CARINCI A., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari*, cit., p. 555

¹⁸³ *Ibid.*

¹⁸⁴ MAURO M., *L'insinuazione dei crediti tributari erariali al passivo fallimentare*, cit., p. 1401

impugnare l'atto impositivo¹⁸⁵. La giurisprudenza rileva infatti un difetto di espressa previsione normativa, attenendosi dunque al solo obbligo *ex lege* di iscrizione a ruolo delle somme a credito.

Un primo ampliamento della tutela al credito erariale si è avuto proprio con tale nuovo orientamento giurisprudenziale, poiché ha concesso ai soggetti legittimati ad insinuare al passivo fallimentare i crediti tributari di proporre domanda di ammissione effettivamente sulla sola base del ruolo, senza dover attendere i tempi di notifica della cartella di pagamento.

Ulteriore ampliamento della tutela emerge dall'intervento del legislatore nel 2010, il quale con il D.L. n. 78 ha sostituito il ruolo con l'avviso di accertamento esecutivo. Da ciò deriva la possibilità, per il solo Ente impositore¹⁸⁶, di proporre domanda di ammissione al passivo sulla base di un avviso di accertamento divenuto esecutivo¹⁸⁷. Contrariamente, l'esattore potrà procedere nella sola eventualità in cui l'Amministrazione finanziaria abbia richiesto il ruolo, non essendo state previste modifiche al dettato dell'art. 87, DPR n. 602/1973.

2.4.3 Insinuazione tardiva del credito erariale ed ammissione a riserva

L'art. 101 L. fall. disciplina le domande di ammissione tardiva di un credito. Il testo del presente articolo è stato revisionato nel 2007 e sancisce la facoltà di proporre

¹⁸⁵ Successivamente si è consolidata la giurisprudenza conforme: Cass. civ., 13 dicembre 2017, n. 29986, Cass. civ., 20 novembre 2017, n. 27527, Cass. civ., 11 novembre 2016, n. 23110, Cass. civ., 15 maggio 2015, n. 9943, Cass. civ., 6 marzo 2015, n. 4631, Cass. civ., 5 marzo 2015, n. 4483, Cass. civ., 17 marzo 2014, n. 6126, Cass. civ., 15 marzo 2013, n. 6646, Cass. civ., 31 maggio 2011, n. 12019.

¹⁸⁶ Anche gli Enti impositori locali possono proporre domanda di ammissione al passivo senza la produzione del ruolo, ma con gli avvisi di accertamento o le ingiunzioni fiscali. Qualora sia l'agente della riscossione ad insinuare il credito per tributo locale, si renderà necessaria la produzione del ruolo. DI PAOLA N. S., *Contenzioso esattoriale e procedure di riscossione*, Rimini, 2015, Maggioli Editore, p. 541

¹⁸⁷ GAMBI L., *Fallimento e riscossione dei tributi*, cit., p. 624, MICONI F., *Ammissione al passivo fallimentare dei crediti tributari (anche senza cartella?)*, cit., p. 1317, STASI E., *L'accertamento dei crediti tributari nell'ambito del fallimento nella giurisprudenza di legittimità*, cit., p. 584, CARINCI A., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari*, cit., p. 560 ss.

domanda di insinuazione al fallimento oltre il termine di trenta giorni prima dell'udienza per l'esame dello stato passivo. Ciò, precisa al primo comma, è concesso entro i dodici mesi dalla data di esecutività dello stato passivo¹⁸⁸, posto che, superato detto termine, le domande si considerano ultratardive e dunque ammissibili nel solo caso in cui il creditore istante dimostri che il ritardo non è avvenuto per causa a lui imputabile. Le domande tardive vengono trattate in apposite udienze ed il procedimento di accertamento si svolge con le medesime modalità previste per le domande tempestive. A norma del comma secondo dell'art. 101 L. fall., il giudice delegato fissa ogni quattro mesi un'udienza per la valutazione delle domande tardive ed il curatore si occupa di comunicare la data dell'udienza ai creditori proponenti. Anche l'amministrazione finanziaria¹⁸⁹, nell'eventualità in cui non fosse in possesso di un titolo idoneo per presentare domanda di insinuazione al passivo del fallimento di un suo debitore, potrà attendere la produzione di un valido titolo e presentare domanda tardiva. I crediti dell'Erario assistiti da diritto di prelazione sono soddisfatti nelle ripartizioni parziali successive, essendosi già avviato il procedimento di riparto da parte del curatore, ed hanno inoltre il diritto di prelevare, dalle somme di ripartizione successiva, anche quanto sarebbe loro spettato nelle precedenti ripartizioni già concluse¹⁹⁰.

Qualora i crediti dell'Erario siano contestati o ancora contestabili¹⁹¹, la norma a cui è necessario rivolgersi è l'art. 88, comma 1, del DPR n. 602/1973, il quale prescrive che in tal caso i crediti – la cui domanda sia presentata tanto tempestivamente quanto

¹⁸⁸ O diciotto mesi in caso di proroga concessa dal tribunale nella sentenza che dichiara il fallimento, in favore di procedure dalla complessità elevata.

¹⁸⁹ Come sostiene BANA M., *Insinuazione tardiva senza deroghe temporali*, in <http://www.eutekne.it/> richiamando la sentenza Cass. civ. 8 settembre 2015, n. 17787 in cui i giudici stabiliscono che l'Amministrazione finanziaria o l'esattore sono legittimati a presentare domanda di ammissione al passivo nel termine annuale dell'art. 101 L. fall., analogamente ad ogni altro creditore.

¹⁹⁰ SANDULLI M. – D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, cit., p. 128 il quale richiama l'art. 112 L. fall. che afferma che «I creditori ammessi a norma dell'articolo 101 concorrono soltanto alle ripartizioni posteriori alla loro ammissione in proporzione del rispettivo credito, salvo il diritto di prelevare le quote che sarebbero loro spettate nelle precedenti ripartizioni se assistiti da cause di prelazione o se il ritardo è dipeso da cause ad essi non imputabili».

¹⁹¹ INGRAO G., *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012, Cacucci Editore, p. 265.

tardivamente – sono ammessi al passivo con riserva¹⁹². Al riguardo occorre soffermarsi sulla legittimità a decidere nel merito della pretesa dell'Amministrazione finanziaria su cui sono sorte contestazioni da parte del curatore o prima della dichiarazione di fallimento¹⁹³.

Il curatore ha infatti la possibilità di impugnare l'atto contenente la pretesa tributaria ed a tal fine intentare un procedimento volto ad accertare l'inesistenza del credito, in modo che la procedura fallimentare non sia tenuta a soddisfarlo¹⁹⁴. Nel caso in cui invece sia stato già avviato il processo tributario, questo viene interrotto con l'apertura del fallimento per essere successivamente eventualmente riassunto dal curatore¹⁹⁵.

In entrambi i casi, la competenza nell'accertamento di un credito in materia fiscale non spetta al giudice delegato del fallimento.

A norma dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992, primo comma, competono alla giurisdizione tributaria le controversie in materia di tributi¹⁹⁶ ed è certamente il giudice tributario il soggetto a cui spetta il potere, e su cui grava il dovere, di accertare l'*an* ed il

¹⁹² Tale riserva viene sciolta con decreto del giudice delegato qualora sia spirato il termine per la riproposizione della controversia dinanzi al giudice competente in materia o sia intervenuto un giudizio irrevocabile. Così riporta anche CARINCI A., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari*, cit., p. 548.

¹⁹³ L'art. 96 della L. fall. elenca i crediti che sono da ammettere con riserva: i crediti condizionati e quelli che non possono essere richiesti al fallito se non previa escussione di un obbligato principale, i crediti per cui la mancata produzione del titolo non dipende dal creditore ed i crediti accertati con sentenza non passata in giudicato.

¹⁹⁴ La fattispecie assume rilievo nel solo caso in cui sia stata proposta domanda di ammissione al passivo da parte dell'Erario, non sussistendo in caso contrario alcun interesse per il curatore di contestare l'atto impositivo. Così: JORIO A., *Accertamento e riscossione dei crediti tributari e procedure concorsuali*, cit., p. 367 ss.

¹⁹⁵ Il fallito mantiene la capacità processuale «relativa», potendo permanere in giudizio in caso di inerzia del curatore. Di recente ribadito dalla Comm. Trib. prov. Reggio Emilia, 28 settembre 2016.

¹⁹⁶ «Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio [...]».

quantum di un tributo¹⁹⁷. Il giudice delegato non risulta del tutto carente di competenza, nelle controversie in materia tributaria, bensì è considerata circoscritta all'accertamento dei requisiti di concorsualità del credito fiscale – verifica, cioè, l'antiorità rispetto alla data di dichiarazione di fallimento del presupposto che ha causato l'emersione della debenza – all'accertamento della prova del credito portata dall'Amministrazione finanziaria per la domanda di ammissione al passivo ed alla verifica dell'esistenza del privilegio da questa invocato¹⁹⁸.

Ogniqualevolta il giudice delegato si trovi a dover valutare le vicende giuridiche che entrano nel merito, nei fatti generatori della pretesa tributaria, dovrà rimettere la decisione al giudice tributario, la cui giurisdizione secondo la legge¹⁹⁹ comprende «tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio». Il credito fiscale oggetto di verifica nell'esistenza ovvero nell'ammontare è dunque ammesso a riserva fallimentare, la quale sarà sciolta in caso di sentenza passata in giudicato o nel caso in cui sia spirato il termine entro cui la controversia è da proporre dinanzi al giudice competente.

¹⁹⁷ Ciò è pacifico tanto in dottrina quanto in giurisprudenza. Si riportano dunque le sentenze più recenti che richiamano il principio: Cass. civ., 13 giugno 2017, n. 14648, Consiglio di Stato, 29 febbraio 2016, n. 853, Cass. civ. 21 ottobre 2015, n. 21483, Cass. civ. 19 novembre 2007, n. 23832 ed alcuni riferimenti dottrinali: BORGOGGIO A., *Se il curatore eccipisce la prescrizione dei crediti, decide il giudice tributario*, in <http://www.eutekne.it/> richiamando la sentenza Cass. civ. 13 giugno 2017, CARINCI A., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari*, cit., p. 557, STASI E., *L'accertamento dei crediti tributari nell'ambito del fallimento nella giurisprudenza di legittimità*, cit., p. 583, CONSOLO C. – GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., p. 1090, JORIO A., *Accertamento e riscossione dei crediti tributari e procedure concorsuali*, cit., p. 367 ss. Quest'ultimo, riflettendo circa la traslazione di competenze dal giudice delegato al giudice tributario, sostiene che un intervento in ottica di semplificazione delle interferenze fra i due mondi giuridici potrebbe essere quello di attribuire il potere di decidere nelle controversie tributarie nell'ambito fallimentare al giudice delegato. Ciò, sostiene Jorio, configurerebbe «una soggezione pressoché completa del creditore tributario alle regole del concorso, attribuendo al giudice delegato la competenza esclusiva nel procedimento di accertamento dei crediti, anche tributari, con applicazione delle regole dello stato passivo».

¹⁹⁸ STASI E., *L'accertamento dei crediti tributari nell'ambito del fallimento nella giurisprudenza di legittimità*, cit., p. 583 e CONSOLO C. – GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., p. 1090.

¹⁹⁹ Art. 2 del D.Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992

Diverso è il caso in cui prima dell'intervento del fallimento sia già avviato un procedimento presso le Commissioni tributarie, in cui il contribuente abbia ricevuto sentenza a sé favorevole in primo grado. In quest'eventualità non si è di fronte ad una sentenza passata in giudicato, per cui l'Amministrazione finanziaria dispone ancora della facoltà, entro i termini di legge, di proporre appello avverso la sentenza emessa nel primo grado di giudizio ad essa contraria. Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria è privata del potere di proporre domanda di ammissione al passivo per tale suo credito²⁰⁰. Mediante questa impostazione si intende in realtà delimitare la tutela del credito fiscale dell'ammissione dello stesso con riserva. Infatti questa fattispecie si rende necessaria soltanto qualora vi sia un provvedimento giudiziale²⁰¹, anche se non ancora definitivo, che ritiene effettivamente esistente la pretesa dell'Erario. In caso contrario, non sarebbe concreto nemmeno l'interesse collettivo alla tutela della riscossione dei tributi, per cui verrebbe meno il motivo per il quale il credito è ammissibile con riserva *ex art. 88, DPR n. 602/1973*.

²⁰⁰ INGRAO G., *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., p. 271, D'ANGELO G., *L'insinuazione al passivo fallimentare del credito tributario*, in BASILAVECCHIA M., CANNIZZARO S., CARINCI A., (a cura di), *La riscossione dei tributi*, 2011, Giuffrè, Milano, cit., p. 310

²⁰¹ CARINCI A., (a cura di), *La riscossione dei tributi*, 2011, Giuffrè, Milano, cit., p. 310

CAPITOLO III

L'obbligazione tributaria che emerge dalla procedura concorsuale

3. Premessa

Nel precedente capitolo è stato approfondito ciò che attiene al credito tributario sorto prima del fallimento, indagando il suo trattamento nella procedura e la collocazione rispetto agli altri creditori insinuati, tanto sul piano sostanziale, quanto sul piano procedimentale.

Orbene con il decreto del giudice delegato che rende esecutivo lo stato passivo, si chiude la fase di accertamento del passivo²⁰² (salvo per le domande di ammissione tardive) ed ha avvio una nuova fase: la fase di liquidazione.

²⁰² La fase di accertamento del passivo si chiude con il decreto del giudice delegato, il quale lo firma al termine dell'esame di tutte le domande di ammissione. Fanno parte dello stato passivo reso esecutivo solo le domande di cui il giudice delegato ha disposto l'accoglimento. Restano invece escluse le domande rigettate, dichiarate inammissibili od ammesse con riserva. La fase di accertamento del passivo potrebbe tuttavia anche non svolgersi qualora non sia presentata alcuna domanda di ammissione al passivo entro i trenta giorni antecedenti l'udienza per l'esame dello stato passivo o esista una previsione concreta di insufficiente realizzo in relazione al patrimonio del fallito. Ulteriore eventualità successiva al decreto che rende esecutivo lo stato passivo sono i rimedi processuali della opposizione, della impugnazione o della

Entro sessanta giorni dalla redazione dell'inventario²⁰³, il curatore ha il compito di predisporre un programma di liquidazione, ossia un documento che pianifichi le modalità mediante le quali intende realizzare l'attivo. L'art. 104-ter L. fall. stabilisce che il programma deve specificare: «a) l'opportunità di disporre l'esercizio provvisorio dell'impresa, o di singoli rami di azienda, ai sensi dell'articolo 104, ovvero l'opportunità di autorizzare l'affitto dell'azienda, o di rami, a terzi ai sensi dell'articolo 104 bis; b) la sussistenza di proposte di concordato ed il loro contenuto; c) le azioni risarcitorie, recuperatorie o revocatorie da esercitare ed il loro possibile esito; d) le possibilità di cessione unitaria dell'azienda, di singoli rami, di beni o di rapporti giuridici individuabili in blocco; e) le condizioni della vendita dei singoli cespiti; f) il termine entro il quale sarà completata la liquidazione dell'attivo».

Dalla data di approvazione dello stato passivo il curatore predispose un progetto di ripartizione ogni quattro mesi, rispettando in ogni caso il programma di liquidazione testé menzionato, sino a giungere al riparto finale mediante il quale la fase di ripartizione è ultimata e sono distribuite anche le somme accantonate nelle fasi precedenti di riparto²⁰⁴.

È possibile ora comprendere come durante tutto l'arco della procedura vengano poste in essere operazioni che sono potenzialmente rilevanti sul piano fiscale.

Al fine di operare un'analisi il più possibile esaustiva, il presente capitolo intende soffermarsi sulle operazioni che comportano l'emersione di un credito tributario,

revocazione di un credito ammesso al passivo. Con il primo, il creditore contesta, rivolgendosi al curatore, il rigetto o l'accoglimento parziale della propria domanda; con il secondo, il curatore o il creditore contestano il provvedimento che ha ammesso interamente o in misura ridotta un credito altrui; con l'ultimo, il curatore o il creditore chiedono la revoca del provvedimento di ammissione di un credito altrui contestandone la determinazione con falsità, con dolo, con mancanza di documenti decisivi o con errore essenziale di fatto. SANDULLI M. – D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, cit., p. 124 ss.

²⁰³ «[...] e in ogni caso non oltre 180gg dalla sentenza dichiarativa di fallimento».

²⁰⁴ SANDULLI M. – D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, cit., p. 124 ss.

nonché sulle problematiche che inevitabilmente intervengono nella determinazione del reddito del soggetto fallito nel corso della delicata fase fallimentare.

3.1 IL REDDITO CHE EMERGE DALLA PROCEDURA

La soggettività impositiva nel fallimento resta in capo al fallito, come già approfondito nel presente lavoro, pur non avendo egli la possibilità di amministrare e gestire il proprio patrimonio, facoltà assunta dal curatore.

Quanto appena enunciato risulta essenziale ai fini della comprensione di ciò che sarà discusso a seguire, poiché ci si propone di fare chiarezza sulle obbligazioni tributarie che emergono in costanza della procedura, ossia nel periodo che va dall'apertura alla chiusura del fallimento.

L'articolo a cui bisogna fare riferimento è il 183 TUIR, il quale descrive le modalità di determinazione del reddito pre-concorsuale, al primo comma, e quelle di determinazione del reddito del periodo fallimentare, al secondo comma.

3.1.1 Le modalità di determinazione del reddito del periodo pre-concorsuale

Il primo comma dell'art. 183 TUIR afferma: «il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la dichiarazione di fallimento [...] è determinato in base al bilancio redatto dal curatore [...]», mentre il secondo sostiene che «il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura del procedimento concorsuale, quale che sia la durata di questo ed anche se vi è stato esercizio provvisorio, è costituito dalla differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento, determinato in base ai valori fiscalmente riconosciuti. Il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento concorsuale è determinato mediante il confronto secondo i valori

riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi, tra le attività e le passività risultanti dal bilancio di cui al comma 1, redatto e allegato alla dichiarazione iniziale del curatore [...]».

Con la lettura dei commi appena riportati, si intuisce facilmente come per la determinazione, tanto del reddito d'impresa pre-concorsuale, quanto del reddito d'impresa emergente nel corso dell'intera procedura, sia necessario disporre di un bilancio che "cristallizzi" la situazione patrimoniale ed economica del fallito alla data di dichiarazione di fallimento. Tale documento, il bilancio «di cui al comma 1», deve assolvere contemporaneamente ad una duplice funzione²⁰⁵: determinare il reddito da cui desumere le imposte dovute dall'inizio dell'esercizio alla data di fallimento e quantificare il patrimonio netto dell'impresa all'apertura della procedura, in modo da poter operare il confronto con l'eventuale residuo attivo alla chiusura del fallimento. La questione che si pone è quale sia il bilancio da considerare, ossia quale documento concretamente sia idoneo a fornire le informazioni necessarie per quantificare le debenze tributarie nei periodi pre-fallimentare e fallimentare.

Con riferimento alla questione all'interno della legge fallimentare, è necessario primariamente richiamare l'art. 16 L. fall., il quale prevede espressamente che, con la sentenza che dichiara il fallimento, il fallito depositi i bilanci e le scritture contabili e fiscali obbligatorie. La consegna dei documenti dal fallito al curatore costituisce il punto di partenza per il lavoro della curatela, posto che la finalità di tale obbligo in capo al fallito è di rendere edotto il curatore della situazione in cui versa l'impresa all'apertura della procedura. Non si può sostenere tuttavia che la documentazione sia sempre

²⁰⁵ MONTELEONE M., a cura di, *Curatore fallimentare*, cit., p. 528

sufficiente ed esaustiva, posto che, in certi casi, alcune scritture potrebbero non essere disponibili a causa del loro smarrimento, occultamento o della loro distruzione²⁰⁶.

L'art. 88 L. fall. afferma che «il curatore prende in consegna i beni di mano in mano che ne fa l'inventario insieme con le scritture contabili e i documenti del fallito» e l'art. 89 L. fall., secondo comma, aggiunge che è compito del curatore redigere il bilancio dell'ultimo esercizio, qualora il fallito non l'avesse presentato nei termini stabiliti, o integrarlo o rettificarlo, qualora il fallito l'avesse presentato incompleto.

In dottrina sono emerse due tesi rilevanti sul punto²⁰⁷: la prima ritiene che il bilancio richiesto *ex art. 183 TUIR* sia da collegarsi alle previsioni dell'art. 88 L. fall., mentre la seconda ritiene che il collegamento sussista tra l'articolo del Testo Unico e l'art. 89 L. fall.

In merito alla prima tesi²⁰⁸, occorre evidenziare che l'art. 88 L. fall. riguarda l'inventario, concernente tutti i beni del fallito che siano dell'impresa o meno, e non un bilancio. La finalità dell'inventario è di delineare la massa attiva del fallito mediante la quale saranno soddisfatte le pretese creditorie, mentre il bilancio *ex art. 183 TUIR* è richiesto per l'esigenza di determinare il reddito su cui poi calcolare le imposte dovute per la frazione di esercizio antecedente il fallimento²⁰⁹. Anche a parere di chi scrive, la diversità di funzioni sarebbe determinante per escludere il collegamento dell'art. 88 L. fall. con il dettato dell'articolo del Testo Unico, pur essendo esistente il richiamo alle scritture contabili che, come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n.

²⁰⁶ MONTELEONE M., a cura di, *Curatore fallimentare*, cit., p. 528 riporta le due tesi, richiamando inoltre la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 26/E del 22 marzo 2002 in cui si dà atto che «Spesso nelle procedure concorsuali si può verificare che non sono disponibili le scritture contabili del fallito, perché smarrite, distrutte o occultate».

²⁰⁷ STEVANATO D., *La determinazione del patrimonio netto iniziale ai fini delle imposte sui redditi*, cit., p. 111.

²⁰⁸ TINELLI, *La determinazione del reddito d'impresa nelle procedure concorsuali*, in *Rass. trib.*, 1989, p. 264

²⁰⁹ TINELLI, *La determinazione del reddito d'impresa nelle procedure concorsuali*, in *Rass. trib.*, 1989, p. 264

26/E del 22 marzo 2002, rilevano nella determinazione del patrimonio netto dell'impresa fallita²¹⁰. È la stessa Agenzia delle Entrate a precisare nella circolare appena citata che il curatore, nel ricostruire il patrimonio netto in questione, deve basarsi non solo sui dati disponibili ma anche su quelli che emergono in sede di redazione dell'inventario.

La seconda tesi²¹¹ invece ritiene che il bilancio richiesto al curatore dall'art. 89 L. fall. sia documento valido per determinare il reddito della frazione di esercizio prima della dichiarazione di fallimento, essendo il bilancio dell'ultimo esercizio. Anche in questo caso l'eccezione da rilevare sta nel fine delle due previsioni. Il bilancio *ex art.* 89 L. fall. è richiesto al curatore qualora il fallito non abbia adempiuto a quanto a lui richiesto dall'art. 16 L. fall. non depositando il bilancio o depositandolo incompleto. Si evince che, qualora il fallito adempia all'obbligo, il curatore non sarà tenuto a redigere il bilancio, potendo disporre della documentazione consegnatagli.

Di conseguenza si giunge alla conclusione²¹², condivisa anche da chi scrive, che la richiesta dell'art. 183 TUIR sia indipendente dalla normativa fallimentare, non coinvolgendo adempimenti *ivi* richiesti al curatore ed integrando invero un autonomo adempimento fiscale. Tale documento dovrà evidentemente comprendere ogni attività e passività dell'impresa fallita²¹³, potendo così ottenere un bilancio idoneo a determinare correttamente il reddito della frazione di esercizio prima del fallimento e potendo inoltre giungere al valore di patrimonio netto alla data di avvio della procedura.

²¹⁰ La circolare definisce quanto segue: «Rilevano innanzitutto le risultanze delle scritture contabili del soggetto fallito, in base alle quali il curatore può determinare il valore del patrimonio netto dell'impresa fallita valutando gli elementi patrimoniali attivi e passivi al loro costo fiscalmente riconosciuto».

²¹¹ ZIZZO, *Aspetti problematici della determinazione del reddito d'impresa in sede di chiusura della procedura fallimentare*, in *Riv. giur. trib.*, 1992, p. 669 ss.

²¹² MONTELEONE M., a cura di, *Curatore fallimentare*, cit., p. 529, STEVANATO D., *La determinazione del patrimonio netto iniziale ai fini delle imposte sui redditi*, cit., p. 110

²¹³ STEVANATO D., *La determinazione del patrimonio netto iniziale ai fini delle imposte sui redditi*, cit., p. 113

3.1.2 Le modalità di determinazione del reddito emerso nel corso del fallimento

In questa sede meritano ora approfondimento le modalità di determinazione del reddito che emerge dalla procedura.

Come già affermato, l'art. 183 TUIR definisce la regola per determinare il reddito del fallimento. Innanzitutto, sul piano temporale, prevede che il reddito da considerarsi dal punto di vista fiscale sia quello compreso dalla data di apertura della procedura alla data della sua chiusura, indipendentemente dalla durata del fallimento, derogando al principio di annualità normalmente attribuito ai periodi di imposta²¹⁴ (in dottrina tale periodo è stato nominato "maxi-periodo fallimentare"²¹⁵). Questa grandezza si ottiene sottraendo al residuo attivo, il patrimonio netto iniziale²¹⁶, calcolato con le modalità sopra esposte.

Con residuo attivo si intende il valore che al termine della procedura dovesse emergere in avanzo e che dunque tornerebbe a disposizione del fallito²¹⁷. Tale

²¹⁴ *Ibid.*

²¹⁵ MICCINESI M., *Principi generali del regime fiscale del fallimento ai fini delle imposte sui redditi: lineamenti evolutivi e sistematici*, cit., p. 84 ss., MONTELEONE M., a cura di, *Curatore fallimentare*, cit., p. 528 ss., STEVANATO D., *La determinazione del patrimonio netto iniziale ai fini delle imposte sui redditi*, cit., p. 110 ss. ESPOSITO M., *Riflessioni critiche sui rapporti tra diritto tributario e diritto civile alla stregua dei principi costituzionali (muovendo da alcune incongruenze nella disciplina fiscale delle procedure concorsuali)*, cit., p. 27 afferma che l'eventualità in cui può verificarsi la presenza di un residuo attivo è da ricondursi esclusivamente ai casi in cui la decozione non sia intervenuta per *mala gestio* del soggetto poi fallito, bensì per una carenza di liquidità che è sfociata nello stato di insolvenza.

²¹⁶ Si tratta di una deroga al normale criterio di quantificazione del reddito, ossia sulla base del risultato di conto economico. STEVANATO D., *La determinazione del patrimonio netto iniziale ai fini delle imposte sui redditi*, cit., p. 107

²¹⁷ Così MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 211. La definizione di residuo attivo è stata data anche dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 42/E del 4 ottobre 2004: «Il residuo attivo della procedura concorsuale è costituito dalle disponibilità che residuano in seguito alla soddisfazione di tutti i creditori ammessi al concorso, nonché al pagamento del compenso del curatore e delle spese di procedura». specificando quanto dalla stessa affermato nella precedente Circolare n. 26/E del 22 marzo 2002 in cui definiva il residuo attivo come il «valore di quanto restituito al fallito». ESPOSITO M., *Riflessioni critiche sui rapporti tra diritto tributario e diritto civile alla stregua dei principi costituzionali (muovendo da alcune incongruenze nella disciplina fiscale delle procedure concorsuali)*, cit., p. 27 assegna al residuo attivo una valenza di vero e proprio "avanzo" posto che, con tono critico, afferma: «La legge lo denomina prudentemente residuo, benché poi sconfessi tale cautela, assumendolo a presupposto della imposizione fiscale, volendo ignorare che esso non è altro, se non la restituzione del patrimonio relitto». Nello stesso senso CERRI, *Il reddito d'impresa nel fallimento*, in *Corr. trib.*, 1988, p. 2785

ammontare deve essere ridotto del patrimonio netto che il fallito aveva all'inizio della procedura, ottenendo così il reddito complessivo di tutto il periodo fallimentare.

L'eventualità che vi sia un residuo è tuttavia rara²¹⁸, posto che generalmente il fallimento si chiude in maniera non soddisfattiva²¹⁹. Perciò l'ultimo periodo del comma secondo dell'articolo in analisi afferma che «il patrimonio netto è considerato nullo se l'ammontare delle passività è pari o superiore a quello delle attività». La dottrina²²⁰ ha ritenuto che tale previsione fosse a favore del ceto creditorio, più che dell'impresa fallita. Infatti in una situazione che non vede l'emersione del residuo attivo, non è possibile per l'Erario rendere imponibili i flussi reddituali emersi nel periodo fallimentare, in favore di un interesse alla loro non emersione da parte dei creditori che altrimenti vedrebbero ridotta la loro soddisfazione²²¹. In questo caso si evince una prevalenza degli interessi dei creditori su quello erariale²²².

Inoltre alcune considerazioni sono da compiersi in merito alle due grandezze, residuo attivo e patrimonio netto iniziale, che vengono confrontate al termine della procedura. Il confronto viene operato su due grandezze simili, nonostante siano definite

²¹⁸ STEVANATO D., *La determinazione del patrimonio netto iniziale ai fini delle imposte sui redditi*, cit., p. 108

²¹⁹ L'art. 118 L. fall. elenca i casi di chiusura del fallimento: per inesistenza di passivo e per integrale pagamento dei creditori rappresentano le due modalità in cui la procedura si chiude in maniera soddisfattiva, ossia con il soddisfacimento dei creditori; per compiuta ripartizione finale e per insufficienza dell'attivo, rappresentano le due modalità non soddisfattive, poiché le ragioni creditorie non hanno avuto come esito la soddisfazione.

²²⁰ STEVANATO D., *La determinazione del patrimonio netto iniziale ai fini delle imposte sui redditi*, cit., p. 109

²²¹ STEVANATO D., *La determinazione del patrimonio netto iniziale ai fini delle imposte sui redditi*, cit., p. 109 e MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 207 il quale afferma tale favore «affonda le proprie radici nell'obiettivo di liberare la procedura dal cosiddetto "incubo fiscale" e di snellire gli adempimenti prescritti per la curatela».

²²² ESPOSITO M., *Riflessioni critiche sui rapporti tra diritto tributario e diritto civile alla stregua dei principi costituzionali (muovendo da alcune incongruenze nella disciplina fiscale delle procedure concorsuali)*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 24 afferma che l'art. 183 TUIR «crea una irrazionale postergazione della pretesa fiscale» e ciò muovendo dall'assunto che «le procedure concorsuali siano volte al soddisfacimento di interessi di schietta natura privatistica e tali, pertanto, ad essere destinati, per regola generale, a recedere di fronte agli interessi dell'Erario».

in modo diverso²²³. Infatti, il patrimonio netto iniziale non è rapportato al patrimonio netto finale, ma al residuo attivo che, pur consistendo nella medesima quantità, in senso terminologico evidenzia più chiaramente la sua composizione di poste attive²²⁴. Tuttavia non si tratta di una differenza che opera algebricamente, in considerazione del fatto che, se il patrimonio netto iniziale è negativo, questo si considera pari a zero²²⁵.

Da evidenziare, inoltre, che il residuo attivo, che ben può essere definito come «incremento di ricchezza netto ed effettivo del patrimonio nel periodo di riferimento»²²⁶, costituisce la quantità nella quale si realizza la fattispecie imponibile.

Tale ammontare è essenzialmente l'insieme delle attività che residuano al termine dei riparti ed anche quanto la curatela ha realizzato durante il periodo fallimentare attraverso la gestione della procedura²²⁷, al netto di ogni onere da sostenersi.

Nell'eventualità in cui nel residuo attivo siano presenti uno o più beni in natura, unicamente o in aggiunta al denaro, emerge un problema di determinazione del loro valore. Esistono due parametri di valutazione di tali beni: al loro valore normale alla chiusura del fallimento o al loro valore fiscalmente riconosciuto all'apertura del

²²³ ZIZZO, *La determinazione del patrimonio netto finale ai fini delle imposte sui redditi*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 115 sostiene che questo meccanismo «lega il reddito ad un confronto tra due grandezze di natura “patrimoniale”, che però sono definite diversamente».

²²⁴ ZIZZO, *La determinazione del patrimonio netto finale ai fini delle imposte sui redditi*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 116 afferma che il residuo attivo è un'«espressione che serve a designare l'insieme degli elementi attivi (denaro, crediti, beni), appartenenti al patrimonio dell'impresa fallita, che avanzano una volta estinti – tramite il riparto delle somme ricavate con la liquidazione dell'attivo – tutti gli elementi negativi».

²²⁵ *Ibid.*

²²⁶ ESPOSITO M., *Riflessioni critiche sui rapporti tra diritto tributario e diritto civile alla stregua dei principi costituzionali (muovendo da alcune incongruenze nella disciplina fiscale delle procedure concorsuali)*, cit., p. 19

²²⁷ La Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 42/E, 4 ottobre 2004, precisa che «il residuo attivo è rappresentato da quanto realizzato dalla curatela nonostante l'assenza di attività liquidatoria, una volta detratte le spese sostenute per la gestione della procedura e per il compenso del curatore. Di norma, entreranno, dunque, nel computo del residuo attivo, le somme corrispondenti al saldo attivo presente sul libretto di conto corrente intestato alla procedura, nonché gli eventuali canoni riscossi dalla curatela relativamente a beni locati compresi nel patrimonio attratto al fallimento».

fallimento²²⁸. Appare maggioritaria in dottrina la tesi, sostenuta anche dall’Agenzia delle Entrate²²⁹, secondo cui i beni devono assumere il valore fiscalmente riconosciuto. Ciò in considerazione del fatto che il fallimento non determina la conclusione del ciclo fiscale dell’impresa, come già ampiamente discusso nel presente lavoro, non concretizzandosi dunque alcuna giustificazione all’emersione delle plusvalenze latenti²³⁰.

Attraverso questo approfondimento è stata compresa la modalità mediante la quale è determinato il reddito della procedura, su cui saranno poi calcolate le imposte. Tuttavia non è sufficiente quanto sinora esposto, poiché vi sono ulteriori questioni da affrontare al fine di giungere al reale reddito della procedura. In seguito saranno quindi analizzati il trattamento delle eventuali perdite pregresse ed il caso di prosecuzione dell’attività mediante esercizio provvisorio. Solo successivamente saranno esposte le conseguenze del fallimento sulle opzioni di consolidato fiscale o di regime della trasparenza eventualmente esercitate dall’impresa prima del fallimento.

3.2 IL RIPORTO DELLE PERDITE

Nella maggior parte dei casi, le imprese che vengono dichiarate fallite presentano delle perdite²³¹. Ciò impone di affrontare la questione in merito alla loro riportabilità in sede fallimentare e nei periodi d’imposta successivi al fallimento, potendo, in senso affermativo in quest’ultimo caso, ciò costituire un vantaggio per il fallito.

²²⁸ *Ibid.*

²²⁹ Circolare n. 42/E del 4 ottobre 2004. Nella Circolare dell’Agenzia delle Entrate, n. 26/E del 22 marzo 2002, era sostenuta la tesi opposta, ossia la valutazione in base al valore normale dei beni residui.

²³⁰ Così: MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 214, ZIZZO, *La determinazione del patrimonio netto finale ai fini delle imposte sui redditi*, cit., p. 117 e Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 42/E del 4 ottobre 2004.

²³¹ DELLA VALLE E., *La perdita di periodo nelle procedure concorsuali*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 121

Innanzitutto, giova rammentare la disciplina prevista dal Testo Unico per il trattamento delle perdite, concesso tanto ai soggetti della categoria IRPEF, (art. 8 TUIR), quanto ai soggetti della categoria IRES, (art. 84 TUIR). Per entrambe le categorie, le discipline prevedono la possibilità in capo ad un soggetto di portare la perdita, rilevata in un esercizio, in diminuzione di un reddito generato in esercizi successivi. La ratio di tale previsione ha fondamento nel principio della capacità contributiva, nel rispetto del quale l'imposizione fiscale deve basarsi sul solo reddito che effettivamente va ad incrementare il patrimonio²³². Il calcolo per la determinazione dell'imposta è da operarsi infatti su una base imponibile che consideri l'incremento di ricchezza, senza escludere però eventuali decrementi che comunque potrebbero essere stati registrati in periodi d'imposta precedenti a quello di calcolo. È da chiarire, infatti, che la suddivisione in periodi d'imposta è prevista per garantire entrate pubbliche periodiche²³³ e che solo da tale suddivisione si evidenzia un incremento di reddito, o un suo decremento. Ai fini di una corretta applicazione del principio della capacità contributiva, il legislatore ha riconosciuto la facoltà di traslare in avanti le perdite pregresse, potendo così abbattere la base imponibile negli esercizi conclusi con risultato positivo. Parte del reddito positivo è destinato infatti alla copertura di perdite registrate in passato, mentre la parte restante è la quota che va ad incrementare concretamente il patrimonio, nonché la base imponibile per il calcolo delle imposte.

La legge prevede due diverse modalità di riporto delle perdite a seconda della categoria (soggetti IRES o soggetti IRPEF), nella quale rientra il contribuente. I soggetti IRES hanno la possibilità di riportare la perdita in diminuzione del reddito imponibile di

²³² FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Padova, 2014, CEDAM, p. 21 in cui definisce il reddito come «l'incremento effettivo di patrimonio derivante ad un soggetto (ed a lui ascrivibile) da una o da più della molteplicità di “fonti produttive” [...] e la perdita è il decremento effettivo di patrimonio che scaturisce da queste stesse fonti». Mantenendo a mente la logica di effettività, Falsitta ritiene che debba concedersi dunque una compensazione illimitata “orizzontale” delle perdite realizzate con i redditi di qualsiasi tipo conseguiti nel medesimo periodo. Mentre per l'eccedenza eventuale di perdita risultante dalla compensazione “orizzontale”, dovrebbe essere concessa una compensazione “verticale”, ossia con redditi conseguiti in periodi diversi.

²³³ REBECCA G. E ZANNI M., *Perdite fiscali. Guida operativa*, Milano, 2012, Gruppo 24 Ore

periodi di imposta successivi, nei limiti dell'80% di quest'ultimo e senza alcun vincolo temporale. I soggetti IRPEF, invece, possono evidenziare perdite per redditi da lavoro autonomo, redditi d'impresa e redditi diversi e queste possono essere traslate in avanti sino al quinto esercizio d'imposta successivo all'emersione delle medesime, senza limiti quantitativi.

Con l'intervento del fallimento, ci si interroga su quale sia il trattamento delle perdite che dovessero risultare pregresse all'apertura della procedura, e di quelle che dovessero emergere al termine del maxi-periodo fallimentare.

In merito, dottrina e Agenzia delle Entrate non hanno sempre avuto parere uniforme. Parte della dottrina²³⁴ infatti ha ritenuto non ammissibile il riporto delle perdite emerse nei periodi anteriori al fallimento, poiché lo scomputo di tali perdite avverrebbe da un reddito conseguito durante la procedura e, come già approfondito, ottenuto mediante diverse regole di calcolo²³⁵ rispetto a quelle utilizzate dei periodi d'imposta antecedenti al fallimento da cui sono emerse tali perdite. Al riguardo altri²³⁶ si sono espressi in modo contrario a tale tesi, sostenendo che l'inammissibilità del riporto per disomogeneità di grandezze presenta dei punti deboli. Innanzitutto il legislatore tributario ha riconosciuto in altre occasioni la piena riportabilità delle perdite nonostante si fosse verificato un cambiamento dei criteri mediante i quali determinare il reddito²³⁷. Inoltre nulla di simile sarebbe intuibile dal dettato normativo, il quale nel

²³⁴ CERRI, *Il reddito d'impresa nel fallimento*, cit., p. 2786 per primo.

²³⁵ Il cosiddetto residuo attivo non è infatti calcolato sulla base delle regole di determinazione del reddito ordinarie, consistendo invece nel valore delle attività che riceverebbe il fallito alla chiusura della procedura, dopo aver soddisfatto ogni creditore e aver pagato gli organi del fallimento.

²³⁶ DELLA VALLE E., *La perdita di periodo nelle procedure concorsuali*, cit., p. 128

²³⁷ DELLA VALLE E., *La perdita di periodo nelle procedure concorsuali*, cit., p. 127 propone ad esempio il caso di adozione del metodo di tassazione su base catastale, il quale poteva essere scelto dalle società di persone, s.r.l. o società cooperative qualificate come società agricole. A norma dell'art. 4 del D.M. n. 213/2007, confermava la riportabilità delle perdite che si fossero formate nei periodi di imposta anteriori a quello in cui l'ente avesse optato per il regime di tassazione su base catastale. Ulteriore esempio consiste nell'art. 1 della L. n. 244/2007, il quale al comma 107 disciplina il riporto delle perdite durante il regime dei contribuenti minimi, ammettendo la riportabilità delle perdite emerse anche anteriormente all'adozione di tale regime.

silenzio in merito non intende certo ritenere irrilevanti le perdite pregresse²³⁸. Secondo l'orientamento che si riporta, si concretizzerebbe una violazione anche dal punto di vista costituzionale in quanto, negando il riporto di perdite pregresse per la sola impossibilità di confrontare due grandezze, si giungerebbe ad una capacità contributiva in realtà inesistente²³⁹.

In conclusione, parte maggioritaria della dottrina²⁴⁰ ne ha ammesso la riportabilità, non ritenendo rilevante la non omogeneità delle due grandezze (perdite pregresse e reddito del maxi-periodo fallimentare).

Al riguardo è stata però operata una distinzione: riporto su patrimonio netto iniziale positivo e riporto su patrimonio netto nullo, poiché negativo. Mentre nel primo caso non sorgerebbero problematiche, nel secondo le perdite pregresse potrebbero concorrere alla formazione del patrimonio netto iniziale (negativo) e poi successivamente venire compensate col reddito della procedura, concretizzandosi in sostanza una doppia deduzione²⁴¹.

Le grandezze poste a confronto sono infatti il residuo attivo, l'ammontare delle attività nette al termine della procedura, ed il patrimonio netto iniziale, ossia il risultato a bilancio delle attività al netto delle passività alla data di apertura del fallimento. Dalla sottrazione delle due grandezze appena definite, emerge il reddito della procedura, dal quale poi potranno essere scomutate le perdite pregresse. Qualora le due grandezze siano entrambe positive, nessuna questione è da sollevarsi riguardo all'eventuale

²³⁸ *Ivi*, p. 125

²³⁹ DELLA VALLE E., *La perdita di periodo nelle procedure concorsuali*, cit., p. 127. Sempre Della Valle scrive infatti «la limitazione in discorso [...] si espone a censure sotto il profilo costituzionale: assumere, infatti, che la conclamata presenza di grandezze non omogenee dal punto di vista delle modalità di determinazione della base imponibile precluda il riporto, significa postulare l'irrazionale assoggettamento a tassazione di una capacità contributiva inesistente».

²⁴⁰ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 223 richiamando MICCINESI M., *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, Giuffrè, p. 189 ss.

²⁴¹ MICCINESI M., *Principi generali del regime fiscale del fallimento ai fini delle imposte sui redditi: lineamenti evolutivi e sistematici*, cit., p. 90, MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 224

scomputo di perdite pregresse sul reddito emerso al termine del confronto. Il reddito della procedura rifletterebbe, infatti, l'esatto plusvalore emerso nel corso del fallimento²⁴².

Diversamente, qualora il patrimonio netto iniziale risulti essere negativo (eccedenza di passività nello stato patrimoniale rispetto alle attività), questo sarà considerato pari a zero, come recita l'art. 183 TUIR, motivo per cui la dottrina solleva la non-omogeneità dei valori confrontati, come già richiamato. A questo punto, però, il reddito della procedura consisterebbe solamente nel residuo attivo, rilevando quale base imponibile il solo "avanzo" al termine della procedura. Ebbene, in tale eventualità, la perdita pregressa sarebbe andata a compensare la mancata emersione di quella rilevata nel patrimonio netto iniziale²⁴³. Infatti, se l'operazione di sottrazione fra residuo attivo e patrimonio netto iniziale avesse operato algebricamente, i due termini sarebbero stati in realtà sommati, portando a tassazione dunque un valore maggiore con conseguente possibilità di scomputo delle perdite pregresse da tale ammontare, senza destare perplessità.

Secondo le previsioni dell'art. 183 TUIR, tale ultima fattispecie è esclusa, dovendosi considerare quale base imponibile il solo residuo attivo, considerando nullo il patrimonio netto iniziale negativo. Orbene, in questa eventualità, la perdita pregressa da ritenersi scomputabile dal reddito della procedura è solo quella che dovesse

²⁴² MICCINESI M., *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, cit., p. 191

²⁴³ MICCINESI M., *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, cit., p. 191 il quale argomenta il caso di patrimonio netto negativo, presenza di *deficit*, all'apertura del fallimento. Egli afferma che «Qualora l'esecuzione si chiuda con un residuo attivo, il riassorbimento di tale deficit non rientra peraltro nel computo del reddito poiché, come si è visto, in tal caso il patrimonio netto iniziale si considera pari a zero e si assume quale base imponibile il solo avanzo della liquidazione. Qui viene colpito non tutto il plusvalore conseguito nell'ambito della procedura ma solo la parte che, appunto, costituisce il residuo finale. L'altra parte di tale plusvalore resta compensata in modo automatico dal deficit iniziale, che ha totalmente colmato».

eventualmente eccedere dal patrimonio netto iniziale negativo, non avendo concorso alla sua copertura in sede di calcolo del reddito del fallimento²⁴⁴.

Sull'ammissibilità del riporto, l'art. 183 TUIR, al terzo comma afferma che «ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche», se il fallimento «si chiude in perdita si applicano le disposizioni dell'art. 8». Risultano dunque riportabili in futuro le perdite emerse in sede fallimentare, assunto che alcuni autori²⁴⁵ hanno esteso, per analogia, anche alle perdite dei periodi di imposta anteriori al fallimento, ritenendo dunque altrettanto legittimo lo scomputo coi redditi futuri (fra cui quello fallimentare).

Dello stesso parere è l'Agenzia delle Entrate, la quale con la Circolare n. 26/E già citata conferma «l'utilizzabilità delle perdite pregresse in diminuzione del risultato della procedura concorsuale» ed afferma inoltre la piena utilizzabilità del meccanismo anche ai fini dell'imposta sul reddito delle società, seguendo le regole indicate dall'art. 84 TUIR²⁴⁶.

Per le società di capitali, infatti, qualora vi sia il ritorno *in bonis* del fallito, questi potrà riportare negli esercizi futuri tanto le perdite emerse prima dell'avvio della

²⁴⁴ MICCINESI M., *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, cit., p. 192, sostiene quanto affermato, esemplificando come segue: «Se, ad esempio, il deficit iniziale è di 100, il residuo attivo è 50 e le perdite pregresse, fiscalmente rilevanti ammontano a 50, il reddito non può diventare pari a zero; nell'esempio fatto, in cui il plusvalore conseguito è in realtà di 150 (da -100 iniziale si arriva a +50), le perdite dei precedenti esercizi fiscalmente deducibili risultano in sostanza già scomputate attraverso il mancato inserimento nella base imponibile di quella parte di plusvalore prodotto che ha consentito di eliminare il deficit di partenza, cui esse hanno dato vita. Se, invece, le perdite fiscalmente deducibili ammontano a 120 e il deficit iniziale è sempre di 100, la compensazione è da ammettersi solo per la differenza, pari a 20». L'esempio chiarifica senza dubbio le problematiche che emergono operando lo scomputo di perdite pregresse da un patrimonio netto iniziale negativo. Miccinesi conclude ritenendo che «il criterio dovrebbe essere che, in caso di deficit patrimoniale all'apertura del fallimento, le perdite pregresse possono essere portate in diminuzione del residuo attivo imponibile solo se e nella parte in cui risultino superiori a tale deficit».

²⁴⁵ RAGUCCI G., *Il residuo attivo nel calcolo dell'imponibile fiscale del fallimento*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 2324 ss. e MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 225

²⁴⁶ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 225. Mauro sostiene che in caso contrario, ossia senza la previsione di estensione del riporto delle perdite anche per il reddito delle società, si realizzerebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra i due soggetti.

procedura, quanto la perdita eventualmente realizzata in costanza di procedura²⁴⁷. Al contrario, nell'eventualità in cui al termine del fallimento vi sia l'estinzione del soggetto, chiaramente non opererà alcun riporto, perdendosi così ogni perdita sino ad allora riportata.

3.3 L'ESERCIZIO PROVVISORIO

«Con la sentenza dichiarativa del fallimento, il tribunale può disporre l'esercizio provvisorio della impresa, anche limitatamente a specifici rami dell'azienda, se dalla interruzione può derivare un danno grave, purché non arrechi pregiudizio ai creditori».

Questo è quanto afferma il primo comma dell'art. 104 L. fall., rubricato «Esercizio provvisorio dell'impresa del fallito». A norma dei commi successivi dell'articolo appena menzionato, tale istituto può essere attivato qualora l'interruzione dell'attività del fallito possa provocare un danno grave²⁴⁸ e comunque in ogni caso qualora la prosecuzione dell'attività non arrechi pregiudizio alla massa dei creditori²⁴⁹.

²⁴⁷ DELLA VALLE E., *La perdita di periodo nelle procedure concorsuali*, cit., p. 133 scrive che «nel caso del periodo fallimentare, la perdita di periodo risente dello “speciale” criterio di determinazione della base imponibile previsto dall'art. 183 del TUIR appalesandosi ogniqualvolta si registra un residuo attivo inesistente o di valore inferiore al patrimonio netto iniziale di segno positivo senza che ciò, ovviamente, incida sulle concrete modalità di utilizzo delle stesse».

²⁴⁸ Nel merito dell'entità ravvisabile come “danno grave” si è espressa la dottrina, fra cui FERRO M., *La legge fallimentare. Commentario teorico-pratico*, cit., p. 759, GAVIOLI F., *Esercizio provvisorio dell'impresa nel fallimento: lo studio del CNDCEC sul ruolo del curatore*, in *Prat. fisc. prof.*, 2016, p. 34. Il danno quale requisito oggettivo per l'attuabilità dell'esercizio provvisorio deve essere innanzitutto effettivo e non meramente potenziale. Ferro afferma che «il danno può consistere, ad es., in perdita dell'avviamento o necessità di ultimare lavorazioni in corso, svilimento o deprezzamento del magazzino, perdita di valore del marchio, mancata riscossione di crediti, smembramento del complesso aziendale, disaggregazione dell'organizzazione commerciale». Esso può essere rappresentato tanto dal danno emergente quanto dal lucro cessante. La sentenza del Tribunale di Alessandria, 9 febbraio 2016, aggiunge inoltre che «il danno grave deve essere apprezzato in termini di perdita diretta o di mancato incremento di valore con riferimento non solo ai creditori, ma all'impresa stessa e indirettamente a tutti i terzi che vi gravitano attorno (quali principalmente i lavoratori, i fornitori e i finanziatori)».

²⁴⁹ MEOLI B., *La continuazione temporanea dell'esercizio dell'impresa*, in *Il fallimento*, n. 9, 2005, p. 1042 sostiene che optare per l'esercizio provvisorio può portare con sé «importanti controindicazioni». prosegue inoltre affermando che «il rischio è insito non solo nella aleatorietà del risultato della gestione – aleatorietà che dovrebbe comunque essere ridotta al minimo -, ma anche nella durata della stessa, nella evenienza che le ragioni che giustificano il suo avvio o la sua protrazione siano identificate in esigenze di

La continuazione temporanea dell'attività, sempre che rispetti le condizioni appena riportate, viene autorizzata dal giudice delegato e da quel momento si apre una nuova situazione all'interno della procedura concorsuale. Nel corso dell'esercizio provvisorio, infatti, i contratti pendenti proseguono ed i crediti che dovessero emergere in questa fase dovranno essere soddisfatti in prededuzione. Al fine di tutelare i creditori, il legislatore ha previsto alcune cautele, fra cui il controllo periodico, ogni tre mesi, sull'andamento dell'attività e sull'effettiva convenienza o meno della sua prosecuzione ed il rendiconto semestrale che il curatore è tenuto a depositare in cancelleria²⁵⁰.

È possibile comprendere come la prosecuzione dell'attività mediante l'esercizio provvisorio si configuri quale ipotesi straordinaria rispetto alla normale procedura fallimentare²⁵¹. È necessario perciò approfondire la questione in merito alle diverse implicazioni fiscali che derivano dall'applicazione di tale istituto.

Innanzitutto è da chiarire che con la prosecuzione dell'attività, il fallito mantiene la qualifica di imprenditore, ma la gestione dell'impresa passa interamente tra le facoltà del curatore. Non avviene un trasferimento dell'azienda o del ramo d'azienda del fallito per cui è disposto l'esercizio provvisorio, bensì un "trasferimento di competenze" in quanto il curatore, tramite il provvedimento del giudice delegato o del Tribunale che dà avvio all'esercizio provvisorio, viene investito del potere di compiere qualsiasi atto di natura ordinaria o straordinaria che si renda necessario per la più proficua gestione dell'impresa²⁵². In questo senso, il curatore diventa un vero e proprio manager²⁵³,

tutela di interessi meritevoli (ad es., quello dei lavoratori, dei fornitori), e tuttavia – in ipotesi – contrastanti con le dinamiche che regolano l'attuazione dei crediti [...]».

²⁵⁰ Si veda MEOLI B., *La continuazione temporanea dell'esercizio dell'impresa*, cit., p. 1042 e SANDULLI M. – D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, cit., p. 131.

²⁵¹ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 276 definisce la situazione come «una fattispecie che riflette il diverso modo di intendere la funzione dell'esecuzione collettiva rimarcando le finalità di conservazione dell'impresa».

²⁵² GAVIOLI F., *Esercizio provvisorio dell'impresa nel fallimento: lo studio del CNDCEC sul ruolo del curatore*, cit., p. 34 ss, in cui definisce l'autorizzazione ricevuta dal curatore come «generale e preventiva».

gestendo l'attività come se fosse *in bonis*, generando “rischio d'impresa”, pur tuttavia non assumendolo; egli è tenuto altresì a redigere un piano finanziario al fine di monitorare l'andamento della sua amministrazione²⁵⁴. A parere di chi scrive, nella fattispecie in esame si rende chiara la necessità di ammettere fra i soggetti a cui è attribuibile il ruolo di curatore anche coloro i quali abbiano precedentemente svolto attività di amministrazione, direzione e controllo in una S.p.a.²⁵⁵, posto che questa delicata fase richiede competenze nella gestione di un'impresa che altrimenti sarebbero carenti o comunque potrebbero non essere sufficienti a rendere realmente proficuo l'esercizio provvisorio.

Dal punto di vista tributario, la determinazione del reddito della procedura in costanza di esercizio provvisorio sostanzialmente resta invariato rispetto a quanto già approfondito nei paragrafi precedenti²⁵⁶. In tale fase è mantenuta la qualifica di impresa commerciale, restando perciò applicabile la disciplina ordinaria prevista dal punto di vista tributario per le operazioni che sono poste in essere nel corso della procedura²⁵⁷.

Particolare attenzione è da aversi con riferimento all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP). Infatti l'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997 definisce presupposto di applicazione dell'IRAP «l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi». Generalmente l'attività degli organi fallimentari non fa emergere il presupposto di applicazione dell'IRAP²⁵⁸, da cui consegue l'esonero dall'imposta durante il

²⁵³ Come sostenuto anche in giurisprudenza, recentemente si veda Comm. Trib. prov. Milano, 29 dicembre 2017, n. 7160.

²⁵⁴ *Ibid.*

²⁵⁵ v. *supra*, par. 2.1.1

²⁵⁶ GAVIOLI F., *Esercizio provvisorio dell'impresa nel fallimento: lo studio del CNDCEC sul ruolo del curatore*, cit., p. 34 ss.

²⁵⁷ GAVIOLI F., *Esercizio provvisorio dell'impresa nel fallimento: lo studio del CNDCEC sul ruolo del curatore*, cit., p. 34 ss.

²⁵⁸ SCHIAVOLIN R., *Il regime fiscale del fallimento ai fini IRAP*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 138

fallimento²⁵⁹, tuttavia l'esercizio provvisorio prevede lo svolgimento di attività d'impresa rendendo applicabile il tributo²⁶⁰.

Ulteriori considerazioni devono essere operate in merito alla soggettività tributaria, poiché la norma testé menzionata qualifica come soggetto passivo chiunque eserciti «un'attività autonomamente organizzata» e nel caso di esercizio provvisorio sarebbe da intendersi il curatore. Tuttavia si ritiene soggetto passivo dell'imposta non il curatore, bensì il fallimento con esercizio provvisorio, ossia la particolare «organizzazione» a cui si riferisce la momentanea prosecuzione dell'attività²⁶¹.

Infine è da evidenziare come i versamenti dell'imposta non seguano le medesime regole temporali previste per le imposte sui redditi (il cosiddetto maxi-periodo fallimentare), non essendo prevista un'unica liquidazione al termine della procedura. Invero il curatore, come si avrà peraltro modo di approfondire in seguito nel presente lavoro, avrà il compito di presentare le dichiarazioni ed effettuare i versamenti nelle modalità ordinarie previste per l'IRAP, ossia come se l'impresa stesse proseguendo l'attività *in bonis*²⁶². A precisare ciò è l'art. 5 del DPR n. 322/1998, il cui quarto comma recita: «le dichiarazioni di cui al comma 3 sono presentate con le medesime modalità esclusivamente ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive e soltanto se vi è stato esercizio provvisorio», ove al terzo comma si prevede che se la procedura «si prolunga oltre il periodo d'imposta in corso alla data (di fallimento) sono presentate nei

²⁵⁹ Così: MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 276.

²⁶⁰ MONTELEONE M., a cura di, *Curatore fallimentare*, cit., p. 539.

²⁶¹ Così si è espressa la dottrina: *ivi*, p. 540 in cui si legge «soggetto passivo non il fallimento, inteso come procedura concorsuale, bensì l'organizzazione atipica che sorge in conseguenza e nel contesto di detta procedura». Della medesima opinione è altra parte di dottrina, SCHIAVOLIN R., *Il regime fiscale del fallimento ai fini IRAP*, cit., p. 150, la quale ritiene che non sia sufficiente definire un soggetto passivo come la procedura in sé, bensì sia necessario qualificare tale soggetto se non in un ente, quantomeno in «un'organizzazione atipica». A detta di Schiavolin, emergono però complicazioni ulteriori poiché risulta difficile determinare la base imponibile di detta «organizzazione atipica». Egli giunge alla conclusione che, non essendo sufficiente il carattere pubblico delle funzioni del curatore, tale organizzazione atipica è da qualificarsi quale «ente non commerciale privato esercente una secondaria attività commerciale».

²⁶² MONTELEONE M., a cura di, *Curatore fallimentare*, cit., p. 540 e MORAS M., *Aspetti fiscali del fallimento. Relazione*, cit.

termini stabiliti dall'art. 2 la dichiarazione relativa alla residua frazione del detto periodo e quelle relative ad ogni successivo periodo d'imposta»²⁶³. A confermare quanto sinora affermato è la Risoluzione del Ministero delle Finanze, 21 dicembre 2000, n. 199/E in cui si afferma che «è evidente che, in presenza di esercizi provvisori, ai fini dell'IRAP non è configurabile un unico periodo d'imposta corrispondente alla durata della procedura, come, invece, ai fini delle imposte dirette, e sussiste, quindi, l'obbligo di presentazione delle dichiarazioni "infraprocedurali" in presenza di esercizi provvisori»²⁶⁴.

Chiaramente, il debito d'imposta IRAP che scaturisce dall'esercizio provvisorio è a tutti gli effetti un debito di massa che sarà da soddisfare in prededuzione, quale debito sorto in costanza di procedura in seguito ad attività esercitate dal fallimento²⁶⁵.

3.4 L'ESERCIZIO DI OPZIONI: CONSOLIDATO FISCALE E REGIME DELLA TRASPARENZA

Gli artt. 115 e ss. regolano dei particolari regimi fiscali a cui determinati soggetti possono accedere al fine di ottenere un diverso sistema di tassazione. Si tratta del regime del consolidato fiscale e del regime della trasparenza.

I due istituti in esame sono regimi impositivi opzionali con riferimento alle sole imposte dirette, escludendosi dalla presente trattazione la liquidazione IVA di gruppo.

²⁶³ Dove l'art. 2 DPR n. 322/1998 definisce i termini ordinari.

²⁶⁴ Così si richiama anche in MORAS M., *Aspetti fiscali del fallimento. Relazione*, cit.

²⁶⁵ Diversamente, invece, il trattamento dell'imposta regionale sulle attività produttive realizzate prima della dichiarazione di fallimento ed eventualmente rilevate nella dichiarazione iniziale non sono da liquidare in prededuzione, rappresentando un credito vantato dall'Erario la cui soddisfazione sarà subordinata alla medesima procedura di insinuazione del credito, ammissione al passivo e partecipazione ai riparti prevista per i creditori concorsuali. Così: SCHIAVOLIN R., *Il regime fiscale del fallimento ai fini IRAP*, cit., p. 152.

Il consolidato fiscale è un regime che risulta applicabile qualora esista un gruppo di imprese, ossia un insieme di società legate da un rapporto di controllo. Il legislatore italiano non ha previsto una definizione per “gruppo societario”²⁶⁶, rendendosi necessario il ricorso ad altre previsioni normative che invece tipizzano il rapporto di controllo, quale presupposto per l’esistenza di un gruppo di imprese.

Ai fini del consolidato fiscale, il controllo si definisce mediante il punto sub 1) dell’art. 2359 c.c. e l’art. 120 TUIR, la cui analisi congiunta porta alla conclusione che la controllante deve detenere partecipazioni nella controllata che possano garantire la maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria, sempreché la partecipazione, diretta od indiretta, sia superiore al 50% del capitale e degli utili della società partecipata, considerando anche l’eventuale effetto demoltiplicativo della catena di controllo tra le società²⁶⁷.

È necessario specificare inoltre che il consolidato fiscale può essere consolidato nazionale, in cui due o più società sono tutte residenti nel medesimo gruppo, o consolidato mondiale, in presenza di società non residenti.

La controllante che può fruire del regime in questione deve essere società di capitali o ente commerciale residente in Italia oppure, se non residente, deve risiedere in uno Stato con cui l’Italia abbia stipulato una convenzione contro le doppie imposizioni

²⁶⁶ CORDEIRO GUERRA, MASTELLONE., *Le procedure di insolvenza di gruppo ed i riflessi sulla disciplina del consolidato fiscale, del regime della trasparenza e della liquidazione dell’Iva di gruppo*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 269. Gli autori appena richiamati, citano la riforma del diritto societario, contenuta nel D.Lgs. n. 6 del 17 gennaio 2003, la quale introduce la previsione di una disciplina del gruppo che contemperi simultaneamente «l’interesse del gruppo, delle società controllate e dei soci di minoranza di queste ultime», imponendo determinate forme di pubblicità e di tutela ai soci.

²⁶⁷ FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, cit., p. 567

o deve esercitare attività imprenditoriale in Italia mediante stabile organizzazione, nella quale risultino incluse le partecipazioni di controllo²⁶⁸.

Si precisa che tale regime non influisce sulla determinazione del risultato consolidato delle società facenti parte il gruppo, ottenuto rispettando la disciplina civilistica, non potendo effettuarsi alcun confronto dei valori ricavati dal bilancio consolidato e i valori fiscalmente riconosciuti nella tassazione di gruppo²⁶⁹.

Qualora sussistano tutti i requisiti summenzionati, il regime fiscale sarà valido per il gruppo solo a seguito dell'esercizio dell'opzione, la quale ha durata triennale ed è irrevocabile²⁷⁰. Per effetto dell'esercizio dell'opzione, come affermato all'art. 118 TUIR, il reddito complessivo sul quale sarà poi calcolata la base imponibile IRES consiste nella somma dei singoli redditi delle società che compongono il gruppo.

Per ciò che rileva in questa sede, è da comprendere quali siano le conseguenze dell'intervento del fallimento per una società che sia parte di un gruppo, in cui le società abbiano esercitato l'opzione di consolidato fiscale.

La disciplina fallimentare non prevede l'insolvenza di gruppo²⁷¹, potendo essere sottoposte alla procedura concorsuale le singole società in stato di crisi facenti parte il perimetro di consolidamento.

²⁶⁸ CORDEIRO GUERRA, MASTELLONE., *Le procedure di insolvenza di gruppo ed i riflessi sulla disciplina del consolidato fiscale, del regime della trasparenza e della liquidazione dell'Iva di gruppo*, cit., p. 269

²⁶⁹ *Ibid.*

²⁷⁰ FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, cit., p. 568 precisa che l'opzione deve essere esercitata congiuntamente dalla controllante e dalla controllata, le quali possono optare per tale regime solo in qualità della prima o dell'altra. A differenza di quanto si dirà poi per il regime della trasparenza fiscale, l'opzione può non essere esercitata da tutte le società appartenenti al gruppo qualora si tratti di società residenti, ossia di consolidato nazionale. Diversamente, in presenza di società non residenti, è richiesto il consolidamento fiscale di tutte le controllate residenti in Italia. Si veda per una disamina esaustiva della fattispecie PICOLLI A., (a cura di), *Il consolidato fiscale nazionale*, ODCEC, 2016, pag. 15

²⁷¹ CORDEIRO GUERRA, MASTELLONE., *Le procedure di insolvenza di gruppo ed i riflessi sulla disciplina del consolidato fiscale, del regime della trasparenza e della liquidazione dell'Iva di gruppo*,

A parere di chi scrive, la situazione si rende particolarmente delicata nella fattispecie *de qua*, poiché è necessario coinvolgere distinti interessi. *In primis* emergono senza dubbio interessi economici, successivamente, l'interesse fiscale, che ha come finalità la piena riscossione delle imposte ed infine l'interesse del fallimento, che consiste nella soddisfazione delle ragioni dei creditori.

Interessante è dunque comprendere come questi si incontrino, qualora una società, facente parte il gruppo che ha optato per il regime del consolidato, fallisca.

A dare risposta alla questione è l'art. 126 del TUIR, il quale afferma che «Nel caso di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa, l'esercizio dell'opzione non è consentito e, se già avvenuto, cessa dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione di fallimento o il provvedimento che ordina la liquidazione».

Il legislatore è giunto a tale previsione netta, muovendo da assunti decisamente condivisibili. Si pensi al reddito della società controllata sottoposta al fallimento: secondo quanto esaminato nel precedente paragrafo 3.1 del presente lavoro, il reddito della procedura è calcolato su tutto il periodo in cui la società si trova in costanza di fallimento, ossia per il cosiddetto periodo maxi-fallimentare. A tal fine non rileva l'ordinaria previsione normativa sulla durata dell'esercizio fiscale, potendo invero rilevarsi un reddito della procedura emerso in più di un periodo d'imposta. Al contrario, il reddito complessivo delle società in consolidato fiscale è determinato per un unico periodo d'imposta, tanto che l'esercizio dell'opzione è concesso qualora risulti presente «identità dell'esercizio sociale²⁷² di ciascuna società controllata con quello della società o ente controllante», a norma del punto sub a), art. 119, primo comma. Peraltro, in caso

cit., p. 264, SALVATO L., *Stato di insolvenza: iniziativa del p.m. (ex art. 7, n. 1) e società inserita in un "gruppo*, in *Il fallimento*, n. 10, 2011, p. 1163

²⁷² CORDEIRO GUERRA, MASTELLONE., *Le procedure di insolvenza di gruppo ed i riflessi sulla disciplina del consolidato fiscale, del regime della trasparenza e della liquidazione dell'Iva di gruppo*, cit., p. 271 richiama la Relazione Ministeriale al D.Lgs. n. 344/2003, secondo cui «per "identità di esercizio sociale" deve intendersi identità di data di chiusura dell'esercizio stesso con conseguente possibilità di opzione, fin dal primo esercizio, per le società di nuova costituzione».

di fallimento di una società facente parte il gruppo, la somma dei redditi delle società incluse nel perimetro di consolidamento sarebbe difficilmente attuabile tanto per la frazione di esercizio anteriore al fallimento, quanto per il periodo fallimentare, nel quale il reddito della fallita è determinato sulla base della regola del maxi-periodo.

Sostanzialmente alla stessa conclusione giunge la normativa sul regime della trasparenza fiscale.

Tale regime è previsto dall'art. 115 TUIR e permette di imputare il reddito, di una o più società partecipate, in capo alla partecipante, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili, «nel periodo d'imposta in corso alla data di chiusura del periodo d'imposta della partecipata»²⁷³. Si tratta sempre di regime opzionale, da esercitarsi da parte di tutte le società del gruppo, con durata triennale ed irrevocabile. Il requisito soggettivo prevede che le società partecipate e la partecipante risiedano nel territorio dello Stato e che la partecipata non abbia esercitato l'opzione per il consolidato fiscale, mentre il requisito oggettivo richiede che le partecipazioni al diritto di voto ed all'assemblea siano comprese tra il 10% ed il 50 %.

È l'art. 2 del D.M. 23 aprile 2004 ad imporre il limite all'esercizio dell'opzione in caso di fallimento, stabilendo che «l'opzione non può essere esercitata qualora la società

²⁷³ CORDEIRO GUERRA, MASTELLONE., *Le procedure di insolvenza di gruppo ed i riflessi sulla disciplina del consolidato fiscale, del regime della trasparenza e della liquidazione dell'Iva di gruppo*, cit., p. 274

partecipata²⁷⁴: [...] c) è assoggettata a una delle procedure concorsuali di cui all'art. 101, comma 5, TUIR», fra cui chiaramente il fallimento²⁷⁵.

Una partecipata può essere considerata assoggettata al fallimento con la sentenza che lo dichiara, e dunque a decorrere da quel momento è per essa impossibile esercitare l'opzione per la trasparenza fiscale. L'art. 10 del medesimo decreto già citato precisa che, qualora la partecipata avesse già esercitato l'opzione prima della sentenza dichiarativa di fallimento, questa perde efficacia²⁷⁶.

Si conclude dunque che il legislatore ha inteso escludere dal consolidato fiscale e dalla trasparenza fiscale la società che si trovi in costanza di fallimento, agevolando senza dubbio le modalità di determinazione del reddito tanto per la procedura con riguardo al reddito della fallita, quanto alle società incluse nel regime e tuttavia non in stato di insolvenza. A parere di chi scrive, in questo caso non è possibile concludere nel senso della prevalenza di uno o dell'altro interesse, fiscale e della procedura concorsuale, posto che la riscossione dei tributi avviene secondo le modalità previste in caso di fallimento, mentre la soddisfazione dei creditori non viene messa in dubbio da una diversa imputazione del reddito che, peraltro, assumerebbero le sole società in fallimento che abbiano esercitato l'opzione per uno di questi regimi.

²⁷⁴ CORDEIRO GUERRA, MASTELLONE., *Le procedure di insolvenza di gruppo ed i riflessi sulla disciplina del consolidato fiscale, del regime della trasparenza e della liquidazione dell'Iva di gruppo*, cit., p. 277 Mastellone riflette su come l'esclusione dalla trasparenza fiscale in costanza di fallimento sia prevista soltanto per le società partecipate e non per la società partecipante. L'autore ritiene che la mancata estensione della preclusione anche alle società partecipanti determini un disallineamento: qualora la partecipante determinasse il proprio reddito sulla base dell'art. 183 L. fall., poiché in fallimento, su questo dovrebbero confluire i redditi delle società partecipate tuttavia non assoggettate alla procedura. Ciò provocherebbe i medesimi problemi del caso inverso sopra riportato, di disallineamento temporale fra i periodi d'imposta ordinario e del fallimento. In conclusione Mastellone sostiene che l'inibizione sia da intendersi valevole anche per il soggetto partecipante assoggettato al fallimento.

²⁷⁵ BIANCONI L., Unico Società di capitali – la trasparenza fiscale, 20 aprile 2006, in <http://www.fiscoetasse.com> e CORDEIRO GUERRA, MASTELLONE., *Le procedure di insolvenza di gruppo ed i riflessi sulla disciplina del consolidato fiscale, del regime della trasparenza e della liquidazione dell'Iva di gruppo*, cit., p. 271

²⁷⁶ CORDEIRO GUERRA, MASTELLONE., *Le procedure di insolvenza di gruppo ed i riflessi sulla disciplina del consolidato fiscale, del regime della trasparenza e della liquidazione dell'Iva di gruppo*, cit., p. 276

3.5 L' IVA E I TRIBUTI LOCALI

Le fasi terminali della procedura di fallimento sono la liquidazione e il riparto, durante le quali si verifica la concreta fuoriuscita della massa attiva dall'impresa, nonché dal ciclo impositivo. Tale fuoriuscita non può che generare materia imponibile, dunque rilevante ai fini fiscali²⁷⁷. Nel presente capitolo sono già state esposte le conseguenze di tale assunto sul piano dell'imposizione reddituale, mentre è ora necessario proseguire con l'analisi delle implicazioni ai fini IVA e ai fini dei tributi locali.

L'imposta sul valore aggiunto è da applicarsi, innanzitutto, alle vendite fallimentari, imposizione oramai pacifica nonostante le affermazioni dei primi anni Settanta sulla questione. Invero, all'epoca risultava dubbia l'imponibilità delle vendite fallimentari eseguite nel corso della procedura.

In particolare, la tesi maggioritaria in giurisprudenza sosteneva la non imponibilità di tali operazioni, avvalorata dalla carenza di presupposto soggettivo²⁷⁸ emergente a seguito dell'apertura della procedura, considerato, inoltre, che il DPR n. 633/1972 nulla specificava in merito all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto nel fallimento²⁷⁹.

Alla luce del silenzio normativo, l'orientamento che si era consolidato riteneva che le cessioni di beni da parte degli organi del fallimento non fossero soggette ad IVA, in quanto la cessione non veniva eseguita nell'esercizio di impresa – posto che con

²⁷⁷ MICCINESI M., *Principi generali del regime fiscale del fallimento ai fini delle imposte sui redditi: lineamenti evolutivi e sistematici*, cit., p. 38

²⁷⁸ ZAFARANA C., *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, 2001, Milano, IPSOA, p. 3, ROCCO G., *Rassegna di giurisprudenza – Il debito fiscale nelle procedure concorsuali*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2, 2016, p. 845 ss. Il presupposto soggettivo a cui fanno riferimento è chiaramente quello indicato all'art. 1 del DPR n. 633/1972, il quale afferma «l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizio effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate.»

²⁷⁹ ZAFARANA C., *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, cit., p. 3

l'apertura del fallimento concretamente non veniva più svolta l'attività imprenditoriale – bensì da parte del curatore in ottica di liquidazione del patrimonio per soddisfare poi la massa dei creditori²⁸⁰.

La questione è stata successivamente risolta con l'introduzione dell'art. 74-bis del DPR n. 633/1972, il quale ha previsto espressamente che il curatore fallimentare si occupasse degli adempimenti fiscali relativi all'IVA per le operazioni poste in essere dopo il fallimento²⁸¹. Con tale previsione, infatti, il legislatore ha reso evidente l'esistenza dell'impresa anche dopo l'apertura del fallimento, la quale, dunque, non è mai cessata, giungendo ad ammettere senza riserva l'imponibilità delle vendite nel fallimento²⁸². La riflessione in merito all'esistenza o meno dell'impresa durante la procedura è stata risolta muovendo dal presupposto che la vita fiscale dell'impresa possa protrarsi anche oltre la durata della medesima ai fini civili²⁸³, specialmente in una fase delicata della vita dell'impresa, come è quella fallimentare, in cui vengono poste in

²⁸⁰ ZAFARANA C., *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, cit., p. 4 il quale afferma quanto segue: «l'orientamento giurisprudenziale fu subito quello di negare l'imponibilità delle vendite fallimentari all'IVA. Si argomentava, a sostegno, che la cessazione dell'esercizio dell'impresa, che consegue alla dichiarazione di fallimento, comporta il venir meno del presupposto soggettivo indicati negli artt. 1 e 4, comma 3°. Veniva così data, dalla giurisprudenza, un'impostazione basata sul presupposto che la cessione dei beni venisse effettuata da un soggetto esercente a tutti gli effetti attività imprenditoriale. Presupposto, questo, non riferibile alla fattispecie della gestione fallimentare, esclusivamente finalizzata alla liquidazione del patrimonio per il soddisfacimento dei creditori».

²⁸¹ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 248 sostiene che «il legislatore, attribuendo al curatore fallimentare gli obblighi formali e sostanziali connessi all'applicazione del tributo relativamente alle operazioni compiute dopo il fallimento ed anche in caso di esercizio provvisorio, ha radicalmente affermato, anche con riguardo all'IVA, l'esistenza dell'impresa durante la procedura concorsuale e la cessazione della stessa soltanto al termine delle operazioni di liquidazione che la riguardano». Della stessa opinione è: BASILAVECCHIA M., RENDA A., *Il regime fiscale del fallimento ai fini IVA*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 164

²⁸² MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 249 specifica che «l'enunciazione della permanenza dell'impresa nel corso della procedura, dunque, si è rivelata definitivamente risolutiva in ordine alla questione relativa all'imponibilità, ai fini IVA, delle vendite fallimentari».

²⁸³ MICCINESI M., *Principi generali del regime fiscale del fallimento ai fini delle imposte sui redditi: lineamenti evolutivi e sistematici*, cit., p. 38 scrive «la verità è che la vita dell'impresa non è la stessa ai fini civili e fiscali; e basta riflettere sulla profonda diversità degli interessi che l'una e l'altra disciplina sottendono e proteggono per accogliere senza alcun stupore la eventualità che il ciclo reddituale dell'impresa si protragga, per l'esigenza del suo esaurimento, oltre la cessazione del regime civilistico».

essere operazioni rilevanti dal punto di vista fiscale²⁸⁴. La conseguenza di tale previsione è dunque la valorizzazione, non tanto del livello soggettivo dell'imposizione IVA, quanto piuttosto di quello oggettivo, ossia del collegamento esistente fra impresa e bene. Tale collegamento, invero, viene interrotto dal curatore solo attraverso la cessione, naturale destinazione del bene²⁸⁵.

È dunque sancita l'imponibilità delle vendite fallimentari, le quali hanno come base imponibile il prezzo di aggiudicazione che si è formato nelle procedure di vendita del bene²⁸⁶. Infatti, il secondo comma dell'art. 107 L. fall. enuncia che «il curatore può prevedere nel programma di liquidazione che le vendite dei beni mobili, immobili e mobili registrati vengano effettuate dal giudice delegato secondo le disposizioni del codice di procedura civile in quanto compatibili». Secondo tale previsione, si ritiene che le vendite endo-fallimentari²⁸⁷ possano eseguirsi anche nelle modalità dell'esecuzione forzata, ossia seguendo la disciplina del codice di procedura civile. Il carattere forzoso della vendita non integra, tuttavia, una causa di esclusione dall'assoggettamento ad

²⁸⁴ MICCINESI M., *Principi generali del regime fiscale del fallimento ai fini delle imposte sui redditi: lineamenti evolutivi e sistematici*, cit., p. 39 ivi egli scrive in merito al regime delle vendite fallimentari, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto: «l'applicabilità del tributo a tali operazioni, normativamente consacrata nell'art. 74-bis del D.P.R. n. 633/1972, sancisce la perdurante rilevanza fiscale degli atti dell'esecuzione. Questa, dunque, anche in relazione a tale imposta rileva e si atteggia come una fase, seppur speciale, di liquidazione dell'impresa, in seno alla quale si collocano le cessioni di cespiti il cui valore aggiunto, dall'impresa stessa prodotto, non ha ragione di sfuggire al prelievo».

²⁸⁵ MICCINESI M., *Principi generali del regime fiscale del fallimento ai fini delle imposte sui redditi: lineamenti evolutivi e sistematici*, cit., p. 40 sostiene quanto cito: «la soluzione accolta dal legislatore appare del tutto coerente con i principi dell'imposta sul valore aggiunto: quel che viene in considerazione è, essenzialmente, il collegamento obiettivo fra bene e l'impresa, collegamento che la liquidazione concorsuale non spezza ma conduce, anzi, al suo naturale epilogo, attraverso l'alienazione del bene medesimo».

²⁸⁶ Secondo MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 249, il quale richiama l'opinione condivisa con ZAFARANA C., *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, cit., p. 183, l'utilizzo del prezzo di aggiudicazione quale base imponibile, escluderebbe la possibilità di procedere a rettifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria. Opinione espressa da Mauro anche in: MAURO M., *Contributo allo studio delle dinamiche tributarie nel fallimento*, p. 291.

²⁸⁷ Linee guida CNDCEC, *Linee guida alle vendite competitive nel fallimento*, 2016 precisa che «La disciplina della liquidazione dei beni all'interno del fallimento prevede una bipartizione fra le vendite endo-fallimentari e le vendite extra-fallimentari. Le vendite endo-fallimentari sono quelle effettuate dagli organi del fallimento in applicazione della "Sezione II – Delle vendite fallimentari" e con le modalità ivi previste. Le vendite extra-fallimentari nell'ambito della liquidazione dell'attivo sono tipicamente quelle effettuate dal giudice dell'esecuzione nel caso di subentro (facoltativo) del curatore in una procedura esecutiva in corso su beni di compendio (ai sensi dell'art. 107, comma 6, L.F.)».

IVA, posto che la fattispecie giuridica che si realizza è la cessione a titolo oneroso, pacificamente rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto²⁸⁸.

Diverso è il trattamento fiscale delle cessioni di azienda o di un ramo di essa, facoltà concessa al curatore durante il fallimento. L'assunto, dal quale è necessario avviare il ragionamento in merito, è che l'apertura del fallimento non determina la cessazione dell'impresa e dunque la disciplina IVA ordinaria resta applicabile anche durante tutta la fase fallimentare²⁸⁹.

Ergo, il riferimento al trattamento fiscale per l'imposta sul valore aggiunto in caso di cessione di azienda o di ramo d'azienda è all'art. 2, terzo comma, lettera b) del DPR n. 633/1972, il quale dichiara espressamente che «non sono considerate cessioni di beni: [...] b) le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda». Qualora il curatore effettuasse una cessione fra quelle menzionate, non sarebbe tenuto all'applicazione e al versamento dell'imposta sul valore aggiunto; tuttavia, secondo il principio dell'alternatività fra IVA ed imposta di registro²⁹⁰, l'esclusione

²⁸⁸ Cass., 7 luglio 2006, n. 15570 «Ritenuto che questa Corte, ha affermato il principio (a cui si ritiene di aderire) secondo cui la vendita in sede di esecuzione forzata di un bene facente parte di un'azienda va assoggettata all'IVA ed alla imposta fissa di registro, atteso che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, definisce al comma 1, come cessioni di beni soggette ad IVA gli "atti a titolo oneroso che importano il trasferimento di proprietà", adottati nell'esercizio di impresa, senza distinzione tra la natura volontaria o coattiva del trasferimento» richiamando la precedente Cass., 12 agosto 1997, n. 7528. Così riporta anche ROCCO G., *Rassegna di giurisprudenza – Il debito fiscale nelle procedure concorsuali*, cit., p. 845 ss.

²⁸⁹ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 250 precisa che «il fallimento, non determinando, di per sé, la cessazione dell'impresa, non incide sulla disciplina sostanziale dell'IVA, per cui per stabilire se un'operazione debba essere assoggettata all'imposta è necessario fare riferimento agli ordinari criteri dettati dal D.P.R. n. 633/1972».

²⁹⁰ Il principio di alternatività tra IVA e imposta di registro trova fondamento nell'art. 40 del DPR n. 131/1986. L'Agenzia delle entrate espone tale principio nella circolare n. 18 del 29 maggio 2013, affermando che «il principio dell'alternatività trova applicazione, in linea generale, non soltanto con riguardo alle operazioni imponibili ai fini IVA, ma anche con riferimento alle operazioni IVA non imponibili, a quelle escluse per effetto delle norme sulla territorialità e alle operazioni esenti». Anche MAURO M., *Contributo allo studio delle dinamiche tributarie nel fallimento*, p. 290 ss. afferma: «gli atti posti in essere dal curatore nel corso della procedura fallimentare sono governati dall'affermato principio di alternatività tra l'IVA e l'imposta di registro in base al quale gli atti rientranti nel regime applicativo dell'imposta di registro non configurano cessione di beni o prestazioni di servizi ai fini dell'IVA e, simmetricamente, alle operazioni soggette ad IVA non deve applicarsi l'imposta proporzionale di registro».

dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ad una determinata operazione comporta l'applicazione dell'imposta di registro²⁹¹.

Per quanto riguarda i tributi locali, giova soffermarsi in questa sede sulla disciplina dell'Imu, imposta introdotta dal D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 ed entrata in vigore nel 2012²⁹². Tale imposta è stata istituita in sostituzione, «per la componente immobiliare, dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta comunale sugli immobili»²⁹³. Quanto detto lascia emergere inevitabilmente alcune perplessità, posto che le imposte sul reddito seguono regole autonome e particolari nel fallimento, come già si ha avuto modo di descrivere, mentre l'imposta comunale sugli immobili seguiva quanto disposto all'art. 10, comma sesto, del D.Lgs. n. 504/1992²⁹⁴. La scelta del legislatore è stata, dunque, quella di sostituire con un'unica imposta due fattispecie differenti fra loro ed è pertanto necessario focalizzarsi su quest'ultima disciplina, nel tentativo di comprendere quale sia il trattamento dell'IMU che emerge dalla procedura concorsuale.

È l'art. 9, settimo comma, del D.Lgs. n. 23/2011 a definire il trattamento dell'imposta che matura nel corso del fallimento, in particolare detto articolo fa espressamente riferimento all'art. 10, sesto comma, del D.Lgs. n. 504/1992 che prima stabiliva le modalità di riscossione dell'ICI. A norma dell'art. 10, l'imposta si rende dovuta, da parte del curatore, per il possesso di immobili durante il periodo fallimentare

²⁹¹ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 250 afferma: «Pertanto la cessione d'azienda, ovvero di un ramo d'azienda, da parte del curatore fallimentare è da qualificare quale operazione esclusa dall'ambito di applicazione dell'IVA [...] ed attratta, viceversa, dalla sfera di applicazione dell'imposta di registro, a nulla rilevando la circostanza che la cessione avvenga in sede fallimentare, né che al momento della cessione non sussista un'attività produttiva, ossia l'esercizio provvisorio dell'impresa». Così, inoltre: BASILAVECCHIA M., RENDA A., *Il regime fiscale del fallimento ai fini IVA*, cit., p. 166

²⁹² Il decreto legislativo menzionato prevedeva in realtà che l'entrata in vigore fosse nel 2014. Tuttavia, con il D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 questa è stata anticipata all'1 gennaio 2012.

²⁹³ Così definisce il primo comma dell'art. 8, D.Lgs. n. 23/2011.

²⁹⁴ L'art. 10 qui richiamato «sancisce speciali modalità di versamento del tributo che, in deroga all'ordinaria riscossione del medesimo, realizzano una sospensione del pagamento ancorata, sostanzialmente all'incasso del prezzo di vendita del bene». Così si legge in MAURO M., *Contributo allo studio delle dinamiche tributarie nel fallimento*, p. 276, al termine del ragionamento riguardante all'applicazione della precedente ICI.

e ciò solo successivamente (entro tre mesi) al decreto mediante il quale tali immobili sono trasferiti. Ciò significa dunque che, qualora il curatore non provveda all'alienazione di alcun immobile durante il periodo fallimentare, l'imposta municipale propria si rende dovuta dal fallito tornato *in bonis* dopo la chiusura del fallimento, ammesso che gli venga corrisposto un residuo attivo nel quale confluiscono tali immobili²⁹⁵. Il fallito tornato *in bonis* in possesso di immobili non alienati durante il fallimento è tenuto, infatti, al pagamento dell'IMU anche per il periodo concorsuale.

Da precisare, infine, che l'IMU dovuta all'Erario è da considerarsi credito prededucibile, essendo sorto durante la procedura²⁹⁶.

²⁹⁵ Si veda SUPPA M., *Imu e fallimento, gli effetti della sentenza*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 dicembre 2017.

²⁹⁶ Così: Tribunale di Milano, 21 maggio 2015.

CAPITOLO IV

I risvolti tributari della chiusura della procedura concorsuale

4. Premessa

Il fallimento si chiude al verificarsi di due situazioni: la procedura ha raggiunto gli obiettivi per cui era stata avviata (chiusura soddisfattiva) o al contrario constatata l'impossibilità di raggiungerli (chiusura non soddisfattiva)²⁹⁷.

È lo stesso legislatore a delineare le modalità di chiusura del fallimento all'art. 118 L. fall.: per mancata proposizione nei termini di domande di ammissione al passivo fallimentare, per completa soddisfazione delle pretese creditorie, per compiuta ripartizione finale e per previsione di insufficiente realizzo. A quanto detto va successivamente aggiunta la previsione *ex art.* 124 L. fall. di cessazione del fallimento per effetto della procedura di concordato fallimentare. È possibile infatti che uno o più creditori o terzi, o il fallito stesso, avanzino proposta di concordato, consistente in un

²⁹⁷ GASPARONI G., *La chiusura del fallimento*, in *Prat. fisc. prof.*, n. 2, 2007, p. 30, SANDULLI M. – D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, cit., p. 149 in cui si specifica che in entrambi i casi «è l'interesse dei creditori a rappresentare la bussola per orientare la direzione della procedura fallimentare verso la chiusura, così che proprio le cause di chiusura costituiscono l'ennesima conferma del rilievo primario che l'interesse dei creditori assume all'interno della procedura fallimentare e della conseguente natura esecutiva-satisfattiva del fallimento».

accordo mediante cui il soggetto proponente offre una modalità di ristrutturazione dei debiti del fallito²⁹⁸. La chiusura del fallimento si ha con l'omologazione da parte del tribunale, previo parere favorevole della maggioranza dei crediti ammessi al voto.

L'Erario risulta creditore a tutti gli effetti una volta insinuatosi al passivo del fallimento²⁹⁹, potendo esprimere il proprio voto qualora rinunci alla prelazione del proprio credito di cui il concordato prevede l'integrale pagamento e alla quota di credito non coperta da garanzia, o per la sola quota testé menzionata in caso di previsione di pagamento del credito in misura parziale³⁰⁰.

Senza la volontà di includere nel presente lavoro il trattamento del credito fiscale nel concordato, i sotto capitoli successivi prenderanno in esame le conseguenze derivanti dalla chiusura del fallimento, nonché l'eventualità in cui al verificarsi di una causa di chiusura della procedura risultino giudizi pendenti. Ciò è necessario ai fini della comprensione del comportamento degli organi della procedura e degli obblighi in capo ad essi, specialmente riguardo alle dichiarazioni fiscali che debbono essere presentate al termine del fallimento, argomento che in questo lavoro troverà approfondimento nel capitolo successivo.

4.1 I CASI DI CHIUSURA DELLA PROCEDURA

La chiusura del fallimento è disciplinata dal già menzionato art. 118 L. fall., ove vi sono esposti i casi in cui questa si verifica.

²⁹⁸ SANDULLI M. – D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, cit., p. 163

²⁹⁹ BORIA P., *I profili fiscali del concordato fallimentare*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 632

³⁰⁰ *Ivi*, p. 633 Boria aggiunge inoltre che qualora la maggioranza dei crediti voti in senso favorevole la proposta di concordato fallimentare, con conseguente omologa da parte del tribunale, l'Erario che fosse stato dissenziente ha la possibilità di proporre opposizione al concordato nel termine stabilito dal tribunale stesso e comunque non inferiore a 15gg e non superiore a 30gg, come stabilito dall'art. 129 L. fall., secondo comma.

Il comma 1 dell'art. 120 L. fall. descrive successivamente alcuni effetti derivanti dalla chiusura, in particolare recita «con la chiusura cessano gli effetti del fallimento sul patrimonio del fallito e le conseguenti incapacità personali e decadono gli organi preposti al fallimento».

Per quanto riguarda la decadenza degli organi, sarà il successivo paragrafo 4.2 del presente lavoro ad occuparsene, mentre i paragrafi 4.1.1 e 4.1.2 si concentrano ora sulla prima parte dell'art. 120 L. fall., primo comma, ossia sul venir meno del fenomeno dello spossessamento.

Al riguardo è importante analizzare la questione alla luce dei diversi casi di chiusura, poiché lo spossessamento prevede il ritorno all'*ex* fallito del possesso dei propri beni, di cui era stato privato nel corso della procedura. Qui si intende delineare quale sia il loro trattamento fiscale, nonché le conseguenze che derivano dall'eventuale totale assenza di beni alla chiusura del fallimento.

4.1.1 Il ritorno *in bonis* del fallito

All'art. 118 L. fall. i punti 1) e 2) si riferiscono ai casi in cui la procedura si conclude in modo soddisfacente. Invero il punto sub 1) definisce la fattispecie in cui non siano pervenute domande di insinuazione al passivo entro i termini di proposizione, mentre il punto sub 2) prevede la chiusura per integrale pagamento dei creditori che può essere avvenuto anche mediante estinzione dei medesimi, nonché del pagamento delle spese e della procedura e del compenso del curatore.

Pur essendo infrequenti tali situazioni, occorre soffermarsi, seppur brevemente, sull'analisi delle conseguenze derivanti in queste circostanze.

La chiusura soddisfacente esclude la cancellazione dal registro delle imprese della società sottoposta a fallimento, posto che l'obiettivo di soddisfare i creditori si è

realizzato e dunque il soggetto *ex* fallito può rientrare in possesso dell'attività, il cosiddetto ritorno *in bonis*, e dell'eventuale residuo attivo della procedura.

Proprio al verificarsi di queste condizioni è possibile comprendere a pieno come il fallimento costituisca solo una fase della vita dell'azienda, non determinando invero l'estinzione del soggetto all'apertura del fallimento e neppure la costituzione di una nuova impresa alla chiusura del medesimo³⁰¹. Al momento della chiusura del fallimento, l'imprenditore riassume i beni del residuo attivo, valorizzati sulla base del costo fiscalmente riconosciuto. Questi non sono mai usciti dal patrimonio dell'impresa e dunque non si è in presenza di un rientro degli stessi: solo la successiva futura ed eventuale alienazione renderà verificato il presupposto impositivo, con la conseguente tassazione dei ricavi o delle plusvalenze, secondo le ordinarie regole del TUIR. Il legislatore dunque prevede il rinvio della tassazione per tali beni alla manifestazione effettiva del presupposto impositivo, considerando pacifica la continuità tra i valori dei beni prima e dopo il fallimento.

4.1.2 La cancellazione della società

L'art. 118 L. fall. afferma al primo periodo che «nei casi di chiusura di cui ai numeri 3) e 4), ove si tratti di fallimento di società il curatore ne chiede la cancellazione dal registro delle imprese».

Dal dettato normativo si evince dunque che nei casi in cui la procedura si concluda in modo non soddisfacente, per compiuta ripartizione dell'attivo disponibile o per previsione di insufficiente realizzo³⁰², il curatore ha l'obbligo di chiedere la

³⁰¹ BORIA P., *I profili fiscali del concordato fallimentare*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 632

³⁰² Ossia quando l'attivo a disposizione della curatela non sia sufficiente a ripagare neppure in parte i crediti prededucibili, le spese di procedura e i crediti concorsuali. Si veda SANDULLI M. – D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, cit., p. 150.

cancellazione della società dal registro dell'impresa. Di conseguenza, una volta divenuto definitivo il decreto di chiusura del fallimento emesso dal tribunale, la società la cui chiusura non è avvenuta in modo soddisfacente non potrà continuare l'esercizio dell'attività, se non prima della costituzione di una nuova società e della sua iscrizione al registro delle imprese, poiché è stato definitivamente estinto il soggetto giuridico³⁰³.

La ratio di tale previsione è ravvisabile nel fatto che i casi di chiusura dell'art. 118 L. fall., punti sub 3) e 4), consistono sostanzialmente nell'impossibilità di proseguire la procedura e tentare il pagamento dei creditori a causa dell'insufficiente attivo a disposizione del curatore ed *ergo* non risulta necessaria una restituzione dei beni al fallito dopo la chiusura della procedura, poiché evidentemente assenti³⁰⁴.

In questa fattispecie risulta quindi assente il residuo attivo che spetterebbe al fallito che, cessando l'effetto dello spossessamento, potrebbe reimpossessarsi dei propri beni. In assenza di residuo attivo, di conseguenza, non si configura nemmeno un reddito d'impresa ascrivibile al fallimento³⁰⁵.

Peculiare è la conseguenza ai fini IVA della chiusura del fallimento³⁰⁶. L'art. 35, quarto comma, del DPR n. 633/1972 prevede che la chiusura della procedura comporti la cessazione dell'attività³⁰⁷, anche qualora il fallimento sia stato chiuso in maniera soddisfacente, con conseguente ritorno *in bonis* del soggetto. Risulta dunque necessario comprendere quale sia il momento che integra la cessazione di attività ai fini IVA, ai

³⁰³ Dalla cancellazione della società, consegue infatti l'estinzione della medesima. Lo riporta nella disamina del tema *de qua*: Informativa CNDCEC n.30, *La chiusura del fallimento dopo la riscrittura dell'art. 118 l.fall., Riflessioni e suggerimenti operativi*, 2017

³⁰⁴ Così: MONTELEONE M., a cura di, *Curatore fallimentare*, cit., p. 534. Monteleone specifica inoltre,

³⁰⁵ *Ibid.*

³⁰⁶ Pur non intendendo dare troppo spazio al novero degli adempimenti fiscali nel presente paragrafo, si intende affrontare in questa sede la questione per completezza espositiva delle problematiche che intervengono in fase di chiusura della procedura.

³⁰⁷ ACIERNO R. – CINIERI S., *Aspetti fiscali della riforma fallimentare*, cit., p. 178, VITIELLO M., *Il nuovo curatore fallimentare*, cit., p. 68, in cui è riportato il parere dell'Agenzia delle Entrate esposto nell'interpello del 25 marzo 2016, MONTELEONE M., a cura di, *Curatore fallimentare*, cit., p. 549, DE RAZZA P., *Brevi note in tema di cessazione dell'attività ai fini IVA e fallimento*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 186.

sensi dell'art. 35 sopra citato. La norma si limita a scrivere che il termine posto per la presentazione della dichiarazione che attesta la cessazione dell'attività si ha «dalla data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda, per le quali rimangono ferme le disposizioni relative al versamento dell'imposta, alla fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione». La dottrina³⁰⁸ pare uniforme nel ritenere che la «data di ultimazione delle operazioni» di liquidazione consiste nella data in cui il patrimonio aziendale sia stato definitivamente liquidato, non essendo quindi possibile la futura prosecuzione dell'attività³⁰⁹. A nulla parrebbe rilevare la cessazione dell'attività meramente produttiva, come conferma peraltro l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 54/E del 19 giugno 2012 in cui scrive che la data di cessazione attività è «coincidente con la data di chiusura delle operazioni di liquidazione desumibile anche dai comportamenti concludenti posti in essere dal contribuente». Al fine di delineare ancor più la fattispecie, nella circolare n. 26/E del 22 marzo 2002 l'Agenzia afferma che «inoltre, come affermato nella circolare ministeriale n. 3 del 28 gennaio 1992, la dichiarazione di cessazione di attività ai fini IVA non è strettamente collegata all'emanazione del decreto di chiusura della procedura fallimentare, ma all'ultimazione delle operazioni di liquidazione dell'azienda».

La circolare 26/E appena richiamata estende tale conseguenza di cessazione dell'attività anche qualora la liquidazione fallimentare non abbia riguardato l'azienda per intero del fallito, ovvero questo ritorni *in bonis*³¹⁰ o ancora si renda necessario

³⁰⁸ DE RAZZA P., *Brevi note in tema di cessazione dell'attività ai fini IVA e fallimento*, cit., p. 189, VITIELLO M., *Il nuovo curatore fallimentare*, cit., p. 68, ACIERNO R. – CINIERSI S., *Aspetti fiscali della riforma fallimentare*, cit., p. 178, MONTELEONE M., a cura di, *Curatore fallimentare*, cit., p. 549. Anche la giurisprudenza condivide il medesimo orientamento. Si veda ad esempio Cass. civ., 27 giugno 2003, n. 10227 e Cass. civ., 2 marzo 2004, n. 4234.

³⁰⁹ DE RAZZA P., *Brevi note in tema di cessazione dell'attività ai fini IVA e fallimento*, cit., p. 189, opera un confronto con gli “atti preparatori”, i quali permettono di constatare l'avvio dell'attività, sostenendo che allo stesso modo la non prosecuzione della stessa può segnalare la cessazione dell'attività.

³¹⁰ Le due eventualità sono riportate da DE RAZZA P., *Brevi note in tema di cessazione dell'attività ai fini IVA e fallimento*, cit., p. 194

compiere operazioni rilevanti ai fini IVA dopo la chiusura del fallimento³¹¹. In tutte le eventualità appena richiamate, si renderebbe necessaria la riapertura della partita IVA³¹² poiché tali fattispecie determinerebbero il sorgere di una nuova attività, dal punto di vista fiscale³¹³.

4.2 I GIUDIZI PENDENTI

Nel corso del fallimento potrebbe rendersi necessaria la prosecuzione da parte del curatore di alcuni processi che vedevano coinvolto il fallito, nonché l'attivazione di ulteriori, in ottemperanza dei poteri della curatela³¹⁴.

Data l'incertezza sull'esito dei giudizi in genere, la norma valida fino al 2015 prevedeva che la chiusura del fallimento non fosse possibile senza prima aver concluso con definitività le procedure restate pendenti, posto che da esse potevano risultare condizioni più favorevoli ai creditori, tenendo sempre a mente che l'obiettivo del fallimento consiste proprio nel soddisfacimento dei loro interessi.

La chiara conseguenza era l'inevitabile prolungarsi delle procedure fallimentari, in attesa di potersi chiudere a seguito della definizione di procedimenti giurisdizionali

³¹¹ Come si legge nel parere dell'Agenzia delle Entrate da interpello del 25 marzo 2016, riportato da VITIELLO M., *Il nuovo curatore fallimentare*, cit., p. 67 «Peraltro, tenuto conto anche dei chiarimenti forniti con la circolare n. 3 del 28 gennaio 1992, il curatore dovrà richiedere la riapertura della partita IVA in capo alla società fallita qualora lo stesso debba effettuare operazioni rilevanti ai fini IVA che si rendessero necessarie, in particolare a seguito dell'esito dei giudizi pendenti al momento della chiusura del fallimento».

³¹² Circolare Agenzia delle Entrate n. 3 del 28 gennaio 1992

³¹³ DE RAZZA P., *Brevi note in tema di cessazione dell'attività ai fini IVA e fallimento*, cit., p. 194. De Razza non ritiene condivisibile l'impostazione in questo senso dell'Agenzia dell'Entrate. Egli argomenta, infatti, che l'avvio di una "nuova impresa", dal punto di vista fiscale, non è congruente con la realtà che invece non vede estinguersi l'ente. «Non si comprende in che modo possa costituire una "nuova impresa" la mera ripresa di un'attività mai cessata» afferma De Razza. Egli aggiunge inoltre che il contrasto della previsione dell'art. 35 del DPR n. 633/1972 appare evidente anche rispetto all'art. 143 L. fall. che, garantendo l'esdebitazione del soggetto fallito poi tornato *in bonis* una volta dichiarata dal tribunale, è sostanzialmente libero di proseguire la propria attività «dal giorno in cui la stessa era stata bloccata con la sentenza di fallimento come se nulla fosse accaduto».

³¹⁴ Si pensi ad esempio ai giudizi di opposizione allo stato passivo o alla revocatoria, nei quali al curatore è riconosciuta legittimazione processuale.

pendenti per anni, e la lunga attesa cui ogni soggetto coinvolto nel fallimento è sottoposto, specialmente per il fallito su cui ricadono i divieti peculiari derivanti dalla procedura. Ulteriore grave conseguenza risulta alla luce delle norme comunitarie, poiché in particolare l'art. 6 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo prevede che il cittadino dell'Unione Europea abbia diritto ad un equo processo che, tra le varie articolazioni interpretative, riconosce anche il diritto ad un'equa durata del medesimo. Proprio tale questione è stata sollevata dalla causa «Fasan e altri c. Italia»³¹⁵, la cui sentenza ha constatato «la violazione del requisito del “termine ragionevole” alla luce dei criteri individuati dalla sua giurisprudenza in materia³¹⁶», oltre che la grande quantità di casi simili di violazione dell'art. 6 della Convenzione che la Corte si è trovata ad affrontare, constatando che la giurisdizione italiana, pur avendo adottato misure per prevenire eccessive durate dei processi, risultava disallineata rispetto alla piena applicazione del diritto all'equo processo³¹⁷.

Per far fronte alle numerose condanne *ex lege* Pinto³¹⁸, il legislatore con il D.L. 27 giugno 2015, n. 83, convertito nella L. 6 agosto 2015, n. 132, ha modificato la previsione di continuazione del fallimento in caso di giudizi pendenti³¹⁹.

³¹⁵ Ricorso n. 36974/11, che vedeva coinvolti sei italiani contro la Repubblica italiana al fine di ottenere un riconoscimento da parte della Corte europea dei diritti dell'uomo (di seguito anche «CEDU») dei propri diritti ad un “equa durata” del processo. Il procedimento cui partecipavano durava infatti da 28 anni per due gradi di giudizio, da cui i ricorrenti hanno adito il Collegio d'appello della Camera dei deputati per ottenere il risarcimento dei danni morali arrecatigli dall'eccessiva durata del procedimento, sulla base della cosiddetta «legge Pinto», n. 89 del 24 marzo 2011. Non è stata tuttavia accolta la domanda di risarcimento per il primo grado di giudizio, poiché i ricorrenti erano tenuti ad adire la CEDU secondo il parere del Collegio d'appello.

³¹⁶ La stessa Corte richiama al riguardo la sentenza *Cocchiarella v. Italy*, c. 64886/01, in cui scrive al riferimento §68 «Concerning the question of exceeding a reasonable time, it reiterates that regard must be had to the circumstances of the case and the criteria laid down in the Court's case-law, in particular the complexity of the case, the applicant's conduct and that of the competent authorities, and the importance of what was at stake for the applicant in the dispute». Dal testo dunque si evince che i criteri individuati dalla Corte per definire una durata equa di un processo sono sostanzialmente tre: 1- la complessità del caso, 2- la condotta tenuta dal ricorrente e dalle autorità, 3- l'importanza di ciò che era in ballo per il ricorrente nel processo.

³¹⁷ Si veda il riferimento *Cocchiarella v. Italy*, c. 64886/01, §§66-67

³¹⁸ LIMITONE G., *La doverosa chiusura del fallimento in pendenza di giudizi*, in *Crisi d'impresa e fallimento*, 7 giugno 2016, VITIELLO M., *Il nuovo curatore fallimentare*, cit., p. 62. La legge 24 marzo

Si tratta della cosiddetta chiusura anticipata, secondo cui è possibile chiudere la procedura nonostante siano in essere giudizi, sempre che per i medesimi sia già avvenuto il deposito del ricorso (o la notifica dell'atto di citazione)³²⁰ e per i fallimenti che si chiudano *ex art. 118 L. fall., n. 3*, ossia per ripartizione dell'attivo³²¹. La norma ricomprende ad esempio tutte le liti in cui il curatore sia attore, ossia abbia avviato il procedimento o volutamente proseguito azioni già in corso subentrando al fallito. In tal caso il curatore mantiene la legittimazione processuale, nonostante la chiusura del fallimento, sino alla sentenza definitiva. Si evidenzia qui che, al fine di poter sostenere eventuali spese aggiuntive, è compito del curatore accantonare somme e che qualora emergessero sopravvenienze attive con la sentenza finale, il curatore è tenuto a distribuirle ai creditori, mediante riparto supplementare³²². Altra fattispecie ricompresa nella norma è il credito vantato dal fallimento nei confronti di un'altra procedura³²³, che sia già stato insinuato al relativo passivo e sia in attesa di riparto, o ancora il fallimento stia attendendo il pagamento dell'Erario di un credito fiscale posseduto³²⁴.

2001, n. 89, conosciuta come Legge Pinto, prevede il diritto del cittadino italiano a ricevere un risarcimento nel caso in cui sia parte di un processo dalla durata irragionevole.

³¹⁹ La norma si applica a tutti i fallimenti successivi nonché a quelli già aperti, trattandosi di disciplina di tipo procedimentale.

³²⁰ LIMITONE G., *La doverosa chiusura del fallimento in pendenza di giudizi*, cit., p. 9

³²¹ È stata oggetto di discussione la possibile inclusione nella chiusura anticipata anche del caso di chiusura indicato al punto 4 dell'art. 118 L. fall., ossia per totale carenza di attivo della procedura. Invero la sentenza del Tribunale di Forlì, 3 febbraio 2016 ha ritenuto valida tale previsione in quanto, secondo un'interpretazione letterale dell'articolo, eventuali giudizi attivi pendenti potrebbero generare future sopravvenienze attive distribuibili ai creditori. Non pare tuttavia tesi incontrastata: si legga ad esempio Riunione ODCEC, *La chiusura "anticipata" ex 118, n. 3*, Milano, 29 settembre 2017, sul passo in cui dice «sebbene vi siano voci favorevoli all'applicazione della previsione, ci si deve scontrare con il fatto che, al momento della chiusura, il fallimento sarebbe chiuso ex n. 3 (compiuta ripartizione), in uno scenario in cui non vi è stato riparto alcuno, essendovi solo la speranza di riparto in caso di esito favorevole del giudizio pendente». La conclusione cui giunge l'Ordine è di incompatibilità del punto 4) con la chiusura anticipata.

³²² *Ivi*, p. 7

³²³ VITIELLO M., *Il nuovo curatore fallimentare*, cit., p. 62

³²⁴ LIMITONE G., *La doverosa chiusura del fallimento in pendenza di giudizi*, cit., p. 9. Limitone aggiunge inoltre che «in tutti i casi il curatore dovrà chiudere il fallimento ed attendere la riscossione di tali crediti ai fini del riparto supplementare in regime di *prorogatio*».

Parrebbe condivisa in dottrina l'ipotesi di esclusione dal campo dell'applicazione della norma delle liti passive pendenti. A fondamento di tale conclusione vi è la norma, in particolare gli artt. 113-117 L. fall., i quali prevedono già espressamente la facoltà di chiudere il fallimento pur in presenza di cause passive, ammettendo l'ultrattività del curatore e l'accantonamento di somme per l'eventuale accertamento definitivo successivo alla chiusura della procedura di passivo³²⁵.

Stando al periodo incluso nel secondo comma dell'art. 118 L. fall., «la chiusura della procedura di fallimento nel caso di cui al n. 3) non è impedita dalla pendenza di giudizi, rispetto ai quali il curatore può mantenere la legittimazione processuale, anche nei successivi stati e gradi del giudizio, ai sensi dell'articolo 43». Orbene è necessario operare alcuni chiarimenti poiché da tale previsione emergono chiaramente dubbi quantomeno procedurali.

Innanzitutto la legittimazione del curatore non avviene automaticamente alla chiusura della procedura, bensì deve essere attivata con espressa volontà nel decreto di chiusura, non potendo in caso contrario il curatore agire in alcun modo³²⁶. Medesima estensione dei poteri è da riconoscersi anche in capo al giudice delegato ed al tribunale, dato che è la norma stessa a far desumere che curatore e giudice delegato – il tribunale è

³²⁵ Riunione ODCEC, *La chiusura "anticipata" ex 118, n. 3*, cit., e LIMITONE G., *La doverosa chiusura del fallimento in pendenza di giudizi*, cit., p. 4

³²⁶ DE DOMINICIS P. D., *I rapporti fra le procedure concorsuali ed il processo tributario*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 498 scrive che in assenza di espressa autorizzazione del curatore nel decreto di chiusura, si sarebbe di fronte ad «un difetto di rappresentanza che pregiudica l'attività processuale del curatore rilevabile d'Ufficio in ogni stato e grado della controversia». Nel merito della questione, l'Informativa CNDCEC n.30, *La chiusura del fallimento dopo la riscrittura dell'art. 118 l. fall., Riflessioni e suggerimenti operativi*, cit., p. 18 spiega che in dottrina sono emersi dubbi circa l'automatica estensione dei poteri del curatore, concludendo che «l'indirizzo riscontrato nella prassi è quello di esplicitare l'attribuzione della legittimazione processuale nel decreto di chiusura». LIMITONE G., *La doverosa chiusura del fallimento in pendenza di giudizi*, cit., p. 11 scrive che «il Tribunale, nel decreto di chiusura, dovrà quindi espressamente conferire i poteri prorogati al curatore ed al GD [...] Basterà, quindi, la mera comunicazione da parte del legale nel processo pendente del decreto di chiusura contenente la proroga delle funzioni del curatore».

inteso quale “organo immanente”³²⁷ – restino in carica³²⁸. Diversamente il comitato dei creditori cesserà l’esercizio dei suoi poteri, posto che è lo stesso art. 118 L. fall., secondo comma a scrivere che «in deroga all’articolo 35, anche le rinunzie alle liti e le transazioni sono autorizzate dal giudice delegato». In tale fattispecie, dunque, il fallimento prosegue sostanzialmente anche dopo la sua chiusura, soltanto con la finalità di ultimare la liquidazione che potrebbe derivare dalla conclusione dei giudizi pendenti³²⁹ e comunque senza la previsione dell’intervento del comitato dei creditori, le cui funzioni vengono assorbite dal giudice delegato, favorendo una gestione più snella³³⁰.

Infine sono emersi dubbi di natura procedimentale circa le conseguenze operative della “chiusura anticipata”. È stato precisato nel paragrafo precedente che alla chiusura del fallimento per i casi di cui ai punti 3) e 4) dell’art. 118 L. fall., il curatore deve chiedere la cancellazione dal registro delle imprese della società fallita, con conseguente estinzione del soggetto e chiusura della partita IVA. Orbene per la fattispecie sub 3), in caso di giudizi pendenti, è evidente come l’ordinaria conseguenza alla chiusura del fallimento possa far emergere dubbi procedimentali, tanto da sfociare in indirizzi operativi, dati ai curatori dai Tribunali³³¹, non uniformi. A titolo di esempio, il

³²⁷ Secondo LIMITONE G., *La doverosa chiusura del fallimento in pendenza di giudizi*, cit., p. 12 «il tribunale fallimentare, quale organo di per sé immanente alle procedure fallimentari, non ha bisogno di un esplicito conferimento dei poteri prorogati per poter operare post-chiusura».

³²⁸ Informativa CNDCEC n.30, *La chiusura del fallimento dopo la riscrittura dell’art. 118 l.fall., Riflessioni e suggerimenti operativi*, cit., p. 18

³²⁹ VITIELLO M., *Il nuovo curatore fallimentare*, cit., p. 62 afferma che l’ultrattività del curatore e del giudice delegato è limitata «alla legittimazione processuale, all’eventuale ripartizione delle sopravvenienze derivanti dall’esito dei giudizi, alla proposizione di eventuali atti di rinuncia alle liti o di transazioni». Lo stesso art. 118, secondo comma, afferma che «dopo la chiusura della procedura di fallimento, le somme ricevute dal curatore per effetto di provvedimenti definitivi e gli eventuali residui degli accantonamenti sono fatti oggetti di riparto supplementare fra i creditori secondo le modalità disposte dal tribunale con il decreto di cui all’articolo 119».

³³⁰ LIMITONE G., *La doverosa chiusura del fallimento in pendenza di giudizi*, cit., p. 12

³³¹ Informativa CNDCEC n.30, *La chiusura del fallimento dopo la riscrittura dell’art. 118 l. fall., Riflessioni e suggerimenti operativi*, cit., p. 19. In ottemperanza delle novità legislative, i Tribunali hanno emanato le proprie linee guida destinate ai curatori, permettendo di delineare una prassi sull’interpretazione e sull’applicazione delle norme.

Tribunale di Bergamo ha autorizzato il curatore con decreto a non chiudere la partita IVA e a non procedere alla cancellazione dal registro delle imprese dell'azienda fallita³³², ancorché tale previsione non trovi fonte alcuna nella norma.

4.3 IL CREDITO DI RIVALSA DEL PROFESSIONISTA

Ulteriore aspetto da considerare in questa sede è il credito di rivalsa IVA che il professionista vanta verso la procedura per prestazioni professionali pagategli dal curatore in sede di riparto. Le prestazioni, alle quali si fa riferimento, sono state effettuate prima della dichiarazione di fallimento³³³ e vengono pagate dal curatore fallimentare a seguito della loro insinuazione al passivo della procedura³³⁴. Infatti, il credito di rivalsa IVA emerge contestualmente all'emissione della fattura che, ai sensi dell'art. 6 del DPR n. 633/1972³³⁵, coincide con il momento in cui avviene il pagamento. L'emersione del diritto a ricevere il pagamento durante il fallimento, e dunque del debito in capo alla procedura, avrebbe come conseguenza l'inevitabile corresponsione di quanto dovuto in prededuzione, alla stregua di qualsiasi altro debito

³³² Il decreto di riferimento è quello del 14 gennaio 2016, in cui si autorizza peraltro al mantenimento del conto corrente del fallimento, nonché della PEC ai fini delle comunicazioni che potrebbero essere date sui giudizi pendenti in prosecuzione oltre la chiusura della procedura. *Ibid.*

³³³ MAURO M., *Contributo allo studio delle dinamiche tributarie nel fallimento*, p. 245 precisa che il caso in questione riguarda le prestazioni professionali che non siano già state fatturate ed effettuate nei due anni anteriori alla procedura.

³³⁴ BASILAVECCHIA M., RENDA A., *Il regime fiscale del fallimento ai fini IVA*, cit., p. 167 scrive: «la prestazione che ha dato origine al credito insinuato nello stato passivo fallimentare si è svolta prima della dichiarazione di fallimento, mentre il credito di rivalsa IVA è sorto all'atto dell'emissione della fattura, che coincide, ai sensi dell'art. 6 D.P.R. n. 633/1972, con il momento del pagamento».

³³⁵ Il terzo comma dell'art. 6, DPR n. 633/1972 afferma al primo periodo quanto segue: «Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo». MAURO M., *Contributo allo studio delle dinamiche tributarie nel fallimento*, p. 248 ritiene, in merito al credito di rivalsa IVA connesso al disposto dell'art. 6 del DPR n. 633/1972: «Tale credito nasce soltanto dopo l'avvio della procedura concorsuale per effetto del pagamento del corrispettivo dovuto al professionista che si inserisce nell'esecuzione del piano di riparto predisposto proprio dal fallimento. Invero, soltanto al momento del pagamento del corrispettivo, [...], la prestazione di servizi si considera effettuata, acquistando rilevanza giuridica, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Pertanto, soltanto in tale frangente il professionista è tenuto ad emettere fattura, a versare l'importo dovuto all'Erario e ad operare la rivalsa IVA nei confronti del debitore».

sorto dopo la dichiarazione di fallimento, fra cui peraltro l'IVA sulle già menzionate vendite fallimentari³³⁶.

Dunque, si concluderebbe che, posto che la natura del credito IVA *de quo* sarebbe prededucibile, il curatore non potrebbe determinarne l'entità durante la verifica dello stato passivo, bensì solamente in seguito, durante il riparto³³⁷.

All'emissione della fattura che attesta il pagamento del professionista, il curatore può detrarre l'IVA pagata a titolo di rivalsa, al pari delle altre fatture ricevute dai creditori, nelle quali si attestano debiti emersi durante la procedura fallimentare, e pertanto da soddisfarsi in prededuzione³³⁸.

Tuttavia, la giurisprudenza di legittimità si pone in netto contrasto con l'orientamento dottrinale appena esposto, posto che le sentenze della Corte di Cassazione sostengono la tesi consolidata, ed ora assolutamente pacifica, che il compenso, corrisposto durante il fallimento per le prestazioni effettuate dal professionista prima dell'avvio della procedura, non abbia carattere prededucibile³³⁹.

³³⁶ Si veda MAURO M., *Contributo allo studio delle dinamiche tributarie nel fallimento*, p. 249: «Anche l'IVA sulle vendite fallimentari è considerata alla stregua di ogni altro debito contratto per l'amministrazione del fallimento da corrispondere all'Erario in prededuzione, per cui non vi sarebbe ragione di trattare diversamente quest'ultima tipologia di debito rispetto al debito per la IVA, che, come il primo, nasce dopo la dichiarazione di fallimento e si ricollega alla realizzazione di un piano di riparto per il soddisfacimento dei creditori concorsuali». La medesima opinione è descritta dall'Autore anche in MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 255 ed anche da BASILAVECCHIA M., RENDA A., *Il regime fiscale del fallimento ai fini IVA*, cit., p. 170, il quale muove dallo stesso ragionamento di Mauro concludendo che tali considerazioni «fanno propendere per la natura prededucibile del credito IVA».

³³⁷ Così sostiene MAURO M., *Contributo allo studio delle dinamiche tributarie nel fallimento*, p. 250 e BASILAVECCHIA M., RENDA A., *Il regime fiscale del fallimento ai fini IVA*, cit., p. 170

³³⁸ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 256 conclude: «il curatore, da parte sua, potrà portare in detrazione l'IVA addebitata in fattura dal professionista a titolo di rivalsa proprio come avviene per tutte le fatture ricevute dalla massa concorsuale a fronte dei debiti contratti per l'amministrazione del fallimento da soddisfare in prededuzione, compresa quella che il curatore medesimo emette per il proprio compenso in ragione dell'attività prestata a favore della procedura».

³³⁹ Si vedano: Cass. civ., 17 gennaio 2017, n. 1034, Cass. civ., 3 luglio 2015, n. 13771, Cass. civ., 11 aprile 2011, n. 8222, Cass. civ., 14 febbraio 2011, n. 3582, Cass. civ., 12 giugno 2008, n. 15690. I giudici che hanno emesso la sentenza Cass. civ., 17 gennaio 2017, n. 1034 hanno ribadito quanto segue: «il credito di rivalsa IVA di un professionista che, eseguite prestazioni a favore di imprenditore poi dichiarato fallito ed ammesso per il relativo capitale allo stato passivo in via privilegiata, emetta la fattura per il relativo compenso in costanza di fallimento, non è qualificabile come credito di massa, da soddisfare in prededuzione ai sensi dell'art. 111, comma 1, Legge Fall. (applicabile nel testo "ratione

Secondo la Cassazione, il credito di rivalsa IVA di un professionista non sarebbe da considerarsi quale credito della massa e ciò sulla base di una duplice considerazione: innanzitutto i giudici della Corte sostengono che l'art. 6 del DPR n. 633/1972 non descriva una regola generale, bensì definisca il momento nel quale il professionista è legittimato ad emettere la fattura per le prestazioni eseguite e pertanto si verifica l'imposizione al tributo; inoltre, essi ritengono che, posto che la prestazione è stata eseguita dal professionista prima dell'apertura del fallimento, questa non possa essere considerata quale spesa della procedura.

In conclusione, è ad oggi confermata la tesi suggerita dalla Cassazione secondo cui i crediti di rivalsa IVA non siano da soddisfarsi in prededuzione, poiché non riferibili alla massa, essendo sorto il presupposto anteriormente alla dichiarazione di fallimento e non configurando in sé spesa della procedura, diversamente dunque da quanto ritenuto dalla dottrina.

Ulteriori problematiche emergevano, tuttavia, in sede di ammissione al passivo del credito in questione: esso, infatti, si concludeva assumesse natura privilegiata, *ex art. 2758 c.c.*, secondo comma, qualora fossero stati presenti i beni su cui esercitare la

temporis"), in quanto la disposizione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 6 secondo cui le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, non pone una regola generale rilevante in ogni campo del diritto, ma individua solo il momento in cui l'operazione è assoggettabile ad imposta e può essere emessa fattura (in alternativa al momento di prestazione del servizio), cosicché, in particolare, dal punto di vista civilistico la prestazione professionale conclusasi prima della dichiarazione di fallimento resta l'evento generatore anche del credito di rivalsa IVA, autonomo rispetto al credito per la prestazione, ma ad esso soggettivamente e funzionalmente connesso. Il medesimo credito di rivalsa, non essendo sorto verso la gestione fallimentare, come spesa o credito dell'amministrazione o dall'esercizio provvisorio, può giovare del solo privilegio speciale di cui all'art. 2758 c.c., comma 2, nel caso in cui sussistano beni - che il creditore ha l'onere di indicare in sede di domanda di ammissione al passivo - su cui esercitare la causa di prelazione. Nel caso, poi, in cui detto credito non trovi utile collocazione in sede di riparto, nemmeno è configurabile una fattispecie di indebito arricchimento, ai sensi dell'art. 2041 cod. civ., in relazione al vantaggio conseguibile dal fallimento mediante la detrazione dell'IVA di cui alla fattura, poiché tale situazione è conseguenza del sistema di contabilizzazione dell'imposta e non di un'anomalia distorsiva del sistema concorsuale (così tra le ultime, le pronunce 9616/2016, 7414/2014, 8222/2011)».

prelazione. In caso contrario, i giudici ritenevano non fosse applicabile il privilegio speciale, dovendosi chiedere l'ammissione al passivo come credito chirografario³⁴⁰.

La questione è stata risolta con la legge di bilancio 2018, nella quale il legislatore ha espressamente previsto che il credito di rivalsa IVA del professionista gode di privilegio generale *ex art. 2751-bis*, e non del privilegio speciale.

Quanto esposto nei precedenti capitoli permette ora di procedere alla disamina degli adempimenti fiscali in capo al curatore, il quale ha il compito di presentare le dichiarazioni fiscali ed effettuare i pagamenti. Il capitolo seguente tratterà ogni adempimento tributario prima dell'apertura del fallimento, nel corso della procedura ed alla chiusura della medesima, partendo chiaramente dalle basi teoriche poste sinora.

³⁴⁰ MAURO M., *Contributo allo studio delle dinamiche tributarie nel fallimento*, p. 246, Cass. civ., 2 febbraio 1995, n. 1227, nonché la giurisprudenza richiamata alla nota precedente.

CAPITOLO V

Gli adempimenti fiscali nel fallimento

5. Premessa

Nei capitoli precedenti del presente lavoro sono state esposte le problematiche che intervengono prima, durante e dopo il fallimento, in relazione all'emersione di obbligazioni tributarie che debbono essere trattate alla luce delle disposizioni della Legge fallimentare e delle norme del diritto tributario.

Il presente capitolo prosegue dunque con l'esposizione degli adempimenti posti in capo al curatore per ogni dichiarazione o versamento dei tributi *ivi* trattati, facendo puntuale riferimento ai termini previsti dalla legge.

Pare opportuno compiere tale approfondimento al fine di completare il quadro del debito tributario nel fallimento.

5.1 Adempimenti prima della procedura

Il curatore, che accetta l'incarico, è tenuto a compiere determinate operazioni iniziali, le quali riguardano principalmente le obbligazioni tributarie relative ai periodi anteriori alla dichiarazione di fallimento, posto che il curatore subentra al fallito in gran parte degli adempimenti tributari.

Per quanto riguarda le imposte sul reddito, il legislatore ha definito in modo netto i periodi d'imposta per i quali scattano gli obblighi di dichiarazione: periodo prefallimentare e maxi-periodo fallimentare. In particolare, con il primo si intende la frazione di anno che va dall'inizio del periodo di imposta, alla data di dichiarazione di fallimento³⁴¹ e, per questo periodo, il curatore è tenuto alla sola presentazione della dichiarazione, non essendo altrettanto chiamato ad adempiere al versamento³⁴².

La dichiarazione del periodo d'imposta prefallimentare deve essere presentata dal curatore ai sensi dell'art. 5, quarto comma, del DPR n. 322/1998, secondo cui: «Il reddito d'impresa, di cui al comma 1 dell'articolo 183 del testo unico delle imposte sui redditi e quello di cui ai commi 2 e 3 del medesimo articolo, risultano dalle dichiarazioni iniziale e finale che devono essere presentate dal curatore o dal commissario liquidatore. Il curatore o il commissario liquidatore, prima di presentare la dichiarazione finale, deve provvedere al versamento, se la società fallita o liquidata vi è soggetta, dell'imposta sul reddito delle società. In caso di fallimento o di liquidazione coatta, di imprese individuali o di società in nome collettivo o in accomandita semplice, il curatore o il commissario liquidatore, contemporaneamente alla presentazione delle

³⁴¹ MAURO M., *Il regime delle dichiarazioni e gli altri adempimenti fiscali*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 286

³⁴² Invero, i crediti dovuti all'Erario per tali imposte altro non sono se non crediti concorsuali. Di questa opinione MICCINESI M., *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, cit., p. 150 «poiché la frazione di esercizio che si chiude con la dichiarazione di fallimento costituisce a tale fine un autonomo periodo di imposta, non sussistono difficoltà nel ritenere anteriore alla procedura e quindi concorsuale nella sua interezza il credito afferente i tributi liquidati sulla base di tale periodo; fermo rimanendo che la loro insinuazione al passivo è rimessa alla presentazione di apposita domanda da parte dell'Esattoria, in base alla iscrizione a ruolo, giacché la partecipazione al concorso impedisce di poter assolvere le imposte tramite versamento diretto».

dichiarazioni iniziale e finale di cui al secondo periodo, deve consegnarne o spedirne copia per raccomandata all'imprenditore e a ciascuno dei familiari partecipanti all'impresa, ovvero a ciascuno dei soci, ai fini dell'inclusione del reddito o della perdita che ne risulta nelle rispettive dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta in cui ha avuto inizio e in quello in cui si è chiuso il procedimento concorsuale».

Dalla lettura del disposto dell'articolo appena riportato, è possibile comprendere quali siano i compiti del curatore fallimentare tanto nei confronti dell'imposta sul reddito delle società, quanto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, poiché, alla luce del dettato normativo, cambiano gli effetti della dichiarazione redatta dal curatore in base alla natura del soggetto dichiarato fallito³⁴³.

Infatti, qualora il fallimento fosse in capo ad una società soggetta ad IRES, il curatore ha il compito di quantificare l'ammontare da dichiarare relativo al periodo che intercorre tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di dichiarazione di fallimento, non essendo richiesto alcun adempimento aggiuntivo in capo alla società³⁴⁴.

Diverse considerazioni sono da compiersi per il fallito soggetto passivo IRPEF, in quanto il curatore è tenuto a predisporre la dichiarazione per i soli redditi d'impresa del segmento preconcorsuale, mentre è compito del soggetto fallito completarla con gli altri redditi posseduti³⁴⁵. Si ritiene, in tal senso, che la dichiarazione del curatore rivesta

³⁴³ ZAFARANA C., *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, cit., p. 120

³⁴⁴ Così espone MAURO M., *Il regime delle dichiarazioni e gli altri adempimenti fiscali*, cit., p. 286, il quale afferma: «in relazione alle società soggette ad IRES, la qualificazione e determinazione unitaria del reddito complessivo in termini di reddito d'impresa attribuiscono autonoma rilevanza impositiva alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio dello stesso e la dichiarazione di fallimento, per cui, con riferimento a tali soggetti, la dichiarazione del curatore riguardante l'esercizio preconcorsuale produce effetti sostanziali ed esaurisce gli obblighi dichiarativi della società con riferimento a siffatto periodo d'imposta». Concorde è MICCINESI M., *L'imposizione sui redditi nel fallimento*, cit., p. 150, il quale afferma: «la dichiarazione del curatore [...] diventa la dichiarazione del reddito della società relativamente a siffatto periodo di imposta».

³⁴⁵ Cass. civ., 3 luglio 1998, n. 6518 «In definitiva, quindi, deve affermarsi che la componente dell'IRPEF, derivante dal reddito dell'impresa dichiarata fallita nel corso del periodo d'imposta, limitatamente all'arco temporale che va dall'inizio dell'anno alla dichiarazione di fallimento, non può, per effetto della dichiarazione iniziale del curatore prevista dagli artt. 125 t.u. 917-1986 e 18 d.P.R. 42-1988,

natura informativa, non producendo effetti sostanziali³⁴⁶. Si noti, inoltre, che la funzione di tale dichiarazione è di rendere edotto l'Ufficio dell'ammontare di imposte sul reddito che il contribuente fallito dovrà poi far confluire nella dichiarazione dei redditi per l'intero periodo d'imposta³⁴⁷. Infatti, gli artt. 183, primo comma, TUIR, e 5, quarto comma, DPR n. 322/1998, definendo gli obblighi dichiarativi in capo al curatore, si riferiscono espressamente al reddito d'impresa³⁴⁸. La dichiarazione dei redditi complessiva del periodo d'imposta, inclusi i redditi d'impresa quantificati dal curatore, è presentata autonomamente dal fallito ed al riguardo, come dispone l'articolo 183 TUIR summenzionato, il curatore ha il compito di comunicare all'imprenditore, e a ciascun interessato, l'ammontare dei soli redditi d'impresa da dichiarare.

Ulteriore eventualità è che alla data di apertura del fallimento non sia ancora stata presentata dal fallito la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta antecedente il fallimento senza che risultino scaduti i termini per adempiere. In questo caso, emerge il dubbio riguardo al soggetto tenuto a regolarizzare la posizione del fallito. La conclusione pare rinvenirsi nella legge stessa, la quale prevede che al curatore siano attribuiti solo gli obblighi espressamente previsti dalla legge. Invero, non essendovi alcuna specifica norma che preveda l'obbligo di dichiarazione in capo al curatore per i periodi antecedenti al fallimento³⁴⁹, nonostante il termine per la

costituire oggetto di autonoma tassazione, restando l'IRPEF unitariamente determinabile solo alla scadenza dell'anno solare».

³⁴⁶ MICCINESI M., *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, cit., p. 142 scrive «la dichiarazione del curatore assume in questo caso natura puramente strumentale e ricognitiva, nel senso che ad essa non è dato collegare né la determinazione del reddito complessivo imponibile, né la liquidazione del tributo, né, tantomeno, il versamento dello stesso». Così anche: MAURO M., *Il regime delle dichiarazioni e gli altri adempimenti fiscali*, cit., p. 287

³⁴⁷ Così specifica: MICCINESI M., *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, cit., p. 142

³⁴⁸ MAURO M., *Il regime delle dichiarazioni e gli altri adempimenti fiscali*, cit., p. 289

³⁴⁹ ZAFARANA C., *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, cit., p. 122

presentazione scada durante il fallimento, si ritiene che sia compito del fallito adempiere all'obbligo³⁵⁰.

Sempre fra le dichiarazioni che debbono essere predisposte, vi è quella relativa all'IRAP per il periodo anteriore al fallimento. L'imposta regionale sulle attività produttive segue di fatto le medesime previsioni delle imposte sul reddito della società e delle persone fisiche: per le prime, il periodo che va dall'inizio dell'esercizio alla data di dichiarazione di fallimento si intende quale autonomo periodo d'imposta, mentre per le seconde, il valore della produzione netta dovrà confluire nella dichiarazione complessiva riferita al periodo di imposta ordinario³⁵¹. Pare estesa anche all'IRAP la considerazione operata in merito alla dichiarazione dei redditi relativa al periodo precedente il fallimento: la dichiarazione ai fini IRAP deve essere predisposta dal fallito, non essendo previsto espressamente l'obbligo in capo al curatore³⁵².

³⁵⁰ Secondo MAURO M., *Il regime delle dichiarazioni e gli altri adempimenti fiscali*, cit., p. 289: «nella prospettata eventualità, il dubbio riguardante l'individuazione del soggetto tenuto ad adempiere all'obbligo dichiarativo, in specie il fallito ovvero il curatore, deve essere risolto, ancora una volta, avuto riguardo ai principi generali che sono stati delineati in relazione al ruolo del curatore fallimentare. Pertanto, non essendo normativamente disciplinata l'ipotesi di cui si tratta, sembra corretto attribuire al fallito l'obbligo, e quindi le eventuali responsabilità connesse, di presentare la dichiarazione dei redditi concernente il periodo d'imposta che precede quello in cui è stato dichiarato il fallimento». Secondo MICCINESI M., *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, cit., p. 155, inoltre, l'attribuzione del compito *de quo* al curatore, lo «costringerebbe irrazionalmente ad un adempimento che esorbita dalle sue funzioni e presuppone una conoscenza completa della situazione personale e patrimoniale del contribuente, in epoca anteriore all'esecuzione concorsuale, che l'organo della procedura non è tenuto a possedere». In giurisprudenza si veda Cass. civ., 19 gennaio 2011, n. 1549, nella quale i giudici della sezione penale ritengono: «ai sensi dell'art. 5 del d.p.R. 22 luglio 1998, n. 322, [...] spetta al curatore presentare la dichiarazione dei redditi relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la dichiarazione di fallimento, mentre spetta al fallito presentare la dichiarazione dei redditi per i periodi d'imposta anteriori al fallimento».

³⁵¹ MICCINESI M., *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, cit., p. 149 afferma: «la qualificazione e determinazione unitaria del reddito complessivo in termini di reddito di impresa consente sicuramente di identificare nella frazione di esercizio compresa fra l'inizio della stessa e la dichiarazione di fallimento un autonomo periodo di imposta per quanto riguarda l'IRPEG e l'ILOR (oggi IRES e IRAP) dovute dalle società di capitali e l'ILOR (IRAP) dovuta dalle società di persone; fermo rimanendo, per le seconde, che l'imputazione del reddito ai soci ai fini dell'applicazione dell'IRPEF comporta le stesse problematiche esaminate relativamente al fallimento delle persone fisiche, derivanti in particolare dalla confluenza di detto reddito in quello complessivo posseduto con riferimento al normale periodo d'imposta».

³⁵² ZAFARANA C., *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, cit., p. 122 «nel sistema non c'è nessuna norma che prescriva al curatore di presentare la dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta precedente alla dichiarazione di fallimento; è perciò il fallito a dovervi

Concludendo la panoramica degli adempimenti dichiarativi posti in capo al curatore per le imposte dirette relative al periodo prefallimentare, questi è tenuto a presentare le dichiarazioni iniziali per IRES ed IRAP, le quali esauriscono gli obblighi dichiarativi ad esse riferibili in capo al fallito, e la dichiarazione per IRPEF, la quale dovrà poi essere integrata dal soggetto fallito prima della definitiva presentazione riferita all'intero periodo di imposta al quale tali redditi sono riferiti.

Il termine per gli adempimenti dichiarativi suesposti, che il curatore è tenuto a rispettare, è il medesimo per tutte le dichiarazioni iniziali: la trasmissione telematica della dichiarazione deve essere effettuata entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla data di accettazione dell'incarico.

Per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, è l'art. 8, quarto comma del DPR n. 322/1998, rubricato « Dichiarazione annuale in materia di imposta sul valore aggiunto e di versamenti unitari da parte di determinati contribuenti», a definire gli obblighi in capo al curatore.

Con riferimento al periodo d'imposta che va da inizio anno alla data di dichiarazione del fallimento, l'articolo appena citato prescrive quanto segue: «per le operazioni registrate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa è anche presentata, in via telematica ed entro quattro mesi dalla nomina, apposita dichiarazione al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate ai fini della eventuale insinuazione al passivo della procedura concorsuale». Secondo questo primo periodo, la norma impone ai curatori di comunicare le variazioni infrannuali, rilevanti ai fini IVA. In questa ipotesi vale quanto già enunciato per le imposte dirette, ossia che il curatore è tenuto solo ad adempiere

provvedere. Il principio espresso vale anche per le identiche motivazioni di carenza normativa, per la dichiarazione ai fini IRAP».

all'obbligo di dichiarazione e non anche al versamento dell'imposta, stante la natura concorsuale del credito dell'Erario³⁵³.

I periodi precedenti dell'art. 8, comma quarto, DPR n. 322/1998, definiscono, invece, la fattispecie riguardante la dichiarazione IVA per l'imposta dovuta per l'anno solare anteriore a quello nel quale è intervenuto il fallimento, ammesso che non siano scaduti i termini per adempiere. In tale situazione, il curatore è tenuto a presentare la dichiarazione, pur rispettando «i termini ordinari ovvero entro quattro mesi dalla nomina se quest'ultimo termine scade successivamente al termine ordinario»³⁵⁴.

Da ultimo, l'art. 74-bis del DPR n. 633/1972³⁵⁵ definisce gli obblighi di fatturazione e registrazione che sono in capo al curatore. Tali obblighi devono essere adempiuti entro quattro mesi dalla nomina³⁵⁶. Si precisa, al riguardo, che eventuali crediti che dovessero emergere in sede di dichiarazione IVA, attraverso il modello 74-bis, non possono essere chiesti a rimborso dal curatore. Infatti, il legislatore ammette il rimborso dell'eccedenza a credito solo qualora risulti da dichiarazione annuale. In

³⁵³ MAURO M., *Il regime delle dichiarazioni e gli altri adempimenti fiscali*, cit., p. 289 spiega che «l'IVA dovuta in relazione alla frazione temporale preconcorsuale non deve essere versata dal curatore, essendo necessario che il relativo credito, siccome sorto prima della procedura, rispetti le regole del concorso insinuandosi al passivo del fallimento».

³⁵⁴ Art. 8, comma quarto, DPR n. 322/1998. Per le procedure concorsuali che sono intervenute durante il periodo d'imposta 2018, con scadenza ordinaria si intende il 30 aprile dell'anno successivo al periodo d'imposta che si considera. A questa opzione si contrappone l'alternativa: entro quattro mesi dalla nomina. I termini sono quindi così suddivisi: 1) qualora la nomina sia avvenuta in una data compresa tra il 1/1 ed il 30/4, la dichiarazione dovrà essere predisposta entro 4 mesi dalla nomina; 2) qualora la nomina sia antecedente il 1/1, la dichiarazione dovrà essere presentata entro il termine ordinario, ossia 30/4; 3) qualora la nomina avvenga in una data successiva al 30/4, il termine si intende scaduto e dunque il curatore non è tenuto ad alcun adempimento in merito.

³⁵⁵ Così recita: «Per le operazioni effettuate anteriormente alla dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, gli obblighi di fatturazione e registrazione, sempreché i relativi termini non siano ancora scaduti, devono essere adempiuti dal curatore o dal commissario liquidatore entro quattro mesi dalla nomina». MICCINESI M., *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, cit., p. 223 scrive, al riguardo, che il versamento dell'imposta da parte del curatore deve essere effettuato mediante prelievo delle somme dal residuo attivo.

³⁵⁶ MAURO M., *Il regime delle dichiarazioni e gli altri adempimenti fiscali*, cit., p. 290

questo caso si tratta di frazione di anno, motivo per cui il Ministero non ha ritenuto ammissibile il rimborso del credito³⁵⁷.

Qualora nell'attivo fallimentare siano inclusi beni immobili, si rende necessaria la dichiarazione IMU. Tale dichiarazione deve essere presentata dal curatore ai sensi dell'art. 10, sesto comma, del D.Lgs. n. 504/1992 entro novanta giorni dalla nomina³⁵⁸ e consiste nella comunicazione al Comune, nel quale sono ubicati gli immobili, dell'apertura del fallimento³⁵⁹.

Infine, riguardo al modello dei sostituti d'imposta, il curatore non è tenuto per legge alla presentazione del mod. 770 per le ritenute operate prima dell'apertura del fallimento. Nonostante ciò, la Risoluzione ministeriale del 2 febbraio 2007, n. 18, ha sostenuto che tale adempimento fosse in capo al curatore, al fine di scongiurare l'ipotesi

³⁵⁷ La Risoluzione del 12 luglio 1995, n. 181 del Ministero delle Finanze precisa quanto segue: «In via generale, infatti, l'obbligo della presentazione della dichiarazione annuale sorge a prescindere dall'effettuazione di operazioni rilevanti agli effetti dell'I.V.A., dovendo essere in ogni caso prodotta, salvo quanto previsto dall'art. 28, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972. Il richiamo operato dal I comma dell'art. 74 bis alle indicazioni di cui all'art. 28, limitatamente alle operazioni registrate per la frazione dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di fallimento, è, peraltro, strettamente strumentale alla finalità dell'«apposita» dichiarazione resa dal curatore, che è quella di «fotografare» la situazione contabile dell'impresa fallita alla data della dichiarazione di fallimento, evidenziando, in considerazione del dissesto che colpisce le imprese fallite, l'evidenza di un eventuale saldo a debito ovvero a credito. Verificandosi la prospettata ipotesi in cui dall'«apposita» dichiarazione risulti un'eccedenza d'imposta a credito, il curatore fallimentare, qualora effettuati cessioni di beni (il cui possesso è stato trasferito all'Ufficio fallimentare a seguito di dichiarazione di fallimento), ai fini del calcolo dell'imposta periodica da versare, potrà portare in detrazione tale eccedenza, ovvero, in assenza di operazioni imponibili, potrà, in sede di presentazione della dichiarazione annuale relativa allo stesso periodo d'imposta, computare l'imposta dell'eccedenza in detrazione nell'anno solare successivo (circolare ministeriale 17 gennaio 1974, n. 6). Solo ai sensi e ad alle condizioni previste dall'articolo 30, il curatore fallimentare potrà, al pari degli altri contribuenti, richiedere il rimborso del credito I.V.A., se ed in quanto emergente dalla dichiarazione annuale, che riassume la contabilità dell'intero periodo d'imposta (art. 30, comma 2)».

³⁵⁸ «Per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa il curatore o il commissario liquidatore, entro novanta giorni dalla data della loro nomina, devono presentare al comune di ubicazione degli immobili una dichiarazione attestante l'avvio della procedura».

³⁵⁹ MAURO M., *Il regime delle dichiarazioni e gli altri adempimenti fiscali*, cit., p. 291 afferma: «in relazione alla frazione temporale che precede il fallimento, a seguito delle modifiche introdotte all'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992 da parte della L. n. 296/2006, il curatore fallimentare è tenuto soltanto a trasmettere al comune di ubicazione degli immobili una dichiarazione attestante l'avvio della procedura concorsuale».

che il fallito, dato l'intervento della procedura concorsuale, non adempia all'obbligo a lui spettante³⁶⁰.

5.2 Adempimenti durante la procedura

Durante il fallimento, gli adempimenti fiscali sono posti in capo al curatore, il quale agisce in qualità di pubblico ufficiale e nelle vesti di sostituto d'imposta.

Nel corso della procedura, il curatore non è tenuto ad alcun adempimento relativo alle imposte sul reddito. Egli, infatti, è tenuto ad adempiere all'obbligo dichiarativo, nonché all'eventuale versamento dell'imposta dovuta, solo al termine della procedura. Dunque il tema sarà trattato nel capitolo successivo.

Qualora, invece, sia disposto l'esercizio provvisorio, si rende necessaria la predisposizione della dichiarazione IRAP ai sensi dell'art. 5, quarto comma, DPR n. 322/1998. Il curatore dovrà dichiarare solamente il valore della produzione netta risultante nel periodo in cui vi sia la continuazione dell'attività durante il fallimento³⁶¹. Il legislatore non ha previsto, al riguardo, la modalità del cosiddetto maxi-periodo (ossia la considerazione del fallimento quale unico periodo d'imposta dalla data di apertura della procedura alla data di chiusura), dovendosi al contrario presentare un'autonoma dichiarazione ai fini IRAP per ogni periodo d'imposta in cui vi sia esercizio provvisorio nel corso del fallimento³⁶². In questa sede pare necessario ricordare, inoltre, che il debito

³⁶⁰ ZENATI S., *Obbligo di ritenute sui compensi all'istituto di vendite giudiziarie*, in *Corr. trib.*, n. 11, 2007, p. 911

³⁶¹ ZAFARANA C., *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, cit., p. 146, «considerando la natura dell'esercizio provvisorio e i presupposti impositivi dell'IRAP, se ne deduce che il fallimento diventa soggetto passivo del tributo "limitatamente" al valore della produzione netta realizzata nell'attività di continuazione dell'attività d'impresa».

³⁶² MAURO M., *Il regime delle dichiarazioni e gli altri adempimenti fiscali*, cit., p. 299 «nelle frequenti eventualità in cui sia autorizzato il prosieguo dell'attività imprenditoriale l'IRAP, a differenza di ciò che accade nell'ambito delle imposte sui redditi, sarà determinata annualmente dal curatore in base all'ordinaria disciplina del tributo prevista dal D.Lgs. n. 446/1997, ovviamente limitatamente al valore della produzione netta riferita alla continuazione dell'esercizio dell'impresa».

di imposta che emerge dalla dichiarazione IRAP costituisce a tutti gli effetti un debito della massa. Come ogni debito sorto durante la procedura per effetto di azioni intraprese dal curatore, anche il debito per l'IRAP deve essere soddisfatto in prededuzione, rispettando i termini ordinari previsti per i contribuenti soggetti a tale imposta.

Per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, invece, la norma non prevede la considerazione del fallimento quale unico periodo d'imposta, con la conseguenza che il curatore è tenuto ad adempiere ad alcuni obblighi, a lui imposti dalla legge, rispettando i termini *ivi* previsti. Infatti, l'art. 74-bis pone in capo al curatore gli obblighi relativi all'applicazione dell'IVA, ossia gli obblighi di fatturazione, di registrazione, di liquidazione e di versamento periodici e di dichiarazione annuale³⁶³.

Dunque, ai sensi del secondo comma dell'art. 74-bis, il curatore è tenuto innanzitutto a presentare la dichiarazione IVA per ogni periodo d'imposta in cui vi è il fallimento³⁶⁴ entro i termini ordinari, ossia entro il 30 aprile dell'esercizio successivo. Successivamente, sempre ai sensi del medesimo comma dell'art. 74-bis, il curatore ha l'obbligo di emettere le fatture entro 30 giorni successivi al momento in cui viene effettuata un'operazione rilevante ai fini IVA³⁶⁵, nonché, con cadenza mensile (o trimestrale, qualora sia richiesta) deve liquidare l'imposta, sempreché siano state registrate operazioni imponibili³⁶⁶.

³⁶³ «Per le operazioni effettuate successivamente all'apertura del fallimento o all'inizio della liquidazione coatta amministrativa gli adempimenti previsti dal presente decreto, anche se è stato disposto l'esercizio provvisorio, devono essere eseguiti dal curatore o dal commissario liquidatore». Il precedente periodo richiamava gli obblighi di fatturazione e registrazione.

³⁶⁴ Con la conseguenza che, ad esempio, per un fallimento dichiarato infrannualmente, il curatore sarà tenuto a presentare una dichiarazione relativa al periodo prefallimentare ed una per la restante frazione di anno.

³⁶⁵ L'emissione delle fatture entro trenta giorni dal momento in cui l'operazione è effettuata costituisce una deroga al regime ordinario *ex* art. 21, comma 4, DPR n. 633/1972, secondo cui «la fattura è emessa al momento dell'effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'articolo 6». La registrazione della fattura segue, invece, le regole ordinarie previste dall'art. 25, DPR n. 633/1972, ossia entro quindici giorni dall'emissione della fattura. Si veda: BASILAVECCHIA M., RENDA A., *Il regime fiscale del fallimento ai fini IVA*, cit., p. 162.

³⁶⁶ Il testo del periodo del comma secondo, art. 74-bis, DPR n. 633/1972 recita: «Le fatture devono essere emesse entro trenta giorni dal momento di effettuazione delle operazioni e le liquidazioni

Inoltre, qualora siano presenti alcuni immobili nella massa attiva del fallimento, il curatore è tenuto alla dichiarazione dei medesimi ai fini dell'IMU. Tuttavia, l'art. 10, sesto comma, D.Lgs. n. 504/1992 precisa che sia il termine per la presentazione della dichiarazione, sia il termine per la liquidazione dell'imposta municipale propria, coincidono nei tre mesi dalla data in cui viene incassato il prezzo ricavato dalla vendita, sempreché tali immobili siano venduti³⁶⁷.

Da ultimo, va menzionato il modello 770, modello dei sostituti d'imposta: il curatore è infatti chiamato annualmente alla compilazione di detto modello, qualora nell'anno solare precedente siano state operate ritenute³⁶⁸.

5.3 Adempimenti alla chiusura della procedura

Con riferimento alle imposte sul reddito, l'obbligo in capo al curatore si ricava dall'art. 5, quarto comma, del DPR n. 322/1998³⁶⁹, il quale prescrive la presentazione della dichiarazione entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla data di cessazione dell'attività³⁷⁰. Tuttavia, a seconda che il fallito sia soggetto ad imposta sul

periodiche di cui agli artt. 27 e 33 devono essere eseguite solo se nel mese o trimestre siano state registrate operazioni imponibili».

³⁶⁷ MAURO M., *Il regime delle dichiarazioni e gli altri adempimenti fiscali*, cit., p. 299 afferma: «con riferimento all'imposta municipale propria, l'imponibilità degli immobili persiste durante tutta la procedura ma il versamento del tributo dovrà essere effettuato, in base all'art. 10, comma 6, D.Lgs. n. 504/1992, entro tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili». All'epoca dell'analisi di Mauro qui riportata, la norma prevedeva il termine di tre mesi dal decreto di trasferimento degli immobili: «6. Per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa il curatore o il commissario liquidatore, entro novanta giorni dalla data della loro nomina, devono presentare al comune di ubicazione degli immobili una dichiarazione attestante l'avvio della procedura. Detti soggetti sono, altresì, tenuti al versamento dell'imposta dovuta per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale entro il termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili».

³⁶⁸ La Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate, 14 luglio 2008, n. 297 precisa: «Il curatore fallimentare, a seguito dell'espressa inclusione nel novero dei sostituti d'imposta (intervenuta ad opera del citato articolo 37, comma 1 del decreto-legge n. 223 del 2006), assume in ogni caso la qualità di sostituto d'imposta e deve ottemperare a tutti gli obblighi fiscali connessi alla predetta qualità in ragione di un obbligo che l'articolo 23 pone a suo carico, a prescindere da ogni ulteriore considerazione e da ogni connessione con il soggetto fallito.»

³⁶⁹ MAURO M., *Il regime delle dichiarazioni e gli altri adempimenti fiscali*, cit., p. 292

³⁷⁰ VIOTTO A., *Crediti erariali dei fallimenti: riflessioni alla luce delle recenti evoluzioni giurisprudenziali*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, p. 232 riporta la sentenza Cass. civ., 1 luglio 2003, n. 10349, in

reddito delle società o ad imposta sul reddito delle persone fisiche, si verificano due scenari differenti.

Il curatore di una società soggetta ad IRES è tenuto a determinare il reddito della medesima con riferimento ad un unico periodo d'imposta, compreso tra la data di dichiarazione di fallimento e la data di chiusura del medesimo. Invero, il cosiddetto maxi-periodo concorsuale, come già si ha avuto modo di approfondire, costituisce un unico periodo per il quale il curatore deve presentare la dichiarazione dei redditi per conto della società. Tale dichiarazione, come si è detto per quella riguardante i redditi del periodo prefallimentare, produce effetti sostanziali e con essa sono esauriti gli obblighi dichiarativi, del periodo d'imposta in questione, previsti in capo alla società³⁷¹. A differenza di quanto previsto per il periodo prefallimentare, alla chiusura del maxi-periodo fallimentare, il curatore non è tenuto ad adempiere ai soli obblighi dichiarativi, bensì è tenuto anche al versamento dell'imposta dovuta all'Erario³⁷².

Diverse considerazioni sono da compiersi con riferimento alla dichiarazione dei redditi per le imprese individuali e le società di persone, le quali sono soggette ad IRPEF. In questo caso la norma³⁷³ prevede che il curatore provveda alla determinazione

cui i giudici sostengono che la dichiarazione dei redditi per il maxi-periodo fallimentare possa essere presentata anche prima che avvenga la chiusura del fallimento, «a patto che siano definiti tutti i rapporti giuridico-economici facenti capo al fallimento e siano conosciuti gli elementi che compongono il reddito da dichiarare». Ciò sarebbe ammesso sulla scorta di due assunti: innanzitutto, il legislatore si limita alla previsione del solo termine ultimo per l'adempimento in questione, ed inoltre, ai fini della dichiarazione, occorre che il risultato sia attendibile e consideri, dunque, ogni voce che possa incidere nella quantificazione del valore, obiettivo conseguibile nonostante la procedura non sia ancora stata chiusa. Viotto afferma: «la dichiarazione finale dei redditi è funzionale alla determinazione della differenza tra il residuo attivo e il patrimonio iniziale e pertanto per la sua fedeltà è sufficiente la definizione dei rapporti che incidono sul computo del residuo attivo, che può verificarsi anche prima della formale chiusura del fallimento».

³⁷¹ MAURO M., *Il regime delle dichiarazioni e gli altri adempimenti fiscali*, cit., p. 293

³⁷² Così si legge dal disposto del citato art. 5, DPR n. 322/1998: «Il reddito d'impresa, di cui al comma 1 dell'articolo 183 del testo unico delle imposte sui redditi e quello di cui ai commi 2 e 3 del medesimo articolo, risultano dalle dichiarazioni iniziale e finale che devono essere presentate dal curatore o dal commissario liquidatore. Il curatore o il commissario liquidatore, prima di presentare la dichiarazione finale, deve provvedere al versamento, se la società fallita o liquidata vi è soggetta, dell'imposta sul reddito delle società».

³⁷³ Il testo dell'art. 5, DPR n. 322/1998: «In caso di fallimento o di liquidazione coatta, di imprese individuali o di società in nome collettivo o in accomandita semplice, il curatore o il commissario

dei redditi prodotti durante il periodo fallimentare, tuttavia la dichiarazione finale da questi predisposta non esaurisce gli obblighi dichiarativi in capo al fallito. Infatti, per la categoria dei soggetti passivi IRPEF, il periodo di assoggettamento al fallimento non costituisce un autonomo periodo d'imposta, come si è detto avviene per le società soggette ad IRES, bensì si qualifica come frazione di esercizio. Pertanto, il reddito (d'impresa³⁷⁴) della procedura dichiarato dal curatore deve rientrare nel reddito complessivo del periodo d'imposta in cui si chiude il fallimento³⁷⁵, dovendo il fallito, pertanto, adempiere agli obblighi dichiarativi, prescritti in capo al medesimo dalla legge, in sede di chiusura dell'esercizio fiscale per le persone fisiche. Proprio a causa di tale disallineamento fra periodo concorsuale e periodo d'imposta e della natura del reddito emerso nel corso della procedura (qualificabile come solo reddito d'impresa), il versamento dell'imposta è previsto in capo al fallito, tornato nel frattempo nel pieno delle sue facoltà, essendosi conclusa la procedura fallimentare³⁷⁶.

liquidatore, contemporaneamente alla presentazione delle dichiarazioni iniziale e finale di cui al secondo periodo, deve consegnarne o spedirne copia per raccomandata all'imprenditore e a ciascuno dei familiari partecipanti all'impresa, ovvero a ciascuno dei soci, ai fini dell'inclusione del reddito o della perdita che ne risulta nelle rispettive dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta in cui ha avuto inizio e in quello in cui si è chiuso il procedimento concorsuale».

³⁷⁴ MAURO M., *Il regime delle dichiarazioni e gli altri adempimenti fiscali*, cit., p. 294 «sempre con riguardo al regime dell'IRPEF e similmente a quanto osservato in relazione al segmento temporale prefallimentare, vi è da rilevare che gli obblighi dichiarativi posti in capo al curatore fallimentare si riferiscono esclusivamente al reddito d'impresa e non anche agli altri redditi suscettibili di essere attratti nel fallimento. Invero l'art. 183, secondo e terzo comma, del TUIR e l'art. 5, comma 4, DPR n. 322/1998 riferiscono chiaramente l'oggetto della dichiarazione finale del curatore al solo reddito d'impresa, alla cui determinazione concorrono, come elementi di segno negativo, i corrispettivi delle cessioni di beni personali dell'imprenditore o dei soci di società di persone, nonché, come elementi di segno positivo, i debiti personali di tali soggetti».

³⁷⁵ MAURO M., *Il regime delle dichiarazioni e gli altri adempimenti fiscali*, cit., p. 293 «con riguardo a tali soggetti (imprenditori individuali e società di persone) il periodo fallimentare non è un autonomo periodo d'imposta ma una componente dell'ordinario periodo in corso al momento della chiusura del fallimento, in quanto il risultato di tale periodo, come disposto dall'art. 183, comma 3, del TUIR, confluisce nell'insieme dei redditi del periodo d'imposta in cui la procedura giunge al suo epilogo».

³⁷⁶ «Pertanto, l'obbligo di versare l'imposta dovuta sulla base della dichiarazione finale del curatore, eventualmente rettificata in considerazione del reddito complessivo prodotto nel periodo d'imposta in essere al momento della chiusura del fallimento, è posto in capo al contribuente fallito allorché torni nella pienezza delle sue capacità dispositive». Di questo avviso è: MAURO M., *Il regime delle dichiarazioni e gli altri adempimenti fiscali*, cit., p. 293

Qualora nel corso della procedura sia stata autorizzata la temporanea prosecuzione dell'attività, il curatore è tenuto a presentare la dichiarazione IRAP. Per quanto riguarda l'adempimento dichiarativo al termine della procedura, l'art. 5 del DPR n. 322/1998 prevede che il curatore presenti la dichiarazione IRAP entro nove mesi dalla data in cui si chiude l'esercizio provvisorio, indipendentemente dal fatto che, mentre si chiude la fase di esercizio provvisorio, il fallimento proceda.

Con riferimento all'imposta sul valore aggiunto, l'art. 74-bis prescrive in capo al curatore l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA entro gli ordinari termini. Inoltre, ai sensi dell'art. 35, DPR n. 633/1972, il curatore è tenuto alla presentazione della dichiarazione di cessazione dell'attività, ai fini IVA, entro trenta giorni dalla chiusura. Al riguardo, si ricorda che la Circolare Ministeriale, 28 gennaio 1992, n. 3, richiamata anche dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate, 22 marzo 2002, n. 26/E, impone che tale dichiarazione debba essere presentata non con riferimento alla data in cui viene emesso il decreto di chiusura della procedura, bensì «entro trenta giorni dalla data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'impresa»³⁷⁷. Mediante tale dichiarazione, il curatore è legittimato alla richiesta dell'eventuale rimborso del credito d'imposta *ivi* risultante.

In merito al rimborso del credito d'imposta scaturente dalle dichiarazioni fiscali al termine della procedura, si rammenta che questo può essere chiesto dal curatore fintantoché resta in carica³⁷⁸. Diversamente, l'unico soggetto legittimato al rimborso del

³⁷⁷ La Circolare dell'Agenzia delle Entrate, 22 marzo 2002, n. 26/E precisa: «Inoltre, come affermato nella circolare ministeriale n. 3 del 28 gennaio 1992, la dichiarazione di cessazione di attività ai fini IVA non è strettamente collegata all'emanazione del decreto di chiusura della procedura fallimentare, ma all'ultimazione delle operazioni di liquidazione dell'azienda. In sostanza, la dichiarazione di cessazione dell'attività e la successiva dichiarazione annuale possono essere presentate anche prima che si chiuda il fallimento, purché siano ultimate tutte le operazioni rilevanti ai fini dell'IVA».

³⁷⁸ VIOTTO A., *Crediti erariali dei fallimenti: riflessioni alla luce delle recenti evoluzioni giurisprudenziali*, cit., p. 226 afferma che «non sembrano sussistere margini per legittimare una sorta di ultra-attività del curatore, dopo la chiusura del fallimento, finalizzata a consentirgli di svolgere altre funzioni fra le quali si vorrebbe far rientrare l'incasso del credito erariale non riscosso nel corso della procedura ovvero sorto dopo la chiusura della medesima».

credito, dopo la decadenza del curatore, sarebbe il fallito tornato *in bonis*³⁷⁹. La conseguenza di tale previsione è l'inevitabile destinazione del rimborso ottenuto dal curatore, nel caso in cui sia questo a richiederlo e ad ottenerlo prima che si chiuda il fallimento, o dal fallito, nel caso in cui il rimborso si verifichi al suo ritorno *in bonis*. Nella prima fattispecie, infatti, i soggetti che ne beneficiano sono i creditori della procedura, mentre nella seconda, le somme sono in possesso del fallito, non essendo previsto il reintegro del credito nella procedura, a favore dei creditori³⁸⁰.

³⁷⁹ VIOTTO A., *Crediti erariali dei fallimenti: riflessioni alla luce delle recenti evoluzioni giurisprudenziali*, cit., p. 227

³⁸⁰ VIOTTO A., *Crediti erariali dei fallimenti: riflessioni alla luce delle recenti evoluzioni giurisprudenziali*, cit., p. 228 afferma, con riferimento al diritto al rimborso del credito erariale, «durante la procedura, esso può essere azionato dal curatore e dello stesso beneficeranno i creditori della massa e quelli ammessi al passivo; mentre una volta chiusa la procedura esso torna a tutti gli effetti nella disponibilità del soggetto passivo del rapporto tributario e la tutela dei creditori di questo – non solo di quelli concorsuali – è rimessa all'azione individuale degli stessi ed alla possibilità di ottenere la riapertura del fallimento».

CAPITOLO VI

L'incasso del credito verso l'Erario

6. Premessa

L'ultimo capitolo del presente lavoro intende sviluppare la tematica dell'incasso del credito tributario nel fallimento. Infatti, nel corso della procedura, frequentemente emergono crediti d'imposta, che il curatore ha la facoltà di chiedere a rimborso solo al momento della chiusura della procedura, come si preciserà in seguito³⁸¹. Tali crediti costituiscono liquidità che perciò non risulta immediatamente disponibile (e neppure quantificabile con esattezza³⁸²), dovendo infatti sottostare ai tempi di rimborso, generalmente lunghi³⁸³. Ebbene, conscio di ciò, il legislatore ha previsto degli istituti dei

³⁸¹ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 138 «Tra i diversi profili critici che, come affermato, sono originati dalle relazioni fra le norme tributarie e la legge fallimentare, assume particolare rilevanza l'aspetto che riguarda la sopravvivenza di attività al fallimento ed in particolare la presenza di crediti d'imposta in favore dell'attivo fallimentare che non sono riscuotibili prima della chiusura della procedura concorsuale».

³⁸² Posto che tali crediti emergono nella procedura ma vengono rilevati solo nella dichiarazione finale, come si spiegherà in seguito, non possono essere considerati certi nell'ammontare sino al momento in cui emergono nella dichiarazione stessa.

³⁸³ VIOTTO A., *Crediti erariali dei fallimenti: riflessioni alla luce delle recenti evoluzioni giurisprudenziali*, cit., p. 224 «è frequente che gli organi delle procedure concorsuali si trovino a gestire crediti d'imposta, anche di importo rilevante, i cui tempi di rimborso talvolta superano quelli di durata delle procedure medesime».

quali può avvalersi la procedura, al fine di soddisfare il credito vantato nei confronti dell'Erario.

Il contribuente, il fallito in questa sede, detenendo un credito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ha il diritto di ricevere una somma a lui spettante, poiché ha versato nelle casse dello Stato più di quanto egli fosse chiamato a fare³⁸⁴. Le tipologie di credito d'imposta sono essenzialmente tre: credito di imposta in senso stretto, credito di imposta che matura secondo la disciplina e credito da indebito³⁸⁵, definite sulla base della causa che ha originato il credito stesso.

Il primo si genera mediante l'applicazione di trattamenti fiscali vantaggiosi per il contribuente, definiti dalla norma per determinate categorie di soggetti³⁸⁶. Si pensi al riguardo alle agevolazioni fiscali attribuite alle imprese³⁸⁷, come ad esempio alla previsione di trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti d'imposta³⁸⁸. Tale ipotesi è stata introdotta dal legislatore dall'art. 9 del D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011, mediante il quale è stata modificata la disciplina previgente che già prevedeva la trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti d'imposta³⁸⁹. Fra le ipotesi

³⁸⁴ MICELI R., *La disciplina dei crediti di imposta e dei rimborsi*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 352

³⁸⁵ *Ibid.*

³⁸⁶ «I “crediti di imposta in senso stretto” identificano ipotesi di crediti veri e propri concessi dalla legge in presenza di determinate condizioni, per periodi definiti e per perseguire finalità di vario tipo (ad esempio: ausilio finanziario, finalità sociale, sostegno di determinate attività o settori economici)». MICELI R., *La disciplina dei crediti di imposta e dei rimborsi*, cit., p. 357

³⁸⁷ Miceli afferma che tali crediti «partecipano alla determinazione delle imposte e possono essere utilizzati per un numero definito di periodi; le diverse normative che li istituiscono si preoccupano, anche, di disciplinarne in via specifica le modalità di utilizzazione». MICELI R., *La disciplina dei crediti di imposta e dei rimborsi*, cit., p. 357

³⁸⁸ *Ibid.*

³⁸⁹ Si veda Circolare dell'Agenzia delle Entrate, 28 settembre 2012, n. 37/E, p. 3, la quale precisa che «l'articolo 2, commi da 55 a 58, del decreto legge 29 dicembre 2010, n. 225 (di seguito “decreto milleproroghe”), convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2011, n. 10, ha introdotto la disciplina del credito d'imposta derivante dalla trasformazione delle attività per imposte anticipate (*Deferred Tax Asset* – di seguito “DTA”) iscritte in bilancio, relative alle svalutazioni di crediti non ancora dedotte ai sensi dell'articolo 106, comma 3, del TUIR e relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali i cui componenti negativi sono deducibili ai fini delle imposte sui redditi in più periodi d'imposta. Successivamente, l'articolo 9 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 (di seguito “Decreto Monti”), convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, ha apportato delle

di trasformazione, la norma ora include anche le attività per imposte anticipate di soggetti sottoposti al fallimento. Il comma 56-ter, art. 9, D.L. n. 201/2011, afferma, infatti, che «qualora il bilancio finale per cessazione di attività, dovuta a liquidazione volontaria, fallimento o liquidazione coatta amministrativa evidenzi un patrimonio netto positivo, è trasformato in crediti d'imposta l'intero ammontare di attività per imposte anticipate di cui ai commi 55 e 56»³⁹⁰. Rientrano in tale fattispecie le sole attività per imposte anticipate che si siano originate antecedentemente alla dichiarazione di fallimento e che emergono dalla dichiarazione annuale per il periodo d'imposta non fallimentare³⁹¹. Si ritiene³⁹² che quanto appena descritto sia una facoltà del fallito e che la medesima possa essere esercitata all'apertura del fallimento o alla sua chiusura³⁹³.

Il secondo, ossia il credito che si origina mediante l'applicazione della disciplina, si verifica ogniqualvolta un soggetto applichi determinate discipline, le quali, per natura stessa, tendano a portare in emersione somme a credito verso il medesimo. Rientrano in

modifiche alla disciplina della trasformazione delle DTA in credito d'imposta estendendone l'ambito oggettivo di applicazione e modificando le modalità di utilizzo del credito d'imposta rispetto a quanto previsto dalla originaria formulazione della norma».

³⁹⁰ La Circolare dell'Agenzia delle Entrate, 28 settembre 2012, n. 37/E, p. 18 precisa che tale comma «è stato interamente introdotto con il decreto Monti, tramite il quale, come si legge nella relativa relazione illustrativa, sono state apportate modifiche alla disciplina di trasformazione in credito d'imposta delle DTA allo scopo di "assicurare in ogni momento il pieno realizzo delle stesse". [...] la disposizione, infatti, persegue lo scopo di garantire la liquidabilità integrale, anche in caso di cessazione definitiva dell'attività d'impresa, delle sole DTA che possono aver avuto rilevanza ai fini della normativa prudenziale di vigilanza».

³⁹¹ Ciò è specificato alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate, 28 settembre 2012, n. 37/E, p. 19: «l'applicazione della disciplina di trasformazione delle DTA in credito d'imposta non si estende ad eventuali DTA che si siano generate successivamente alla data di inizio della fase di liquidazione volontaria o procedura concorsuale. [...] La trasformazione non può operare in sede di eventuali bilanci intermedi del periodo di attività non ordinaria in quanto in tali periodi, dal punto di vista fiscale, la dichiarazione potrebbe esser suscettibile di conguagli. Data la natura agevolativa della disposizione, si ritiene, infatti, che possa trovare applicazione solo in presenza di presupposti definitivamente concretizzati che, dal punto di vista fiscale, si verificano con la presentazione della dichiarazione definitiva».

³⁹² MICELI R., *La disciplina dei crediti di imposta e dei rimborsi*, cit., p. 370

³⁹³ *Ibid.* Miceli scrive: «nell'ambito di una normativa non particolarmente chiara e sistematica sul tema si è ritenuto, in via interpretativa, che la trasformazione in credito di imposta di tali attività sia una mera facoltà del contribuente, che possa essere esercitata sia in sede di dichiarazione iniziale di fallimento, che nell'ambito della dichiarazione finale (o di chiusura). Naturalmente se il contribuente non esercita tale facoltà in nessuna delle due predette occasioni, laddove l'impresa dovesse tornare *in bonis*, sarà possibile dedurre le componenti negative (non trasformate in crediti di imposta) nel primo esercizio utile».

questa categorie i frequenti crediti d'imposta con determinati meccanismi di riscossione basati sul versamento mediante acconti oppure i crediti d'imposta IVA³⁹⁴.

Per quanto riguarda le imposte dirette, è noto che nel corso della fallimento non vengono effettuate le liquidazioni delle imposte per ciascun periodo ordinario, bensì solo al termine della procedura (cosiddetto maxi-periodo). Tuttavia, come già si ha avuto modo di specificare, durante la procedura vengono ad esempio versati acconti IRAP (qualora sia autorizzato l'esercizio provvisorio)³⁹⁵, oppure vengono operate le ritenute a titolo d'acconto sugli interessi attivi maturate sulle somme presenti nei conti correnti della procedura³⁹⁶.

Anche con riferimento alle imposte indirette, in particolare per l'IVA, emergono situazioni creditorie per il soggetto fallito, argomento già oggetto di analisi nel presente lavoro³⁹⁷. Ad occuparsi del credito IVA è l'art. 30 del DPR n. 633/1972 il quale ammette la facoltà di utilizzare il credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale in diminuzione dell'imposta per l'anno successivo, oppure di chiedere tale somma a rimborso³⁹⁸.

Ultimo evento idoneo ad originare un credito d'imposta è l'indebito versamento. Questa ultima situazione si verifica quando il soggetto versa nelle casse dello Stato una

³⁹⁴ «In tali ipotesi il diritto al rimborso non nasce da un fatto indebito (in quanto non è stato mai effettuato un versamento non dovuto), ma è soltanto il risultato della disciplina normativa dei tributi». MICELI R., *La disciplina dei crediti di imposta e dei rimborsi*, cit., p. 356

³⁹⁵ MICELI R., *La disciplina dei crediti di imposta e dei rimborsi*, cit., p. 360

³⁹⁶ VIOTTO A., *Crediti erariali dei fallimenti: riflessioni alla luce delle recenti evoluzioni giurisprudenziali*, cit., p. 224 e MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 140, in merito a «crediti di natura fiscale che si formano con risorse della massa fallimentare», afferma che «la fattispecie riguarda, in particolare, il credito per l'IVA pagata in eccedenza in prossimità della chiusura del fallimento e quello derivante dalle ritenute d'acconto sugli interessi maturati sui depositi bancari intestati alla procedura fallimentare».

³⁹⁷ *Cfr.* 3.5 e 5.3

³⁹⁸ Il quarto comma del medesimo articolo aggiunge: «Il contribuente anche fuori dei casi previsti nel precedente terzo comma può chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile, risultante dalla dichiarazione annuale, se dalle dichiarazioni dei due anni precedenti risultano eccedenze detraibili; in tal caso il rimborso può essere richiesto per un ammontare comunque non superiore al minore degli importi delle predette eccedenze».

somma in eccedenza rispetto a quanto dovuto³⁹⁹. Le origini di un indebito possono ritrovarsi nel mero errore del contribuente oppure nella norma impositiva che regola il versamento del tributo per cui si è realizzato l'indebito, la quale, ad esempio, potrebbe aver subito modifiche⁴⁰⁰.

Il soggetto che ha versato una somma in eccesso ha dunque diritto al rimborso, il quale sorge nel momento in cui viene effettuato il versamento e deve essere successivamente azionato al fine del reintegro dell'eccedenza non dovuta⁴⁰¹. La modalità per chiedere a rimborso un indebito è mediante la presentazione di apposita istanza, da effettuarsi entro «due anni dal pagamento o dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione»⁴⁰². A questa segue la risposta dell'Amministrazione finanziaria in termini di conferma del rimborso o di rifiuto del medesimo, il quale può essere espresso o tacito (quest'ultimo si considera tale oltre i novanta giorni successivi alla presentazione dell'istanza). Qualora il rimborso sia confermato, l'Amministrazione finanziaria provvede alla liquidazione dello stesso, mentre in caso di rifiuto, espresso o tacito, il contribuente ha la facoltà di impugnare tale atto, aprendo così la fase giurisdizionale, mediante la quale viene rimesso al giudice tributario l'accertamento dell'indebito⁴⁰³.

³⁹⁹ MICELI R., *La disciplina dei crediti di imposta e dei rimborsi*, cit., p. 353 così definisce: «i crediti di imposta che nascono da un indebito si realizzano nel momento in cui viene effettuato un versamento a titolo di tributo non dovuto, in quanto non previsto dalla legge».

⁴⁰⁰ «Le cause dell'indebito tributario possono essere di vario tipo e riguardare la norma impositiva (assenza di norma impositiva, dichiarazione di incostituzionalità, emersione di un'incompatibilità comunitaria, abrogazione retroattiva, introduzione di norma retroattiva di favore, mancata conversione in legge di un decreto legge) ovvero derivare da un mero errore commesso dal contribuente nella determinazione del tributo nella fase di liquidazione o di dichiarazione». Così: MICELI R., *La disciplina dei crediti di imposta e dei rimborsi*, cit., p. 354

⁴⁰¹ MICELI R., *La disciplina dei crediti di imposta e dei rimborsi*, cit., p. 354

⁴⁰² *Ivi*, p. 355. Per quanto riguarda le imposte sul reddito, l'art. 38 del DPR n. 602/1973, primo comma, il quale afferma che la richiesta di rimborso può essere effettuata «entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso».

⁴⁰³ *Ibid.* Miceli espone la fase pre-contenziosa e l'eventuale fase giurisdizionale come segue: «a fronte dell'istanza del contribuente si possono realizzare da parte dell'Amministrazione adita tre comportamenti diversi: il riconoscimento della pretesa del contribuente, il rifiuto espresso, l'inerzia a provvedere. Il riconoscimento della pretesa (contenuta nell'istanza) impone la liquidazione degli importi dovuti al

Nel fallimento, i versamenti indebiti possono essere effettuati tanto nel periodo pre-fallimentare (per indebiti versati dal contribuente poi fallito), quanto durante la procedura (per indebiti realizzati dal curatore). In particolare, i primi confluiranno nell'attivo fallimentare qualora l'Amministrazione abbia già confermato il rimborso, ovvero sia in corso il procedimento volto al loro accertamento, mentre i secondi saranno ricompresi nella massa attiva del fallimento previa istanza di rimborso, la quale deve essere presentata dal curatore, e conseguente riconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria⁴⁰⁴.

In questa sede si intende porre l'attenzione su tutti i meccanismi a disposizione del curatore al fine di reintegrare tali somme, siano esse emerse a fronte di particolari norme agevolative, o maturate secondo l'applicazione della disciplina o, ancora, a causa di indebito versamento. Infatti, come già affermato in *incipit* della presente premessa, i tempi di rimborso sono generalmente molto lunghi, con la conseguenza che tali somme potrebbero rientrare nelle disponibilità del fallito (dopo la chiusura del fallimento e dunque non nell'ottica di soddisfazione dei creditori), o essere oggetto di riparti futuri (dovendo in questo senso mantenere aperta la procedura al solo fine dell'incasso di tali crediti).

contribuente. A seguito del riconoscimento espresso della spettanza del credito la questione giuridica perde la sua connotazione tributaria; ogni problema inerente alla materiale acquisizione delle somme si qualifica, così, nell'ambito delle liti da ripetizione e rientra nella giurisdizione del giudice civile. Il rifiuto espresso dell'Amministrazione finanziaria alla richiesta di rimborso del contribuente è atto impugnabile dinanzi alle Commissioni Tributarie nel termine di decadenza di 60 giorni, decorrenti dalla notifica dell'atto. In tale ipotesi si incardina un giudizio tributario che verte sull'accertamento dell'esistenza del credito. [...] Infine, l'inerzia a provvedere, decorsi i 90 giorni dalla presentazione dell'istanza, secondo quanto disposto dalla legge, perfeziona un rifiuto tacito alla richiesta del contribuente, impugnabile dinanzi alle Commissioni tributarie fino a che il diritto non si è prescritto».

⁴⁰⁴ MICELI R., *La disciplina dei crediti di imposta e dei rimborsi*, cit., p. 360

Il curatore può dunque affidarsi agli istituti⁴⁰⁵ della compensazione fiscale, della cessione del credito e dell'assegnazione del credito, i quali saranno esaminati nei prossimi capitoli.

6.1 La compensazione fiscale nel fallimento

La compensazione è un istituto di fonte civilistica, posto che la sua disciplina si trova nel codice civile agli artt. 1241 ss. Essa consiste nella facoltà di elidere reciprocamente posizioni debitorie e creditorie vantate da due soggetti. Il legislatore del 1942 ha introdotto le tre modalità di effettuazione della compensazione: legale, giudiziale e volontaria.

Con la prima, si intende la compensazione operata fra due soggetti detentori di debiti certi, liquidi ed esigibili costituiti da denaro o da beni fungibili⁴⁰⁶, come definito dal primo comma dell'art. 1243 c.c. Al secondo comma è descritta, invece, la compensazione giudiziale, ossia l'istituto che prevede la presenza di un giudice che accerti l'effettiva compensabilità delle posizioni reciproche. Infatti, in caso di compensazione giudiziale, il debito che viene opposto in compensazione è liquidabile prontamente, pur se non nel momento in cui si intende operare la compensazione. Il

⁴⁰⁵ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 154 li definisce come «una serie di strumenti tipicamente privatistici che sembrano in grado di legittimare ulteriori rimedi per risolvere il problema della gestione dei crediti d'imposta "concorsuali" (ossia maturati durante la procedura)».

⁴⁰⁶ Si veda GIRELLI G., *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, Giuffrè, p. 5 e MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 122, il quale afferma «la compensazione legale, che deve essere eccepita da chi intende valersene, richiede che i crediti reciproci (cioè intercorrenti tra i medesimi soggetti) abbiano per oggetto una somma di denaro ovvero una quantità di cose fungibili dello stesso genere (crediti omogenei) e che siano certi (cioè non contestati nel titolo), liquidi (ossia determinati nel loro ammontare ovvero oggettivamente determinabili secondo una semplice operazione matematica) ed esigibili (cioè deve trattarsi di crediti scaduti, e quindi non sottoposti a termine iniziale o condizione sospensiva)».

giudice adito provvede, dunque, a dichiarare quanto risulta compensabile⁴⁰⁷. Infine, all'art. 1252 c.c. viene disciplinata l'ultima modalità di compensazione, ossia quella volontaria (o convenzionale). Tale eventualità è concessa alle parti che, pur possedendo posizioni debitorie reciproche, non soddisfino i requisiti previsti per le compensazioni legale e giudiziale. In questo caso, le parti hanno quindi la possibilità di accordare una compensazione volontaria, anche futura, delle proprie reciproche pretese.

Dottrina e giurisprudenza hanno affermato, in parere uniforme, che l'applicazione generalizzata della disciplina civilistica all'ambito tributario non potesse essere operata senza remore. Infatti, il timore condiviso risiedeva nel fatto che, ammettendo l'applicazione della compensazione civilistica alle posizioni di debito/credito con l'erario, si ammettesse la compensabilità in qualsiasi situazione che vedesse coinvolti i soggetti contribuente e Amministrazione finanziaria, col rischio che il contribuente potesse non versare il tributo⁴⁰⁸.

Ad istituire un rinvio alla compensazione civilistica per l'ambito tributario è stato l'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente. Prima di esso era ammessa la compensazione verticale, ossia quella operante fra debiti e crediti della medesima

⁴⁰⁷ «Il giudice può, difatti, dichiarare la compensazione per la parte del debito che riconosce esistente e può anche sospendere la condanna per il credito liquido fino all'accertamento del credito opposto in compensazione». Così: GIRELLI G., *La compensazione tributaria*, cit., p. 6

⁴⁰⁸ Le opinioni di dottrina e giurisprudenza sono riportate da GIRELLI G., *La compensazione tributaria*, cit., p. 6 che così afferma: «Nelle affermazioni della dottrina e della giurisprudenza citate si evidenzia, invero, il timore che, ammettendo l'estinzione delle obbligazioni tributarie mediante compensazione, secondo le medesime regole previste dal legislatore civilistico, si debba conseguentemente riconoscere una generalizzata applicabilità di tale istituto indistintamente in tutti i casi in cui tra Fisco e contribuente coesistano reciproci crediti e debiti liquidi ed esigibili. Da qui la possibilità per il contribuente di opporre liberamente all'erario in compensazione il debito di quest'ultimo evitando, così, di versare il tributo». La dottrina citata da Girelli è la seguente: ZANOBINI G., *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 1950, Giuffrè, p. 430, BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1972, Giuffrè, p. 326 ss. La giurisprudenza: Cass. civ., 12 agosto 1996, n. 7443

imposta, sancita all'art. 11, comma terzo, del DPR n. 917/1986⁴⁰⁹. Successivamente, con l'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, è stata estesa la compensabilità anche fra tributi non omogenei⁴¹⁰.

La profonda innovazione⁴¹¹ è stata in ogni caso conferita dall'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente appena menzionato, il quale recita al primo comma: «l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione». Tuttavia, non vi è stata alcuna disciplina di attuazione, destando quindi reazioni da parte della dottrina fondate sulla non applicabilità dell'istituto per l'assenza del regolamento attuativo⁴¹². Anche i primi arresti della giurisprudenza sul tema propendevano per la non ammissibilità immediata dell'istituto ad ogni fattispecie, bensì solo *ove* previsto⁴¹³.

⁴⁰⁹ Questa disciplina prevedeva però alcuni limiti temporali per l'operatività dell'istituto. MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 121.

⁴¹⁰ L'*excursus* storico è riportato anche da MARONGIU G., *In attesa di una disciplina organica per l'immediata operatività della compensazione tributaria*, in *Corr. trib.*, n. 33, 2011, p. 2647

⁴¹¹ Come definito da MARONGIU G., *In attesa di una disciplina organica per l'immediata operatività della compensazione tributaria*, cit., p. 2647 e MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 122

⁴¹² La dottrina viene richiamata da MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 123; RUSSO P., *La compensazione in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, n. 6, 2002, p. 1855; BRUZZONE M., *L'estinzione dell'"obbligazione tributaria" per compensazione*, in *Corr. trib.*, n. 15, 2002, p. 1297 e ROSSI A., *Compensazione dei debiti tributari: mancano i regolamenti, lo Statuto non si applica*, in *Il Fisco*, n. 37, 2002, p. 5841. Per evidenziare il parere della dottrina appena citata, si riporta la conclusione tratta da Rossi: «La mancata emanazione dei regolamenti delegati - per la quale è già in atto una situazione di mora - comporta in definitiva l'elusione sostanziale dell'importante principio statutario sulla compensabilità del debito d'imposta e priva di fatto il contribuente di una rilevante facoltà normativamente riconosciutagli, oltre a lasciare irrisolti i complessi problemi che possono originare gli attuali e limitati meccanismi vigenti». MARONGIU G., *In attesa di una disciplina organica per l'immediata operatività della compensazione tributaria*, cit., p. 2647 ss. ha definito "restrittiva" tale interpretazione della dottrina appena richiamata: «Secondo tale restrittiva interpretazione, lo Statuto dei diritti del contribuente si sarebbe limitato a porre un obiettivo, quello della generalizzata applicazione della compensazione anche in ambito tributario, affidando, però, all'esecutivo il compito di darvi concreta attuazione».

⁴¹³ Si veda Cass. civ., 20 novembre 2001, n. 14588, in cui si legge: «Questa scelta è stata rivista con il cosiddetto statuto dei diritti del contribuente, introdotto dalla legge 27 luglio 2000 n. 212, il cui art. 8 recepisce per l'obbligazione d'imposta i generali canoni del codice civile sull'estinzione per compensazione (primo comma), ma al contempo prende atto dell'applicabilità del relativo istituto, secondo la normativa tributaria in vigore, solo nei casi specificamente contemplati, e rinvia gli effetti dell'innovazione a decorrere dall'anno d'imposta 2002, previa emanazione di apposita disciplina di attuazione (ottavo comma), così inequivocamente confermando che l'estinzione per compensazione del debito tributario si determina allo stato della legislazione tributaria solo se espressamente stabilita».

Altra parte della dottrina ha comunque ritenuto valida la compensazione, argomentando che l'intento del Legislatore fosse quello di contemperare le esigenze dell'interesse fiscale e la tutela del contribuente, ciò alla luce del collegamento fra Statuto e Costituzione⁴¹⁴. Anche la giurisprudenza ha successivamente cambiato orientamento, condividendo la tesi della dottrina maggioritaria schierata a favore dell'applicabilità⁴¹⁵.

Seguendo tale seconda impostazione, pare ammissibile l'utilizzo dell'istituto della compensazione anche in ambito fallimentare⁴¹⁶, non essendoci invero alcuna norma che ne proibisca espressamente l'applicabilità.

Tuttavia, in ambito fallimentare, risulta necessario conciliare le discipline previste anche dalla Legge fallimentare, la quale, al riguardo, all'art. 56, prevede regole specifiche per la compensazione. L'art. 56 appena menzionato recita al primo comma:

⁴¹⁴ «L'espresso collegamento delle norme dello Statuto con i più rilevanti principi costituzionali in materia tributaria palesa l'intento del legislatore ordinario di realizzare il necessario ed equilibrato contemperamento delle contrapposte esigenze di rango costituzionale che si fronteggiano in materia tributaria: quelle che si sostanziano nell'interesse fiscale facente capo all'Amministrazione finanziaria e quelle sottese ad alcuni diritti fondamentali dei quali è titolare il contribuente». Così: MARONGIU G., *In attesa di una disciplina organica per l'immediata operatività della compensazione tributaria*, cit., p. 2647 ss. Altra dottrina favorevole all'immediata applicabilità dell'art. 8 dello Statuto è riportata da e MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 123; e MESSINA S.M., *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006, Giuffrè, p. 118, MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Il Fisco*, n. 1, 2006, p. 32

⁴¹⁵ BASILAVECCHIA M., *Applicabilità immediata della compensazione tributaria*, in *Corr. trib.*, n. 1, 2007, p.38 richiama la sentenza Cass. civ., 25 ottobre 2006, n. 22872 ed afferma: «la previsione di un potere regolamentare all'amministrazione, di carattere attuativo, non funge da condizione sospensiva dell'applicazione dell'istituto, oltretutto con durata indeterminata, ma costituisce solo l'oggetto di una facoltà per l'amministrazione, destinata a integrare una disciplina normativa che, anche in mancanza dei regolamenti, è già comunque autosufficiente, e pertanto in grado di operare e di condizionare, da subito interprete e operatori. Infine, il carattere non necessario dell'integrazione regolamentare è sorretto dalla considerazione che, anche in difetto del suo esercizio, la completezza della disciplina normativa deriva dal soggetto sostegno che, all'art. 8, fornisce la disciplina sulla compensazione contenuta nel codice civile».

⁴¹⁶ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 126 conclude che «anche il curatore possa avvalersi della compensazione, in base alla disciplina prevista dal codice civile in quanto compatibile, per estinguere i debiti tributari della procedura fallimentare nonché quelli del soggetto fallito, risultando la compensazione, ai sensi del menzionato art. 8, L. n. 212/2000, uno strumento generale di definizione dei rapporti obbligatori tra l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti che non è escluso da alcuna norma tributaria per la menzionata ipotesi».

«I creditori hanno diritto di compensare coi loro debiti verso il fallito i crediti che essi vantano verso lo stesso, ancorché non scaduti prima della dichiarazione di fallimento».

Il primo comma pone, quale condizione necessaria alla compensazione, l'esistenza dei due crediti e la loro riferibilità al fallimento. Le caratteristiche sono le medesime richieste dalla compensazione legale con l'eccezione dell'esigibilità⁴¹⁷, ravvisabile nell'espressione «ancorché non scaduti», pur dovendosi verificare prima della dichiarazione di fallimento la causa che ha portato all'emersione del credito. Ulteriore requisito posto dalla norma è che i rapporti di credito esistano fra i medesimi soggetti. Alla luce delle caratteristiche appena descritte, pare, dunque, che la compensazione fiscale nel fallimento *ex art. 56* possa avvenire fra due soggetti (creditore e fallito contro-creditore) che possiedano un credito certo e liquido, emerso prima del fallimento⁴¹⁸. Emerge un primo problema interpretativo, ossia se sia possibile operare la compensazione di debiti tributari sorti prima del fallimento, con crediti verso l'erario nei confronti della massa del fallimento, emersi per effetto dell'attività del curatore⁴¹⁹.

Secondo quanto detto sinora, si propenderebbe per la non ammissibilità della compensazione, ciò in ragione al fatto che il rapporto nel caso di debito *ante* fallimento è fra Amministrazione finanziaria e fallito, mentre il credito emerso in costanza di

⁴¹⁷ MESSINA S.M., *La compensazione tributaria in sede fallimentare*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 432 sostiene che «l'esigibilità e la liquidità costituirebbero requisiti che il credito deve avere per rendere operante la compensazione, ma – nel quadro dell'art. 56 L.fall. – essi non devono necessariamente sussistere alla data della dichiarazione di fallimento».

⁴¹⁸ MESSINA S.M., *La compensazione tributaria in sede fallimentare*, cit., p. 431

⁴¹⁹ «Il problema si riferisce alla possibilità di compensare i crediti dell'erario nei confronti del fallito sorti prima del fallimento (risultanti, ad esempio, dalle dichiarazioni prefallimentari) con i suoi debiti verso la massa concorsuale, come il credito IVA sorto a seguito dell'attività del curatore». Così: MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 132

procedura vede un rapporto tra Amministrazione finanziaria e massa fallimentare⁴²⁰. Tuttavia, come già si ha avuto modo di argomentare nel corso del presente lavoro, fallito e massa fallimentare non costituiscono due soggetti distinti, anche alla luce del fatto che, nonostante intervenga la procedura concorsuale, il fallito mantiene a tutti gli effetti le vesti di contribuente⁴²¹. Dunque l'attenzione non è da porre tanto sulla diversità dei due soggetti, bensì sul rispetto del generale principio della *par condicio creditorum*, presente durante tutta la procedura. Invero, in linea con la *ratio* dell'art. 56 L. fall.⁴²², l'effetto della compensazione non deve incidere negativamente sui creditori di rango superiore a quelli che ne beneficiano⁴²³.

Il secondo comma prosegue: «Per i crediti non scaduti la compensazione tuttavia non ha luogo se il creditore ha acquistato il credito per atto tra i vivi dopo la

⁴²⁰ *Ibid.*: «i crediti o debiti della massa fallimentare costituiscono rapporti soggettivamente diversi da quelli che si riferiscono a crediti o debiti verso il fallito, poiché i primi fanno capo al curatore ed i secondi al soggetto fallito». Ciò è condiviso anche dalla Cassazione nella sentenza 15 dicembre 2003, n. 19169, la cui massima afferma: «non è possibile per l'amministrazione procedere ad una eventuale compensazione tra crediti Iva dell'imprenditore e successivi debiti d'imposta da parte del fallimento giacché diversi sono i soggetti contribuenti (imprenditore e curatela fallimentare)». Si veda inoltre la sentenza Cass. civ., 15 ottobre 2014, n. 21735, riportata da ROCCO G., *Rassegna di giurisprudenza – il debito fiscale nelle procedure concorsuali, parte seconda, i debiti sorti durante la procedura (2009-2015)*, in *Dir. pra. trib.*, n. 3, 2016, p. 1312 ss.

⁴²¹ Parere condiviso da quanto espongono: MESSINA S.M., *La compensazione tributaria in sede fallimentare*, cit., p. 436 e MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 135, i quali non condividono la tesi che vede non operabile la compensazione tributaria per diversità dei soggetti.

⁴²² MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 135 afferma: «Il requisito della preesistenza al momento della dichiarazione di fallimento delle fonti genetiche dei reciproci crediti da compensare, individuato dall'art. 56 L.F., è ispirato dal noto principio della cristallizzazione della massa fallimentare secondo il quale i beni del fallito, dichiarato il fallimento, costituiscono un patrimonio separato da destinare ai creditori concorsuali, che è insensibile alle obbligazioni contratte dal fallito (art. 44 L.F.). Tale principio, dunque, [...] mira a preservare l'integrità dell'attivo fallimentare assicurando, così, la *par condicio creditorum*».

⁴²³ Con incidenza negativa si intende tanto l'assenza di risorse per soddisfare creditori di rango superiore, quanto l'attesa di lunghi tempi per il rimborso, in caso di decisione del curatore in questo senso. Chiaramente, qualora la massa non disponga di un credito (caso appena analizzato), ma di un debito e decida di compensarlo con crediti del fallito verso l'erario emersi prima del fallimento, la lesione della *par condicio creditorum* non pare esserci in quanto, operando la compensazione, la massa potrebbe evitare il pagamento di un debito, pur se a scapito della sua soddisfazione (il pagamento, infatti, sarebbe da effettuarsi con l'attivo fallimentare). Vedi MESSINA S.M., *La compensazione tributaria in sede fallimentare*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, cit., p. 440 ss. e MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 137

dichiarazione di fallimento o nell'anno anteriore». Tale previsione intende chiaramente tutelare la procedura, poiché l'acquisto di un credito dopo la dichiarazione di fallimento, o nell'anno anteriore (cosiddetto periodo sospetto), potrebbe costituire una situazione artificiosa volta a ridurre i tempi di incasso di un credito e ad aggirare la regola del concorso. Infatti, potrebbe realizzarsi la situazione in cui viene compensato un debito verso il fallito con un credito, acquistato al solo fine di estinguere la posizione debitoria. Oppure, potrebbe essere compensato un credito nei confronti del fallito con un credito, acquistato nelle modalità proibite dal secondo comma dell'art. 56 L. fall., con la finalità di trarne guadagno dalla differenza che residua⁴²⁴.

In conclusione, si può ritenere ammissibile la compensazione fiscale nel fallimento dei crediti tributari emersi nel corso della procedura con i debiti fiscali sorti prima del fallimento, ogniquale volta ciò non pregiudichi il soddisfacimento delle pretese dei creditori e l'ordine previsto per il pagamento dei crediti da essi detenuti. Risulta sempre conveniente, e rispettosa del principio della *par condicio creditorum*, la compensazione fiscale fra i debiti tributari sorti durante il fallimento e i crediti che il fallito vanta nei confronti dell'erario prima dell'avvio della procedura.

È sempre ammessa la compensazione fiscale qualora le posizioni reciproche siano entrambe sorte prima della data di dichiarazione del fallimento, salvo quanto disposto al comma secondo dell'art. 56 L. fall. suesposto, ciò dovuto al fatto che i presupposti

⁴²⁴ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 135 sulla *ratio* del secondo comma, scrive: «è evidentemente quella di impedire l'artificiosa integrazione dei presupposti della compensazione in danno al fallimento, in quanto tale meccanismo sarebbe vantaggioso sia per il cessionario (debitore verso il fallito) che potrebbe estinguere il proprio debito compensandolo con il credito acquistato, sia per il cedente (creditore del fallito) che beneficerebbe della differenza tra il corrispettivo della cessione e la percentuale, verosimilmente inferiore e dai tempi di incasso decisamente lunghi, che percepirebbe in sede di riparto finale».

hanno avuto origine in un contesto del tutto estraneo al concorso e dunque non sono da sottoporsi alle regole *ivi* previste.

Infine, per completezza, si precisa che si considera esclusa qualsiasi ipotesi di compensazione fiscale che sia espressamente vietata dalla legge⁴²⁵.

6.2 La cessione dei crediti tributari nel fallimento

Il fallimento che disponga di un credito fiscale può ricorrere ad un ulteriore istituto, oltre a quello della compensazione appena analizzato, al fine di ottenerne il pagamento. Si tratta della cessione del credito tributario, ossia della facoltà ammessa dall'art. 106 L. fall., il quale recita al primo comma: «Il curatore può cedere i crediti, compresi quelli di natura fiscale o futuri, anche se oggetto di contestazione; può altresì cedere le azioni revocatorie concorsuali, se i relativi giudizi sono già pendenti».

Tale articolo è stato così modificato dal legislatore del 2006, il quale ha reso possibile la cessione da parte del curatore dei crediti, anche futuri⁴²⁶. In realtà, la disciplina della cessione del credito futuro era cosa già nota nella normativa italiana, posto che il diritto civile già si occupava della regolamentazione di tale operazione agli artt. 1260 e 1348 c.c. La cedibilità dei crediti futuri è stata ammessa dunque dalla disciplina civilistica, la quale ha riconosciuto l'operatività dell'istituto con riguardo sia ai crediti da indebito versamento, sia ai crediti sorti per la regolare applicazione della norma (*cfr.* credito IVA). L'estensione della disciplina del diritto civile anche al

⁴²⁵ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 135 riporta l'esclusione «delle somme che il contribuente è tenuto a versare in base a condono, ad esempio ai sensi dell'ultima sanatoria prevista dalla L. n. 289/2002».

⁴²⁶ La riforma dell'art. 106 L. fall. è avvenuta attraverso il D.Lgs. n. 5/2006. MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 149.

fallimento si è avuta proprio attraverso l'art. 106 L. fall., col quale si è chiarita l'ammissibilità della cessione del credito fiscale futuro nel fallimento⁴²⁷.

È necessario, dunque, innanzitutto esporre quali siano i crediti erariali futuri che il curatore ha la facoltà di cedere. Per quanto riguarda le imposte sul reddito, la tassazione emerge solo in sede di chiusura della procedura e soltanto qualora vi sia un residuo attivo, appunto soggetto a tassazione *ex art.* 183 TUIR. Il credito potrebbe emergere a seguito dello scomputo dall'imposta da versare delle ritenute d'acconto precedentemente pagate sugli interessi attivi emersi dai depositi bancari⁴²⁸. Infatti, il curatore potrebbe vedersi riconosciuto un credito d'imposta nel caso in cui avesse versato ritenute a titolo d'acconto, sugli interessi attivi dei depositi bancari, di importo totale superiore a quanto a lui richiesto in sede di liquidazione dell'imposta sul residuo attivo⁴²⁹. La disciplina della cessione del credito che deriva dalle ritenute d'acconto si trova all'art. 43-bis del DPR n. 602/1973⁴³⁰.

In tema di imposte indirette, invece, è il credito IVA che dovesse maturare alla chiusura della procedura, o che sia emerso dalla dichiarazione annuale, a poter essere

⁴²⁷ DEL FEDERICO L., *Le cessioni e le assegnazioni dei crediti d'imposta nel fallimento*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè, p. 391

⁴²⁸ PERMUNIAN E. – FINI E., *Le prestazioni d'opera intellettuale nella procedura fallimentare, Aspetti contabili e fiscali nella procedura fallimentare*, ODCEC di Ferrara, 30 maggio 2011, p. 27

⁴²⁹ «Gli interessi attivi, maturati in favore della procedura fallimentare sulle somme depositate su conti correnti bancari, sono soggetti a ritenuta d'acconto *ex art.* 26 del D.P.R. n. 600/1973, e dette ritenute costituiscono per la procedura un credito che, se non compensato con il debito tributario relativo al c.d. maxi periodo d'imposta *ex art.* 183 TUIR 22 dicembre 1986, n. 917, può essere richiesto a rimborso». Così: DEL FEDERICO L., *Le cessioni e le assegnazioni dei crediti d'imposta nel fallimento*, cit., p. 391

⁴³⁰ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 147

ceduto dal curatore⁴³¹. Il comma 4-ter dell'art. 5, D.L n. 70/1988⁴³² ne definisce la disciplina.

Le norme summenzionate specificano chiaramente le modalità che deve seguire il curatore per effettuare tali cessioni. Si tratta di un'operazione delicata in quanto detti crediti, emergendo con certezza nell'*an* e nel *quantum* solamente in sede di dichiarazione finale, e quindi alla chiusura del fallimento, costituiscono oggetto di cessione condizionata⁴³³. In particolare la legge prevede che la cessione avvenga per atto pubblico o mediante scrittura privata autenticata. Successivamente è compito delle parti provvedere alla notifica dell'atto all'ente pubblico che deve effettuare il pagamento della somma ceduta⁴³⁴. Si tratta di condizioni essenziali affinché il contratto di cessione del credito futuro acquisti efficacia, non solo tra le parti stipulanti, ma anche nei confronti dell'ente erogatore dell'importo. Pur non trattandosi di norme imperative⁴³⁵, il loro mancato ottemperamento comporta l'inefficacia relativa dell'atto di cessione⁴³⁶.

⁴³¹ DEL FEDERICO L., *Le cessioni e le assegnazioni dei crediti d'imposta nel fallimento*, cit., p. 390, PERMUNIAN E. – FINI E., *Le prestazioni d'opera intellettuale nella procedura fallimentare, Aspetti contabili e fiscali nella procedura fallimentare*, cit., p. 27 e MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 148.

⁴³² MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 148

⁴³³ DEL FEDERICO L., *Le cessioni e le assegnazioni dei crediti d'imposta nel fallimento*, cit., p. 404 afferma: «si giunge a strutturare l'operazione come cessione di credito non esigibile (o condizionato), ritenendo che il cessionario acquisisca subito il credito, ma non ne possa esigere l'adempimento se non quando il curatore presenterà la dichiarazione, dando evidenza a credito e chiedendone il rimborso, in favore del cessionario».

⁴³⁴ PERMUNIAN E. – FINI E., *Le prestazioni d'opera intellettuale nella procedura fallimentare, Aspetti contabili e fiscali nella procedura fallimentare*, cit., p. 27, MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 148 e DEL FEDERICO L., *Le cessioni e le assegnazioni dei crediti d'imposta nel fallimento*, cit., p. 408. Quest'ultimo scrive «il regime di forma opera in materia tributaria, in quanto l'art. 43- bis, comma 1, D.P.R. n. 602/1973 richiama l'art. 69 cit., ed il D.M. n. 384/1997 lo ribadisce (art. 1, comma 2); è altresì previsto che "l'atto di cessione deve essere notificato all'ufficio delle entrate o al centro...nonché al concessionario del servizio della riscossione presso il quale è tenuto il conto fiscale"».

⁴³⁵ DEL FEDERICO L., *Le cessioni e le assegnazioni dei crediti d'imposta nel fallimento*, cit., p. 409 così: «è ragionevole desumere che le varie norme settoriali che pongono limitazioni e vincoli in tema di cessione dei crediti tributari non siano norme imperative, atte a configurare la nullità del contratto di

Una volta concluso il contratto e notificato il medesimo all'ente pubblico debitore, questo può ritenersi perfezionato (per effetto del consenso fra le parti), tuttavia gli effetti della cessione si verificheranno soltanto nel momento in cui il credito, oggetto della cessione, verrà ad esistere con certezza⁴³⁷. Sino ad allora, il contratto produce effetti meramente obbligatori. Nei casi riportati sopra, ritenute a titolo d'acconto e credito IVA, l'effetto traslativo si produrrà dunque con la presentazione della dichiarazione alla chiusura del fallimento, mediante la quale il curatore richiede il rimborso, per le prime, e con la presentazione della dichiarazione IVA finale, per il secondo⁴³⁸.

A questo punto, pare doveroso soffermarsi sul rapporto fra i soggetti coinvolti a seguito della stipula di un contratto di cessione del credito. Invero, al rapporto fra cedente e Amministrazione finanziaria, che vede il primo creditore della seconda, si aggiunge la figura del cessionario. Nel diritto civile, la norma prevede che il debitore ceduto, il quale peraltro può essere divenuto tale senza il proprio consenso⁴³⁹, possa opporre al cessionario le medesime eccezioni opponibili al cedente. Analogamente, nel diritto tributario tale previsione è mantenuta, potendo perciò l'Amministrazione

cessione [...], quanto piuttosto semplicemente norme volte a salvaguardare il buon andamento dell'azione impositiva e la certezza e linearità dei rapporti tra Fisco e contribuente (norme la cui violazione comporta quindi la mera inefficacia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria)».

⁴³⁶ «La soluzione della mera inefficacia relativa è certamente quella più condivisibile ed è comunque nettamente prevalente in dottrina e giurisprudenza». Così afferma DEL FEDERICO L., *Le cessioni e le assegnazioni dei crediti d'imposta nel fallimento*, cit., p. 408. Si veda la dottrina riportata dall'Autore: CANTILLO M., *La cessione dei crediti per imposte dirette*, in *Rass. trib.*, n. 1, 1999, p. 40 e TESAURO F., *In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti*, in *Problematiche fiscali del fallimento. Prospettive di riforma*, a cura di L. Tosi, Padova, 2005. La giurisprudenza: Cass. civ., 23 febbraio 1984, n. 1286

⁴³⁷ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 148. DEL FEDERICO L., *Le cessioni e le assegnazioni dei crediti d'imposta nel fallimento*, cit., p. 405 «la cessione di un credito futuro si configura come contratto consensuale con effetti obbligatori; gli effetti traslativi si producono soltanto laddove il credito viene ad esistenza; in tal caso l'intervenuta cessione fa sì che il credito maturi direttamente in capo al cessionario e non in capo al fallito».

⁴³⁸ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 151

⁴³⁹ «I crediti possono essere ceduti "anche senza il consenso del debitore" (art. 1260 c.c.). L'unico interesse del debitore ceduto, che merita tutela, è quello di sapere esattamente nei confronti di chi deve adempiere» PERMUNIAN E. – FINI E., *Le prestazioni d'opera intellettuale nella procedura fallimentare, Aspetti contabili e fiscali nella procedura fallimentare*, cit., p. 27

finanziaria opporre le medesime eccezioni tanto al cedente quanto al cessionario del credito fiscale⁴⁴⁰. Si noti, inoltre, che alla luce di quanto appena esposto, qualora l'Amministrazione finanziaria rettifichi l'importo del credito una volta rimborsato, sino ad annullarlo in tutto o in parte, la stessa Amministrazione ha la facoltà di richiedere la parte erogata indebitamente rivolgendosi sia al cedente che al cessionario⁴⁴¹.

Si conclude, quindi, che il cedente mantiene la qualifica di contribuente, nonché debitore d'imposta, mentre il cessionario acquista solamente la facoltà di richiedere il rimborso del credito d'imposta, detenendone la titolarità per effetto dell'atto di cessione⁴⁴². L'Amministrazione finanziaria, ora tenuta al rimborso del credito nei confronti del cessionario, può opporre a cedente e cessionario le medesime eccezioni⁴⁴³.

In dottrina c'è chi ritiene tale istituto poco vantaggioso⁴⁴⁴.

A supporto di tale visione, vi è la frequente applicazione di sconti che il cedente concede al cessionario⁴⁴⁵, proprio a causa del rischio, che quest'ultimo incorre, di

⁴⁴⁰ DEL FEDERICO L., *Le cessioni e le assegnazioni dei crediti d'imposta nel fallimento*, cit., p. 410 in merito alle eccezioni opponibili scrive che si tratta di «eccezioni relative al titolo del credito; eccezioni relative a fatti modificativi o estintivi, anteriori al trasferimento, ma anche posteriori, purché anteriori all'accettazione della cessione o alla sua notifica o alla sua conoscenza di fatto». Al riguardo richiama, inoltre, la sentenza Cass. civ., 2 novembre 2000, n. 22280. MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 153 aggiunge inoltre tale ipotesi: «il cessionario può vedersi legittimamente opposta dall'Amministrazione, senza alcuna preclusione, la compensazione del proprio credito con quello che la stessa continua a vantare nei confronti del fallito tornato *in bonis* per la parte non soddisfatta nel fallimento».

⁴⁴¹ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 151

⁴⁴² «La dottrina ha chiarito da tempo che contribuente (soggetto passivo del rapporto tributario) è, e rimane, a tutti gli effetti, il cedente; il cessionario acquista soltanto la titolarità del credito d'imposta, e, di riflesso, la legittimazione ad agire nei confronti dell'Amministrazione finanziaria».

⁴⁴³ Si riporta, al riguardo, la sentenza Cass. civ., 26 luglio 2002, n. 11073: «In tema di cessione dei crediti, la responsabilità del debitore ceduto è configurabile solo in relazione al mancato adempimento di un debito effettivo, mentre, ove egli dimostri la inesistenza del credito che ha formato oggetto della cessione, tale fatto è impeditivo della nascita della pretesa creditoria, ancorché la cessione sia stata notificata al debitore ai sensi dell'art. 1264 cod. civ.»

⁴⁴⁴ STASI E., *Sui crediti tributari formati nella procedura fallimentare*, in *Il Fallimento*, n. 4, 2005, p. 471 ss., MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 152

⁴⁴⁵ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 152

vedersi opposte eccezioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, o ancora di non vedersi integralmente pagato il credito. Infatti, potrebbe verificarsi lo scenario nel quale il fallito torna *in bonis* e l'ente pubblico debitore oppone al cessionario la compensazione del credito ceduto con i propri crediti non integralmente soddisfatti nel concorso.

Una possibile soluzione, per mitigare i rischi, può essere quella di effettuare la cessione del credito d'imposta a favore di una società finanziaria⁴⁴⁶. Si argomenta a favore di tale impostazione come le società finanziarie specializzate dispongano di una solida base normativa dal punto di vista civilistico ed una normativa tributaria e pubblicistica affidabile⁴⁴⁷.

Tuttavia, in questo modo non sono ovviate tutte le questioni che rendono effettivamente poco appetibile la cessione del credito fiscale quale modalità di smobilizzo del credito. Invero, l'incertezza legata all'emersione futura del credito genera il rischio che il fallimento sia chiamato a rispondere dell'esistenza del medesimo. Inoltre, l'applicazione di sconti porta all'incasso di somme inferiori rispetto al valore nominale dei crediti d'imposta oggetto di cessione, con conseguente inevitabile ammissione alla massa attiva di somme minori rispetto a quelle che il

⁴⁴⁶ «Il sistema più agevole e proficuo per l'acquisizione all'attivo fallimentare dei crediti tributari è certamente quello della cessione, per lo più in favore di società finanziarie specializzate». DEL FEDERICO L., *Le cessioni e le assegnazioni dei crediti d'imposta nel fallimento*, cit., p. 395

⁴⁴⁷ DEL FEDERICO L., *Le cessioni e le assegnazioni dei crediti d'imposta nel fallimento*, cit., p. 395 «Il successo della cessione dei crediti tributari si basa su molteplici fattori: - una solidissima e sperimentata base normativa civilistica; - una affidabile base normativa pubblicistica e tributaria; - una prassi fiscale defatigatoria in fatto, ma non avversa in diritto; - l'immediato realizzo; - la presenza sul mercato di società finanziarie specializzate; - l'inesistenza di ultrattivi impegni amministrativi e gestionali gravanti sul curatore o sui creditori».

curatore avrebbe ottenuto, e ammesso, richiedendo il rimborso all'Amministrazione finanziaria⁴⁴⁸.

Si procede dunque all'esposizione nel capitolo successivo dell'ultimo istituto concesso al curatore per monetizzare il credito fiscale: l'assegnazione del credito tributario.

6.3 L'assegnazione dei crediti tributari nel fallimento

Procedendo con l'analisi degli strumenti di natura privatistica che il curatore può utilizzare per ridurre sostanzialmente i tempi di attesa per i rimborsi di crediti fiscali, nonché la durata del fallimento⁴⁴⁹, si intende soffermarsi ora sull'assegnazione dei crediti d'imposta in sede di riparto finale.

Come la compensazione e la cessione, anche l'assegnazione è di derivazione civilistica⁴⁵⁰. Infatti, gli artt. 1977 ss. c.c. disciplinano il negozio fra privati della cessione di beni ai creditori.

Analizzando la normativa fallimentare, il riferimento è all'art. 117 L. fall., terzo comma, il quale recita: «Il giudice delegato, nel rispetto delle cause di prelazione, può disporre che a singoli creditori che vi consentono siano assegnati, in luogo delle somme agli stessi spettanti, crediti di imposta del fallito non ancora rimborsati».

⁴⁴⁸ STASIE., *Sui crediti tributari formati nella procedura fallimentare*, cit., p. 471 ss.

⁴⁴⁹ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 154

⁴⁵⁰ «L'assegnazione dei crediti d'imposta in argomento non è altro che la trasposizione nell'ambito della procedura fallimentare del negozio privatistico della cessione dei beni ai creditori previsto dagli artt. 1977 ss. c.c., la cui disciplina costituisce senz'altro un punto di riferimento per colmare eventuali lacune di regolamentazione dell'istituto in sede fallimentare». Così: MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 157

La norma prevede, dunque, la facoltà di soddisfare il credito di un soggetto, insinuato al passivo, mediante l'assegnazione di un credito fiscale. Dal dettato normativo si evince che il riferimento sia ai soli crediti tributari che il fallito avesse maturato prima della dichiarazione di fallimento, ciò dovuto al fatto che i crediti per ritenute d'acconto versate sugli interessi dei conti correnti e i crediti IVA, entrambi già menzionati, diventano certi ed esigibili solo alla chiusura del fallimento, ossia nel momento in cui vengono inseriti nelle rispettive dichiarazioni finali⁴⁵¹.

In passato, era stata sollevata la generale inammissibilità dell'effettuazione del riparto previa conclusione della fase di liquidazione e dunque accertamento dei crediti da assegnare⁴⁵². La visione è tuttavia stata superata con l'esigenza di rendere le procedure sempre più snelle e favorire l'accelerazione nella fase di chiusura del fallimento.

Inoltre, la dottrina ha affrontato la problematica che interviene qualora il credito assegnato non coincida esattamente con il credito insinuato al passivo. Si tratta di una fattispecie che potrebbe verificarsi, a maggior ragione ipotizzando l'assegnazione di crediti d'imposta futuri. Parte della dottrina, interpretando il dettato normativo in maniera restrittiva, è giunta alla conclusione che l'assegnazione dei crediti d'imposta,

⁴⁵¹ DEL FEDERICO L., *Le cessioni e le assegnazioni dei crediti d'imposta nel fallimento*, cit., p. 427 sostiene ed argomenta: «mentre i crediti scaturenti dalle dichiarazioni tributarie della procedura sono crediti futuri, ancora non consolidati, i crediti scaturenti dalle dichiarazioni prefallimentari, secondo l'*id quod plerumque accidit*, dovrebbero essere giunti a consolidarsi (mediante sopravvenuta decadenza per i controlli relativi ai periodi d'imposta di riferimento, intervenuto controllo senza rettifica della dichiarazione, sentenza di annullamento degli atti di rettifica, sentenza di condanna al rimborso ecc.) ed è verosimilmente tale stabilità del rapporto obbligatorio ad aver indotto il Legislatore a limitare il riparto mediante assegnazione ai soli "crediti d'imposta del fallito"». Si veda, inoltre: MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 154

⁴⁵² MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 155 «è comunque divenuta legittima l'assegnazione satisfattiva dei crediti d'imposta al fallito ai creditori, ciò che in passato trovava insormontabili ostacoli poiché, secondo il sistema precedente alla riforma, alla ripartizione finale doveva giungersi soltanto dopo la liquidazione dell'attivo e l'accertamento definitivo dei crediti».

ancorché futuri, sia operabile solo nel caso, peraltro raro⁴⁵³, in cui gli importi (credito assegnato e credito insinuato da soddisfare) coincidano⁴⁵⁴.

Muovendo da tale interpretazione restrittiva, sarebbe inevitabile ritenere spogliato di qualsiasi utilità l'istituto in esame, a causa della rarità dei casi in cui gli importi dei due crediti coincidono. Inoltre, si noti che qui valgono le stesse osservazioni proposte per i precedenti istituti sopra analizzati⁴⁵⁵. Infatti, dopo la chiusura della procedura, il credito dell'assegnatario potrebbe essere aggredito dall'Amministrazione finanziaria, qualora non fosse stata integralmente soddisfatta nel corso della procedura⁴⁵⁶. In tale fattispecie, l'erario potrebbe dunque opporre al creditore assegnatario la compensazione del proprio credito con la parte, per l'appunto, non soddisfatta.

Dunque, pare che anche tale operazione presenti dei rischi, nonché delle limitazioni imposte dalla norma stessa.

In conclusione, a parere di chi scrive, tali strumenti risultano senza dubbio utili alla riduzione della durata della procedura, favorendo la soddisfazione dei creditori concorsuali e l'utilizzo dei crediti d'imposta emersi prima del fallimento o nel corso del medesimo. Tuttavia, la natura privatistica di tali istituti non può che scontrarsi con le

⁴⁵³ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 157

⁴⁵⁴ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 157 «Addirittura, interpretando restrittivamente la previsione dell'art. 117 L.F., dovrebbe ritenersi che quest'ultima sia applicabile soltanto nella rara ipotesi in cui si verifichi la coincidenza di importo tra i crediti di cui si tratta. Infatti la norma in questione, nel prospettare l'assegnazione soddisfattiva dei crediti d'imposta ai creditori che vi consentono, sembra riferirsi alla sola eventualità in cui tale assegnazione consenta di attuare l'integrale soddisfazione dei creditori concorrenti interessati, visto che non contempla per nulla l'ipotesi in cui la suddetta soddisfazione sia soltanto parziale». Si veda, inoltre, DEL FEDERICO L., *Le cessioni e le assegnazioni dei crediti d'imposta nel fallimento*, cit., p. 425

⁴⁵⁵ *Cfr.* par. 6.2

⁴⁵⁶ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 155 «l'Amministrazione finanziaria, una volta chiuso il fallimento e venute meno le particolari regole dettate dall'art. 56 L.F., potrebbe opporre al suddetto creditore (l'assegnatario), senza alcuna preclusione, la compensazione del proprio credito con quello che la stessa continua a vantare nei confronti del fallito tornato *in bonis* per la parte non soddisfatta nel fallimento.

regole proprie del fallimento, il rispetto della *par condicio creditorum in primis*, e con la considerazione che, intervenendo in tali negozi vari soggetti portatori di diversi interessi, tali istituti sono utilizzati in un ambito con caratteristiche diverse da quello privatistico, rammentando, infatti, come l'Amministrazione finanziaria agisca in qualità di creditore dalla veste pubblica⁴⁵⁷ e sia tenuto, dunque, a seguire norme pubblicistiche.

⁴⁵⁷ Il riferimento è all'eventualità analizzata in cui l'Amministrazione finanziaria opponga al creditore, nei confronti del quale è stato ceduto o assegnato un credito fiscale, la compensazione di quanto ricevuto con la parte di credito ammesso al passivo dell'ente, rimasto insoddisfatto durante la procedura.

CONCLUSIONE

Nel corso del presente elaborato sono state affrontate varie tematiche inerenti il debito fiscale nel fallimento. Al fine di approfondire l'argomento, è risultato necessario muovere dalle basi normative della disciplina del fallimento, intersecandole di volta in volta con quanto disposto dalla legislazione tributaria.

Al termine del lavoro appare chiaro come le discipline tendano ad armonizzarsi in un processo che, tuttavia, non è ancora giunto ad un epilogo. A parere di chi scrive, ciò è dovuto in parte alla rapidità con cui i comportamenti sociali mutano. Infatti, la funzione stessa delle leggi è di dare risposta alle necessità della società, adeguandosi ai cambiamenti ed interpretando situazioni sempre nuove. Inoltre, il tessuto normativo nazionale è complesso, poiché connotato da intrecci e richiami, ed è composto da disposizioni talvolta risalenti nel tempo. Si pensi al Regio Decreto qui analizzato, chiamato anche Legge Fallimentare: ebbene, tale documento risale al 1942. Dunque è compito del legislatore adeguare la norma esistente alle esigenze della società in continuo mutamento, modificando la legge, inserendo nuove previsioni e talvolta abrogando disposizioni obsolete. Ebbene, in tale "frenesia", risulta difficile porre fine alla questione dell'armonizzazione e completarne il processo.

Si consideri, inoltre, quanto trattato nei primi capitoli del presente lavoro, ossia la diversità e contrapposizione degli interessi che intervengono durante il fallimento, in relazione all'Amministrazione finanziaria. L'interesse dei creditori deve essere tutelato durante la procedura, posto che il fine principale del fallimento è appunto la loro soddisfazione. La questione diventa delicata nel caso in cui sia l'Amministrazione finanziaria a vantare un credito. Infatti, si ha avuto modo di comprendere come l'erario sia portatore di interessi pubblici che dunque sono meritevoli di tutela, anche alla luce dei principi della Costituzione. Il cosiddetto "creditore qualificato dalla veste pubblica"

gode inevitabilmente di privilegi, i quali, come si è visto, tendono ad operare maggiormente sul piano sostanziale, rispetto a quello procedimentale. Infatti, i crediti tributari godono di privilegi che rendono la loro soddisfazione prioritaria rispetto ai creditori chirografari ed ai privilegiati con grado inferiore. Tuttavia, sul piano procedimentale le regole del concorso formale e sostanziale sono le medesime per tutti i creditori.

Si conclude, dunque, che il legislatore abbia voluto mantenere ben fissi gli interessi dei creditori e la finalità della procedura, ossia la soddisfazione delle pretese creditorie nel rispetto del principio della *par condicio*, contemplando allo stesso tempo le esigenze dell'Amministrazione finanziaria di certa e pronta riscossione dei tributi.

Ulteriore argomento affrontato nel corso del presente elaborato è stato quello degli adempimenti fiscali nel fallimento. Infatti, altro elemento di complessità è rappresentato dalla questione riguardante la vita fiscale dell'impresa. Nonostante i remoti orientamenti dottrinali che ritenevano inesistente l'impresa in caso di assoggettamento a procedura concorsuale, si è potuto comprendere come in realtà ad oggi il fallimento non sia che un momento straordinario della vita imprenditoriale. Pur mutando il soggetto legittimato ad amministrare (il curatore subentra al fallito) e le modalità di gestione (l'ottica diventa quella conservativa del patrimonio), il fallimento resta a tutti gli effetti un momento in cui l'azienda di fatto continua ad esistere, continua a realizzare presupposti impositivi e dunque continua ad essere chiamata a versare quando dovuto allo Stato.

Per comprendere al meglio come sia trattato il debito fiscale durante il fallimento, la procedura è stata suddivisa temporalmente in tre momenti: pre-fallimentare, fallimentare e successivo alla chiusura. Dapprima sono state descritte le problematiche rientranti in ciascuno dei momenti suesposti, per poi procedere con l'analisi degli adempimenti dichiarativi nonché dei versamenti che il curatore, in qualità di sostituto d'imposta del fallito, è chiamato ad attuare.

Per il periodo prefallimentare, si è visto come la problematica risieda principalmente nella sua non interezza rispetto al periodo d'imposta. Infatti, il fallimento potrebbe intervenire in qualsiasi momento dell'anno, dacché il curatore si troverebbe a subentrare in periodi d'imposta non ancora conclusi, per cui potrebbe rendersi necessario il suo intervento in sede di deposito di dichiarazioni o versamento d'imposte.

Per quanto riguarda il periodo fallimentare, è stato precisato come per le imposte dirette le modalità di determinazione del reddito siano sostanzialmente diverse rispetto alle regole ordinarie, mentre per l'IVA la norma non muti eccessivamente. In questa sede, risultava necessario considerare, inoltre, le implicazioni fiscali del riporto delle perdite pregresse in costanza del fallimento, nonché dell'eventualità di prosecuzione temporanea dell'attività mediante esercizio provvisorio.

Alla chiusura del fallimento, invece, sono state analizzate le conseguenze della chiusura non soddisfacente con conseguente cancellazione della società, nonché l'ipotesi di giudizi pendenti al termine del fallimento.

Infine, il presente lavoro tratta il tema dell'incasso del credito verso l'erario, analizzando disciplina e vantaggi di compensazione fiscale, cessione del credito tributario e assegnazione dei crediti tributari. In conclusione, la compensazione fiscale pare essere l'ipotesi più conveniente, non comportando per il creditore il rischio di vedersi opposte eccezioni future da parte dell'Amministrazione finanziaria, come invece risulta per i crediti fiscali ceduti ed assegnati in luogo delle somme.

Quanto esposto nell'elaborato è il frutto dello studio svolto sui testi dottrinali, sulle rassegne costituzionali, nonché sui documenti della prassi. Il tema risulta attuale e in continua discussione, coinvolgendo vari aspetti e presentando frequenti problematiche interpretative. La sua vastità ed i continui aggiornamenti normativi rendono difficile un inquadramento unitario, ritenendo dunque necessario un approccio

alla materia di continuo aggiornamento e studio, anche a fronte di quanto detto in *incipit* alle presenti considerazioni.

Ad oggi è pendente una proposta di riforma fallimentare, la quale coinvolge anche le altre procedure concorsuali, non analizzate nel presente lavoro ma di concreta utilità e di ampia diffusione, e prevede, fra le altre cose, l'inserimento di meccanismi di prevenzione della crisi e di organi di vigilanza obbligatori all'interno dell'impresa.

La speranza di chi scrive è che la procedura fallimentare diventi sempre più snella, eliminando gli attriti ancora esistenti fra le varie discipline. Non solo. Il fallimento deve poter essere ritenuto una concreta soluzione alla crisi d'impresa, come peraltro è e continua ad essere obiettivo del legislatore, e non quale pericolo. Nella procedura concorsuale, l'imprenditore deve poter trovare gli strumenti per sanare una condizione critica che egli stesso non deve essere tenuto ad affrontare da solo, in caso di aggravamento.

BIBLIOGRAFIA

ACIERNO R. – CINIERI S., *Aspetti fiscali della riforma fallimentare*, Milano, 2006, IPSOA

AMATUCCI F., *Disciplina tributaria del fallimento*, in *Il nuovo diritto fallimentare. Commentario*, diretto da Jorio A. e coordinato da Fabiani M., Bologna, 2006, Zanichelli

AMBROSINI, *Il nuovo diritto della crisi d'impresa: l. 132/15 e prossima riforma organica. Disciplina, problemi, materiali*, Torino, 2016, Zanichelli Editore

ANDRIOLI V., *Fallimento* (dir.priv.), Enc. D., XVI, Milano, 1967, Giuffè

APICE U. – MANCINELLI S., *Il fallimento e gli altri procedimenti di composizione della crisi*, Torino, 2012, Giappichelli

BANA M., *Insinuazione tardiva senza deroghe temporali*, 9 settembre 2015, in <http://www.eutekne.it/>

BANA M., *Nel fallimento, legittimo il fermo amministrativo del rimborso IVA*, 30 settembre 2016, in <http://www.eutekne.it/>

BANA M., *Privilegio professionale anche per contributo integrativo e rivalsa IVA*, 5 gennaio 2018, in <http://www.eutekne.it/>

BASILAVECCHIA M., *Applicabilità immediata della compensazione tributaria*, in *Corr. trib.*, n. 1, 2007

BASILAVECCHIA M., RENDA A., *Il regime fiscale del fallimento ai fini IVA*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè

- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1972, Giuffrè
- BIANCONI L., *Unico Società di capitali – la trasparenza fiscale*, 20 aprile 2006, in <http://www.fiscoetasse.com>
- BOCCHIOLA M., PAJARDI P., PALUCHOWSKI A., *Codice del fallimento*, Milano, 2013, Giuffrè
- BORGOGGIO A., *Se il curatore eccepisce la prescrizione dei crediti, decide il giudice tributario*, 14 giugno 2017, in <http://www.eutekne.it/>
- BORIA P., *I profili fiscali del concordato fallimentare*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè
- BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, Giappichelli
- BOSTICCO P., *Le azioni revocatorie nel fallimento*, in *Il Fallimento*, n. 3, 2013
- BRUZZONE M., *L'estinzione dell' "obbligazione tributaria" per compensazione*, in *Corr. trib.*, n. 15, 2002
- CANTILLO M., *La cessione dei crediti per imposte dirette*, in *Rass. trib.*, n. 1, 1999
- CARINCI A., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè
- CARINCI A., *La Cassazione conferma il proprio orientamento sulla non necessità della notifica della cartella ai fini dell'insinuazione al passivo*, in *Riv. giur. Trib.*, n. 7, 2014
- CENSONI P. F., *Chiusura del fallimento e attività residue degli organi fallimentari: la sorte postfallimentare dei crediti di imposta*, in *Il fallimento*, n. 12, 2004
- CERRI, *Il reddito d'impresa nel fallimento*, in *Corr. trib.*, 1988
- CIAN G. – TRABUCCHI A., *Codice civile e leggi collegate, Commento giurisprudenziale sistematico*, Padova, 2016, CEDAM

CIARCIA A., *Le conseguenze, in ambito tributario, della dichiarazione di fallimento*, in *dir. pra. trib.*, n. 4, 2015

CIPOLLA G., *La rilevanza degli atti istruttori e degli atti dell'accertamento in pendenza di procedura*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè

CONSOLO C. – GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, CEDAM

CORRADO L. R., *Privilegio per crediti erariali, retroattività limitata dal principio di ragionevolezza*, in <http://www.eutekne.it/>

CUCCHI B., *La nuova disciplina del fallimento per inadempimento fiscale*, Padova, 2003, CEDAM

DAMIANI M., *La valorizzazione dell'impresa nel diritto fallimentare*, in *Le procedure concorsuali tra "nuove frontiere" e prospettive di riforma*, a cura di Bonfatti S. e Falcone G., in *Giurisprudenza Commerciale*, Milano, 2002, Giuffrè

D'ANGELO G., *L'insinuazione al passivo fallimentare del credito tributario*, in BASILAVECCHIA M., CANNIZZARO S., CARINCI A., (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, Giuffrè

DE DOMINICIS P. D., *I rapporti fra le procedure concorsuali ed il processo tributario*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè

DEL FEDERICO L., *Le cessioni e le assegnazioni dei crediti d'imposta nel fallimento*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè

- DELLA VALLE E., *La perdita di periodo nelle procedure concorsuali*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè
- DE MATTEIS S., *Rapporti tra processo tributario e fallimento*, Napoli, 6 febbraio 2015
- DE MATTEIS S. – GRAZIANO N., *Manuale del concordato preventivo*, Venezia, 2013, Maggioli Editore
- DENORA B., *Ma il fermo amministrativo non violava la par condicio creditorum?*, in *Riv. dir. trib.*, Pacini Giuridica, 28 ottobre 2016
- DE RAZZA P., *Brevi note in tema di cessazione dell'attività ai fini IVA e fallimento*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè
- DI GENNARO G., *Il ricorso tributario proposto dal fallito rispetto all'inerzia del curatore*, in *Il Caso.it*, 25 marzo 2015
- DI GENNARO G., *L'azione revocatoria fallimentare rispetto al pagamento di imposte scadute*, in <http://www.diritto.it>, 10 novembre 2011
- DI PAOLA N. S., *Contenzioso esattoriale e procedure di riscossione*, Rimini, 2015, Maggioli Editore
- ESPOSITO R., *La sorte delle misure cautelari e conservative in relazione all'apertura della procedura*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè
- ESPOSITO M., *Riflessioni critiche sui rapporti tra diritto tributario e diritto civile alla stregua dei principi costituzionali (muovendo da alcune incongruenze nella disciplina*

fiscale delle procedure concorsuali), in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Padova, 2014, CEDAM

FERRARIO A., *Limiti dell'insinuazione dell'amministrazione finanziaria nel fallimento*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 5, 2004

FERRO M., *La legge fallimentare. Commentario teorico-pratico*, Padova, 2007, CEDAM

FERRO M., *Le insinuazioni al passivo*, III, Padova, 2010, CEDAM

FILOCAMO F. S., *Fermo amministrativo*, in FERRO M., *Le insinuazioni al passivo*, III, Padova, 2010, CEDAM

GAMBI L., *Fallimento e riscossione dei tributi*, in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, n. 2, 2016

GASPARONI G., *La chiusura del fallimento*, in *Prat. fisc. prof.*, n. 2, 2007

GAVIOLI F., *Esercizio provvisorio dell'impresa nel fallimento: lo studio del CNDCEC sul ruolo del curatore*, in *Prat. fisc. prof.*, 2016

GIOVANNINI A.– MARINELLO A., *I privilegi del credito d'imposta: profili sostanziali*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè

GIRELLI G., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari vantati da un'autorità estera*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè

GIRELLI G., *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, Giuffrè

- INGRAO G., *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012, Cacucci Editore
- LIMITONE G., *La doverosa chiusura del fallimento in pendenza di giudizi*, in *Crisi d'impresa e fallimento*, 7 giugno 2016
- LODOLI L., *Si allarga il perimetro dei crediti privilegiati*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 agosto 2011
- MANDRIOLI L., *Intervento*, in *Le procedure concorsuali tra "nuove frontiere" e prospettive di riforma*, a cura di Bonfatti S. e Falcone G., in *Giurisprudenza Commerciale*, Milano, 2002, Giuffrè
- MARONGIU G., *In attesa di una disciplina organica per l'immediata operatività della compensazione tributaria*, in *Corr. trib.*, n. 33, 2011
- MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Il Fisco*, n. 1, 2006
- MAURO M., *Contributo allo studio delle dinamiche tributarie nel fallimento*, Roma, 2009, Aracne
- MAURO M., *Il regime delle dichiarazioni e gli altri adempimenti fiscali*, in *PAPARELLA F., Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè
- MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino, 2011, Giappichelli
- MAURO M., *L'insinuazione dei crediti tributari erariali al passivo fallimentare*, in *Codice commentato del processo tributario*, Torino, 2016, Utet
- MEOLI B., *La continuazione temporanea dell'esercizio dell'impresa*, in *Il fallimento*, n. 9, 2005
- MESSINA S.M., *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006, Giuffrè

MESSINA S.M., *La compensazione tributaria in sede fallimentare*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè

MICCINESI M., *I profili fiscali del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, in *Trattato di diritto fallimentare e delle altre procedure concorsuali*, Torino, 2014, Giappichelli

MICCINESI M., *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, Giuffrè

MICELI R., *La disciplina dei crediti di imposta e dei rimborsi*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè

MICONI F., *Ammissione al passivo fallimentare dei crediti tributari (anche senza cartella?)*, in *Il Fallimento*, n. 12, 2015

MONTELEONE M., a cura di, *Curatore fallimentare*, Milano, 2017, IPSOA

MORAS M., *Aspetti fiscali del fallimento. Relazione*, Pordenone, 28 novembre 2011

NIGRO A., *La disciplina delle crisi patrimoniali delle imprese. Lineamenti generali*, in *Trattato di diritto privato*, diretto da Bessone M., Torino, 2012, Giappichelli

PAJARDI P. – BOSCO M., *Il curatore del fallimento: ruoli, funzioni, compiti, facoltà, responsabilità del curatore e delle figure affini*, Milano, 2000, Giuffrè

PANNELLA T. – SIRAGUSA G., *Note sulle problematiche fiscali connesse alle procedure fallimentari*, in <http://ilfallimento.it>

PANZANI L., *Introduzione*, in *Il nuovo diritto della crisi d'impresa: l. 132/15 e prossima riforma organica*, di AMBROSINI S., Torino, 2016, Zanichelli

- PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè
- PAPAGNI V., *Le azioni revocatorie nelle procedure concorsuali*, Milano, 2013, Giuffrè
- PARENTE F., *Il sistema dei privilegi del credito*, Milano, 2001, Giuffrè
- PATTI A., *I privilegi*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, Milano, 2003, Giuffrè
- PERMUNIAN E. – FINI E., *Le prestazioni d'opera intellettuale nella procedura fallimentare, Aspetti contabili e fiscali nella procedura fallimentare*, ODCEC di Ferrara, 30 maggio 2011
- PEROTTA R. – BERTOLI L., *Assetti organizzativi, piani strategici, sistema di controllo interno e gestione dei rischi. La corporate governance a dieci anni dalla riforma del diritto societario*, in *Riv. Dott. Comm.*, n. 4, 2003
- PICOLLI A. A., (a cura di), *Il consolidato fiscale nazionale*, ODCEC, 2016
- POLLIO M., *Legislazione e prassi ministeriale e giurisprudenza*, in *Il Fallimento*, n. 8, 2006
- QUATRARO B. – DIMUNDO F., *La verifica dei crediti nelle procedure concorsuali: crediti tributari e previdenziali*, Milano, 2016, Giuffrè
- RAGUCCI G., *Il residuo attivo nel calcolo dell'imponibile fiscale del fallimento*, in *Corr. trib.*, 2010
- REBECCA G. E ZANNI M., *Perdite fiscali. Guida operativa*, Milano, 2012, Gruppo 24 Ore
- ROCCO G., *Rassegna di giurisprudenza – Il debito fiscale nelle procedure concorsuali*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2, 2016

ROCCO G., *Rassegna di giurisprudenza – il debito fiscale nelle procedure concorsuali, parte seconda, i debiti sorti durante la procedura (2009-2015)*, in *Dir. pra. trib.*, n. 3, 2016

RORDORF R., *Prefazione*, in AMBROSINI, *Il nuovo diritto della crisi d'impresa: l. 132/15 e prossima riforma organica. Disciplina, problemi, materiali*, Torino, 2016, Zanichelli Editore

ROSSI A., *Compensazione dei debiti tributari: mancano i regolamenti, lo Statuto non si applica*, in *Il Fisco*, n. 37, 2002

ROSSI P., *La revocatoria dei pagamenti e il credito tributario*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè

RUSSO P., *La compensazione in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, n. 6, 2002

SALVATO L., *Stato di insolvenza: iniziativa del p.m. (ex art. 7, n. 1) e società inserita in un "gruppo*, in *Il fallimento*, n. 10, 2011

SALVINI L., *Gli obblighi del curatore in qualità di sostituto d'imposta in dipendenza dell'apertura della procedura*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè

SANDULLI M., D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, Torino, 2016, Giappichelli

SCHIAVOLIN R., *Il regime fiscale del fallimento ai fini IRAP*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè

SPIOTTA M., *Il curatore affina le armi*, in *Giurisprudenza Commerciale*, I, 2017

STASI E., *L'accertamento dei crediti tributari nell'ambito del fallimento nella giurisprudenza di legittimità*, in *Il Fallimento*, n. 5, 2018

- STASI E., *Sui crediti tributari formati nella procedura fallimentare*, in *Il Fallimento*, n. 4, 2005
- STEVANATO M., *La determinazione del patrimonio netto iniziale ai fini delle imposte sui redditi*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè
- STEVANATO M., *Profili del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, in *Commentario alla legge fallimentari, disposizioni penali e saggi conclusivi* diretto da Cavallini, Milano, 2010
- SUPPA M., *Imu e fallimento, gli effetti della sentenza*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 dicembre 2017
- TERRANOVA G., *Diritti soggettivi e attività d'impresa nelle procedure concorsuali*, in *Giur. Comm.*, 2017
- TESAURO F., *In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti*, in *Problematiche fiscali del fallimento. Prospettive di riforma*, a cura di L. Tosi, Padova, 2005
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, Giappichelli
- TINELLI, *La determinazione del reddito d'impresa nelle procedure concorsuali*, in *Rass. trib.*, 1989
- VASSALLI F., LUISO F. P., GABRIELLI, *Trattato di diritto fallimentare e delle altre procedure concorsuali*, Torino, 2014, Giappichelli
- VILLANACCI G., *I crediti nel fallimento*, Padova, 2015, CEDAM
- VIOTTO A., *Crediti erariali dei fallimenti: riflessioni alla luce delle recenti evoluzioni giurisprudenziali*, in *Riv. dir. trib.*, 2005
- VITIELLO M., *Il nuovo curatore fallimentare*, Milano, 2016, Giuffrè

ZANOBINI G., *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 1950, Giuffrè

ZAFARANA C., *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, 2001, Milano, IPSOA

ZENATI S., *Obblighi fiscali del curatore in materia di imposte dirette: novità legislative sulle dichiarazioni*, in *Il Fallimento*, n. 7, Milano, 2000, IPSOA

ZENATI S., *Obbligo di ritenute sui compensi all'istituto di vendite giudiziarie*, in *Corr. trib.*, n. 11, 2007, p. 911

ZENATI S. – MANDRIOLI L., *I tributi nel fallimento*, Milano, 2000, IPSOA

ZIZZO, *Aspetti problematici della determinazione del reddito d'impresa in sede di chiusura della procedura fallimentare*, in *Riv. giur. trib.*, 1992

ZIZZO, *La determinazione del patrimonio netto finale ai fini delle imposte sui redditi*, in PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, Giuffrè

PRASSI

Circolare Agenzia delle Entrate, 29 maggio 2013, n. 18, in <http://agenziaentrate.gov.it>

Circolare Agenzia delle Entrate, 28 settembre 2012, n. 37/E, in <http://agenziaentrate.gov.it>

Circolare Agenzia delle Entrate, 19 giugno 2012, n. 54/E, in <http://agenziaentrate.gov.it>

Circolare Agenzia delle Entrate, 11 marzo 2011, n. 13/E, in <http://agenziaentrate.gov.it>

Circolare Agenzia delle Entrate, 15 gennaio 2010, n. 1/E, in <http://agenziaentrate.gov.it>

Circolare Agenzia delle Entrate, 4 agosto 2006, n. 28/E, in <http://agenziaentrate.gov.it>

Circolare Agenzia delle Entrate, 4 ottobre 2004, n. 42/E, in <http://agenziaentrate.gov.it>

Circolare Agenzia delle Entrate, 22 marzo 2003, n. 26/E, in <http://agenziaentrate.gov.it>

Circolare Agenzia delle Entrate, 28 gennaio 1992, n. 3, in <http://agenziaentrate.gov.it>

CNDCEC, Relazione “Aspetti fiscali nel fallimento”, Convegno, Pordenone, 28 novembre 2011

Informativa ODCEC n.30, *La chiusura del fallimento dopo la riscrittura dell'art. 118 l.fall., Riflessioni e suggerimenti operativi*, 2017

Linee guida CNDCEC, Linee guida alle vendite competitive nel fallimento, 2016

Raccomandazione 2014/135/UE del 12 marzo 2014 della Commissione europea, in <http://eur-lex.europa.eu>

Risoluzione Agenzia delle Entrate, 14 luglio 2008, n. 297 in <http://agenziaentrate.gov.it>

Risoluzione Agenzia delle Entrate, 16 maggio 2006, n. 67/E, in <http://agenziaentrate.gov.it>

Risoluzione Agenzia delle entrate, 25 novembre 1982, n. 15/3644, in <http://agenziaentrate.gov.it>

Risoluzione Agenzia delle entrate, 3 marzo 1976, n. 8/190, in <http://agenziaentrate.gov.it>

Risoluzione del Ministero delle Finanze, 21 dicembre 2000, n. 199/E, in <http://def.finanze.it>

Risoluzione del Ministero delle Finanze, 12 luglio 1995, n. 181, in <http://def.finanze.it>

Riunione ODCEC, La chiusura “anticipata” ex 118, n. 3, Milano, 29 settembre 2017

GIURISPRUDENZA

- Consiglio di Stato, 29 febbraio 2016, n. 853
- Comm. Trib. prov. Firenze, 14 ottobre 2015
- Comm. Trib. prov. Milano, 29 dicembre 2017, n. 7160
- Comm. Trib. prov. Milano, 13 gennaio 2016, n. 7780
- Comm. Trib. prov. Reggio Emilia, 28 settembre 2016
- Comm. Trib. reg. Toscana, 1 febbraio 2017, n. 261
- Sentenza Corte d'Appello, 8 aprile 2003, n. 1205
- Sentenza Corte di Cassazione, 28 marzo 2018, n. 7589
- Sentenza Corte di Cassazione, 25 gennaio 2018, n. 1894
- Sentenza Corte di Cassazione, 15 dicembre 2017, n. 30209
- Sentenza Corte di Cassazione, 13 dicembre 2017, n. 29986
- Sentenza Corte di Cassazione, 20 novembre 2017, n. 27527
- Ordinanza Corte di Cassazione, 02 ottobre 2017, n. 23029
- Sentenza Corte di Cassazione, 10 agosto 2017, n. 19927
- Sentenza Corte di Cassazione, pen. 25 luglio 2017, n. 49056
- Sentenza Corte di Cassazione, 22 giugno 2017, n. 15470
- Sentenza Corte di Cassazione, 13 giugno 2017, n. 14648
- Sentenza Corte di Cassazione, 17 maggio 2017, n.12371
- Ordinanza Corte di Cassazione, 5 maggio 2017, n. 11100

Sentenza Corte di Cassazione, pen., 21 aprile 2017, n. 28609

Sentenza Corte di Cassazione, 17 gennaio 2017, n. 1034

Sentenza Corte di Cassazione, 15 gennaio 2017, n. 576

Sentenza Corte di Cassazione, pen., 30 novembre 2016, n. 2228

Sentenza Corte di Cassazione, 16 novembre 2016, n. 23391

Sentenza Corte di Cassazione, 11 novembre 2016, n. 23110

Ordinanza Corte di Cassazione, 29 settembre 2016, n. 19335

Sentenza Corte di Cassazione, 14 settembre 2016, n. 18002

Sentenza Corte di Cassazione, 28 luglio 2016, n. 15702

Sentenza Corte di Cassazione, 18 marzo 2016, n. 5392

Sentenza Corte di Cassazione, 21 ottobre 2015, n. 21483

Sentenza Corte di Cassazione, 8 settembre 2015, n. 17787

Sentenza Corte di Cassazione, 3 luglio 2015, n. 13771

Sentenza Corte di Cassazione, 15 maggio 2015, n. 9943

Sentenza Corte di Cassazione, 6 marzo 2015, n. 4631

Sentenza Corte di Cassazione, 5 marzo 2015, n. 4483

Sentenza Corte di Cassazione, 2 febbraio 2015, n. 1858

Sentenza Corte di Cassazione, 15 ottobre 2014, n. 21735

Sentenza Corte di Cassazione, pen., 25 settembre 2014, n. 11170

Sentenza Corte di Cassazione, 17 luglio 2014, n. 16408

Sentenza Corte di Cassazione, 30 aprile 2014, n. 9434

Sentenza Corte di Cassazione, 28 marzo 2014, n.7320

Sentenza Corte di Cassazione, 20 marzo 2014, n. 6307

Sentenza Corte di Cassazione, 17 marzo 2014, n. 6126

Sentenza Corte di Cassazione, 13 febbraio 2014, n. 3409

Sentenza Corte di Cassazione, 28 gennaio 2014, n. 1752

Sentenza Corte di Cassazione, 21 novembre 2013, n. 26125

Sentenza Corte Costituzionale, 4 luglio 2013, n.170

Sentenza Corte di Cassazione, 15 marzo 2013, n. 6646

Sentenza Corte di Cassazione, 15 febbraio 2013, n. 3775

Sentenza Corte di Cassazione, pen., 14 febbraio 2013, n. 13318

Sentenza Corte di Cassazione, 11 dicembre 2012, n. 22749

Sentenza Corte di Cassazione, 10 dicembre 2012, n. 22437

Sentenza Corte di Cassazione, 24 luglio 2012, n. 12960

Sentenza Corte di Cassazione, 2 aprile 2012, n. 5254

Sentenza Corte di Cassazione, 15 marzo 2012, n. 4126

Sentenza Corte di Cassazione, 5 marzo 2012, n. 3398

Sentenza Corte di Cassazione, 8 febbraio 2012, n. 1776

Sentenza Corte di Cassazione, 29 dicembre 2011, n. 29565

Sentenza Corte di Cassazione, 26 ottobre 2011, n. 22277

Sentenza Corte di Cassazione, 31 maggio 2011, n. 12019

Sentenza Corte di Cassazione, 12 maggio 2011, n. 10486

Sentenza Corte di Cassazione, 11 aprile 2011, n. 8222

Sentenza Corte di Cassazione, 2 marzo 2011, n. 5076

Sentenza Corte di Cassazione, 14 febbraio 2011, n. 3582

Sentenza Corte di Cassazione, 19 gennaio 2011, n. 1549

Sentenza Corte Costituzionale, 13 gennaio 2011, n. 711

Sentenza Corte di Cassazione, 4 marzo 2009, n. 5165

Sentenza Corte di Cassazione, 6 febbraio 2009, n. 2910

Sentenza Corte di Cassazione, 23 dicembre 2008, n. 30058

Sentenza Corte di Cassazione, 12 giugno 2008, n. 15690

Sentenza Corte di Cassazione, 19 novembre 2007, n. 23886

Sentenza Corte di Cassazione, 19 marzo 2007, n. 6476

Sentenza Corte di Cassazione, 12 febbraio 2007, n. 3020

Sentenza Corte di Cassazione, 24 gennaio 2007, n. 1602

Sentenza Corte di Cassazione, 25 ottobre 2006, n. 22872

Sentenza Corte di Cassazione, 7 luglio 2006, n. 15570

Sentenza Corte di Cassazione, 28 aprile 2006, n. 9856

Sentenza Corte di Cassazione, 24 febbraio 2006, n. 4235

Sentenza Corte di Cassazione, 4 settembre 2004, n. 17898

Sentenza Corte di Cassazione, 13 agosto 2004, n. 15769

Sentenza Corte di Cassazione, 2 aprile 2004, n. 6502

Sentenza Corte di Cassazione, 2 marzo 2004, n. 4234

Sentenza Corte di Cassazione, 15 dicembre 2003, n. 19169

Sentenza Corte di Cassazione, 1 luglio 2003, n. 10349

Sentenza Corte di Cassazione, 27 giugno 2003, n. 10227

Sentenza Corte di Cassazione, 21 maggio 2003, n. 7945

Sentenza Corte di Cassazione, 8 aprile 2003, n. 1205

Sentenza Corte di Cassazione, 4 aprile 2003, n. 5323

Sentenza Corte di Cassazione, 11 febbraio 2003, n. 1197

Sentenza Corte di Cassazione, 27 novembre 2002, n. 16793

Sentenza Corte di Cassazione, 6 agosto 2002, n. 11760

Sentenza Corte di Cassazione, 26 luglio 2002, n. 11073

Sentenza Corte di Cassazione, 25 luglio 2002, n. 10921

Sentenza Corte di Cassazione, 19 luglio 2002, n. 10547

Sentenza Corte di Cassazione, 14 maggio 2002, n. 6937

Sentenza Corte di Cassazione, 10 maggio 2002, n. 6728

Sentenza Corte di Cassazione, 20 novembre 2001, n. 14588

Sentenza Corte di Cassazione, 13 marzo 2001, n. 115

Sentenza Corte di Cassazione, 20 novembre 2000, n. 14987

Sentenza Corte di Cassazione, 2 novembre 2000, n. 22280

Sentenza Corte di Cassazione, 3 luglio 1998, n. 6518

Sentenza Corte di Cassazione, 17 giugno 1998, n. 6032

Sentenza Corte di Cassazione, 26 agosto 1997, n. 8009

Sentenza Corte di Cassazione, 12 agosto 1997, n. 7528

Sentenza Corte di Cassazione, 28 aprile 1997, n. 3667

Sentenza Corte di Cassazione, 13 dicembre 1996, n. 1143

Sentenza Corte Costituzionale, 3 settembre 1996, n. 8053

Sentenza Corte di Cassazione, 12 agosto 1996, n. 7443

Sentenza Corte di Cassazione, 3 gennaio 1996, n. 237

Sentenza Corte di Cassazione, 2 febbraio 1995, n. 1227

Sentenza Corte di Cassazione, 6 maggio 1993, n. 5246

Sentenza Corte di Cassazione, 23 febbraio 1984, n. 1286

Sentenza Corte di Cassazione, 5 ottobre 1982, n. 5115

Sentenza Corte di Cassazione, 13 luglio 1977, n. 3135

Sentenza Corte Costituzionale, 6 giugno 1974, n. 163

Sentenza Corte Europea sui Diritti dell'Uomo, Cocchiarella v. Italy, causa c. 64886/01

Sentenza Corte Europea sui Diritti dell'Uomo, Fasan e altri c. Italia, ricorso n. 36974/11

Tribunale di Alessandria, 9 febbraio 2016

Tribunale di Forlì, 3 febbraio 2016

Tribunale di Bergamo, 14 gennaio 2016