

Verso una disciplina più coerente e omogenea per il regime tributario della crisi d'impresa

di Giulio Andreani e Angelo Tubelli

Il disegno di Legge delega per la riforma fiscale interviene su alcuni degli aspetti più controversi della disciplina fiscale della crisi d'impresa, per superare le criticità esistenti ed eliminare le incoerenze presenti. Tra i principi direttivi previsti assume rilievo quello concernente il nuovo assetto che regolamerà la determinazione del reddito delle imprese che accedono agli istituti disciplinati dal Codice della crisi, fondato sulla distinzione tra procedure liquidatorie e di risanamento (peraltro già adottata dal legislatore e dall'Amministrazione finanziaria con riguardo al trattamento fiscale delle sopravvenienze attive da esdebitazione), estendendo al primo tipo di procedure il meccanismo di determinazione del reddito fondato sul "residuo attivo", attualmente applicabili solo alla liquidazione giudiziale. Inoltre, al fine di superare i contrasti interpretativi emersi nel corso degli anni anche all'interno della Corte di cassazione, vengono coordinate con gli artt. 155 e 96 del Codice della crisi le disposizioni tributarie relative alla dichiarazione IVA nel concordato preventivo (di qualunque tipo) e vengono chiariti gli obblighi dichiarativi nella liquidazione giudiziale.

1. Premessa

L'art. 9 del disegno di Legge delega sulla riforma fiscale affronta le principali criticità tributarie della crisi d'impresa e stabilisce i principi in base ai quali esse possono essere superate, dando vita a una disciplina più coerente e omogenea di quella vigente. Le fattispecie oggetto di tale intervento sono diverse; quelle esaminate nel presente contributo¹ riguardano:

- 1) il **regime di determinazione dei redditi nelle procedure concorsuali**, che è attualmente incoerente, perché strutturalmente fondato sulla distinzione fra la liquidazione giudiziale da un lato e tutti gli altri istituti dall'altro, anziché sulla differenziazione fra procedure liquidatorie e di risanamento, salvo prevedere alcune disposizioni che invece traggono origine proprio da questa differenziazione, generando così una situazione ibrida priva di sistematicità;
- 2) il coordinamento delle disposizioni fiscali con quelle del Codice della crisi, relativamente alla **compensazione fra debiti e crediti sorti anteriormente all'apertura del concordato preventivo** (di qualsiasi natura), il quale rende necessaria una segmentazione del periodo in cui tale procedura viene avviata, attualmente disciplinata solo per la liquidazione giudiziale;
- 3) l'espressa previsione dell'**obbligo di presentazione**, da parte del curatore, **della dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta anteriore a quello in cui viene aperta la liquidazione giudiziale, se i relativi termini non sono ancora scaduti, allo scopo di evitare i contrasti che in merito a tale adempimento sono emersi anche all'interno della stessa Corte di cassazione, stabilendo con la dovuta certezza che esso ricade sull'organo giudiziale e non sul contribuente;
- 4) la **possibilità di cedere i crediti d'imposta**, formatisi durante la liquidazione giudiziale (e in futuro anche durante il concordato preventivo liquidatorio), anteriormente alla chiusura della procedura, cioè ancor prima della presentazione della dichiarazione fiscale da cui tali crediti emergono, al fine di superare le incertezze interpretative insorte al riguardo, che hanno ostacolato il recupero dei crediti fiscali da parte delle procedure, limitando il soddisfacimento dei creditori e ritardando la tempestiva chiusura dei fallimenti;
- 5) l'introduzione dell'**obbligo di notifica degli atti impositivi**, emessi nei confronti di imprese che

¹ Altre saranno oggetto di un successivo contributo in questa *Rivista*.

hanno avuto accesso a uno strumento di regolazione della crisi, nei confronti sia degli organi giudiziali sia delle imprese stesse, attribuendo nelle procedure liquidatorie la legittimazione processuale anche ai primi, superando le differenti interpretazioni espresse al riguardo in dottrina e giurisprudenza.

2. Differenziazione del regime fiscale in dipendenza della natura liquidatoria o di risanamento della procedura

La disciplina fiscale della crisi d'impresa attualmente vigente è fondata sulla distinzione fra il **fallimento** (ora liquidazione giudiziale), a cui sono dedicate specifiche disposizioni (l'art. 183 del T.U.I.R. per le imposte sui redditi e l'art. 74-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 per l'IVA), da un lato, e tutte le **altre procedure concorsuali**, per le quali non è previsto alcun specifico regime, dall'altro lato: si tratta, quindi, di una classificazione che attribuisce rilevanza alla qualificazione formale più che alla natura sostanziale dei vari istituti e agli effetti da essi generati.

In particolare, l'art. 183 del T.U.I.R. prevede regole di determinazione *ad hoc* per la **determinazione del reddito d'impresa** maturato nel periodo compreso tra la data di inizio e la data di chiusura della liquidazione giudiziale e della liquidazione coatta amministrativa, stabilendo che esso, indipendentemente dalla durata della procedura concorsuale e a prescindere dall'eventuale esercizio provvisorio, è costituito dalla differenza tra il “**residuo attivo**” risultante alla fine della procedura e il **patrimonio netto** dell'impresa o della società **all'inizio del procedimento** (anche quest'ultimo determinato in base ai valori fiscalmente riconosciuti delle attività e passività che ne facevano parte).

Nessuna disposizione prevede invece regole speciali in ordine alla determinazione del reddito imponibile dell'impresa che abbia avuto accesso alla procedura di **concordato preventivo**, agli **accordi di ristrutturazione dei debiti omologati** ai sensi dell'art. 57, dell'art. 60 o dell'art. 61 del Codice o ai **piani di risanamento attestati** disciplinati dall'art. 56 del Codice, tantomeno per il **piano di ristrutturazione** soggetto a omologazione di cui all'art. 64-*bis* del Codice. Ne discende che il reddito d'impresa per tali soggetti continua a essere calcolato secondo le regole ordinarie sancite dagli artt. 83 ss. del T.U.I.R., ovverosia apportando all'utile o alla perdita risultante dal **conto economico** di ciascun esercizio le **variazioni in aumento e in diminuzione** conseguenti all'applicazione delle regole stabilite dai successivi articoli. È vero che il comma 5 dell'art. 86 del T.U.I.R. esclude la tassazione delle plusvalenze realizzate nell'ambito di un concordato con cessione dei beni e che il comma 4-*ter* dell'art. 88 del medesimo Testo Unico, sulla base di analogia *ratio*, esclude la tassazione delle sopravvenienze da esdebitazione distinguendone il trattamento a seconda che queste siano conseguite nel contesto di una procedura “di risanamento” (mediante la quale l'attività d'impresa viene proseguita) oppure mediante una procedura a cui consegua l'estinzione dell'impresa; tali norme, tuttavia, costituiscono più la spia della necessità di una più razionale distinzione fra procedure che la conseguenza di una distinzione già esistente e hanno inoltre natura casistica più che strutturale e concettuale che può condurre a interpretazioni paradossali, come dimostra - per esempio - la risposta a interpello n. 201 del 20 aprile 2022, con cui l'Agenzia delle entrate ha ritenuto imponibile (alla stregua di quanto previsto dall'art. 183 del T.U.I.R. per il fallimento/liquidazione giudiziale) il “residuo attivo” emergente a conclusione della procedura di concordato preventivo con cessione dei beni e contestualmente imponibili le sopravvenienze attive non propriamente da esdebitazione che erano comunque maturate nel corso della procedura, nonostante l'evidente doppia imposizione che ne deriva.

Il trattamento fiscale della crisi d'impresa, fondato sulla suddetta suddivisione (fra la liquidazione giudiziale, da un lato, e tutti gli altri istituti, dall'altro) contrasta dunque con il fatto che i presupp-

sti e gli effetti di alcuni di tali strumenti sono comuni alla liquidazione giudiziale e ciò, per ragioni di coerenza, ragionevolezza e parità di trattamento, comporta la necessità che anch'essi siano assoggettati al **medesimo regime fiscale** previsto per la **liquidazione giudiziale**. In questa prospettiva i criteri di determinazione del reddito delle imprese assoggettate a procedura concorsuale e i relativi obblighi dichiarativi vengono perciò più appropriatamente differenziati a seconda che l'impresa debitrice acceda a un istituto liquidatorio ovvero "di risanamento", considerando **liquidatori**, ai fini tributari, quelli da cui discende l'estinzione dell'impresa debitrice e **di risanamento** tutti gli altri, indipendentemente dalla qualificazione degli stessi dettata dal Codice.

Del resto, non si vede perché il reddito dovrebbe essere determinato nel concordato liquidatorio secondo criteri diversi da quelli previsti per la liquidazione giudiziale, posto che ciò che dovrebbe rilevare sul piano tributario è, non tanto la distinzione degli istituti sulla base della loro denominazione (o qualificazione formale), quanto la loro **natura sostanziale** e la **tipologia degli effetti** da essi generati. Tali procedure (liquidazione giudiziale e concordato liquidatorio) sono infatti accomunate dalla circostanza che i redditi realizzati nel loro ambito non esprimono un indice di capacità contributiva (ovverosia una manifestazione di reddito assoggettabile a imposizione), salvo appunto il particolare caso in cui dopo il pagamento integrale delle spese di giustizia e di tutti i debiti residui ancora un attivo che rimane nella disponibilità dell'impresa debitrice; infatti, l'imprenditore non acquisisce il possesso dei redditi prodotti e non prosegue l'attività economica, con la conseguenza che la procedura si chiude normalmente senza un incremento del suo patrimonio.

La Legge delega stabilisce, opportunamente, che il regime tributario delle procedure concorsuali venga diversamente delineato a seconda che essi abbiano **natura liquidatoria o meno**, nel solco peraltro già tracciato dal citato art. 88, per quanto attiene al trattamento delle sopravvenienze da esdebitazione, e da alcuni interventi di prassi dell'Agenzia delle entrate; conseguentemente prevede l'introduzione di un **regime di tassazione del reddito delle imprese**, comprese quelle minori e le grandi imprese, che fanno ricorso agli istituti disciplinati dal Codice, "distinguendo tra: 1. istituti liquidatori da cui discende l'estinzione dell'impresa debitrice, per i quali il reddito d'impresa si determina sulla base del metodo del residuo attivo conseguito in un periodo unico; 2. istituti di risanamento, per i quali l'estinzione non si verifica, e a cui si applica l'ordinaria disciplina del reddito d'impresa, con conseguente adeguamento degli obblighi e degli adempimenti, anche di carattere dichiarativo, da porre a carico degli organi delle procedure liquidatorie".

Ne discende che anche nel concordato liquidatorio, come già dispone l'art. 183 del T.U.I.R. con riguardo alla **liquidazione giudiziale**, alla data di effetto della procedura avrà inizio **un unico maxi-periodo d'imposta** che si concluderà con il completamento della fase esecutiva del concordato, il cui risultato sarà costituito dalla differenza fra il valore fiscalmente riconosciuto dall'eventuale residuo attivo esistente alla data di chiusura di tale periodo e il valore fiscalmente riconosciuto del patrimonio esistente all'inizio della procedura; di conseguenza non assumeranno rilevanza reddituale i componenti positivi e negativi che anno per anno emergono durante la procedura concordataria.

Correlativamente dovrà essere presentata, relativamente a detto intero *maxi*-periodo, **una sola dichiarazione dei redditi**, e dovrà provvedervi il **liquidatore giudiziale**. È infatti quest'ultimo che più di altri soggetti dispone di tutte le informazioni necessarie per redigere tale dichiarazione, mentre l'adempimento dichiarativo concernente il periodo d'imposta anteriore e la frazione dell'anno in cui viene aperta la procedura rimarrà di competenza dell'organo amministrativo dell'impresa secondo le regole ordinarie.

3. Segmentazione, ai fini IVA, dell'anno d'imposta di apertura del concordato preventivo

Sul piano della determinazione dell'imposta, l'altra rilevante modifica prevista dall'art. 9 della Leg-

ge delega concerne il sistema dell'IVA e consiste, segnatamente, nella segmentazione in due parti, dell'anno d'imposta in cui viene aperto il concordato preventivo, di qualunque natura esso sia e dunque non solo se liquidatorio; ciò al fine di consentire una piena applicazione della **compensazione fra crediti e debiti** anteriori alla procedura prevista dall'art. 155 del Codice, estesa al concordato preventivo dall'art. 96, che non può trovare attuazione in assenza di tale segmentazione.

Viene così superato il **mancato coordinamento** fra le norme fiscali e quelle dettate dal Codice, attualmente esistente sulla base della lettera delle disposizioni tributarie, a causa della mancata previsione, da parte di queste ultime, con riguardo al concordato preventivo, di disposizioni analoghe a quelle stabilite per la liquidazione giudiziale e dalla liquidazione coatta amministrativa:

1) dall'art. 74-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, il quale assume ai fini dell'IVA una **separazione dell'anno d'imposta** in corso al momento di efficacia di tali procedure concorsuali in **due segmenti**, uno che va dall'inizio dell'anno d'imposta (1° gennaio) al giorno anteriore a quello di apertura della procedura e un secondo segmento, che inizia in quest'ultima data e si conclude al termine dell'anno d'imposta (31 dicembre);

2) dall'art. 8 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, il quale stabilisce che, entro gli ordinari termini, i curatori o i commissari liquidatori presentano la **dichiarazione per le operazioni registrate** nell'anno solare in cui è aperta la liquidazione giudiziale ovvero la liquidazione coatta amministrativa e, relativamente alle operazioni registrate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di liquidazione giudiziale o di liquidazione coatta amministrativa, prevede che venga presentata, entro quattro mesi dalla nomina, apposita dichiarazione al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate ai fini della eventuale **insinuazione al passivo** della procedura concorsuale. Tant'è che, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, viene periodicamente aggiornato il **Mod. IVA 74-*bis***, mediante il quale gli organi delle suddette procedure informano l'Amministrazione finanziaria sulla posizione debitoria o creditoria dell'impresa, rilevante ai fini IVA, esistente alla data di apertura della procedura e la dichiarazione annuale è conseguentemente costituita da due moduli: il primo per le operazioni registrate nel segmento dell'anno solare anteriore alla data di apertura della procedura e il secondo per le operazioni registrate nel medesimo anno solare successivamente a tale data.

Il fatto che, a differenza di quanto stabiliscono in ordine alla liquidazione giudiziale e alla liquidazione coatta i citati artt. 74-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 e 8 del D.P.R. n. 322/1998, nessuna analoga disposizione sia stata introdotta dal legislatore relativamente al **concordato preventivo**, potrebbe indurre a ritenere che, nel contesto di questa diversa procedura, l'anno d'imposta in corso alla data di apertura della stessa non debba essere suddiviso nei due segmenti temporali sopra indicati. Tuttavia, il citato art. 155 del Codice, applicabile anche al concordato preventivo in virtù del richiamo contenuto nell'art. 96 della medesima legge, dispone che i creditori hanno diritto di compensare con i loro debiti verso l'impresa fallita (ovvero verso l'impresa ammessa alla procedura di concordato preventivo) i crediti che essi hanno verso detto soggetto²; ciò significa che, nonostante il silenzio della norma, tale compensazione rende comunque necessaria una **sostanziale segmentazione** dell'anno d'imposta in cui il concordato preventivo viene aperto, con conseguente "sospensione" del riporto in avanti del credito IVA eventualmente sussistente alla data di apertura della procedura (sia in sede di effettuazione delle liquidazioni periodiche del tributo, sia nell'ambito della dichiarazione annuale), in quanto virtualmente destinato ad essere compensato con i debiti erariali.

² Si vedano tra le altre le risposte a interpello n. 535 del 6 novembre 2020 e n. 302 del 28 aprile 2021 (quest'ultima relativa alla liquidazione coatta amministrativa), con cui sono stati confermati gli indirizzi a suo tempo espressi con la circolare n. 13/E del 11 marzo 2011 e ancor prima con la risoluzione n. 279/E del 12 agosto 2002.

In relazione alla fattispecie di cui trattasi, l'Agenzia delle entrate, con propri documenti di prassi³, ha affermato da tempo che la compensazione in parola può realizzarsi soltanto se la **reciprocità dei rapporti obbligatori** è riferibile al **medesimo periodo**: vale a dire che potrebbero compensarsi solo debiti e crediti entrambi sorti prima della domanda di concordato preventivo. Atteso, infatti, che il soddisfacimento dei crediti anteriori alla pubblicazione della domanda concordataria deve avvenire nell'ambito e secondo le regole della procedura concorsuale e, pertanto, nel pieno rispetto della regola della *par condicio creditorum*, secondo quanto osservato l'Agenzia, l'eventuale compensazione dei suddetti crediti con debiti sorti successivamente al ricorso per l'ammissione al concordato preventivo comporterebbe una **violazione della parità di trattamento** tra i creditori; tant'è che l'art. 31 del D.L. n. 78/2010 (che vieta la compensazione, ai sensi dell'art. 17, comma 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, dei crediti relativi alle imposte erariali qualora sussistano importi iscritti a ruolo per un ammontare superiore a 1.500 euro per i quali sia scaduto il termine di pagamento, fino a concorrenza del relativo importo) rimane assorbito dall'operatività dell'art. 155 del Codice, ai sensi del quale - come si è già rilevato - i crediti sorti anteriormente alla pubblicazione del ricorso per l'ammissione al concordato preventivo debbono essere utilizzati per estinguere i debiti tributari relativi a periodi di imposta maturati anteriormente alla data di efficacia della procedura concorsuale.

L'Agenzia delle entrate ritiene quindi già **applicabili anche al concordato** (liquidatorio come in continuità) le disposizioni espressamente previste solo per la liquidazione giudiziale e per la liquidazione coatta, anche se, in assenza di una puntuale previsione legislativa, non sono mancate interpretazioni contrastanti con quella fornita dall'Agenzia delle entrate⁴, che il principio stabilito dalla Legge delega intende superare disponendo quanto sopra esposto.

4. Obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa a periodi anteriori all'apertura della liquidazione giudiziale

Il citato art. 9 prevede inoltre l'obbligo di presentazione, da parte del curatore, della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta anteriore a quello in cui viene aperta la liquidazione giudiziale, se i relativi termini non sono ancora scaduti. Lo scopo è quello di evitare i contrasti che in merito a tale adempimento sono emersi anche all'interno della stessa Corte di cassazione, stabilendo con la dovuta certezza che esso ricade sull'**organo giudiziale** e non sul contribuente e meglio definendo le responsabilità di tali soggetti.

Secondo l'Amministrazione finanziaria⁵, compete al **curatore** l'obbligo di redigere le **dichiarazioni dei redditi e dei sostituti d'imposta** relative all'anno antecedente l'inizio della procedura, ove al momento dell'apertura di quest'ultima i termini di presentazione delle stesse non siano ancora decorsi e tale obbligo sarebbe già desumibile dalle norme contenute nel D.P.R. n. 322/1998, perché il fallito, dopo la dichiarazione di fallimento, non avrebbe più la legittimazione di disporre dei beni, diritti e rapporti compresi nel fallimento.

Tuttavia, con la sentenza 4 maggio 2021, n. 11590, la Corte di cassazione ha stabilito che resta in capo al **fallito** l'obbligo di presentare la suddetta dichiarazione dei redditi, mentre relativamente ai **periodi successivi** è il **curatore fallimentare** a essere obbligato a presentare la dichiarazione dei redditi per l'intervallo di tempo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la dichiarazione di

³ Ci si riferisce alla risposta a interpello n. 536 del 6 novembre 2020 nonché alla circolare 23 luglio 2018, n. 16/E.

⁴ Cfr. Comm. trib. prov. di Milano, sentenza 14 febbraio 2014, n. 1541, favorevole alla compensazione, ancorché nei limiti imposti dall'art. 56 l.f.

⁵ Si veda la risoluzione 2 febbraio 2007, n. 18/E, che richiamava l'indirizzo già espresso con la C.M. 7 novembre 1988, n. 5.

fallimento; sarebbe dunque irrilevante il fatto che il termine per la presentazione della dichiarazione scada in data successiva alla apertura del fallimento, permanendo egualmente in capo all'imprenditore l'obbligo di presentarla. Per contro, la medesima Corte di cassazione, con la sentenza 2 marzo 2021, n. 5623, aveva solo due mesi prima affermato che compete al curatore la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno precedente quello della data di dichiarazione del fallimento, se i relativi termini non sono ancora ispirati a tale data.

Con il principio previsto dal disegno di Legge delega si intende porre fine alle incertezze che hanno originato tali contrasti interpretativi, tra l'altro adeguando l'adempimento dichiarativo concernente le **imposte sui redditi** a quello da tempo già espressamente stabilito relativamente all'**IVA**.

5. Cessione anticipata dei crediti d'imposta

Con un ulteriore principio direttivo, la Legge delega punta a riconoscere, nelle procedure liquidatorie, la cessione dei crediti d'imposta, formatisi durante la liquidazione giudiziale e (in futuro) durante il concordato preventivo liquidatorio, anche anteriormente alla chiusura della procedura, cioè ancor prima della presentazione della dichiarazione fiscale da cui tali crediti emergono; ciò al fine di superare le incertezze interpretative insorte al riguardo, che hanno ostacolato il recupero dei crediti fiscali da parte delle procedure, limitando il soddisfacimento dei creditori e ritardando la tempestiva chiusura dei fallimenti.

Giova ricordare a questo proposito la sentenza 4 febbraio 2021, n. 2608, con cui la Corte di cassazione a Sezioni Unite si è pronunciata sulla **cedibilità**, da parte del curatore fallimentare o del commissario liquidatore, del **credito d'imposta** formatosi nel corso della **procedura di fallimento** o di **liquidazione coatta amministrativa**, in dipendenza delle ritenute fiscali subite dall'impresa sottoposta a procedura⁶.

I **depositi bancari** eseguiti dagli organi giudiziari in attesa della ripartizione dell'attivo fra creditori producono interessi, sui quali le banche depositarie, a norma dell'art. 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, applicano una **ritenuta a titolo di acconto** dell'imposta sul reddito. Sulla base delle ordinarie disposizioni, cioè di norme dettate per la generalità delle imprese e non per quelle sottoposte a procedure concorsuali, l'impresa può utilizzare diversamente tali ritenute a seconda della situazione di debito o di credito tributario in cui si viene a trovare alla fine di ogni periodo d'imposta: (i) nel caso in cui il suo **risultato reddituale** sia **positivo** e il tributo personale che si rende dovuto ecceda l'importo delle ritenute, quest'ultimo può essere scomputato da quello del debito originato dal reddito imponibile, riducendo l'ammontare delle imposte da versare all'Erario; (ii) nel caso in cui, invece, il suo risultato nel periodo d'imposta sia **negativo** ovvero, pur essendo positivo, il tributo sul reddito che ne discende sia inferiore all'importo delle ritenute subite, si forma un credito d'imposta pari allo stesso ammontare delle ritenute, nella prima ipotesi, e all'eccedenza delle ritenute rispetto al debito tributario, nella seconda: tale credito, sulla base della disciplina ordinaria recata dall'art. 80 del T.U.I.R., a scelta del contribuente può essere computato in diminuzione dell'imposta relativa al periodo successivo, chiesto a rimborso in sede di dichiarazione dei redditi ovvero compensato con altri debiti fiscali.

Il conflitto che le Sezioni Unite erano state chiamate a comporre nasceva proprio dall'incrocio tra tali norme (ordinarie) e quelle che regolamentano la tassazione delle imprese assoggettate a liquidazione giudiziale e a liquidazione coatta, le quali dispongono - come si è già avuto modo di ricordare - che, a differenza di quanto è previsto per le imprese *in bonis* e anche per quelle in liquidazione or-

⁶ Cfr. L.R. Corrado, "Procedure concorsuali: il credito fiscale futuro può essere ceduto prima della chiusura delle attività di liquidazione", in www.iltributario.it del 5 febbraio 2021.

dinaria, l'intero periodo fallimentare costituisce un unico periodo d'imposta (dapprima denominato "maxi-periodo"). Poiché le **ritenute** subite dalle imprese a titolo di acconto sull'imposta sul reddito danno vita a un credito con la conclusione dell'esercizio in cui vengono effettuate, ne discende che nella liquidazione giudiziale e nella liquidazione coatta da esse si origina un **credito d'imposta**, non anno per anno, ma a seguito del **completamento dell'intero maxi-periodo**.

Ciò posto, secondo un indirizzo interpretativo, il credito d'imposta sorgerebbe a seguito della **conclusione della procedura** e della presentazione della relativa **dichiarazione dei redditi** (da inviare entro nove mesi) mentre secondo altri potrebbe sorgere già **nel corso della procedura**, grazie alla anticipata presentazione di tale dichiarazione, una volta che tutte le operazioni siano state comunque compiute. Se si accede alla prima tesi, il credito non può essere ripartito fra i creditori, che subiscono così una penalizzazione complessivamente pari all'ammontare del credito, mentre sulla base del secondo indirizzo la cessione del credito a terzi può avvenire nel corso della liquidazione giudiziale (o coatta), nel quale caso il soddisfacimento dei creditori può essere corrispondentemente accresciuto.

Sulla possibilità di presentare la **dichiarazione dei redditi anteriormente alla fine della procedura**, la Corte di cassazione, con la sentenza 1° luglio 2003, n. 10349, aveva ritenuto che "la dichiarazione relativa al *maxi-periodo* concorsuale (...), in mancanza di una espressa previsione di legge che lo vieti e in considerazione del fatto che il legislatore prevede il termine ultimo ma non quello iniziale per ottemperarvi, è presentata in modo legittimo ed efficace anche prima della chiusura della procedura". Tuttavia, la medesima Corte, con le sentenze 18 gennaio 2018, n. 1150 e 7 marzo 2019, n. 6630, ha poi affermato anche che è da ritenersi intempestiva la **richiesta di rimborso** del credito d'imposta formulata prima della chiusura del *maxi-periodo* e della presentazione della relativa dichiarazione dei redditi, potendo essa essere esercitata solo successivamente alla conclusione della procedura, dai soci della società estinta, su cui possono poi rivalersi i creditori concorsuali rimasti insoddisfatti.

Entrambe le tesi presentano aspetti critici: la prima perché è difficile assumere che la dichiarazione dei redditi prodotti in un periodo d'imposta (ancorché si tratti di un *maxi-periodo*) possa essere **presentata prima della chiusura del periodo** stesso; la seconda perché di fatto finisce per impedire il rimborso delle imposte pagate in eccedenza, generando un'imposizione che non è conforme al principio costituzionale della **capacità contributiva**.

Su tale contrasto interpretativo hanno preso posizione con la sentenza n. 2608/2021 le Sezioni Unite della Corte di cassazione, stabilendo i seguenti principi:

- a) è pacifico, ai sensi dell'art. 106 l.f., che il **curatore può cedere un credito tributario**, anche futuro;
- b) ai fini della cessione non rileva che il credito ceduto sia stato precedentemente esposto nella dichiarazione dei redditi, non avendo questa natura negoziale o dispositiva, ma costituendo un'esternazione di scienza o di giudizio, perché ciò che importa è che il credito nasca da un **rappor- to tributario** e che in quanto tale sia qualificabile come **credito futuro**;
- c) il credito fiscale costituito da eccedenze d'imposta pagate - anche sotto forma di ritenute - in eccedenza rispetto al debito del *maxi-periodo*, che venga ceduto dal curatore (o dal commissario liquidatore) anteriormente alla chiusura della procedura, non può dirsi "**certo**" al momento della sua cessione, se non sono state **completate tutte le operazioni** che determinano l'importo da assoggettare a imposizione;
- d) alle cessioni aventi a oggetto crediti nei confronti del Fisco devono essere applicate le disposizioni recate dall'art. 69 del R.D. 18 novembre 1923, n. 2240, secondo cui tali cessioni devono risultare da **atto pubblico**, nonché quelle dell'art. 43-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, a norma

del quale le disposizioni del citato art. 69 si applicano anche alle **cessioni di crediti chiesti a rimborso** nella dichiarazione dei redditi, e quelle dell'art. 1 del D.M. 30 settembre 1997, n. 384, secondo cui, per essere efficace, "l'atto di cessione è notificato all'Ufficio delle Entrate (...) nonché al concessionario della riscossione";

e) i menzionati requisiti formali della cessione non incidono tuttavia sulla **validità del contratto di cessione** e sul **rapporto fra cedente e cessionario**, con la conseguenza che, a fronte di una cessione priva di detti requisiti, il successivo atto che invece li osservi "si traduce in una (mera) riproduzione contrattuale che consente al cessionario di far valere il credito acquistato nei confronti del Fisco".

Alla luce di tali principi si può dunque concludere, contrariamente a quanto era stato al riguardo sostenuto dall'Agenzia delle entrate, che:

1) il credito d'imposta originato dalle ritenute subite a titolo di acconto durante la procedura, che eccedono l'eventuale debito tributario, nasce per effetto delle operazioni compiute e la dichiarazione del *maxi*-periodo concorsuale che lo espone comporta solo la **rilevazione di un credito già sorto**;

2) la cessione di tale credito a terzi da parte del curatore (o del commissario liquidatore) nel corso della procedura è quindi **valida ed efficace tra le parti**, ancorché non risponda ai requisiti formali richiesti dalle norme sopra richiamate;

3) detta cessione assume efficacia anche **nei confronti del Fisco** a seguito della stipula, dopo la chiusura della procedura, di un **contratto** - fra cedente e cessionario - che rispetti i menzionati requisiti formali, la cui osservanza è necessaria per poter far valere la cessione anche verso l'Amministrazione finanziaria;

4) tale contratto si traduce in una mera **riproduzione contrattuale** e la sua stipula costituisce un adempimento dovuto dal cedente, funzionale a consentire al cessionario l'esercizio dei diritti acquistati;

5) conseguentemente la stipula dell'atto di cessione mediante **atto pubblico** da parte del curatore (o del commissario liquidatore), dopo la chiusura della procedura, non richiede un'ultrattività dei poteri di tale organo giudiziale, rappresentando essa solo un **adempimento** che sulla base della legge può essere attuato solo dopo la fine della procedura e la successiva presentazione dei redditi in cui il credito ceduto viene esposto e quindi di un adempimento dovuto;

6) per perfezionare sotto ogni profilo la cessione del credito d'imposta, non sussiste pertanto alcuna necessità che la dichiarazione dei redditi relativa al *maxi*-periodo concorsuale venga presentata anteriormente alla **chiusura del maxi-periodo** stesso.

Ha quindi ricevuto il pieno avallo delle Sezioni Unite della Corte di cassazione quella prassi secondo cui il curatore fallimentare (o il commissario liquidatore nella liquidazione coatta) cede il **credito d'imposta a terzi prima della conclusione della procedura**, al fine di trarne risorse da destinare ai creditori concorsuali, stipulando dopo la chiusura della stessa un atto pubblico di cessione del credito da notificare all'Agenzia delle entrate e all'agente della riscossione.

Con la riforma fiscale questo indirizzo delle Sezioni Unite è destinato a tradursi in norma di legge.

6. Notifica degli atti impositivi e legittimazione processuale dell'impresa debitrice

Con un ulteriore principio direttivo la Legge delega prevede l'introduzione dell'obbligo di notifica degli atti impositivi, emessi nei confronti di imprese che hanno avuto accesso a uno strumento di regolazione della crisi, nei confronti sia degli organi giudiziali sia delle imprese stesse, attribuendo nelle procedure liquidatorie la legittimazione processuale ai primi, ferma restando quella delle seconde.

La questione della **legittimazione processuale dell'impresa assoggettata a una procedura con-**

consuale è stata oggetto di differenti interpretazioni da parte della stessa Corte di cassazione, la cui Sezione tributaria, con l'ordinanza n. 25373 del 25 agosto 2022, ha rimesso al Primo Presidente della Suprema Corte una causa avente a oggetto la legittimazione straordinaria del rappresentante legale di una società dichiarata fallita a impugnare gli avvisi di accertamento notificati a quest'ultima, in costanza di fallimento, dall'Agenzia delle entrate, in merito a periodi d'imposta anteriori all'apertura della procedura, suscettibili di generare quindi crediti aventi natura concorsuale. La rimessione della causa è discesa, oltre che dalla "massima importanza" della questione sollevata, dalla sussistenza di tesi contrastanti circa l'ampiezza della predetta legittimazione passiva.

Infatti, a norma dell'art. 43 della Legge fallimentare e, ora, dell'art. 143 del Codice, il **soggetto fallito è privo della capacità di stare in giudizio** nelle controversie concernenti i rapporti patrimoniali compresi nella liquidazione giudiziale, fatte salve alcune eccezioni. Tuttavia, relativamente ai giudizi originati dall'impugnazione di atti impositivi che possono incidere sull'entità dello stato passivo, è stato affermato dalla giurisprudenza di legittimità il principio secondo cui il debitore è legittimato a impugnare tali atti se gli organi della procedura rimangono inerti dinanzi alla loro notifica. Ciò in considerazione, non solo del fatto che il fallito conserva la natura di **soggetto passivo d'imposta** nonostante il fallimento, ma soprattutto perché il suo **interesse a impugnare gli atti impositivi** differisce da quello di cui sono portatori gli organi della procedura. Questi ultimi hanno motivo di opporsi in sede giurisdizionale alla pretesa fiscale solo nel caso in cui l'instaurando contenzioso possa incidere sulla ripartizione dell'attivo e dunque non ne hanno alcuno ove l'eventuale incremento del passivo dovuto alla pretesa erariale non influenzi tale ripartizione, a causa dell'incapienza dell'attivo; il contribuente, invece, vi ha comunque interesse, sia perché ha **diritto all'eventuale residuo attivo** esistente alla chiusura della procedura, sia per i **riflessi sanzionatori** che possono discendere dalla definitività degli atti impositivi provocata dalla mancata impugnazione degli stessi.

Secondo un primo orientamento della giurisprudenza, il debitore sarebbe in via straordinaria legittimato a impugnare gli atti impositivi **in caso di inerzia**, intesa come mancata impugnazione, da parte del curatore⁷, mentre sulla base di un secondo e più recente indirizzo l'inerzia, e dunque la legittimazione passiva del fallito, ricorrerebbe solo in assenza di una valutazione negativa - da parte degli organi giudiziali - circa l'opportunità della causa, e quindi a seguito di un vero e proprio **disinteresse**, e non semplicemente per effetto della mera mancata impugnazione degli atti impositivi dovuta a una valutazione del caso⁸.

Con il principio direttivo previsto al n. 4 dell'art. 9 della Legge delega si vuole assicurare alle imprese debentrici una piena attuazione del diritto di difesa, superando, anche in questo caso, le incertezze interpretative sinora emerse.

17 aprile 2023

⁷ Cfr. Cass. 30 settembre 2021, n. 16506; 30 aprile 2014, n. 9434; 9 febbraio 2009, n. 2819.

⁸ Cfr. Cass. 26 novembre 2021, n. 36894; 16 novembre 2021, n. 34529; 9 ottobre 2021, n. 28973.