

LA SUPREMA CORTE INTERPRETA IL DIRITTO TRIBUTARIO IN MATERIA CONCURSUALE.

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
15 dicembre 2003 (25 giugno 2003), n. 19169
Pres. Riggio – Est. Va Magno –
Fallimento Elettronica Vallazze s.r.l. c. Ministero delle Finanze

Dichiarazione di fallimento – Istanza rimborso I.V.A. – Dichiarazione I.V.A. annuale –
Dichiarazione I.V.A. ex art. 74 bis – Detrazione d'imposta

La dichiarazione di fallimento è equiparata alla cessazione dell'attività e determina il termine dal quale far decorrere il diritto per richiedere il rimborso I.V.A. ex art. 30 D.P.R. 633/1972. La dichiarazione ex art. 74 bis è altresì equiparata alla dichiarazione annuale ordinaria. Risulta inoltre illegittimo detrarre dalle successive liquidazioni il credito d'imposta determinato alla data del fallimento dal momento che, nel caso di detrazione, se non vi fosse la necessità di un'ulteriore dichiarazione per mancanza di operazioni assoggettabili ad I.V.A., l'amministrazione fallimentare sarebbe esposta al rischio di non recuperare tale credito. (Massima non ufficiale).

La Corte ecc. (*Omissis*)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

In data 13.6.1992 il curatore del fallimento Elettronica Vallazze S.r.l., dichiarato il 15.2.1992, presentò all'ufficio IVA di Milano la dichiarazione prescritta dall'articolo 74 bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, relativa al periodo 1.1.- 15.2.1992, e chiese il rimborso del credito d'imposta di £ 42.141.000, risultante dalla medesima.

Avverso il provvedimento in data 15.3.1996, con cui l'ufficio negò il rimborso, autorizzando la curatela a detrarre il credito dichiarato nelle successive liquidazioni periodiche, questa propose ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sostenendo che la dichiarazione presentata equivaleva a quella annuale, prevista dall'articolo 28, stesso D.P.R., e che il rimborso spettava ai sensi del successivo articolo 30, dovendosi equiparare la dichiarazione di fallimento alla cessazione dell'attività dell'impresa.

Con sentenza n. 150 del 1997, pronunciata nel contraddittorio delle parti, la Commissione Provinciale accolse il ricorso; quindi la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sull'appello proposto dall'ufficio, confermò la decisione impugnata con sentenza depositata il 1.12.1999, notificata il 19.1.2000 al 1° ufficio IVA di Milano, presso l'avvocatura distrettuale del luogo.

Per la cassazione di tale sentenza il Ministero delle Finanze propone ricorso, articolato in due motivi, notificato il 20.3.2000. La curatela del fallimento Elettronica Vallazze ha presentato controricorso, notificato il 25.7.2000, e memoria illustrativa.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Deve essere pregiudizialmente rilevata l'inammissibilità del controricorso (Cass. nn. 10933/2002, 14944/2001, 5197/1998), per mancato rispetto del termine di quaranta giorni

dalla notifica del ricorso (articoli 62, c. 2, D.L.vo 31 dicembre 1992, n. 546, e 369-370, 2° c., c. p.c.). Risulta, infatti, che la notifica del ricorso per cassazione fu effettuata il 20.3.2000, sicché quella del controricorso, eseguita il 25.7.2000, è palesemente tardiva.

Col primo motivo, l'amministrazione ricorrente rileva, con riferimento all'articolo 360, 1° c., n. 3, c. p.c., violazione e falsa applicazione degli articoli 28, 30 e 74 bis, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non sembrando corretta la decisione impugnata nel punto in cui ritiene che la dichiarazione prodotta dal curatore del fallimento ai sensi del citato articolo 74 bis sia equiparabile, a tutti gli effetti, a quella annuale prevista dall'articolo 27 del medesimo testo di legge.

Col secondo motivo - strettamente connesso al primo, ragion per cui se ne ritiene opportuna la simultanea trattazione - la ricorrente censura ulteriormente la sentenza della Commissione Tributaria Regionale, ai sensi dell'articolo 360, 1° c., nn. 3 e 5, c. p.c., per violazione e falsa applicazione dell'articolo 30, 2° co D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e per vizi della motivazione, sul punto della contestata ineludibilità del rimborso, come conseguenza dell'erronea equiparazione fra la cessazione dell'impresa, dovuta alla dichiarazione di fallimento, e la cessazione dell'attività rilevante ai fini dell'IVA.

Deduce, in sostanza, l'amministrazione ricorrente, che la dichiarazione d'imposta - presentata dal curatore fallimentare ai sensi del citato articolo 74 bis, introdotto con D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687, quale si leggeva all'epoca, con le indicazioni e gli allegati di cui agli articoli 28 e 29, D.P.R. n. 633/1972, relativa alle operazioni registrate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di fallimento - avrebbe il limitato scopo di "fotografare" la situazione dell'imprenditore, con riguardo all'IVA, alla data della dichiarazione di fallimento; non avrebbe, quindi, i connotati e lo scopo della dichiarazione annuale ordinaria, dalla quale soltanto dipende il diritto al rimborso delle somme versate in eccedenza; né - sempre ai fini dell'IVA - la dichiarazione di fallimento corrisponderebbe necessariamente a cessazione dell'impresa (circostanza decisiva, in ordine alla quale la sentenza impugnata non avrebbe adeguatamente motivato), dato che - oltre al caso di autorizzazione all'esercizio provvisorio dell'impresa - dopo la dichiarazione di fallimento normalmente si producono attività assoggettabili ad IVA, di cui il curatore è responsabile, sia per il versamento dell'imposta sia per la possibilità di operare la detrazione dal rimborso spettante, fino alla completa liquidazione dell'attivo fallimentare.

Entrambi i motivi di ricorso, sopra sinteticamente esposti, sono infondati.

Si deve ribadire innanzitutto che, con la dichiarazione di fallimento - e salva l'ipotesi, non attuale, di autorizzazione all'esercizio provvisorio -, cessa l'attività dell'impresa, mentre la disponibilità e l'amministrazione dei beni passa dall'imprenditore alla curatela fallimentare. Nessuna continuità è dunque giuridicamente riscontrabile - anche ai fini dell'IVA, per quanto qui interessa - fra gestione dell'imprenditore (prima del fallimento) ed amministrazione fallimentare, essendo mutati, per effetto della dichiarazione di fallimento, il contribuente ed il soggetto responsabile della gestione.

In considerazione di tali effetti, il menzionato articolo 74 bis, primo comma, attribuisce al curatore alcuni obblighi, inerenti ad operazioni soggette ad IVA compiute dall'imprenditore prima della dichiarazione di fallimento (purché i termini non siano ancora scaduti) e, fra l'altro, quello di presentare la dichiarazione prevista dalla stessa norma, per le operazioni registrate nella parte dell'anno solare anteriore al fallimento, con tutti gli allegati e le indicazioni prescritti per la dichiarazione annuale. Il secondo comma, invece, impone al curatore l'osservanza della disciplina dell'IVA riguardo agli atti tassabili compiuti in costanza della procedura concorsuale, riferibili all'amministrazione fallimentare.

La dichiarazione del curatore, prevista dall'articolo 74 bis, primo comma, ha quindi certamente la funzione di "fotografare" la situazione IVA dell'imprenditore al momento della dichiarazione di fallimento; ma, proprio in virtù di tale finalità "conclusiva", per così dire, e della documentazione che deve accompagnarla, essa è equiparabile non alle denunce periodiche del contribuente in bonis, bensì a quella che segnala la cessazione dell'attività (Cass. nn. 4104/2002, 13091/1992); nettamente e definitivamente interrotta, nel caso, per effetto della dichiarazione di fallimento dato che, anche in ipotesi di esercizio provvisorio, responsabile degli adempimenti è pur sempre il curatore - art. cit., 2° c. - e che, nell'eventualità di ritorno in bonis dell'imprenditore fallito, la frattura creata nella gestione precedente dalla dichiarazione di fallimento non potrebbe comunque, ai fini e nei limiti del discorso sull'IVA, considerarsi superata.

Una volta equiparata, per le ragioni suesposte, la dichiarazione di fallimento alla cessazione di attività dell'impresa, il diritto del curatore fallimentare al rimborso dell'imposta versata in eccedenza dall'imprenditore deriva dall'articolo 30, 2° c., u.p., D.P.R. n. 633/1972, che attribuisce senz'altro tale diritto "in caso di cessazione dell'attività". Allo stesso modo, e specularmente, la dichiarazione ex articolo 74 bis abilita l'ufficio IVA, nel caso in cui accerti un debito d'imposta, all'insinuazione del corrispondente credito nel passivo fallimentare.

Le contrarie argomentazioni dell'amministrazione ricorrente non resistono, alla luce del tenore letterale e della ratio, sopra accolta, delle due norme da ultimo citate.

In particolare, e per quanto riguarda il primo motivo, il rimborso al curatore fallimentare non può essere considerato una forma di favore ingiustificato, posto che esso sarebbe ugualmente dovuto (se sussista il credito) a tutte le imprese che cessino, per qualsiasi causa, la loro attività. La questione, pertanto, si pone in altri termini, ossia sulla qualificazione della dichiarazione di fallimento come uno dei casi di cessazione dell'attività dell'impresa; la motivata risposta affermativa al quesito è stata espressa sopra, in conformità a precedente giurisprudenza (Cass. nn. 4104/2002, 13091/1992), cui il collegio aderisce.

Con riferimento ad entrambi i motivi, è poi palesemente erronea l'affermazione di non indispensabilità del rimborso, per possibile compensazione fra crediti IVA dell'imprenditore e successivi debiti d'imposta da parte del fallimento giacché - ferma restando la tassabilità delle cessioni di beni compiute nel corso della procedura concorsuale (Cass. nn. 2587/1992, 3117/1984) - la possibilità di tale compensazione è esclusa per effetto dell'interruzione dell'attività dell'impresa a causa del fallimento e dell'affermata diversità dei soggetti contribuenti (imprenditore/curatela fallimentare).

In questi sensi, la pretesa dell'ufficio, di sostituire il rimborso del credito d'imposta con la detrazione di esso dalla successiva dichiarazione annuale del curatore, oltre che illegittima per le ragioni dette, sarebbe causa di possibile pregiudizio per l'amministrazione fallimentare, che rimarrebbe esposta al rischio di non recuperare tale credito, se una dichiarazione ulteriore non fosse necessaria per mancanza di operazioni assoggettabili ad IVA.

Il ricorso, pertanto, deve essere rigettato.

Nulla si deve disporre in ordine alle spese di questo giudizio di legittimità, perché la parte vittoriosa non si è costituita tempestivamente né è stata presente in udienza.

P.Q.M.

La Corte di Cassazione, rigetta il ricorso.

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

1° luglio 2003, n. 10349

Pres. Altieri – Est. Schirò - P.M. Sorrentino (diff.)

Fallimento ACEI S.r.l. c. Ministero delle Finanze

Dichiarazione di fallimento – Dichiarazione dei redditi – Chiusura fallimento –
Decorrenza termine finale

In caso di fallimento la dichiarazione dei redditi relativa al periodo fallimentare (inizio procedura – fine procedura) deve essere presentata entro dieci mesi dalla chiusura del fallimento.

La dichiarazione in oggetto deve ricomprendere tutte le operazioni economiche riferite a tale periodo e facenti capo al fallimento. La norma tributaria si limita a prevedere il termine ultimo, ma non anche quello iniziale per adempiere e pertanto l'obbligo tributario può ritenersi adempiuto in modo legittimo ed efficace anche con dichiarazione presentata prima della formale chiusura della procedura, ai sensi dell'art. 119 della legge fallimentare, purché sussista o una specifica esigenza della procedura o un oggettivo interesse della massa dei creditori e, da un lato, siano stati definiti tutti i rapporti pendenti e, dall'altro, siano noti al curatore tutti gli elementi che compongono il reddito da dichiarare. (Massima non ufficiale)

La Corte ecc. (*Omissis*)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il curatore del Fallimento ACEI S.r.l., dopo aver ultimato le operazioni fiscalmente rilevanti connesse alla procedura, presentava in data 13 agosto 1991 la dichiarazione dei redditi finale prevista dall'art. 10 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, chiedendo contestualmente il rimborso delle ritenute operate sugli interessi maturati sul deposito bancario intestato alla procedura, ammontanti a £ 13.656.000.

Il centro di servizio delle Imposte dirette di Bologna negava il rimborso, assumendo che la dichiarazione dei redditi era priva di efficacia perché presentata prima dell'emissione del decreto di chiusura del fallimento ed eccependo l'esistenza di crediti erariali per un importo di £ 109.170.151, che, in presenza di un nuovo elemento dell'attivo, consistente nel rimborso conseguente alla dichiarazione finale, avrebbe potuto essere oggetto di riscossione coattiva in base agli articoli 45 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Avverso il diniego del rimborso da parte dell'Ufficio, il Fallimento ACEI S.r.l. adiva la Commissione tributaria di primo grado di Parma, la quale accoglieva il ricorso, disponendo il rimborso del credito e degli accessori.

Proponeva appello l'Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Parma, deducendo che:

1. l'art. 125 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 individua nell'inizio e nella chiusura del procedimento concorsuale il termine iniziale e finale del periodo di imposta oggetto della dichiarazione finale effettuata dal fallimento;
2. la compensazione è ammessa nel corso della procedura concorsuale in base all'art. 56 della legge fallimentare e, a procedura conclusa, in forza dell'art. 1241 c. c. e dell'art. 120 della legge fallimentare;
3. l'art. 73 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 era stato erroneamente applicato dalla commissione tributaria di primo grado in luogo dell'art. 125 del D.P.R. 917/1986.

La Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna respingeva l'appello, così motivando:

1. per chiusura del fallimento doveva intendersi la conclusione delle operazioni poste in essere per la definizione di tutti i rapporti giuridico-economici, indipendentemente dall'emissione di un formale provvedimento di chiusura;
2. non ricorrevano i presupposti della compensazione, in quanto la somma di cui il fallimento aveva chiesto il rimborso non era un credito della società fallita, verso cui l'erario vantava il credito opposto in compensazione, ma un credito della massa del fallimento, che, in caso di compensazione, avrebbe visto compromesse le proprie ragioni di credito.

Ha proposto ricorso per cassazione il Ministero delle finanze sulla base di due motivi. Il Fallimento ... S.r.l. ha resistito con controricorso, illustrato con memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Va preliminarmente rilevato che l'avviso dell'udienza di discussione è stato tardivamente comunicato all'avvocato della controricorrente l'8 gennaio 2003; tuttavia l'irregolarità della comunicazione è rimasta sanata dalla partecipazione alla discussione del difensore del Fallimento ... S.r.l., che nulla ha eccepito al riguardo (Cass. S.U. 25 giugno 2002, n. 9232).

Con il primo motivo il Ministero delle finanze denuncia violazione dell'art. 125 del D.P.R. 917/1986 e dell'art. 10, comma 4, del D.P.R. 600/1973, con riferimento agli articoli 119 e 120 della legge fallimentare.

Osserva al riguardo il ricorrente che - con riferimento alla disposizione dell'art. 10, comma 4, del D.P.R. 600/1973, che fissa in quattro mesi dalla chiusura del fallimento il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi finale - non può condividersi la tesi del giudice di secondo grado, secondo il quale per chiusura del fallimento deve intendersi non il momento in cui viene emesso il decreto di chiusura della procedura concorsuale, ma quello in cui si concludono le operazioni per la definizione di tutti i rapporti giuridico-economici, con la conseguente individuazione del complesso delle operazioni generatrici del reddito da assoggettare all'imposta. Tale interpretazione, infatti, non terrebbe conto che, in base a quanto stabilito dall'art. 125, comma 2, del D.P.R. 917/1986, in caso di fallimento il periodo di imposta inizia e termina con l'apertura e la chiusura della procedura

concorsuale e che il fallimento si chiude con un atto formale, ossia con decreto motivato di chiusura da parte del tribunale (art. 119 della legge fallimentare).

Il motivo è infondato, anche se per ragioni di diritto in parte diverse da quelle addotte nella sentenza di appello, la cui motivazione deve pertanto essere corretta, secondo quanto disposto dall'art. 384, comma 2, c. p.c..

L'art. 10, comma 4, del D.P.R. 600/1973, nel disporre che in caso di fallimento la dichiarazione dei redditi relativa allo stato finale delle operazioni della procedura deve essere presentata entro quattro mesi dalla chiusura del fallimento, fissa soltanto il termine ultimo per effettuare la dichiarazione, ma non prevede un termine iniziale e soprattutto non stabilisce l'invalidità o l'inefficacia della dichiarazione eventualmente presentata prima della formale chiusura del fallimento.

Analogamente, l'art. 125, comma 2, del D.P.R. 917/1986 - secondo il quale "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" - fissa in generale al momento di chiusura del fallimento il termine finale del periodo di imposta da prendere in considerazione per la determinazione del reddito d'impresa, ma non esclude che tale termine possa essere in concreto determinato anticipatamente.

Entrambe le disposizioni vanno poi coordinate con l'art. 18, comma I, del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42, in forza del quale "in caso di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa il reddito d'impresa, di cui al comma 1 e quello di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 125 del Testo Unico, risultano dalle dichiarazioni iniziale e finale che devono essere presentate dal curatore o dal commissario liquidatore a norma dell'art. 10, commi primo, secondo e quarto, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".

Dall'interpretazione complessiva di tali norme si evince che la dichiarazione finale del curatore è funzionale all'esatta determinazione della differenza tra il residuo attivo e il patrimonio iniziale della società ed ha come presupposto il compimento di tutte le operazioni che sono necessarie alla definizione dei rapporti giuridico-economici facenti capo al fallimento e che concorrono alla formazione del reddito da dichiarare.

I presupposti della dichiarazione del curatore devono essere sicuramente esistenti al momento della formale chiusura del fallimento, non potendosi altrimenti adottare il decreto del tribunale previsto dall'art. 119 della legge fallimentare, ma possono venire a completa esistenza prima di detta formale chiusura e in tal caso non vi è motivo, in mancanza di un'espressa previsione di legge, per ritenere illegittima o inefficace la presentazione della dichiarazione finale dei redditi solo perché effettuata, in presenza di una specifica esigenza della procedura o di un oggettivo interesse della massa dei creditori ed essendo stati definiti tutti i rapporti riguardanti il fallimento, prima della formale chiusura della procedura e con riferimento a un termine finale di periodo d'imposta anticipato rispetto a quello - correlato in generale alla chiusura del fallimento per la tendenziale coincidenza tra definizione dei rapporti riguardanti il fallimento e la chiusura formale della procedura - stabilito dall'art. 125 del D.P.R. 917/1986.

Diversa è ovviamente l'ipotesi - che però non ricorre nel caso di specie, secondo quanto risulta dalla sentenza impugnata e dalla esposizione del fatto compiuta dallo stesso Ministero delle finanze - che la dichiarazione finale presentata prima della formale chiusura del fallimento sia incompleta, inesatta, o non veritiera, in quanto redatta

antecedentemente al completamento delle operazioni necessarie alla definizione di tutti i rapporti giuridico-economici facenti capo al fallimento e alla esatta determinazione del reddito da assoggettare ad imposta. Compete sempre all'ufficio finanziario infatti, sulla base dei poteri di accertamento riconosciutigli dalla legge, controllare la dichiarazione dei redditi finale presentata dal curatore fallimentare per rilevare omissioni e incompletezze, che nel caso di specie dovranno essere valutate previa verifica dell'esistenza dell'indefettibile presupposto della definizione di tutti i rapporti giuridico-economici riferibili al fallimento.

Deve pertanto ritenersi che:

a) la disposizione di cui all'art. 10, comma 4, del D.P.R. 600/1973 non preclude la possibilità che la dichiarazione dei redditi finale, concernente il reddito d'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della procedura concorsuale, sia presentata anche prima della chiusura del fallimento, nel caso in cui siano state definiti tutti i rapporti giuridico-economici facenti capo al fallimento e siano noti al curatore del fallimento tutti gli elementi che compongono il reddito da dichiarare;

b) la dichiarazione finale presentata prima della chiusura del fallimento non può, soltanto per tale ragione, essere considerata inefficace dall'Amministrazione finanziaria.

Con il secondo motivo il Ministero delle finanze denuncia violazione dell'art. 120 della legge fallimentare e dell'art. 94 del D.P.R. 917/1986.

Al riguardo il ricorrente deduce che:

1 - poiché la dichiarazione finale deve essere presentata entro quattro mesi dal decreto formale di chiusura del fallimento, i relativi risultati non riguardano più il fallimento, ma la società tornata in bonis e il credito evidenziato dal fallimento resta sottratto alla procedura concorsuale, salva la riapertura del fallimento secondo quanto stabilito dall'art. 121 della legge fallimentare;

2 - pertanto, chiuso il fallimento, l'Erario potrebbe opporre in compensazione il proprio maggior credito vantato nei confronti della società in bonis, come consentito dall'art. 120, comma 2, della legge fallimentare, in forza del quale, chiuso il fallimento, i creditori riacquistano il libero esercizio delle azioni verso il debitore per la parte non soddisfatta dei loro crediti per capitale e interessi.

Anche questo motivo è infondato.

In primo luogo la censura si basa su di un presupposto di diritto - la previsione di un termine iniziale, coincidente con la data di chiusura del fallimento, prima del quale la presentazione della dichiarazione dei redditi finale è inefficace - già disatteso esaminando il primo motivo di ricorso.

Deve essere comunque esclusa l'ammissibilità della compensazione richiesta dal Ministero ricorrente, che ha per oggetto, diversamente da quanto stabilito dagli articoli 1241 c. c. e 56 della legge fallimentare, rapporti di credito-debito intercorrenti tra soggetti diversi. Infatti il credito opposto in compensazione dall'Erario ha come soggetto passivo la società fallita una volta tornata in bonis, mentre il credito fatto valere dal fallimento nei confronti dell'Erario è un credito della massa, la cui estinzione per compensazione, secondo l'eccezione mossa dall'Amministrazione finanziaria, pregiudicherebbe illegittimamente i creditori concorsuali per violazione del principio di parità di trattamento.

Il ricorso non merita pertanto accoglimento, ma ricorrono giusti motivi per la compensazione delle spese processuali relative al presente grado di giudizio.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese processuali del presente grado di giudizio.

Premessa

Appare interessante analizzare le due sentenze della Corte Suprema sopra riportate dal momento che, anche se affrontano questioni diverse di diritto tributario, sono sentenze che sembrano uniformarsi ad un'impostazione comune, concordemente volta a contrastare posizioni ormai consolidate dell'Amministrazione Finanziaria in materia, da un lato, di rimborsi I.V.A. e, dall'altro, di termine finale dal quale fare discendere l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi in presenza di fallimento o liquidazione coatta amministrativa. Gli argomenti trattati dalle due sentenze assumono, entrambi, un ruolo centrale per quanto riguarda il recupero dei crediti tributari sorti antecedentemente l'inizio della procedura concorsuale (relativamente alla problematica I.V.A.) ed ai crediti tributari sorti durante la fase liquidatoria.

Prima di procedere nel commento è opportuno ricordare che il curatore deve presentare ai fini I.V.A., ex art. 74 bis del Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633, entro quattro mesi dalla dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, un'apposita dichiarazione (con le indicazioni e gli allegati di cui agli artt. 28 e 29 del D.P.R. 633/1972), relativamente alle operazioni registrate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di fallimento, o di liquidazione coatta amministrativa. L'Amministrazione Finanziaria ha avuto più volte modo di esprimersi, con circolari e risoluzioni, sul modo di considerare questa dichiarazione e sul fatto che essa non sia equiparabile alla dichiarazione annuale I.V.A., nonostante che l'art. 74 bis del D.P.R. 633/1972 richiami l'art. 28 (dichiarazione annuale I.V.A.) del medesimo D.P.R. per definirne il contenuto. L'Amministrazione Finanziaria nella risoluzione 181/E del 12 luglio 1995 definisce la dichiarazione prevista dall'art. 74 bis "*non assimilabile alla dichiarazione annuale ex art. 28 (pur essendo richiamata tale norma per definirne il contenuto)*".

Il richiamo operato dal comma 1° 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, secondo l'Amministrazione Finanziaria, 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'esistenza di un eventuale saldo a debito ovvero a credito.

Nell'ipotesi in cui dalla dichiarazione di cui all'art. 74 bis risulti un'eccedenza d'imposta a credito, il curatore fallimentare, qualora effettui cessioni di beni, 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.

In presenza delle condizioni previste dall'art. 30 del medesimo D.P.R. il curatore potrà richiedere il rimborso del credito IVA, se ed in quanto emergente dalla dichiarazione annuale, che riassume la contabilità dell'intero periodo di imposta e "*comunque in caso di*

cessazione dell'attività". La cessazione dell'attività ai fini I.V.A. non è strettamente collegata all'emanazione del decreto di chiusura del fallimento o della liquidazione coatta amministrativa, ma all'ultimazione delle operazioni di liquidazione dell'azienda (e quindi all'ultimazione di tutte le operazioni rilevanti ai fini I.V.A.), così che la dichiarazione di cessazione dell'attività e la conseguente dichiarazione annuale possono essere presentate prima del decreto di chiusura emanato dal tribunale.

Utile per il commento della seconda sentenza, invece, è comprendere il termine concesso dalla normativa ed il *dies a quo* dal quale fare decorrere i dieci mesi per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al c.d. maxi periodo (inizio – fine procedura). Anche in questo caso la problematica è connessa alla precedente per il fatto che, come previsto dalla normativa secondaria emanata dal Ministero competente, la procedura si troverebbe penalizzata dal fatto che eventuali crediti d'imposta (maturati nel periodo) sono sistematicamente persi per il fatto che, dovendo presentare l'unica dichiarazione dei redditi successivamente al decreto di chiusura emanato dal tribunale, qualsiasi credito verso l'erario non potrà andare a beneficio dei creditori insinuati. Il credito verso l'erario è nella maggior parte dei casi costituito dalle ritenute, operate ai sensi dell'art. 26 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, sugli interessi attivi dei depositi intestati alle procedure concorsuali.

L'Amministrazione Finanziaria, con la circolare n. 26 del 22 marzo 2002, ha ribadito che all'espressione "chiusura del fallimento", non può essere attribuito un significato diverso da quello civilistico di cui all'art. 119 della legge fallimentare, che recita: "*La chiusura del fallimento è dichiarata con decreto motivato del tribunale.....*" e quindi per l'Amministrazione la data di chiusura non può essere fatta risalire che al momento in cui sono state chiuse tutte le operazioni poste in essere per la definizione di tutti i rapporti giuridico-economici¹.

Chiusura del fallimento correlato alle problematiche tributarie

Appare alquanto incomprensibile come o perché da parte di una stessa Amministrazione possano esservi due diversi modi di intendere il concetto di chiusura del fallimento relativamente a problematiche di carattere tributario. Come abbiamo detto, infatti, non è chiaro perché, per quanto riguarda l'I.V.A., la cessazione (e quindi l'inizio del termine per la presentazione della rispettiva dichiarazione) possa essere considerata attuata quando sono cessate tutte le operazioni attive e passive rilevabili ai fini di quel tributo², mentre per le imposte dirette si debba fare riferimento esclusivamente al decreto di chiusura emanato dal tribunale. Limitatamente a questa ultima problematica, poi, la stessa Amministrazione sembra contraddirsi avendo, anche se con provvedimenti³ datati

¹ A favore di questa tesi, M. Miccinesi, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, pag. 221. S. Zenati e L. Mandrioli, *I tributi nel fallimento*, Milano, 2000, pag. 161-162. Poddighe – Risaliti, *Imposte sui redditi ed IRAP nel fallimento*, Milano, 1999, seconda ed., pag. 48. Quatraro – D'Amora, *Le problematiche tributarie del fallimento*, in *Il curatore fallimentare*, Milano, 1999, seconda ed. pag. 4694. R. Portale, *Imposta sul Valore Aggiunto, Disposizioni per il fallimento e la liquidazione coatta amministrativa*, in *Cd-rom Codice Tributario, Il Sole 24 ore*.

Contro questa tesi e conformi alla sentenza in commento vi è della dottrina minoritaria, Falsitta, *La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Padova, 1986, pag. 35-37. Oldoini, *Le imposte dirette nel fallimento dell'imprenditore*, in *Diritto e pratica tributaria*, I, 1977, pag. 250.

² Art. 35, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;

³ Risoluzione n. 9/294 del 1977 e Risoluzione Min. Fin. Dir. Gen. Imposte 14-06-1982, n. 7/1806 (...Si precisa infine che la chiusura del fallimento deve intendersi riferita, come già precisato nella risoluzione 1-4-1977 n. 9/294, non tanto al momento di chiusura della procedura concorsuale, quanto alla data di chiusura delle operazioni poste in essere per la definizione di tutti i rapporti giuridico-economici), in *Codice Tributario*, Cd-rom, Il Sole 24ore.

nel tempo, individuato il momento della chiusura del fallimento con quello della definizione di tutti i rapporti giuridico-economici i quali vengono considerati cessati anche prima del decreto di chiusura della procedura.

Tutto sommato appare poco comprensibile che, seppur in momenti diversi per la diversa tipologia di tributo, non possa considerarsi cessata l'attività ai fini delle imposte dirette nel momento in cui sono cessate tutte le operazioni rilevabili ai fini economici e quindi nel momento in cui sono venuti meno i rapporti giuridico-economici che interessano o rilevano ai fini impositivi, senza dover attendere il decreto di chiusura della procedura emanato dal tribunale. Questo modo di far valere il termine della chiusura del fallimento da parte dell'Amministrazione Finanziaria causa una lesione della *par condicio* per il fatto che quel credito eventuale resterà nella titolarità dell'imprenditore fallito, nei confronti del quale i creditori non soddisfatti potranno intraprendere la sola azione civile, *post* fallimento, per il recupero dei crediti residui.

La dichiarazione di fallimento come cessazione dell'attività d'impresa.

Con una precedente sentenza⁴ la Suprema Corte aveva avuto modo di esprimersi sul medesimo argomento ed anche in tale situazione aveva affermato che la dichiarazione del curatore, prevista dall'art. 74 bis, primo comma, ha la funzione di fotografare la situazione dell'imprenditore al momento della dichiarazione di fallimento ed è equiparabile non alle denunce periodiche I.V.A. del contribuente *in bonis* ma ha la funzione di dichiarazione finale per cessazione di attività.

E' proprio sulle medesime motivazioni della suaccennata sentenza che la Suprema Corte anche in questa decisione ha confermato il proprio indirizzo ed ha:

- a) equiparato la dichiarazione di fallimento alla cessazione dell'attività e quindi sancito l'individuazione del momento in cui sorge il diritto per richiedere il rimborso I.V.A. ex art. 30 D.P.R. 633/1972⁵;
- b) equiparato la dichiarazione ex art. 74 bis alla dichiarazione annuale ordinaria;
- c) stabilito l'illegittimità a detrarre dalle successive liquidazioni il credito d'imposta determinato alla data del fallimento⁶;
- d) fornito una raccomandazione a non comportarsi diversamente da questo indirizzo in quanto l'amministrazione fallimentare nell'ipotesi – illegittima - di riportare il credito alle successive liquidazioni se non avesse necessità di un'ulteriore dichiarazione per mancanza di operazioni assoggettabili ad I.V.A., sarebbe esposta al rischio di non recuperare tale credito.

La Suprema Corte imposta la propria argomentazione sul presupposto che la sentenza di fallimento costituisca, ai fini tributari e nel caso di specie in materia di I.V.A., cessazione dell'attività e che quindi da questo momento in poi le operazioni poste in essere dal curatore devono considerarsi effettuate da un nuovo soggetto tributario che non ha alcun collegamento fiscale con la posizione dell'imprenditore fallito. In conseguenza di questo ragionamento la Suprema Corte sancisce il fatto che l'eventuale credito I.V.A., ante

⁴ Cassazione civile, sez. V, 22-03-2002, n. 4104 - Pres. Altieri E - Rel. Graziadei G - P.M. Destro C (conf.) - Min. Finanze c. Fall. Pozzi, in *Codice Tributario*, Cd-rom, Il Sole 24ore.

⁵ Cassazione civile, sez. I, 10-12-1992, n. 13091, in *Codice Tributario*, Cd-rom, Il Sole 24ore.

⁶ Cassazione civile, sez. I, 04-03-1992, n. 2587, in *Codice Tributario*, Cd-rom, Il Sole 24ore.

procedura, portato in compensazione nella successiva liquidazione periodica sia illegittimo e quindi l'unica via per il recupero di tale credito sia la richiesta a rimborso, sulle risultanze riportate nella dichiarazione ex art. 74 bis che viene a tutti gli effetti equiparata alla dichiarazione ordinaria annuale e per conseguenza legittima l'istanza al rimborso ex art. 30 del D.P.R. 633/1972.

Equiparare la sentenza dichiarativa di fallimento alla cessazione dell'attività appare una presa di posizione forte e sinceramente, come molta parte della dottrina sostiene⁷, non corretta anche per il fatto che non può considerarsi come cessazione di un'impresa la sola sostituzione del soggetto rappresentante l'impresa fallita con un nuovo soggetto, seppur nominato dal tribunale. Un simile ragionamento, applicato a situazioni consimili, potrebbe portare a dire che anche in fase di liquidazione volontaria c'è cessazione dell'attività, perché viene sostituito il soggetto rappresentante l'impresa con un nuovo soggetto liquidatore, seppur questa volta nominato dall'assemblea, oppure che si ha un nuovo soggetto tributario nell'ipotesi in cui il tribunale nomina un liquidatore giudiziale nei casi previsti dal codice civile.

In pratica, volere considerare la dichiarazione di fallimento come momento spartiacque tra un periodo tributario e il successivo è ovviamente corretto, ma considerare questo momento come momento in cui, con una specie di metamorfosi, si abbia addirittura la cessazione dell'impresa con una successiva nuova apertura appare fuori da qualsiasi schema di carattere tributario. Volendo analizzare la più volte richiamata dichiarazione ex art. 74 bis, il fatto di equipararla alla dichiarazione annuale appare, a prescindere da tutta la normativa secondaria emanata dal competente Ministero, qualcosa che non collima con la logica, anche per il fatto che se si voleva equipararla alla dichiarazione annuale bastava che lo si dicesse espressamente, viceversa si è voluto inserire questo modello proprio per fotografare la situazione creditoria o debitoria dell'impresa fallita, in modo che l'erario ne potesse essere informato e per conseguenza potesse adottare i provvedimenti del caso.

Tutto questo non significa che non sia corretta l'impostazione data dalla Suprema Corte, ma tale segnale dovrebbe soltanto costituire un monito per il legislatore, l'unico chiamato ad emanare una normativa quanto meno più chiara. L'autorevolezza della Suprema Corte, con le due pronunce, ha determinato la necessità di comprendere meglio il percorso che dovrà seguire il curatore, alla luce anche del fatto che l'eventuale credito portato in compensazione nelle liquidazioni successive alla dichiarazione di fallimento sia da considerarsi illegittimo.

La cessazione dei rapporti giuridico-economici segnano il *dies a quo*.

Come per l'I.V.A., anche per le imposte dirette con questa sentenza si giustifica il fatto che per "chiusura del fallimento" si intenda non il decreto emanato dal tribunale ex art. 119 L.F., ma la cessazione dei rapporti giuridico-economici. Ovviamente una simile statuizione stravolge quello che è stato fino ad oggi il concetto di chiusura del fallimento, per la maggior parte della dottrina e per l'Amministrazione finanziaria, chiusura dalla quale fare decorre il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi del così detto maxi periodo (inizio – fine procedura anche in presenza di esercizio provvisorio).

La dichiarazione dei redditi finale, in caso di fallimento o liquidazione coatta amministrativa, esprime il "*reddito d'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la*

⁷ S. Zenati e L. Mandrioli, *I tributi nel fallimento*, IPSOA, 2000, pag. 144. Vedi anche M. Miccinesi, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, pag. 38.

*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*⁸. Questa dichiarazione dei redditi, a seguito delle modifiche intervenute con effetto dal 1° gennaio 2002⁹, “*deve essere presentata, anche se si tratta di imprese individuali, dal curatore o dal commissario liquidatore, rispettivamente entro [dieci] mesi dalla ... chiusura del fallimento e della liquidazione...*”¹⁰. Come abbiamo avuto modo di accennare la Suprema Corte ha avuto modo di esprimersi per individuare il termine dal quale fare decorrere la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Pur causando motivo di disaccordo tra gli operatori per l'impossibilità di recuperare il credito che emerge da tale dichiarazione, la maggior parte della dottrina ha sempre sostenuto che il *dies a quo* sia la data di emanazione del decreto di chiusura del fallimento da parte del tribunale e quindi nessuna assimilazione poteva essere fatta con quanto si è disposto in materia I.V.A. secondo la quale la cessazione dell'attività ex art. 35 D.P.R. 633/1972 e la successiva dichiarazione finale possono essere presentate anche prima del decreto emanato dal tribunale.

La sentenza della Suprema Corte così come le decisioni della Commissione Provinciale e della Commissione Regionale hanno fatto leva sul fatto che i presupposti per la presentazione della dichiarazione dei redditi devono essere esistenti al momento della formale chiusura del fallimento, non potendosi altrimenti adottare il decreto del tribunale previsto dall'art. 119 della legge fallimentare. Ciò non costituisce motivo, in mancanza di un'espressa previsione di legge, per ritenere illegittima o inefficace la presentazione della dichiarazione finale dei redditi avendo già definito tutti i rapporti riguardanti il fallimento, prima della formale chiusura della procedura.

Tale interpretazione appare corretta e non ostativa di alcuna specifica norma tributaria oltre a permettere al curatore di presentare istanza per il rimborso delle eventuali imposte a credito emergenti dalla dichiarazione dei redditi finale.

La più volte citata circolare ministeriale del 22 marzo 2002, n. 26 esclude qualsiasi possibilità per il curatore di presentare tale dichiarazione prima del decreto del tribunale, intendendo nella sua accezione strettamente civilistica il concetto di “chiusura del fallimento”, contenuto nell'art. 5, comma 4°, del D.P.R. n. 322/1998 e quindi anche il momento in cui fare coincidere il termine dei dieci mesi per la presentazione della dichiarazione dei redditi debba decorrere dal decreto del tribunale di cui all'art. 119 della legge fallimentare.

L'Amministrazione finanziaria non potrà non tenere conto di una sentenza ben motivata e che appare equa e corretta nella giusta interpretazione delle norme che regolano la materia. E' giusto che in una procedura di carattere liquidatorio concorsuale debbano esserci delle regole diverse in modo che la procedura possa recuperare tutto l'attivo esistente prima dell'inizio del procedimento e l'attivo sorto durante la procedura liquidatoria in modo da poter distribuire tutto il ricavabile nel concorso apertosi tra i creditori. E' per questo che recuperare in procedura delle somme che altrimenti andrebbero a beneficio dell'imprenditore fallito tornato *in bonis* costituisce un punto fermo dal quale non si debba prescindere.

⁸ Art. 183 (già 125) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

⁹ D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435 che ha apportato correzioni al D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

¹⁰ Art. 10, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Considerazioni finali

Che vi sia necessità di coordinare tutte le norme di carattere tributario in tema di procedure concorsuali, anche da quanto emerge dalle sopra commentate sentenze della Suprema Corte, è qualcosa di evidente come evidente è che debbano essere inserite delle norme specifiche per le procedure concorsuali che tengano conto della particolarità della procedura e dello scopo che la medesima si prefigge. Per quanto concerne i crediti derivanti dall'I.V.A. (oggetto della prima sentenza in commento) ci appare alquanto improbabile che possa essere scissa la posizione tributaria del soggetto fallito tra l'ante ed il post procedura, il tutto per poter giustificare una improbabile chiusura della posizione tributaria a giustificazione dell'individuazione dei presupposti di cui all'art. 30 del D.P.R. 633/1972. Se dobbiamo diversamente permettere alla procedura di recuperare le eventuali somme a credito ante procedura basterebbe, senza trovare alchimie tributarie prive di giustificazione, integrare con una frase il secondo comma del citato art. 30 nel seguente modo “ *Se dalla dichiarazione annuale risulta che l'ammontare detraibile di cui al n. 3) dell'articolo 28 , aumentato delle somme versate mensilmente, è superiore a quello dell'imposta relativa alle operazioni imponibili di cui al n. 1) dello stesso articolo, il contribuente ha diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo , ovvero di chiedere il rimborso nelle ipotesi di cui ai commi successivi e comunque in caso di cessazione di attività equiparabile anche l'ipotesi di fallimento o liquidazione coatta amministrativa*”.

La soluzione individuata dalla Suprema Corte con la seconda sentenza in commento, in materia di imposte dirette, appare coerente e non lesiva dei principi del diritto tributario inserendosi con le proprie argomentazioni in uno spazio privo di legislazione specifica. Avere individuato nella cessazione di qualsiasi rapporto giuridico economico il *dies a quo* dal quale fare decorrere il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi è corretto oltre a permettere l'incasso dell'eventuale credito tributario e la devoluzione del controvalore ai creditori prima del riparto finale. La soluzione alternativa potrebbe essere l'introduzione di una norma specifica, che recepisca l'esenzione da ritenute in acconto sulle rendite legate a procedure concorsuali.

Eros Ceccherini

Commercialista – Revisore Contabile in Firenze

Dottore in Giurisprudenza e Dottore in Sociologia economica