



**ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI  
DI MODENA**

## **COMMISSIONE DI STUDIO PROCEDURE CONCORDATARIE**

**Gruppo di lavoro**

**“Chiusura del fallimento in pendenza di giudizi”**

dott. Giovanni Marendon (coordinatore del gruppo)

avv. Matteo Marendon

Settembre 2020

## **SOMMARIO**

<b>Condizioni di applicabilità</b>	<b>pag. 3</b>
<b>Novero di liti pendenti di cui all'art. 118, secondo comma, I. fall</b>	<b>pag. 4</b>
<b>Attività in capo al curatore nella fase di pre-chiusura in ipotesi di cui all'art. 118 secondo comma, I. fall</b>	<b>pag. 6</b>
<b>Provvedimento di chiusura e cancellazione dal Registro delle Imprese della società</b>	<b>pag. 8</b>
<b>Tematiche fiscali - profili fiscali inerenti le imposte dirette</b>	<b>pag. 11</b>
<b>Tematiche fiscali – profili fiscali inerenti le imposte indirette e le ritenute</b>	<b>pag. 14</b>
<b>Attività in capo al curatore nella fase post chiusura in ipotesi di cui all'art. 118 secondo comma, I. fall</b>	<b>pag. 16</b>

## **Condizioni di applicabilità**

Con il D.L. 27 giugno 2015 n. 83 il Legislatore ha modificato, come noto, l'art. 118 l. fall., prevedendo che si possa addivenire alla chiusura di un fallimento in presenza di giudizi ancora pendenti. La suddetta fattispecie ha rappresentato senza dubbio una delle più importanti modifiche in tema fallimentare, se non altro per la portata della norma medesima.

Il novellato secondo comma dell'art. 118 l. fall. prevede infatti che la chiusura della procedura di fallimento nel caso di cui al n. 3, ovvero quando sia compiuta la ripartizione finale dell'attivo, 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, fino alla definitiva conclusione della lite. E' poi il successivo art. 120, ultimo comma, l. fall. che disciplina che nell'ipotesi di chiusura in pendenza di giudizi, il Giudice delegato e il curatore restano in carica ai soli fini di quanto ivi previsto.

Anche il Legislatore italiano ha inteso uniformarsi alla normativa presente in ambito comunitario, in tema di ragionevole durata delle procedure fallimentari, dopo essere intervenuto con la Legge 24/03/2001 n. 89, nota come Legge Pinto, modificata poi dall'art. 55 del DL 22/06/2012 n. 83, cosiddetto Decreto sviluppo del Governo Monti, la quale aveva statuito che la lunghezza di un processo diventi "irragionevole" qualora superi i sei anni.

La portata innovatrice della norma è pertanto notevole e occorre valutare l'impatto della stessa sia in ambito civilistico che fiscale.

Numerose sono le questioni inerenti la possibilità di chiusura del fallimento in presenza di giudizi ancora pendenti: il novero dei giudizi pendenti che possono non impedire la chiusura anticipata del fallimento, la fattispecie di chiusura della società presso il Registro delle Imprese e la successiva imputazione dei risultati relativi ai giudizi pendenti (tanto attivi quanto passivi) ed il loro trattamento fiscale.

### **Novero di liti pendenti di cui all'art. 118, secondo comma, I. fall**

Dal combinato disposto degli artt. 43 I. fall. e 118 I. fall. parrebbe lecito annoverare tra i giudizi pendenti che non impediscono la chiusura anticipata del fallimento solo quelli aventi ad oggetto i diritti del fallito preesistenti al fallimento e le azioni che derivano dalla procedura medesima, quali a titolo esemplificativo azioni revocatorie e azioni dichiarative di inefficacia dei pagamenti. La giurisprudenza di merito ha ritenuto annoverare tra le liti per le quali il curatore può chiedere l'estinzione anticipata del fallimento anche le seguenti fattispecie: presenza di crediti esistenti tra procedure e presenza di crediti fiscali in attesa di rimborso, fattispecie che non sarebbero propriamente giudizi pendenti, ma per analogia potrebbero ritenersi tali.

Sul punto preme evidenziare come le indicazioni fornite dal Tribunale di Milano<sup>1</sup> abbiano previsto che si sia in presenza di "liti pendenti", in relazione a *"qualsiasi procedimento giudiziario, anche di natura esecutiva, individuale o concorsuale, finalizzato alla soddisfazione dei creditori insinuati nel fallimento, ciò sia attraverso azioni promosse dal debitore cui il fallimento sia subentrato, sia attraverso cause direttamente instaurate dal curatore esistenti nel patrimonio del fallito o sorte col fallimento, quindi revocatorie ordinarie o fallimentari, azioni di condanna al pagamento di somme, azioni di responsabilità, azioni di risarcimento danni, simulazioni, nullità, annullamenti, ecc..."*. La circolare emessa dal Tribunale di Milano precisa poi che per addivenire ad una chiusura anticipata in pendenza di liti, la procedura debba aver concluso integralmente la liquidazione interna dei beni inventariati oppure, qualora non sia conveniente la liquidazione integrale, i beni residui non alienati devono essere stati abbandonati con il relativo inoltro dell'avviso ai creditori. Prosegue inoltre il Tribunale di Milano nella circolare 118 n. 3 depositata il 13 aprile 2017 sottolineando come qualora il *petitum* della causa abbia ad oggetto un bene mobile od immobile, non possa trovare applicazione l'art. 118 secondo comma, I. fall.

Tuttavia in dottrina si è aperto un dibattito circa il ventaglio ipotizzabile di liti pendenti. Poiché la norma nel novellato art. 118 secondo comma, I. fall. prevede che la chiusura della procedura di fallimento nel caso di cui al n. 3, ovvero quando sia compiuta la ripartizione finale dell'attivo, non è impedita dalla pendenza di giudizi, se ne deduce che debba essere ultimata la ripartizione dell'attivo. Pertanto la dottrina avrebbe distinto tra quei procedimenti che conducono nelle casse

---

<sup>1</sup> Circolare 118 n. 3 Tribunale di Milano, depositata il 13 aprile 2017.

della procedura rientro diretto di denaro, da quei procedimenti che invece farebbero rientrare nel patrimonio solamente beni, che pertanto necessiterebbero di una attività liquidatoria successiva. Non potrebbe ammettersi di addivenire ad una chiusura di un fallimento in pendenza di giudizi senza aver ultimato la liquidazione dell'attivo, come espressamente impone la norma. Si precisa pertanto come i più riterrebbero necessario aver liquidato tutti gli elementi attivi acquisiti all'attivo della procedura.

La norma dispone infatti come la procedura fallimentare possa chiudersi anticipatamente in pendenza di giudizi qualora sia stata compiuta la ripartizione finale dell'attivo, il che equivale a dire che devono essere stati liquidati tutti gli elementi acquisiti all'attivo della procedura. Ne consegue che ammettere la possibilità di chiudere il fallimento in pendenza di un'azione esecutiva significherebbe trovarsi in un'ipotesi di chiusura senza aver liquidato il totale dell'attivo disponibile. I Tribunali di merito<sup>2</sup> però hanno ritenuto possibile, in diversi casi, la chiusura anticipata del fallimento in presenza di procedure esecutive promosse dalla Curatela o promosse dal fallito e proseguite poi dal curatore, in quanto alla liquidazione del bene può provvedere direttamente il Giudice esecutivo e al curatore rimarrebbe la sola attività di riparto della somma ricavata.

Qualora invece si sia in presenza di giudizi di cognizione nei quali il fallimento vanti un diritto alla restituzione di un bene, alcuni Tribunali<sup>3</sup> hanno ritenuto che non trovi spazio l'ipotesi di chiusura anticipata della procedura fallimentare, in quanto, dopo aver concluso il giudizio, dovrebbero essere compiute attività liquidatorie in contrasto con la norma.

Stante la considerazione che la norma nulla disciplina in ordine ai poteri liquidatori concessi agli organi che rimangono in essere dopo la chiusura anticipata del fallimento, ovvero il curatore ed il Giudice delegato, si ritiene che spetti al Tribunale, nel decreto di chiusura, determinare quali debbano essere le modalità della liquidazione.

---

<sup>2</sup> Circolare del Tribunale di Messina del 18 novembre 2015.

<sup>3</sup> Circolare del Tribunale di Crotone del 26 maggio 2016.

**Attività in capo al curatore nella fase di pre-chiusura in ipotesi di cui all'art. 118 secondo comma, I. fall.**

Nella prassi diversi Tribunali, in relazione all'applicazione dell'art. 118, secondo comma, I. fall., hanno emanato proprie linee guida, con le quali hanno chiesto ai curatori, qualora si ritenga che vi siano i presupposti, di illustrare in apposita relazione, se si possa essere in presenza di un'ipotesi di chiusura anticipata della procedura.

Qualora il curatore ritenga che la procedura fallimentare possa trovarsi in una condizione che ammetterebbe una chiusura della stessa, in pendenza di giudizi, dovrà redigere apposita relazione al Giudice delegato, nella quale dare atto della liquidazione compiuta e di un eventuale riparto ancora da eseguire, elencare i singoli giudizi pendenti con indicazione del *petitum* e della *causa petendi*, dello stato e grado dello stesso, preferibilmente allegando apposite relazioni da parte dei legali della procedura in merito a prospettive e tempi prevedibili di ciascun giudizio o procedimento e, infine, indicare le spese legali preventivate ai fini dell'accantonamento delle stesse. Il curatore dovrà altresì specificare le ragioni per cui, a suo avviso, si potrebbe procedere con una chiusura anticipata del fallimento, chiedendo l'autorizzazione a procedere alle operazioni finalizzate alla chiusura della procedura.

Nell'ambito poi della rendicontazione e della pianificazione del riparto, la Curatela dovrà evidenziare le uscite ancora da sostenere in relazione alla gestione della fase dei "giudizi pendenti", precisando le valutazioni in tal senso operate. La Curatela dovrà fornire una stima puntuale di tali spese, unitamente al compenso aggiuntivo stimato in capo al curatore medesimo.

Sul punto preme evidenziare quanto segue. La Curatela dovrà predisporre l'accantonamento delle somme necessarie per spese future ed eventuali oneri relativi agli stessi giudizi pendenti. Tali accantonamenti dovranno essere predisposti in ossequio all'art. 117 I. fall. e dovranno avere ad oggetto: le somme per le spese future, gli oneri inerenti i giudizi pendenti e le somme ricevute dal curatore per effetto di provvedimenti provvisoriamente esecutivi, non ancora passati in giudicato. Qualora residuino somme rispetto ai predetti accantonamenti, saranno oggetto di riparto finale, da sommarsi alle somme recuperate a seguito di eventuali conclusioni positive dei giudizi pendenti.

Preme inoltre evidenziare un'ulteriore questione in relazione ai giudizi pendenti. Il Legislatore pare essersi interessato unicamente ai giudizi pendenti attivi, che pertanto possano aumentare l'attivo

fallimentare. In relazione ai giudizi pendenti passivi ci si chiede in quali occasioni gli stessi possano non essere ostativi alla chiusura del fallimento. I giudizi di opposizione allo stato passivo si ritiene che non siano ostativi alla chiusura anticipata della procedura, in quanto, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, l. fall., possono essere accantonate somme relative ai creditori oppositori la cui domanda è stata accolta, ma la sentenza non è passata in giudicato.

In relazione invece a giudizi passivi in essere nei confronti del curatore in sede ordinaria, si ritiene, qualora si sia in presenza di chiusura anticipata del fallimento, che gli stessi si interrompano.

## **Provvedimento di chiusura e cancellazione dal Registro delle Imprese della società**

La chiusura del fallimento ai sensi dell'art. 118 secondo comma, I. fall. prevedendo la prosecuzione dei giudizi pendenti, determina l'"ultrattività" degli organi della procedura, nello specifico del solo curatore e Giudice delegato. Cessa pertanto l'operato del Comitato dei creditori. Infatti, in deroga all'art. 35 I. fall., il solo Giudice delegato autorizzerà eventuali rinunce alle liti o transazioni relative a giudizi pendenti. Si ritiene che sia proprio il decreto di chiusura a porre le linee guida al curatore in relazione agli adempimenti che lo stesso dovrà porre in essere. I decreti di chiusura emanati da diversi Tribunali hanno previsto che il curatore, sulla scorta dell'art. 33, quinto comma, I. fall., relazioni al Giudice delegato ogni sei mesi circa lo stato del contenzioso e di ogni circostanza rilevante. I decreti di chiusura prevedono inoltre spesso che venga predisposta, qualora vengano acquisite ulteriori somme dopo la chiusura della procedura, la liquidazione di un compenso integrativo per il curatore.

Ancora, in merito all'autorizzazione a continuare i giudizi pendenti, l'indirizzo espresso da diversi Tribunali è stato quello di esplicitare l'attribuzione della legittimazione processuale nel decreto di chiusura.

Una delle difficoltà interpretative maggiori della norma in commento riguarda la procedura da seguire dopo aver provveduto alla chiusura anticipata della procedura.

Preme dapprima analizzare la disciplina codicistica vigente. L'art. 2495 c.c. prevede infatti come approvato il bilancio di liquidazione, i liquidatori debbano chiedere la cancellazione della società dal Registro delle Imprese. Il dibattito giurisprudenziale sul punto, all'indomani della riforma del diritto societario, fu molto animato, sino all'intervento della Suprema Corte<sup>4</sup> che statuí come una volta cancellata dal Registro delle Imprese la società si considera estinta, con la conseguenza di non poter più agire, né essere convenuta in giudizio. Qualora all'estinzione della società dovessero esservi rapporti giuridici ancora in essere, la Suprema Corte rilevò la presenza di un fenomeno successorio tale per cui le obbligazioni residue si trasferiscono in capo ai soci nei limiti di quanto incassato, tranne nel caso in cui si tratti di diritti attivi solo potenziali, i quali si considerano come rinunciati.

---

<sup>4</sup> Cassazione SS. UU. sentenza n. 6070/2013.



In ottica prettamente fallimentare la suddetta fattispecie è tuttora oggetto di un fervido dibattito e di posizioni contrastanti.

La tesi prevalente adottata dai Tribunali parrebbe essere quella di non procedere alla cancellazione dal Registro delle Imprese e quindi di non dare luogo neppure agli adempimenti successivi, quali la chiusura della partita IVA e la chiusura del conto corrente intestato al fallimento<sup>5</sup>.

Preme evidenziare come, anche in tal senso, debba essere il decreto di chiusura a fornire indicazioni precise in merito agli adempimenti che la Curatela dovrà porre in essere in sede di chiusura anticipata.

Il Tribunale di Modena ha assunto in un caso specifico<sup>6</sup>, nel decreto di chiusura anticipata di una procedura fallimentare, l'orientamento invece in base al quale, veniva disposto che la Curatela chiedesse la cancellazione della società dal Registro delle Imprese e la cessazione della partita IVA, mantenesse in essere il conto corrente intestato alla procedura e, per effettuare gli adempimenti fiscali della fase successiva alla chiusura, provvedesse alla riapertura della partita IVA.

Come noto, ai sensi dell'art. 118, secondo comma, l. fall., 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. Poiché la fattispecie della chiusura in presenza di giudizi pendenti rappresenta una delle ipotesi di chiusura a seguito di riparto dell'attivo, dovrebbe seguirsi il medesimo *iter* operativo, pertanto cancellazione della società dal Registro delle Imprese ai sensi dell'art. 118 l. fall.

Inoltre le stesse disposizioni successive fanno intendere che il Legislatore abbia optato per una chiusura definitiva. L'art. 120, ultimo comma, ultimo periodo, l. fall. precisa infatti che *"in nessun caso i creditori possono agire su quanto è oggetto dei giudizi medesimi"*, precisazione che, qualora la procedura fosse ancora aperta, non avrebbe senso di esistere.

Ancora, la stessa disposizione dell'art. 118, secondo comma, l. fall. dispone che in relazione alle eventuali sopravvenienze attive derivanti dai giudizi pendenti non si fa luogo a riapertura del fallimento, statuendo implicitamente come la fattispecie in esame venga considerata dal Legislatore come procedura chiusa.

---

<sup>5</sup> Si veda anche Tribunale di Reggio Emilia che, con Decreto di chiusura anticipata del 10 settembre 2019, autorizzava il curatore a mantenere attivo il conto corrente della procedura, a non chiudere la partita IVA ed a non cancellare la società dal registro delle imprese.

<sup>6</sup> Decreto del 16 novembre 2016, Tribunale di Modena.

Anche il Tribunale di Napoli<sup>7</sup> si è espresso in tal senso, ritenendo che la *ratio* della norma vada rinvenuta nella circostanza che risulta evidente che la società si trovi nell'impossibilità di conseguire l'oggetto sociale e pertanto in una situazione liquidatoria definita e conclusa.

Una volta divenuto efficace il decreto di chiusura del Tribunale, pertanto ritiene parte della giurisprudenza di merito, come il curatore sia tenuto a chiedere la cancellazione della società, a cui farà seguito la conseguente estinzione della medesima.

Anche il CNDCEC<sup>8</sup> nel documento pubblicato nel giugno 2017 pone la problematica inerente il tema della cancellazione della società, ritenendo come, qualora il curatore chieda la cancellazione dal Registro delle Imprese, non possa trovare spazio alcuna valutazione né da parte del curatore stesso, né da parte del Registro delle Imprese, sull'opportunità o meno della cancellazione stessa, essendo un atto dovuto.

---

<sup>7</sup> Decreto del Tribunale di Napoli del 22 settembre 2015.

<sup>8</sup> Informativa del CNDCEC n. 30 del 6 giugno 2017 "*La chiusura del fallimento dopo la riscrittura dell'art. 118 l. fall., Riflessioni e suggerimenti operativi*".

## Tematiche fiscali - profili fiscali inerenti le imposte dirette

Preme evidenziare come, stante la difficoltà di convivenza fra le disposizioni fallimentari e quelle tributarie, vi siano importanti conseguenze fiscali correlate alla chiusura del fallimento con giudizi ancora pendenti, tanto in tema di imposte dirette, quanto di IVA e di ritenute d'acconto.

Come noto non esiste infatti una disciplina armonizzata della fiscalità delle procedure concorsuali, ma vi sono disposizioni speciali all'interno della normativa generale. Si precisa come con l'insorgere della procedura fallimentare il debitore rimane sempre il soggetto passivo d'imposta, non sorge un nuovo soggetto d'imposta, il fallito perde la disponibilità dei suoi beni ed il potere di amministrarli viene passato al curatore.

Qualora durante la procedura fallimentare sorga materia imponibile è noto come il curatore proceda a predisporre la dichiarazione dei redditi relativa al "maxi periodo" e per le persone giuridiche proceda al versamento delle eventuali imposte relative, mentre, per le persone fisiche, l'eventuale risultato fiscale positivo viene assorbito nella dichiarazione personale del fallito.

Pertanto, la chiusura di un fallimento in presenza di giudizi pendenti potrebbe generare i seguenti scenari:

- i)* la rilevazione di una *sopravvenienza attiva* rispetto alla situazione patrimoniale di chiusura del fallimento che consentirebbe alla procedura di pagare tutti i debiti e restituire al fallito una parte del patrimonio sociale: ipotesi che comporterebbe la tassazione a carico della procedura, ex art. 183, secondo comma, TUIR di tale maggiore valore;
- ii)* rilevazione di una *sopravvenienza passiva* che influenzi il debito fiscale e che pertanto farebbe ridurre il cosiddetto residuo attivo. Si otterrebbe pertanto una riduzione della tassazione pari al minor valore a carico della procedura, determinando una diminuzione rispetto alla situazione fiscale derivante dal risultato del precedente maxi periodo;
- iii)* rilevazione di una *sopravvenienza attiva o passiva* che non influenza, in considerazione del relativo ammontare, la liquidazione delle imposte effettuata con la dichiarazione finale relativa alla chiusura del fallimento.

Ci si chiede pertanto quali siano gli adempimenti fiscali che deve svolgere il curatore che rimane in carica, nell'ambito di una procedura fallimentare sostanzialmente chiusa. Come visto in precedenza con la chiusura del fallimento, qualora si proceda alla cancellazione della società dal Registro delle Imprese, si avrà la conseguente eliminazione del codice fiscale.

Il tema è stato affrontato dall'Agenzia delle Entrate<sup>9</sup>, la quale ha proposto di procedere con la cancellazione della società, senza procedere con la cancellazione del codice fiscale, una tale soluzione permetterebbe di mantenere in vita una società solamente dal punto di vista fiscale, successivamente alla presentazione della dichiarazione dei redditi.

Si ritiene pertanto che il curatore proceda alla predisposizione della dichiarazione dei redditi relativa al maxi periodo fiscale di cui all'art. 183, secondo comma, TUIR e solo qualora emerga una sopravvenienza attiva da restituire al fallito si originerà una conseguenza fiscalmente rilevante. Qualora il fallito sia una persona fisica, il curatore potrebbe predisporre una dichiarazione dei redditi integrativa che preveda l'ampliamento del periodo fiscale e della relativa base imponibile oppure redigere una nuova dichiarazione dei redditi in sostituzione della precedente.

Nello schema che segue si provvede ad illustrare i diversi scenari ipotizzabili:

	In ipotesi di <b>CANCELLAZIONE</b> della società e relativa estinzione	In ipotesi di <b>NON CANCELLAZIONE</b> della società
Sopravvenienza patrimoniale con devoluzione ai creditori	Non si dovrà predisporre la dichiarazione fiscale per nuovo maxi periodo d'imposta	
Sopravvenienza patrimoniale con devoluzione allo Stato	Non si dovrà predisporre la dichiarazione fiscale per nuovo maxi periodo d'imposta	
Non presenza di sopravvenienza patrimoniale	Non si dovrà predisporre la dichiarazione fiscale per nuovo maxi periodo d'imposta	Non si dovrà predisporre la dichiarazione fiscale per nuovo maxi periodo d'imposta
Sopravvenienza patrimoniale con restituzione ai soci	Si presenterà una dichiarazione fiscale in relazione alla definizione dei giudizi pendenti.	Si dovrà predisporre la dichiarazione per nuovo maxi periodo d'imposta

Preme pertanto evidenziare come sarebbe auspicabile che il curatore, in presenza delle condizioni di cui all'art. 118, secondo comma, l. fall., possa presentare apposita istanza con la quale chieda di essere autorizzato a non procedere alla cancellazione della società dal Registro delle Imprese, alla

<sup>9</sup> DRE Veneto del 25 marzo 2016.

chiusura del conto corrente intestato al fallimento e alla chiusura della relativa partita iva<sup>10</sup>. Altra soluzione è quella proposta dal Tribunale di Bergamo<sup>11</sup> il quale ha sostenuto che incombe sul curatore dimostrare, nell'ipotesi in cui le evidenze dei giudizi pendenti siano in grado di generare eccedenze positive rispetto alla situazione negativa preesistente, se sia maggiormente conveniente non chiedere la chiusura della procedura, ovvero di procedere con la stessa, ma senza dar corso alla cancellazione della società dal Registro delle Imprese, a mantenere aperta la partita IVA e mantenere aperto il conto corrente intestato al fallimento.

Preme evidenziare come con Interpello n. 954-789/2017 sia stato posto il quesito alla Direzione Regionale della Lombardia in merito agli adempimenti fiscali incombenti sul curatore, nell'ipotesi di chiusura della procedura fallimentare in presenza di giudizi pendenti e qualora il Tribunale abbia disposto la non chiusura della Partita Iva e la non cancellazione della società dalla Registro delle Imprese. L'Agenzia delle Entrate in merito agli adempimenti dichiarativi che gravano sulla Curatela, ha statuito che il curatore debba presentare la dichiarazione dei redditi relativa al maxi-periodo fallimentare, entro i nove mesi decorrenti dalla data in cui si rende definitivo il decreto di chiusura della procedura concorsuale. Tuttavia grava sul curatore l'onere di presentare un'ulteriore dichiarazione nella quale dovrà essere rideterminato l'imponibile o la perdita relativi al maxi-periodo fallimentare, tenendo conto dell'esito dei giudizi divenuti definitivi dopo la chiusura del fallimento.

In merito poi alle note di variazione dei creditori concorsuali, previste dall'art. 26 del DPR n. 633/1972 e sulle quali l'Agenzia delle Entrate si è espressa con la circolare n. 77/E del 2000, l'Agenzia medesima, in presenza dell'ipotesi di cui all'art. 118, secondo comma, l. fall., ha previsto che potranno essere emesse solo al termine dei giudizi pendenti, a seguito dell'esecutività dell'eventuale piano supplementare di riparto.

---

<sup>10</sup> Soluzione esposta nella circolare del Tribunale di Milano dell'11 aprile 2017.

<sup>11</sup> Soluzione proposta da Tribunale di Bergamo, 16 gennaio 2016.

### ***Tematiche fiscali – profili fiscali inerenti le imposte indirette e le ritenute***

In materia di IVA è noto come l'insorgere dell'imposta sia legata all'esistenza dell'attività di impresa. L'attività pertanto potrà considerarsi cessata, ai fini IVA, con l'ultimo atto realizzativo dei beni aziendali. Qualora pertanto si dovesse cessare la posizione IVA, verrebbe meno anche la possibilità di chiedere a rimborso il credito residuale IVA. L'Agenzia delle Entrate sul punto propone di provvedere alla riapertura della partita IVA da parte della Curatela, qualora si verificano operazioni rilevanti ai fini IVA. La Suprema Corte<sup>12</sup> in tema di rilevanza ai fini dell'imponibilità della prestazione, si è espressa ritenendo come si possa procedere alla cessazione dell'attività, anche in presenza di operazioni svolte, ma ancora da incassare, con pertanto determinazione di un debito IVA successivo. In una tale fattispecie non è richiesta la riapertura della partita IVA, ma l'adempimento del tributo.

Caso ancora diverso è l'ipotesi della cessione di beni successivamente alla chiusura della posizione fiscale. Sul punto si è espressa ancora una volta la Suprema Corte<sup>13</sup> la quale ha affermato come la cessione di un bene che avvenga in epoca successiva rispetto alla cessazione d'impresa, esula dall'imposizione fiscale IVA ed è soggetta a tassazione proporzionale di registro di cui all'art. 38 del DPR n. 634/1972.

Potrebbero pertanto delinearsi le seguenti ipotesi:

- i)* presenza di prestazioni di servizi rese nella fase precedente la chiusura e non ancora incassate: in tale situazione potrà effettuarsi la riapertura della partita IVA;
- ii)* presenza di sole prestazioni passive: anche in tale fattispecie il curatore potrà procedere con la riapertura della partita IVA, per recuperare l'imposta relativa a spese sostenute dopo la cessazione della stessa;
- iii)* presenza di cessioni di beni: in tale ipotesi il curatore non dovrà procedere con la riapertura della partita IVA e si comporterà come un soggetto non imprenditore.

In tema invece di ritenute si precisa quanto segue.

Essendo il curatore qualificato quale sostituto d'imposta, fino a quando lo stesso è in carica deve effettuare le ritenute di legge in relazione alle attività svolte. Qualora intervenga la cancellazione

---

<sup>12</sup> Cassazione S.U. sentenza n. 8059 del 21 aprile 2016.

<sup>13</sup> Corte Cassazione sentenza n. 6198/1996 e n. 8145/1996.

della società dal Registro delle Imprese e venga mantenuto il codice fiscale, al curatore permarranno gli obblighi quale sostituto d'imposta. Qualora invece intervenga la cancellazione della società dal Registro delle Imprese e la cessazione del codice fiscale, non è pacifico se il curatore possa ancora provvedere all'applicazione delle ritenute e ai relativi adempimenti.

***Attività in capo al curatore nella fase post chiusura in ipotesi di cui all'art. 118 secondo comma, I. fall.***

Come già lo scrivente ha avuto modo di esplicitare l'art. 118, secondo comma, I. fall. prevede che il curatore, qualora ricorrano le ipotesi di chiusura del fallimento in pendenza di giudizi, possa mantenere la legittimazione processuale, anche nei successivi stati e gradi del giudizio. E' altresì previsto che, in deroga all'art. 35 I. fall., le rinunzie alle liti e le transazioni siano autorizzate dal Giudice delegato, essendo venuto meno l'organo del Comitato dei creditori.

Si postula poi, nel successivo art. 120 quinto comma I. fall. l'ultrattività degli organi della procedura: rimangono infatti in carica il Giudice delegato e il curatore ai soli fini di quanto ivi previsto, postulando inoltre che è fatto divieto ai creditori di agire su quanto è oggetto dei giudizi stessi.

Nel piano di riparto che il curatore andrà a depositare nella fase di chiusura della procedura, come esplicitato in precedenza, verranno previsti accantonamenti in vista poi del verificarsi della condizione o della decorrenza del termine ai fini della definitività del provvedimento. Farà seguito poi, a giudizio concluso, il deposito del rendiconto di gestione supplementare nelle forme dell'art. 116 I. fall., il deposito dell'istanza di liquidazione dell'eventuale ulteriore compenso dovuto e deposito di un eventuale piano di riparto supplementare, sulla base dello stato passivo esistente e delle eventuali nuove risorse recuperate o residui di accantonamenti esistenti.