

Risposta n. 34

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - concordato fallimentare con assuntore - soggetto legittimato agli adempimenti fiscali

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante, curatore fallimentare della *[ALFA]*, pone il quesito qui di seguito sinteticamente riportato in merito al soggetto legittimato agli adempimenti fiscali connessi alla chiusura della procedura di concordato fallimentare con assuntore.

A tal fine, espone quanto segue:

- la società, in liquidazione dal *[...]*, è stata dichiarata fallita il *[...]*;
- nel corso del fallimento, *[BETA]* (di seguito, assuntore) ha presentato proposta di concordato fallimentare con assuntore, omologata con decreto del Tribunale del 18 *[...]* e divenuto definitivo per mancata opposizione;
 - per effetto del decreto di omologa, sono state trasferite all'assuntore tutte le attività della procedura concorsuale;
 - il *[...]* è stato approvato il conto finale della gestione del fallimento, ai sensi dell'articolo 130 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (di seguito, legge fallimentare), ed è stato presentato il piano di riparto finale, dichiarato esecutivo il *[...]*

;

- l'istante ha eseguito i pagamenti in favore dei creditori concorsuali ed espletato gli adempimenti che gli competevano, anche di ordine fiscale;

- il [../] il Tribunale ha emesso il decreto di chiusura del fallimento *ex* articolo 130, comma 2, della legge fallimentare.

La procedura fallimentare ha maturato un credito IVA - riportato nelle dichiarazioni IVA fino ad oggi presentate - che, per effetto dell'omologazione del concordato fallimentare, spetta all'assuntore.

Con atto pubblico del [../], l'assuntore ha ceduto a sua volta il suddetto credito alla [GAMMA].

Per l'effettiva realizzazione del credito IVA è richiesta una serie di attività:

- presentazione della dichiarazione IVA della società fallita con credito a rimborso (dichiarazione IVA 2020 - periodo d'imposta 2019);

- sottoscrizione della modulistica per i rimborsi in conto fiscale (modello G), anche per l'annualità relativa alla chiusura del concordato;

- cessazione della partita IVA della società fallita e cancellazione della società dal Registro delle imprese.

Tanto premesso, l'istante chiede di conoscere il soggetto legittimato ad ottenere o a far ottenere il rimborso del credito IVA maturato nella procedura concorsuale. Ove tale soggetto fosse il curatore fallimentare, chiede se questi possa richiedere il rimborso del credito anche, eventualmente, a favore del terzo cessionario [GAMMA].

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, a giudizio dell'istante, con la chiusura del fallimento e la conseguente decadenza degli organi preposti, il curatore perde la legittimazione giuridica a rappresentare la società assoggettata alla procedura concorsuale e a compiere atti in nome o per conto di essa. Con il trasferimento delle attività della curatela fallimentare

all'assuntore, si trasferisce in capo allo stesso la titolarità del credito e dei diritti connessi.

Ne consegue la legittimazione dell'assuntore a presentare la dichiarazione IVA 2020, periodo d'imposta 2019, con credito a rimborso ed a sottoscrivere il modello G, indifferentemente a suo favore o a favore del soggetto a cui esso ha a sua volta ceduto il credito.

Posto che il fallimento si chiude con l'omologa del concordato, l'assuntore sarebbe il soggetto legittimato a presentare anche la dichiarazione di cessazione dell'attività *ex* articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, decreto IVA) ed a chiedere la cancellazione dal Registro delle imprese.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 5, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, dispone che "*Nei casi di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, le dichiarazioni di cui al comma 1 [relative al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui si determinano gli effetti dello scioglimento della società ai sensi degli articoli 2484 e 2485 c.c., n.d.r.] sono presentate, anche se si tratta di imprese individuali, dal curatore o dal commissario liquidatore*".

In linea con tale previsione, l'articolo 74-*bis*, comma 2, del decreto IVA dispone che "*Per le operazioni effettuate successivamente all'apertura del fallimento o all'inizio della liquidazione coatta amministrativa gli adempimenti previsti dal presente decreto, anche se è stato disposto l'esercizio provvisorio, devono essere eseguiti dal curatore o dal commissario liquidatore.*"

Sul punto, la circolare n. 26/E del 22 marzo 2002 precisa che "*la chiusura della procedura fallimentare integra una fattispecie di cessazione dell'attività, ai sensi*

dell'art. 35, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, anche nel caso di ritorno in bonis del soggetto fallito. Il curatore sarà tenuto a presentare la dichiarazione di cessazione dell'attività entro trenta giorni dalla data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'impresa, e sarà tenuto all'adempimento di tutti gli altri obblighi connessi all'applicazione del tributo, compresa la presentazione della dichiarazione annuale, negli ordinari termini di legge."

Ne discende che tutti gli adempimenti IVA inerenti al periodo compreso fra l'apertura e la chiusura del fallimento sono a carico del curatore, inclusi gli obblighi di dichiarazione.

La chiusura del fallimento *ex* articolo 130 della legge fallimentare, per intervenuta definitività del decreto di omologazione del concordato fallimentare con assuntore, non pregiudica la legittimazione del curatore fallimentare ad eseguire i connessi adempimenti fiscali, finalizzati anche all'acquisizione di eventuali crediti d'imposta emergenti dalle dichiarazioni fiscali.

Tanto precisato, si conferma che l'istante, in qualità di curatore fallimentare, è il soggetto legittimato a presentare la dichiarazione IVA finale con richiesta di rimborso del credito IVA da erogare all'assuntore, nonché a notificare alla competente Direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate l'avvenuta cessione del credito all'assuntore.

Quanto poi alla possibilità di indicare quale destinatario del credito il terzo cessionario (nel caso *[GAMMA]*) si evidenzia che l'articolo 43-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, nel disciplinare la cessione dei crediti tributari, prevede che "*Le disposizioni degli artt. 69 e 70 del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, si applicano anche alle cessioni dei crediti chiesti a rimborso nella dichiarazione dei redditi. Il cessionario non può cedere il credito oggetto della cessione. (...).*".

Come precisato nella risoluzione n. 117/E del 29 dicembre 2014, «*tale norma e il relativo regolamento di attuazione, approvato con decreto ministeriale del 30 settembre 1997, n. 384, prevedono una speciale disciplina della cessione del credito*

d'imposta rispetto a quella generale delineata dalla norma civilistica, individuando l'oggetto, le forme e le modalità di notifica dell'atto di cessione. In particolare, la normativa sopra citata limita la cedibilità del credito d'imposta ai "crediti chiesti a rimborso nella dichiarazione dei redditi."».

La richiamata disposizione normativa si applica anche ai crediti IVA (cfr. in tal senso la risoluzione n. 39/E del 28 marzo 2017 e la risposta a consulenza giuridica n. 1 pubblicata il 17 gennaio 2019 nell'apposita sezione del sito dell'Agenzia delle entrate, www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli).

A tale riguardo la Corte di cassazione ha chiarito che la norma "*vieta al cessionario di cedere il credito oggetto della cessione, e, come tale, costituisce eccezione al principio della libera cedibilità dei crediti. Lo scopo del divieto è di evitare una eccessiva circolazione dei crediti tributari, che indurrebbe incertezza sul creditore del Fisco.*" (Cass., 17 giugno 2016, n. 12552).

Nel caso di specie, il primo trasferimento del credito IVA - dal fallimento all'assuntore - si perfeziona in base al concordato fallimentare per assunzione, fattispecie in cui la posizione dell'assuntore è identica a quella del fallito. Il primo, infatti, succede al secondo a titolo particolare laddove, col suo subingresso nelle singole posizioni debitorie, è prevista la contemporanea liberazione del debitore originario (cfr. Cass., 30 novembre 2010, n. 24263; 2 dicembre 2003, n. 18382; 23 giugno 1998, n. 6231; 30 luglio 1984, n. 4535; 14 aprile 1981, n. 2227). In senso conforme giurisprudenza successiva, secondo cui va escluso "*l'intervento nel giudizio di legittimità del terzo successore a titolo particolare, qual è l'assuntore del concordato fallimentare*" (Cass., 8 maggio 2015, n. 9392).

Nel concordato fallimentare con cessione *pro soluto* delle obbligazioni concorsuali, pertanto, l'assuntore assume, rispetto al fallito, la posizione di soggetto terzo che subentra, a titolo particolare, nelle singole posizioni debitorie ed acquista, nel contempo, i beni e le attività già facenti capo al soggetto sottoposto alla procedura

concorsuale. Il concordato determina, quindi, la nascita di un nuovo rapporto obbligatorio per mutamento del soggetto obbligato (cfr. Cass. 14 aprile 1981, n. 2227).

Nel caso oggetto dell'interpello ciò significa che il primo trasferimento del credito IVA in sede di concordato per assunzione - dal fallimento all'assuntore - si è perfezionato a titolo particolare con la nascita, in capo a quest'ultimo, di un nuovo rapporto obbligatorio. Ne discende che il prospettato secondo trasferimento del credito IVA - dall'assuntore (cedente) alla *[GAMMA]* (cessionaria) -, invece, in quanto scollegato da "*negozi aventi scopi diversi dalla cessione*", persegue esclusivamente la cessione del credito oggetto della prima cessione ed è, pertanto, inibito dal divieto di doppia cessione del credito tributario sancito in via generale dal citato articolo 43-*bis* del D.P.R. n. 602 del 1973.

[...]

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO

(firmato digitalmente)