

2.2. Applicabilità del novellato art. 118, comma 2, l. fall.: profilo temporale della riforma

Le modifiche legislative estrinsecatesi nei termini che precedono trovano **applicazione** a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione n. 132/2015 ossia **dal 21/08/2015**.

Le suddette norme valgono per tutti i fallimenti, anche **già pendenti** a quella data, trattandosi di disposizioni che incidono sul procedimento³⁴.

La circostanza che all'**istanza di chiusura** sia stato riconosciuto, sin da subito, valore di **atto processuale** ha consentito, quindi, agli studiosi della materia³⁵ di invocare l'applicazione del principio espresso dal brocardo latino *tempus regit actum*³⁶ che sintetizza, in particolare, il concetto per cui la regolamentazione di un atto processuale è da rinvenire nella disciplina vigente al momento in cui lo stesso viene posto in essere, sebbene l'introduzione di quest'ultima risalga ad epoca successiva rispetto alla data in cui è stato incardinato il giudizio³⁷.

Del resto, è stato evidenziato che tale non può che essere l'esito del procedimento ermeneutico avente ad oggetto l'esatta delineazione del profilo temporale che involge, nei suoi diversi aspetti, la riforma del 2015. Ciò per due ordini di ragioni. In primo luogo, si è pervenuti a tale conclusione sulla scorta della considerazione che se fosse stata intenzione del legislatore escludere, dall'ambito di operatività del novellato comma 2 dell'art. 118 l. fall., le procedure già pendenti, ciò sarebbe stato senz'altro oggetto di specifica puntualizzazione, come avvenuto, in tema di concordato preventivo, con le nuove previsioni concernenti la possibilità di presentare offerte concorrenti e la necessità di assicurare il pagamento del 20% dell'ammontare dei creditori chirografari (sotto un profilo di carattere strettamente temporale, si parla, infatti, a tal proposito di "procedimenti di concordato preventivo introdotti successivamente", rispettivamente, alla data del 27/06/2015 di entrata in

fallimento (con l'esplicita sopravvivenza dei relativi poteri del tribunale); il previgente art. 102, co. 5, l. fall., che prevedeva la prosecuzione del giudizio di revocazione contro i crediti ammessi; l'art. 117, co. 2, l. fall., sul riparto di quote precedentemente accantonate; l'art. 136, co. 1 e co. 3, l. fall., relativamente alla sorveglianza sull'esecuzione del concordato fallimentare».

³⁴ Mancinelli S., *Brevi note sulla chiusura della procedura fallimentare in pendenza di giudizi*, 26/10/2015, in www.ilcaso.it, 5.

³⁵ Bilò G., *La chiusura del fallimento per ripartizione finale dell'attivo a seguito delle riforme introdotte con il decreto legge 28/06/2015, n. 83, convertito in legge 06/08/2015, n. 132*, in www.osservatorio-oci.org, 1-2; Mancinelli S., *Brevi note sulla chiusura della procedura fallimentare in pendenza di giudizi*, cit., 5.

³⁶ Limitone G., *La doverosa chiusura del fallimento in pendenza di giudizi*, cit., 2.

³⁷ «... il disposto della novella recentemente introdotta [è] applicabile, ai sensi dell'art. 23, 7° co., l. n. 132/2015, a decorrere della data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, cioè dal 21 agosto 2015, anche ai procedimenti fallimentari in corso, secondo il generale principio secondo cui lo *ius superveniens* trova immediata applicazione in materia processuale ai singoli atti da compiere», Trib. Forlì, decreto 21/12/2015-03/02/2016, in www.unijuris.it.

vigore del D.L. 27/06/2015, n. 83 ed alla data del 21/08/2015 di entrata in vigore della legge di conversione 06/08/2015, n. 132).

Secondariamente, tale soluzione è imposta dalla **ratio** della riforma e, dunque, dallo specifico proposito di chiudere le procedure più datate ed ancora in piedi proprio a causa della pendenza di giudizi in cui è parte la Curatela. Evidente, pertanto, è l'intento di evitare aggravii per le casse dello Stato legati all'obbligo di corrispondere le indennità³⁸

³⁸ In tema di equa ripartizione da durata irragionevole di una procedura fallimentare, ai fini della individuazione del momento finale del processo presupposto, in relazione al quale va valutata la ragionevolezza della durata dello stesso, emblematica, per la sua chiarezza, è la sentenza che qui, di seguito, si riporta: «... il fallimento apre il concorso dei creditori sul patrimonio del fallito (art. 52 legge fall.). Questi, se vogliono far valere i loro diritti di credito, debbono partecipare al concorso nelle forme previste dalla legge fallimentare, chiedendo l'ammissione al passivo al fine di acquistare, con l'accertamento del loro credito, il diritto di partecipare alla distribuzione proporzionale del ricavato dalla liquidazione del patrimonio del fallito ed ottenere così, nell'ipotesi vi sia attivo, il soddisfacimento parziale o totale, a seconda delle disponibilità, del loro credito. L'esercizio del diritto di credito nell'ambito della procedura fallimentare, pertanto, non si esaurisce con il momento dell'accertamento, ma – avendo il fallimento, ritenuto generalmente una procedura esecutiva speciale, lo scopo di liquidare l'intero patrimonio del debitore fallito per soddisfare il ceto creditorio – richiede di passare dalla fase dell'accertamento del passivo – che, se non sorgono contestazioni, si conclude con il decreto con cui il giudice delegato dichiara esecutivo lo stato passivo (art. 97 della legge fall.) – all'ulteriore fase di ripartizione dell'attivo, che, ai sensi dell'art. 110 legge fall., inizia, con la predisposizione di piani di riparto provvisorio da effettuarsi ogni due mesi a partire dalla data del decreto di esecutività dello stato passivo. Atteso quanto precede il giudice *a quo* ha errato nel ritenere, quale fase conclusiva del concorso dei creditori sul patrimonio del fallito (e, quindi, quale termine finale del processo al fine del computo della durata dello stesso) il momento in cui è avvenuta la ammissione del credito allo stato passivo. Data la natura e l'evidenziata finalità del fallimento avrebbe dovuto considerare anche il periodo successivo, dovendo la procedura fallimentare, con riguardo al concorso dei creditori, considerarsi conclusa soltanto nel momento in cui si verifica il soddisfacimento integrale del credito ammesso oppure, nella ipotesi di soddisfazione parziale o di totale inadempimento, quando sia intervenuto decreto di chiusura del fallimento o perché è stata compiuta la ripartizione finale dell'attivo o perché la procedura non può essere utilmente continuata per insufficienza di attivo e tale decreto sia divenuto definitivo per essere scaduto il termine di quindici giorni dalla sua affissione senza che sia stato impugnato con reclamo alla Corte d'Appello (artt. 118 e 119 legge fall., [nella loro formulazione originaria, applicabile, *ratione temporis*, al caso di specie]). Nei casi di pagamento parziale o di mancato pagamento del credito per mancanza di attivo la prospettata soluzione – di considerare momento conclusivo del concorso dei creditori il momento, in cui interviene la definitiva chiusura del fallimento – si impone, perché con la emissione del decreto di chiusura cessano gli effetti di ordine patrimoniale del fallimento ed i creditori riacquistano il libero esercizio delle azioni verso il debitore per la parte non soddisfatta dei loro crediti per capitale ed interessi (art. 120, comma secondo, l. fall.). Errata è, altresì, la affermazione del giudice *a quo* che i ricorrenti non potevano lamentare il ritardo nella chiusura del fallimento rispetto al momento in cui era stata proposta la istanza di insinuazione al passivo, poiché la soddisfazione dei loro crediti dipendeva dalla presenza o meno di attivo da ripartire, atteso che ai fini dell'equa ripartizione non rileva l'esito del processo, ma la sua eccessiva durata, restando escluso, quindi, per quanto riguarda il fallimento, che rilevi, quale causa giustificativa del ritardo nella conclusione della procedura, la carenza di attivo. Né può attribuirsi rilevanza alla mancata proposizione di istanza diretta ad ottenere il riparto provvisorio dell'eventuale attivo, atteso che a tale riparto, come si ricava dall'art. 110 legge fallimentare, il curatore deve procedere d'ufficio, senza che sia necessaria la presentazione di una qualche istanza da parte dei creditori concorrenti. Qualora il creditore concorrente lamenti, come nel caso di specie, che nonostante il decorso di nove anni – durata da ritenersi in astratto

previste dalla **c.d. legge Pinto** come ristoro per l'**irragionevole durata dei processi**³⁹.

eccessiva, alla luce dei parametri di durata indicati dalla CEDU ed anche in considerazione della natura del credito fatto valere, che, essendo un credito di lavoro ha natura privilegiata e deve essere collocato immediatamente dopo le spese di giustizia, come si evince dall'art. 2777, comma secondo, lett. a) c.c. – la procedura fallimentare non si è ancora conclusa, non spetta al creditore stesso allegare e dimostrare che vi è stato ritardo nella predisposizione del piano di riparto o che vi è stato ritardo nella liquidazione dei cespiti fallimentari, come erroneamente ritenuto dalla Corte d'Appello. Trattandosi di valutare, ai sensi dell'art. 2, comma 2, della legge n. 89 del 2001, attività, cui sono tenuti gli organi del fallimento, spetta, infatti, alla amministrazione convenuta allegare e dimostrare che il ritardo nella definizione non va ascritto agli organi predetti e che è giustificato, invece, da documentate ragioni, quali possono essere il sollecito esperimento di azioni revocatorie fallimentari, la opposizione dello stesso creditore, che lamenta la eccessiva durata del processo, allo stato passivo, obiettive difficoltà incontrate nella liquidazione delle attività fallimentari e così via» (Cass., sez. I, 22/02-13/04/2005, n. 7664, in www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/fal.php?id_cont=15471.php).

³⁹ Quanto, invece, al *dies a quo* del termine semestrale di decadenza per la proponibilità della domanda volta ad ottenere l'equa riparazione per la durata non ragionevole delle procedure fallimentari, si segnala, per le puntuali chiarificazioni in essa operate, la sentenza qui, di seguito, riportata: «... nella giurisprudenza [della Suprema Corte di Cassazione] si è chiarito che “in tema di equa riparazione per violazione del termine ragionevole di durata del processo ai sensi della legge 24 marzo 2001, n. 89, per l'individuazione del momento iniziale e di quello conclusivo del procedimento presupposto occorre riferirsi ai criteri desumibili dalla disciplina del tipo di processo che si assume affetto da ritardo. In particolare, la procedura fallimentare, con riguardo al concorso dei creditori sul patrimonio del fallito, può considerarsi conclusa soltanto nel momento in cui si verifica il soddisfacimento integrale del credito ammesso al passivo, oppure, nelle ipotesi di soddisfacimento parziale o di totale inadempimento, quando sia intervenuto il decreto di chiusura del fallimento o perché è stata compiuta la ripartizione dell'attivo o perché la procedura non può essere utilmente continuata per insufficienza d'attivo e tale decreto sia divenuto definitivo per essere scaduto il termine di quindici giorni dalla sua affissione senza che sia stato impugnato con reclamo alla Corte d'Appello” (Cass. n. 9922 del 2005; Cass. n. 23271 del 2005) ... si è ulteriormente precisato, che “la decisione che conclude il procedimento nel cui ambito si assume verificata la violazione, la quale segna il *dies a quo* del termine semestrale di decadenza per la proponibilità della domanda, può essere considerata “definitiva” se insuscettibile di essere revocata, modificata o riformata dal medesimo giudice o da altro giudice, chiamato a provvedere in grado successivo; pertanto, nelle procedure fallimentari giunte a compimento, il predetto termine semestrale decorre dalla data in cui il decreto di chiusura del fallimento non è più reclamabile in appello”; data che, per effetto della sentenza della Corte costituzionale n. 279 del 2010, per il fallito e gli altri soggetti interessati e già individuati sulla base degli atti processuali, coincide con il quindicesimo giorno dalla comunicazione dell'avvenuto deposito del decreto effettuata a mezzo lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero a mezzo di altre modalità di comunicazione previste dalla legge (principio affermato in relazione a fattispecie *ratione temporis* disciplinata dalla legge fall. nel testo anteriore alle modifiche apportate dai D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5 e 12 settembre 2007, n. 169)” (Cass. n. 15251 del 2011) ... tale conclusione deve ... essere ribadita anche nella vigenza delle modificazioni introdotte dai decreti legislativi da ultimo citati; ... invero, il procedimento fallimentare continua a prevedere l'istituto della chiusura, disciplinato dagli artt. 118-120, e, segnatamente, il decreto di chiusura cui si riferisce l'art. 119, il quale così dispone: “la chiusura del fallimento è dichiarata con decreto motivato del tribunale su istanza del curatore o del debitore ovvero di ufficio, pubblicato nelle forme prescritte nell'art. 17 (comma 1). Quando la chiusura del fallimento è dichiarata ai sensi dell'articolo 118, primo comma, n. 4), prima dell'approvazione del programma di liquidazione, il tribunale decide sentiti il comitato dei creditori ed il fallito (comma 2). Contro il decreto della Corte d'Appello il ricorso per cassazione è proposto nel termine perentorio di trenta giorni, decorrente dalla notificazione o comunicazione del provvedimento per il curatore, per il fallito, per il comitato dei creditori e per chi ha

Pronunciatasi in materia di lunghezza massima consentita per le procedure concorsuali, la Suprema Corte di Cassazione (sentenza 31/12/2009, n. 28318) ha determinato un termine di durata di sette anni per i fallimenti con tanti creditori e di tre anni per quelli con un solo creditore. Alla base delle argomentazioni a supporto delle valutazioni operate, vi è la circostanza che «la durata ragionevole del fallimento non è suscettibile di essere predeterminata ricorrendo allo stesso standard previsto per il processo ordinario, in quanto ciò è impedito dalla constatazione che il fallimento è, esso stesso, un contenitore di processi, con la conseguenza che la durata ragionevole stimata in tre anni può essere tenuta ferma solo nel caso di fallimento con unico creditore o, comunque, con un ceto creditorio limitato, senza profili contenziosi traducendosi in processi autonomi».

Sul punto, va evidenziato che la dottrina⁴⁰ ha collocato la disposizione in commento tra gli strumenti atti a **prevenire l'eccessivo protrarsi delle**

proposto il reclamo o è intervenuto nel procedimento; dal compimento della pubblicità di cui all'art. 17 per ogni altro interessato (comma 3). Il decreto di chiusura acquista efficacia quando è decorso il termine per il reclamo, senza che questo sia stato proposto, ovvero quando il reclamo è definitivamente rigettato (comma 4);" ... dunque, anche nella procedura fallimentare è identificabile un provvedimento dalla cui adozione può considerarsi definita la procedura stessa; ... l'approvazione del conto finale, di cui all'art. 117 del medesimo r.d. n. 267 del 1942, come sostituito dal D.Lgs. n. 5 del 2006, e la materiale consegna della somma dovuta al creditore ammesso al passivo, se valgono, dal punto di vista sostanziale, a concludere il procedimento per il creditore, non valgono tuttavia ad integrare il momento conclusivo della procedura ai fini della proposizione della domanda di equa riparazione; ... invero, il detto adempimento non fa venir meno, ai fini della individuazione della durata complessiva della procedura fallimentare e, in particolare, ai fini della individuazione del *dies a quo* per la decorrenza del termine semestrale di proposizione della domanda di equa riparazione, la necessità di fare riferimento al decreto di chiusura del fallimento, atteso che l'art. 4 della legge n. 89 del 2001, come modificato dal decreto-legge n. 89 del 2012, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 134 del 2012, dispone che "la domanda di riparazione può essere proposta, a pena di decadenza, entro sei mesi dal momento in cui la decisione che conclude il procedimento è divenuta definitiva; ... il concetto di definitività, nella elaborazione giurisprudenziale effettuata da [lla Suprema] Corte [di Cassazione] proprio con riguardo al termine finale del giudizio presupposto ai fini della domanda di equa riparazione, si identifica "con il passaggio in giudicato della sentenza che lo definisce; ne consegue che allorché (come nella specie) la decisione che conclude il processo presupposto sia stata depositata ma non notificata, la sua definitività si identifica con il decorso del c.d. termine lungo previsto dall'art. 327 cod. proc. civ." (Cass. n. 1775 del 2012) e, nella procedura fallimentare, come detto, con il decorso del termine di cui all'art. 26 della legge fallimentare (nel testo vigente) ..." (Cass., sez. VI, 23/10/2014-21/01/2015, n. 1091, in www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/fal.php?id_cont=15457.php).

⁴⁰ Bilò G., *La chiusura del fallimento per ripartizione finale dell'attivo a seguito delle riforme introdotte con il decreto legge 28/06/2015, n. 83, convertito in legge 06/08/2015, n. 132*, cit., 2-3; Mancinelli S., *Brevi note sulla chiusura della procedura fallimentare in pendenza di giudizi*, 26/10/2015, cit., 4-5, 9: «tutta la riforma fallimentare contiene l'obiettivo della celerità delle procedure concorsuali, imposta anche dal diritto alla ragionevole durata del processo. Una riflessione su detto profilo richiede di ricordare che la lunghezza dei procedimenti giudiziari italiani è divenuta una "questione giuridica", quando, a partire dagli anni Novanta, la Commissione europea dei diritti dell'uomo e la Corte europea dei diritti dell'uomo, avevano iniziato a sanzionare il nostro Stato per la violazione del diritto alla ragionevole durata del processo. In particolare, sul finire dello scorso secolo, la Corte di Strasburgo aveva affermato che l'irragionevole durata della procedura fallimentare comporta per il fallito "la sussistenza di un pregiudizio materiale e morale risarcibile", in quanto egli è parte del processo. La "risposta" del nostro legislatore è stata la legge 24 marzo

procedure fallimentari. È stata infatti proposta una lettura combinata del novellato art. 118, comma 2, l. fall. con l'**art. 43, comma 4, l. fall.**, in base al quale deve essere data priorità di trattazione alle cause in cui è parte un fallimento, con l'**art. 104-ter l. fall.** che, oltre a fissare i tempi di esecuzione del programma di liquidazione, ne sanziona l'inosservanza ingiustificata contemplando anche la possibilità di revoca dell'incarico di curatore⁴¹ e, in via indiretta, con l'**art. 39, comma 3, l. fall.**, che sprona il curatore ad essere solerte, condizionando la liquidazione di ogni acconto sul compenso alla presentazione di un progetto di ripartizione parziale⁴².

I DATI DELL'ESPERIENZA

I più attenti studiosi della materia, tenuto conto dell'esigenza di evitare o, quantomeno, di ridurre le condanne *ex lege* Pinto, non hanno mancato di rilevare che «si potrebbe obiettare che chiudendo formalmente il processo il problema

2001, n. 89 (c.d. "legge Pinto"), che ha riconosciuto un'equa riparazione per la violazione del diritto alla ragionevole durata del processo (...). Per quanto ci occupa, secondo la Suprema Corte (Cass. 4 novembre 2010, n. 22511) si individuano in sede concorsuale una pluralità di domande di ammissione al passivo, di ricorsi per insinuazione tardiva, di opposizioni allo stato passivo ed anche di azioni civili ordinarie, cosicché non appare ammissibile estendere nel procedimento di fallimento il termine ragionevole di durata stabilito per un processo di cognizione o di esecuzione individuale; la durata ragionevole potrebbe, quindi, essere individuata in tre anni solo nel caso di fallimento con unico creditore o, comunque, con ceto creditorio limitato, senza profili contenziosi, mentre quella di sei/sette anni potrebbe essere ritenuta congrua tenuto conto di tre gradi dei procedimenti incidentali e di un anno ulteriore per il riparto dell'attivo [cfr. Cass. n. 12936/2011 e, da ultima, v. Cass. n. 10233/2015 secondo cui la durata ragionevole delle procedure fallimentari può essere stimata in cinque anni per quelle di media complessità, elevabile fino a sette anni allorché il procedimento si presenti notevolmente complesso; ipotesi, questa, ravvisabile in presenza di un numero elevato di creditori, di una particolare natura o situazione giuridica dei beni da liquidare (partecipazioni societarie, beni indivisi ecc.), della proliferazione di giudizi connessi alla procedura, ma autonomi e, quindi, a loro volta di durata condizionata dalla complessità del caso, oppure della pluralità delle procedure concorsuali interdipendenti]»; v. anche Fiale A., *Diritto fallimentare*, cit., p. 276.

⁴¹ Cfr., in tal senso, avuto riguardo alle posizioni assunte dalla giurisprudenza di merito, Tribunale di Ferrara, Ufficio del Giudice delegato alle procedure concorsuali, circolare del giorno 25/09/2015, in *www.osservatorio-oci.org*, 3, «l'esigenza sottesa alla nuova disciplina, comune a quella sottostante alle modifiche relative all'art. 104-ter l. fall. e riguardanti i termini per la liquidazione dell'attivo, è quella di contenere la durata delle procedure fallimentari entro i termini previsti dalla legge 24 marzo 2001, n. 89 (cosiddetta Legge Pinto) e quindi di evitare il pericolo di esborsi per le finanze pubbliche collegati alle possibili azioni risarcitorie derivanti dall'eccessiva durata delle procedure fallimentari».

⁴² Bilò G., *La chiusura del fallimento per ripartizione finale dell'attivo a seguito delle riforme introdotte con il decreto legge 28/06/2015, n. 83, convertito in legge 06/08/2015, n. 132*, cit., 21. Sul punto, l'Autrice scrive: «pare ... che una volta sollecitato, per vero più per mezzo della stringente tempistica imposta dall'art. 104-ter l. fall. che dal novellato art. 118 l. fall., il soddisfacimento dei creditori nei limiti della capienza attuale della procedura e una volta restituita al fallito la piena capacità di gestione del proprio patrimonio, che in questo si ritiene riposi la vera portata innovativa della norma in commento, la riforma abbia raggiunto lo scopo di contrarre l'onere finanziario gravante sulle casse dello Stato in forza della l. 24.03.2001 n. 89 e non vi sia ragione di ulteriormente derogare alle disposizioni, specie a quelle più collaudate, del r.d. 16.03.1942, n. 267».

non è comunque risolto, in quanto il senso della legge Pinto è di sanzionare il ritardo nel conseguire il risultato utile del processo, che nel fallimento è proprio la concreta soddisfazione del credito nel riparto finale.

In realtà, proprio dal punto di vista formale e proprio nell'ottica del conseguimento del risultato utile del processo, la nuova norma raggiunge il suo scopo, perché afferma il principio per cui se la soddisfazione del credito è avvenuta tardivamente, anche all'esito del riparto post-fallimentare, ciò non è però dovuto intrinsecamente alla eccessiva durata del processo fallimentare, ma a fattori ad esso esterni, valutabili in altra e diversa sede» (Limitone G., *La doverosa chiusura del fallimento in pendenza di giudizi*, cit., 2).

Dato atto delle novità normative, dei pregressi arresti giurisprudenziali e degli appigli legislativi su cui queste ultime si innestano, merita di essere rimarcato, per completezza espositiva ed al precipuo fine di fornire un completo quadro di riferimento della tematica qui analizzata, che le problematiche sottese alle recenti introduzioni *de iure condito* erano già state affrontate da coloro i quali, quotidianamente, operano nel settore fallimentare. Si registrano, in relazione agli argomenti che qui vengono in rilievo, virtuose prassi di vigilanza e controllo, ad opera degli organi giurisdizionali, che denotano la sensibilità da sempre mostrata nella ricerca di soluzioni effettive alle criticità insite nella eccessiva durata delle procedure concorsuali, oltre che la volontà di fungere da pungolo perché il curatore provveda, sotto ogni aspetto, ad una corretta gestione delle stesse (si rimanda, sul punto, quanto ai dati dell'esperienza, al box sottostante).

I DATI DELL'ESPERIENZA

«Approssimandosi la chiusura dell'anno in corso, pur rendendomi conto delle tante incombenze che i professionisti sono chiamati a svolgere in questo periodo nell'ambito delle proprie attività extraconcorsuali, e pur essendo ben conscio che moltissimi di loro eseguono con grande diligenza e perizia gli incarichi istituzionali di carattere concorsuale loro affidati, reputo comunque necessario invitare tutti i curatori fallimentari a verificare quali sono gli incumbenti che, in tale ambito, ancora non sono stati assolti, provvedendo ad adempierli al più presto, se possibile entro il prossimo 31 dicembre.

Occorre in particolare regolarizzare il prima possibile tutti i pagamenti cui i curatori sono tenuti e che essi siano in grado di effettuare in ragione dei fondi fallimentari esistenti.

Ho rilevato infatti che si sono verificati alcuni ingiustificati ritardi in tale settore.

Mi riferisco in particolare al pagamento del c.d. campione fallimentare e al pagamento di quanto dovuto a DigiCamere per l'attività di gestione digitale-teleomatica e di pubblicità.

Nel contempo credo utile ricordare che è diretta responsabilità dei curatori, quali gestori delle procedure, assicurarsi che esse abbiano una durata “ragionevole”.

Pertanto è necessario che ciascuno si attivi ancor più di quanto non abbia fatto sinora per avviare a chiusura soprattutto le procedure più risalenti nel tempo, e comunque quelle superiori a sei anni.

Avendo poi dovuto esaminare alcuni fascicoli fallimentari cartacei, ho notato che in alcuni casi manca l'elenco degli atti e che questi spesso sono stati inseriti o comunque sono ivi allegati disordinatamente. Occorre quindi che ciascuno controlli lo stato dei fascicoli collaborando con la cancelleria per la loro regolare tenuta.

I Giudici Delegati vigileranno sulla tempestiva esecuzione dei pagamenti, sia sulla diligenza posta dai curatori ai fini della tenuta dei fascicoli e della chiusura dei fallimenti e mi riferiranno tutti i ritardi e gli inadempimenti non scusabili per l'eventuale attivazione delle procedure di revoca ...» (Trib. Milano, Seconda Sezione Civile-fallimenti, Comunicazione di servizio 04/12/2013 recante ad oggetto “regolarizzazione dei pagamenti e degli adempimenti fallimentari”, in www.tribunale.milano.it/index.phtml?Id_VMenu=419, sezione “Circolari e Comunicazioni del Presidente della Sezione Fallimentare”).

2.3. Applicabilità del novellato art. 118, comma 2, l. fall.: presupposti giuridici e fattuali e criticità conseguenti alla pratica attuazione del nuovo disposto normativo

L'esegesi del testo riformato dell'art. 118, comma 2, l. fall. è al centro di un dibattito tutt'ora aperto ed alimentato, tra l'altro, dalla constatazione, operata dalla dottrina e dalla giurisprudenza, che la disposizione in commento, quanto ai diversi aspetti applicativi che alla stessa ineriscono, non sembra contenere una regolamentazione esaustiva⁴³.

⁴³ V., tra gli altri, Limitone G., *La doverosa chiusura del fallimento in pendenza di giudizi*, cit., p. 5; Montanari M., *Ancora sulla chiusura anticipata del fallimento in pendenza di giudizi*, 02/04/2016, cit., pp. 2-3, che ha manifestato «... il convincimento ... di [trovarsi] di fronte ad una disciplina frettolosamente e, dunque, assai male confezionata, sì da doversi senz'altro condividere la professata necessità, di cui all'art. 7, punto 9, lett. b, del d.d.l. delega C. 3671 “per la riforma delle discipline delle crisi d'impresa e dell'insolvenza” presentato dal Governo alla Camera in data 11 marzo 2016 (e frutto, a sua volta, della revisione operata in sede ministeriale della bozza proposta dalla Commissione istituita dal Ministro della Giustizia con decreto 24 febbraio 2015: c.d. Commissione Rordorf), di “integrare la disciplina della chiusura della procedura in pendenza di procedimenti giudiziari specificando che essa concerne tutti i processi nei quali è parte il curatore e definendone presupposti, condizioni ed effetti in rapporto alla loro differente tipologia ed alla eventuale natura societaria del debitore». Tuttavia, quanto alla questione della chiusura del fallimento ed esecuzioni pendenti nell'interesse della massa su beni di terzi debitori vero il fallito o la massa, l'Autore ha sottolineato che le rilevate incongruenze «non sono insite in quell'interpretazione restrittiva, o rigorosamente letterale, dell'art. 118 da cui si sono prese le mosse [v. *infra sub* § 2.6. e relative note]: sono insite, viceversa, nel sistema di legge. Una volta giudizialmente accertato, il credito che si voglia portare ad esecuzione contro il terzo, *in bonis* o fallito che sia, deve reputarsi una posta già acquisita dell'attivo fallimentare; e ammettere che non sia d'ostacolo alla chiusura del fallimento la pendenza di

Avuto specifico riguardo all'ambito di applicazione dell'art. 118, comma 2, l. fall., va osservato che i periodi da ultimo aggiunti fanno espresso riferimento al «caso di cui al n. 3)» che, in particolare, contempla l'ipotesi in cui si è «compiuta la ripartizione finale dell'attivo», essendo stato liquidato e ripartito tutto l'attivo fallimentare, pur se i creditori non siano stati integralmente soddisfatti⁴⁴ (v., sul punto, le argomentazioni e le precisazioni innanzi svolte *sub par. 1.2.* e caso n. 9).

Tenuto conto della *ratio* dell'avvenuta riforma (cfr. par. 2.2.), è stato ben evidenziato come siano **esclusi** dall'ambito di operatività del novellato art. 118, comma 2, l. fall. i casi contemplati dai **numeri 1) e 2) del medesimo articolo**, posto che, nelle fattispecie da ultimo richiamate, in assenza di creditori da soddisfare, non è dato rinvenire alcun interesse, in capo alla procedura, all'instaurazione o alla prosecuzione di giudizi.

Più discusso è il caso a cui fa riferimento il comma 1, n. 4), dell'art. 118 l. fall. le cui circostanze previste in astratto come condizione per la sua configurabilità – «accertat[e] con la relazione o con i successivi rapporti riepilogativi di cui all'articolo 33 [l. fall.]» – ricorrono «quando nel corso della procedura si accerta che la sua prosecuzione non consente di soddisfare, neppure in parte, i creditori concorsuali, né i crediti prededucibili e le spese di procedura».

Sul punto, ai più è apparso preferibile ritenere che non sussistano, al verificarsi di tale evenienza, i presupposti per l'applicazione delle più recenti modifiche. Innanzitutto, depone in tal senso il tenore letterale dell'art. 118, comma 2, l.

quell'esecuzione, significherebbe sganciare la chiusura del fallimento e, a monte, la ripartizione finale dalla previa liquidazione integrale dell'attivo recuperato, in aperto contrasto, pertanto, con le indicazioni, di cui sopra, che la legge offre in proposito. Resta inteso che quella della riscossione diretta nei confronti del debitore non è l'unica forma prevista dall'ordinamento positivo per la liquidazione dei crediti inclusi nell'attivo fallimentare. L'art. 106, primo comma, l. fall. ne contempla, infatti, anche la possibilità di cessione a terzi, che è, dunque, strumento a disposizione degli organi della procedura che non intendano scaricare su quest'ultima i tempi della riscossione coattiva di detti crediti. Certo, si tratta di soluzione penalizzante sul piano economico, implicando la necessità di adeguatamente compensare il terzo che se ne accollì i rischi. E ben può apparire irrazionale un sistema che costringa a subire una siffatta penalizzazione chi non intenda mantenere in piedi il processo di fallimento per tutto il tempo necessario a condurre in porto, fuori del fallimento, quelle procedure di riscossione coattiva. Ma allora si cambi il sistema, l'imminente riforma costituisce un'eccellente occasione per stabilire, una volta per tutte, che la chiusura del fallimento possa essere decretata anche in pendenza delle procedure esecutive in questione, in tal modo coniugando la redditività della liquidazione e l'esigenza che i fallimenti *ne paene immortales fiant*. Sin tanto che, però, *de hoc iure utimur*, a quella conclusione non è dato pervenire attraverso le comuni tecniche ermeneutiche e l'interprete si deve rassegnare» (*ivi*, 10).

⁴⁴ In dottrina, non è mancato chi, sul punto, non abbia mancato di precisare che «ad essere, nella circostanza, anticipata rispetto alla definizione del contenzioso [“pendente in funzione recuperatoria dell'attivo fallimentare”], non è tanto, a rigore, la chiusura del fallimento quanto la ripartizione finale dell'attivo, cui la chiusura fa seguito, a norma dell'art. 118, comma 1, n. 3) l. fall., come involgimento obbligato ed immanente alla logica del sistema»: cfr., Montanari M., *Ancora sulla chiusura anticipata del fallimento in pendenza di giudizi*, cit., nota 1, 1.

fall. il cui *incipit* fa esclusivo riferimento al caso *sub* n. 3). Inoltre, la pendenza di un giudizio fa presupporre sopravvenienze attive derivanti dall'esito positivo delle cause.

Si ritiene, inoltre, che la novella debba trovare applicazione nei casi in cui non vi sia stata ancora liquidazione, perché l'unico attivo è quello che si concretizzerà all'esito del giudizio pendente⁴⁵.

I DATI DELL'ESPERIENZA

In relazione all'ipotesi applicativa da ultimo segnalata, va menzionata, in particolare, la posizione assunta dal Tribunale di Forlì ed espressa nel decreto 21/12/2015-03/02/2016 (in www.unijuris.it ed in www.ilcaso.it), nel quale, più specificatamente, si è ritenuto di poter procedere, sin da subito, alla chiusura del fallimento, in applicazione dell'art. 118, comma 2, 3° periodo, l. fall., nel testo introdotto dall'art. 7, D.L. 27/06/2015, n. 83, convertito con modificazioni in L. 06/08/2015, n. 132, in pendenza di giudizi per il recupero dei crediti della massa, malgrado non vi sia stata la possibilità di procedere ad una ripartizione finale dell'attivo e nonostante il disposto della novella recentemente introdotto si riferisca espressamente al "caso di cui al n. 3" dell'art. 118, comma 1, l. fall.

«È evidente, infatti, che l'esigenza sottesa alla nuova disciplina, che consente di chiudere le procedure fallimentari pendenti pur in presenza di giudizi che possano garantire un successivo apporto economico, è quella di limitare drasticamente le ipotesi di durata della procedura fallimentare oltre i termini previsti dalla legge n. 89/2001 – c.d. legge Pinto – e quindi il pericolo per le finanze pubbliche di esborsi collegati alle possibili azioni risarcitorie derivanti dall'eccessiva durata della procedura fallimentare; del pari si è inteso evitare che gli organi delle procedure concorsuali, nel timore di superare i suddetti limiti, si sentano di fatto costretti ad accettare misere transazioni, pur potendo contare su fondatissime ragioni di diritto, al solo scopo di addivenire al più presto alla chiusura del fallimento. Una simile *ratio* verrebbe svilita da un'interpretazione strettamente letterale che imponga la continuazione della procedura in caso di mancanza attuale di attivo, con un'evidente ingiustificata disparità di trattamento rispetto ai fallimenti che siano invece in grado di distribuire anche solo pochi spiccioli ai propri creditori. Questa iniqua difformità di trattamento viene poi enfatizzata laddove si consideri che l'obbligo di accantonamento, da quantificare

⁴⁵ Nello stesso senso del decreto del Tribunale di Forlì, 21/12/2015-03/02/2016, in www.ilcaso.it, (v. *box* di approfondimento di cui alla presente pagina), anche parte della dottrina. In particolare, v. Ceccherini E., *La chiusura del fallimento non è impedita dalla pendenza di giudizi*, in *Il Fallimentarista*, 17/02/2016, «la condizione per poter chiudere la procedura fallimentare, in pendenza di giudizi, è quella prevista al punto 3 dell'art. 118 l.fall., ossia che "sia stata compiuta la ripartizione dell'attivo". La norma prevede, dunque, quale unica condizione, che il curatore abbia compiuto la ripartizione finale dell'attivo, escludendo per conseguenza le procedure fallimentari, con giudizi pendenti, prive di liquidità da assegnare ai creditori. Una simile circostanza appare discriminante per tutte quelle procedure che non hanno attivo da distribuire, ma che, avendo di giudizi pendenti, ne ricaveranno, molto probabilmente, all'esito degli stessi».

rispetto ai costi sostenendi per tutti i possibili gradi di giudizio, impedisce qualsiasi riparto se non in caso di fallimenti che vantino consistenti disponibilità liquide già acquisite. Ancor più irragionevole sarebbe la diversa sorte da attribuire alle procedure che debbano provvedere ad accantonamenti per molteplici cause, con la conseguente impossibilità di effettuare alcun riparto pur in presenza di migliori prospettive di realizzo, e le procedure che abbiano invece un solo giudizio di cui occuparsi, con una correlata minor consistenza dei denari da trattenerne. Per non mortificare la finalità concreta perseguita dal legislatore, la cui portata sulle procedure fallimentari pendenti sarebbe significativamente ridotta da un'interpretazione strettamente letterale, il rinvio al disposto dell'art. 118, comma 1, n. 3), l. fall. deve essere inteso come riferito alla natura, attuale o potenziale, della procedura piuttosto che al mero dato contabile dell'avvenuta esecuzione di un riparto di qualsiasi consistenza a seguito degli accantonamenti effettuati. Invero, il fallimento privo di attuali disponibilità liquide da ripartire ma con cause in corso, vantando future potenzialità di ripartizioni, non può essere considerato ad oggi una procedura la cui prosecuzione non consentirà di soddisfare, neppure in parte, i creditori concorsuali, nel senso espressamente previsto dal n. 4 del primo comma della medesima norma (cd. fallimento zero). L'interpretazione del rinvio all'art. 118, comma 1, l. fall. deve dunque essere effettuata rispetto alle prospettive finali della procedura e non a quelle al momento della chiusura accelerata, nel senso che potranno essere chiusi con anticipo non solo i fallimenti che abbiano compiuto una qualche forma di ripartizione finale dell'attivo, ma anche quelli che in prospettiva futura potranno compierla, in ragione della natura e delle probabilità di successo dei giudizi pendenti già avviati dalla procedura».

In relazione alla tematica inerente l'applicabilità delle più recenti riforme ai diversi casi contemplati all'art. 118, comma 1, l. fall., non possono non essere rimarcati i caratteri della menzionata elencazione che, oltre che tassativa, è ritenuta vincolante quanto all'ordine ivi indicato, in quanto, nel momento in cui si verifica una di quelle ipotesi, la chiusura non può essere disposta per altro caso che, pur se verificatosi in epoca coeva alla prima evenienza, in considerazione di quella elencazione debba essere ritenuto seguente, posto che, ai diversi presupposti di chiusura sono correlate, in via successiva, differenti conseguenze ex artt. 118, comma 2, e 121 l. fall. (v. par. 1.4.).

Si ritiene, pertanto, che, alla base delle valutazioni operate dal curatore e dal G.D., non possa che esserci un **giudizio prognostico**, all'esito del quale l'unica possibile modalità di chiusura del fallimento è rappresentata dal **riparto finale**. È stato osservato, infatti, che, se dall'esito vittorioso dei giudizi pendenti dovesse derivare un *surplus* di attivo in favore della procedura, di ammontare tale da superare il passivo, la chiusura del fallimento non potrebbe che intervenire ai sensi dell'art. 118, comma 1, n. 2), l. fall. e, dunque, per avvenuto soddisfacimento dei creditori concorrenti con conseguente inapplicabilità delle nuove regole.

I DATI DELL'ESPERIENZA

Si segnala, sul punto, la netta presa di posizione operata da una parte della giurisprudenza di merito. Il Tribunale di Latina, nella direttiva n. 1/2016 del 28 aprile 2016, recante ad oggetto "*nota orientativa sulle modalità applicative dell'art. 118 L.F. sulla chiusura dei fallimenti in pendenza di giudizi*" ha espressamente affermato che «dal tenore letterale della norma è evidente il fatto che la chiusura possa riguardare unicamente i fallimenti che abbiano realizzato dell'attivo e nei quali sia stato eseguito, o sia possibile eseguire, un riparto delle somme ricavate. La misura della liquidità realizzata non ha un rilievo determinante, salva diversa valutazione da compiersi nel singolo caso da parte degli organi della procedura tenuto conto dell'entità del passivo accertato, dei crediti prededucibili maturati e di ogni altra circostanza rilevante specialmente in relazione agli accantonamenti da disporsi secondo il disposto normativo.

Per riparto va inteso anche quel riparto che abbia riguardato prevalentemente o esclusivamente i crediti prededucibili.

In tal caso, pur in presenza di pagamenti non contestati e dunque autorizzati al di fuori del riparto, dopo l'approvazione del rendiconto dovrà depositarsi progetto di riparto che dia conto dei pagamenti ai titolari di crediti prededucibili (eseguiti o da eseguirsi) e dei criteri del riparto supplementare in caso di acquisizione, a seguito del/i giudizio/i in corso, di ulteriore liquidità ...».

Come anticipato, la pregnanza delle **valutazioni** da operare risalta, in tutta la sua significatività, qualora dovesse venire in rilievo il fallimento di società, non potendosi ritenere affatto indifferente, in tali casi, che la chiusura avvenga ai sensi del numero 3) piuttosto che del numero 2).

Infatti, al ricorrere dell'ipotesi contemplata dal **n. 2)**, il decreto di chiusura non potrà contenere alcuna disposizione riguardante la cancellazione della società dal Registro delle Imprese. Quest'ultima, invero, tornata *in bonis*, potrà proseguire l'esercizio dell'attività di impresa.

Ove, invece, la chiusura sia disposta ai sensi del **n. 3)**, la lettera della norma impone di provvedere anche in ordine alla cancellazione della società dal Registro delle Imprese e, allora, non può non essere rimarcata la alta carica di criticità correlata al verificarsi di tale evenienza, dovendosi registrare, in tale fattispecie concreta, la **inesistenza del soggetto** a cui restituire una eventuale sopravvenuta eccedenza di attivo.

Non va sottaciuto, tuttavia, che sono state prospettate tre possibili soluzioni alla problematica da ultimo evidenziata.

In ossequio ai principi giurisprudenziali enucleati dalla Suprema Corte di Cassazione riunita a Sezioni Unite ed argomentando da una lettura sistematica delle norme di cui agli artt. **2282, 2492 e 2495 c.c.**, è stato sostenuto che, una volta scomparso il soggetto legittimato ad inglobare, nel proprio patrimonio,

eventuali sopravvenienze attive, queste debbano confluire in una comunione *pro indiviso* fra coloro i quali erano soci al momento della cancellazione della società dal Registro delle Imprese⁴⁶.

La seconda opzione si sostanzia, per contro, nella reviviscenza degli organi societari, possibile, ai sensi dell'art. **2191 c.c.**, ove venga disposta una cancellazione della cancellazione della società⁴⁷.

Cionondimeno, tale prospettazione è sembrata poco convincente e, soprattutto, non è rimasta immune da critiche, mosse, in particolare, da coloro i quali – valorizzando, sul punto, gli effetti della riforma apportata alla disciplina delle società di capitale e cooperative a mezzo del D.Lgs. n. 6/2003 – hanno richiamato l'orientamento giurisprudenziale, di legittimità e di merito,

⁴⁶ «Per comprendere il fenomeno e come ci si deve comportare rispetto ad esso occorre fare riferimento ai principi enunciati dalle SS. UU. riguardo alle sopravvenienze attive delle società cancellate dal Registro delle Imprese. Le Sezioni Unite hanno chiarito che la sopravvenienza non comporta la reviviscenza dell'ente estinto, né la reviviscenza dei suoi organi, fatto salvo che riguardo all'istruttoria prefallimentare infrannuale. Se l'ente estinto non resuscita, nessun obbligo fiscale può essere imputato allo stesso dopo l'estinzione. Le sopravvenienze sono dei soci che dovranno assolvere in capo a loro stessi la tassazione relativa. Se la società cancellata avesse avuto anche dei debiti e, tra questi, debiti per prestazioni soggette a ritenuta d'acconto e i soci fossero chiamati, nei limiti delle sopravvenienze ricevute, ad onorarli, se soggetti privati non avrebbero alcun obbligo di ritenuta. Chiuso il fallimento il curatore perde, come il liquidatore di società estinta, il rapporto di immedesimazione organica con il fallimento. Egli è solo deputato ad eseguire i riparti ai creditori delle eventuali sopravvenienze da azioni giudiziali pendenti sulla base delle disposizioni del decreto di chiusura e non in forza della sentenza dichiarativa [di] fallimento fonte della propria nomina, ne consegue che non esistendo più il sostituto d'imposta, avendo egli perso ogni rapporto di immedesimazione organica con la procedura cessata, i pagamenti che eseguirà li eseguirà da semplice delegato all'incombente e non come curatore di un fallimento che non esiste più», discussione del giorno 08/05/2016 in *receivership@osservatorio-oci.org*. V., per una acuta disamina di tutte le tematiche affrontate nel par. 2.3., Zanichelli V., *Chiusura del fallimento e problemi fiscali: un abbozzo di soluzione*, 14/11/2016, in *www.ilcaso.it*.

⁴⁷ Circa l'eventualità di procedere alla cancellazione dell'iscrizione relativa alla cancellazione dal Registro delle Imprese di una società – qualora l'iscrizione relativa alla cancellazione dal Registro delle Imprese della società sia avvenuta in difetto delle condizioni di legge, non risultando di fatto cessata l'attività d'impresa – vale richiamare, in via esemplificativa, ai fini di una più corretta e completa comprensione delle possibili ipotesi applicative della norma in questione, un provvedimento emesso dal Giudice del Registro (Trib. Mantova 19/07/2015, in *www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/soc.php?id_cont=13264.php*), nel quale si rinvergono le seguenti argomentazioni: «tenuto conto che, come statuito dalle Sezioni Unite, la novella della riforma del 2003 non ha modificato la disciplina della pubblicità nel Registro delle Imprese e non ha escluso la natura comunque dichiarativa dell'iscrizione nel Registro delle Imprese, per cui il Giudice del Registro, con decreto ai sensi dell'art. 2191 c.c., può ritenere insussistenti le condizioni di legge per la estinzione della società di cui alla cancellazione iscritta su istanza degli amministratori e può ordinare quindi che la iscrizione di tale vicenda sia a sua volta cancellata con pubblicità dichiarativa della inesistenza della estinzione (Cass. S.U. 9.4.2010 n. 8426); considerato che nella specie l'iscrizione relativa alla cancellazione dal Registro delle Imprese della società è avvenuta in difetto delle condizioni di legge non risultando di fatto cessata l'attività d'impresa», pertanto, premesse le richiamate motivazioni ed applicato l'art. 2191 c.c., è stata disposta la cancellazione dell'iscrizione della cancellazione dal Registro delle Imprese di Mantova di una società in liquidazione, essendo stato ritenuto che, nel caso di specie (in cui la comunicazione della avvenuta cancellazione della debitrice era avvenuto in corso di causa), risultavano forniti riscontri documentali circa la prosecuzione dell'attività d'impresa successivamente alla disposta cancellazione (es. conferimento del mandato al difensore).

a mente del quale la cancellazione delle società dal Registro delle Imprese produce l'effetto costitutivo dell'estinzione irreversibile della società anche in presenza di crediti insoddisfatti e di rapporti di altro tipo non definiti. Pertanto, con ragionamento operato in senso contrario rispetto a quanto sostenuto dai fautori della tesi che propende per l'applicabilità dell'art. 2191 c.c., è stata esclusa la possibilità di cancellare, d'ufficio, proprio ai sensi del predetto art. 2191 c.c., l'iscrizione della cancellazione, attesa l'efficacia costitutiva della stessa e la irreversibilità dei suoi effetti, a nulla rilevando la presenza di debiti insoddisfatti e la pendenza di rapporti non definiti di qualunque tipo^{47-bis}.

A tali argomentazioni va aggiunto anche che, nella prassi, è invalso, ormai, un certo tipo di interpretazione dell'art. 121, comma 1, l. fall. che, di fatto, incide, restringendolo, sul concreto ambito di applicazione del suddetto articolo: è opportuno precisare, infatti, che, tenuto conto dell'intervenuta cancellazione della società (e della estinzione irreversibile del predetto ente ad essa correlata in via consequenziale), vi è oggi chi non reputa possibile riaprire i fallimenti di società chiusi ai sensi dei numeri 3) e 4) dell'art. 118 l. fall. (si rimanda al par. 1.4. ove, in tema di effetti della chiusura del fallimento, si è dato conto dell'orientamento opposto e delle pronunce giurisprudenziali che, in vario modo, hanno affrontato la tematica in questione).

È stato poi rilevato, proprio da coloro i quali hanno aderito alla suddetta tesi interpretativa che limita i casi in cui viene in rilievo l'art. 121, comma 1, l. fall., che argomento a suffragio della validità delle critiche mosse a tale seconda opzione interpretativa è offerto dalla stessa riforma del 2015 che, mantenendo fermo il dovere per il curatore di richiedere la cancellazione della società nei casi di cui ai numeri 3) e 4) del comma primo dell'articolo 118 l. fall., ha espressamente disposto che, «in relazione alle eventuali sopravvenienze attive derivanti dai giudizi pendenti, non si fa luogo a riapertura del fallimento». Si tratta, come evidente, di una previsione legislativa che non apporta innovazioni, nello specifico, alla disciplina del fallimento delle società, ma che assume un ruolo senz'altro innovativo con riferimento alle posizioni dell'imprenditore individuale fallito e dei soci dichiarati falliti in estensione ai sensi dell'art. 147 l. fall. Infatti, è stato sostenuto che, anche per queste due categorie di soggetti, non potrà trovare applicazione l'art. 121, comma 1, l. fall.⁴⁸, che, invece, risulta già essere stata esclusa, a monte, per le società, proprio da coloro i quali sostengono che non si possa dare seguito ad una riapertura del loro

^{47-bis} È allora evidente che dette conseguenze, giustificate laddove i soci decidano di cessare l'attività sociale, non possono trarsi allorché il soggetto estinto sia un ente o un soggetto fallito il cui patrimonio è passibile di incremento o decremento per effetto dell'esito di giudizi pendenti alla data di chiusura della procedura ed in relazione ai quali persistono i poteri del curatore sia in termini processuali sia funzionali al completamento dell'attività distributiva del patrimonio del fallito»: in questi termini il Giudice del Registro presso il Tribunale di Bergamo, 22-23/11/2016, in www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/cr.php?id_cont=16275.php.

⁴⁸ Cfr., in tal senso, Bilò G., *La chiusura del fallimento per ripartizione finale dell'attivo a seguito delle riforme introdotte con il decreto legge 28/06/2015, n. 83, convertito in legge 06/08/2015, n. 132*, cit., 5.

fallimento – nei casi di chiusura disposta ai sensi dei numeri 3) e 4) dell'art. 118 l. fall. – e che hanno rinvenuto, nella predetta immutata formulazione del disposto normativo, un elemento a favore di quanto da essi sostenuto.

Procedendo, anche in questo caso, ad una interpretazione di tipo letterale dell'articolo in commento, si ritiene, inoltre, che, qualora le sopravvenienze di attivo non possano essere ricondotte al fruttuoso esito dei giudizi pendenti, troveranno nuovamente applicazione le norme sulla riapertura.

Esposti nei termini che precedono due degli espedienti escogitati dai primi commentatori per rimediare alle problematiche a cui si è fatto cenno in apertura del presente sottoparagrafo, va dato atto, conclusivamente, della terza ed ulteriore proposta avanzata per far fronte alla situazione innanzi rappresentata. Si fa qui riferimento, in particolare, all'opzione di procedere, **in via ritardata**, alla **cancellazione** della società dal Registro delle Imprese proprio nel caso contemplato dal n. 3) del comma 1 dell'art. 118 l. fall., ossia fintanto che non intervenga, all'esito della decisiva risoluzione dei giudizi pendenti, la definitiva chiusura della procedura. Anche tale possibile percorso interpretativo trova un addentellato nel dato testuale dell'art. 118 l. fall. e, più specificatamente, nel primo periodo del secondo comma rimasto invariato, pur a seguito delle intervenute aggiunte al comma della norma esaminata, in questa sede, proprio nella sua nuova formulazione. Esso, in particolare, contiene la previsione normativa che impone al curatore di richiedere la cancellazione della società. L'esegesi della predetta disposizione, ad opera dell'orientamento che si sta or ora analizzando, è nel senso di ritenere che tale dovere sia da riferire al riparto, definito "**veramente finale**", disposto a fronte dell'esito favorevole del giudizio pendente.

Tali conclusioni sono state accolte dalla giurisprudenza di merito⁴⁹ che, rilevata la peculiarità che caratterizza la fattispecie in esame, ha ritenuto, nei casi sottoposti alla sua attenzione, di non far conseguire alla chiusura della procedura – in aperta deroga ai principi generali vigenti in materia – la cancellazione della società fallita dal Registro delle Imprese^{49-bis}.

⁴⁹ Cfr., tra gli altri, Tribunale di Latina, Direttiva n. 1/2016 del 28/04/2016 recante ad oggetto "*nota orientativa sulle modalità applicative dell'art. 118 L.F. sulla chiusura dei fallimenti in pendenza di giudizi*", in www.tribunale.latina.giustizia.it.

^{49-bis} Vale richiamare, in via esemplificativa, il provvedimento reso dal Giudice del Registro presso il Tribunale di Bergamo, in data 22-23/11/2016 (in www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/cri.php?id_cont=16275.php), nel quale è dato leggere: «... si rileva che la pendenza di giudizi non comporta una mera *prorogatio* dei poteri del curatore – peraltro già prevista prima dell'introduzione degli ultimi periodi dell'art. 118, comma II, l. fall. per gli adempimenti necessari successivi alla chiusura e per l'ipotesi di cui all'art. 121 l. fall. – ma anche effetti sostanziali sul patrimonio del fallito, che permane distinto. Tali effetti confliggono evidentemente con l'estinzione dell'ente derivante dalla sua cancellazione, con effetto costitutivo, dal registro delle imprese (...) Su tali premesse si giustifica nella specie l'interesse del curatore alla richiesta di cancellazione del provvedimento di cancellazione della società disposto in data 02.09.2016 dal registro delle imprese di Bergamo. Il curatore infatti, in presenza della cancellazione della società, provocherebbe atti incidenti sul patrimonio di un ente ormai inesistente.

Ciò, va detto, è apparso essere anche lo strumento pratico che meglio si attaglia alla risoluzione delle difficoltà che la chiusura anticipata della procedura determina, unitamente alla cancellazione dal Registro delle Imprese, in relazione alla regolamentazione degli adempimenti fiscali che sorgono in via immediatamente successiva.

Lo scenario che si prospetta, infatti, può essere tratteggiato nei termini che seguono⁵⁰.

La titolarità tanto delle somme accantonate ai sensi dell'art. 118, comma 2, l. fall. quanto delle sopravvenienze attive generate dall'esito vittorioso dei giudizi ancora in corso dovrebbe essere rinvenuta in capo ai soci che, però, dal canto loro, sarebbero privi della possibilità di disporre, ai sensi dell'art. **51 l. fall.** Inoltre, le eventuali sopravvenienze attive non potrebbero essere considerate nel residuo attivo ex art. 182, comma 2, D.P.R. n. 917/1986, dovendo, al più, rilevare come **componenti reddituali** in capo agli ex soci che, per quanto detto, non ne avrebbero comunque la disponibilità.

A ciò si aggiunge che non graverebbe più sul curatore l'obbligo di operare le **ritenute fiscali** sulle somme successivamente ripartite né questi sarebbe ulteriormente tenuto alla compilazione del **modello 770** per gli importi corrisposti, essendo venuto meno il presupposto di tali obblighi adempitivi ossia lo *status* di sostituto d'imposta.

Verrebbe meno, al contempo, la possibilità di dedurre **I'IVA** dalle fatture emesse dai creditori beneficiari delle ripartizioni *post* chiusura. Lo stesso avverrebbe, parimenti, per la fattura relativa al compenso finale del curatore e dei professionisti designati per la gestione dei giudizi pendenti⁵¹.

⁵⁰ La problematica risalta, in tutta la sua significatività, ove si tenga conto, come acutamente rappresentato dagli studiosi della materia – in relazione alla istanza (interpello) che il contribuente rivolge all'Agenzia delle Entrate prima di attuare un comportamento fiscalmente rilevante – che «il fallimento è invece un contribuente soggetto passivo IRES, IRAP, IVA, nonché sostituto d'imposta e il curatore ne è il suo rappresentante legale che firma le relative denunce e dunque è il curatore il soggetto titolato per conto del fallimento a "interpellare"» (discussione del giorno 9 maggio 2016 in *receivership@osservatorio-oci.org*). Va precisato, tuttavia, che anche la prassi di proporre interpellanti all'Agenzia delle Entrate non è passata esente da censure, non essendo mancato, infatti, chi, sul punto, abbia rilevato: «[l']art. 101 Cost. afferma che "i giudici sono soggetti soltanto alla legge", il che dovrebbe portare ad escludere che la valutazione del corretto comportamento che i curatori debbono tenere riguardo agli adempimenti tributari – sempre ammesso che tali valutazioni rientrino nell'ambito dei poteri di cui [agli artt. della] l. fall. – possa essere demandata dal giudice civile all'Amministrazione Finanziaria, cioè ad una delle parti del possibile giudizio tributario che potrebbe instaurarsi sulla questione oggetto di consulenza giuridica» (discussione del giorno 9 maggio 2016 in *receivership@osservatorio-oci.org*).

⁵¹ V., diffusamente, in relazione a tutti i profili indicati, Bilò G., *La chiusura del fallimento per ripartizione finale dell'attivo a seguito delle riforme introdotte con il decreto legge 28/06/2015, n. 83, convertito in legge 06/08/2015, n. 132*, cit., 5. Sul punto, in realtà, Mancinelli S., *Brevi note sulla chiusura della procedura fallimentare in pendenza di giudizi*, cit., p. 7, evidenzia, che «non è da sottovalutare l'eventualità che le somme da incassare a seguito di un felice esito del contenzioso pendente per la procedura, possano essere soggette a fatturazione ("attiva" da parte della procedura, ["ad esempio per lo svincolo di ritenute a garanzia relative ad un preesistente appalto, dove tali somme vengono definite solo dopo l'esito del contenzioso"])). In tale fattispecie appare non proponibile la cessazione della procedura, in quanto la chiusura della posizione

Pertanto, in assenza di una specifica disposizione normativa a riguardo, la valutazione complessiva di tutti i motivi ora rappresentati ha indotto anche parte della dottrina⁵² a ritenere che sia **preferibile differire**, al momento della chiusura definitiva, la cancellazione della società dal Registro delle Imprese e ricondurre, a tale data, anche il compimento degli **adempimenti fiscali** connessi proprio alla estinzione della procedura fallimentare e, dunque, la presentazione della dichiarazione di cessata attività e di chiusura della partita IVA ex art. 35, D.P.R. 26/10/1972, n. 633⁵³, della dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni compiute nel periodo fallimentare ex art. 5, comma 4, D.P.R. 22/07/1988, n. 322 e della dichiarazione IVA relativa al segmento temporale compreso tra il 1° gennaio e la data di chiusura del fallimento⁵⁴.

IVA può (solo) essere anticipata e non certo posticipata rispetto alla chiusura del fallimento, a meno che non intervenga una norma che consenta al curatore di mantenere la soggettività tributaria anche dopo la chiusura del fallimento (con connessi adempimenti fiscali); dopo la definizione di una controversia, vi sono quasi certamente somme soggette a fatturazione (“passiva” nei confronti della procedura) per le parcelle dei legali. Va da sé che, in caso di chiusura anticipata, sussiste una perdita del credito IVA che matura con i pagamenti che avvengono *post* chiusura; il riparto supplementare (cioè *post* riparto finale) potrebbe condurre ad una spirale non semplice; infatti, i creditori emettono nota di credito per il recupero dell’IVA in relazione al mancato pagamento in sede di chiusura e, nel caso in cui *post* chiusura, definita l’azione giudiziaria pendente, si vada a recuperare ulteriore liquidità da distribuire ai creditori, la nota di variazione IVA dovrebbe essere (ri)stornata con la (ri)emissione di una nuova fattura per la parte di credito successivamente recuperata, in proporzione al credito assegnato; necessita calcolare come voce di spesa futura il (maggiore) compenso dovuto al curatore in relazione ad un eventuale esito positivo dei giudizi suddetti con le sopravvenienze attive che ne potrebbero derivare per la procedura o, preferibilmente, il tribunale dovrebbe liquidare un compenso in acconto al curatore sui parametri di attivo e passivo “certi” al momento della chiusura “anticipata”, salvo statuizione del definitivo all’esito dei giudizi, con liquidazione supplementare. L’esame degli aspetti da ultimo indicati nel par. 2.3. è analiticamente affrontato anche da Cimolai A., *Fiscalità di chiusura: assume posizione la direzione centrale dell’Agenzia delle Entrate*, in *ilFallimentarista*, blog del 07/11/2016.

⁵² Bilò G., *La chiusura del fallimento per ripartizione finale dell’attivo a seguito delle riforme introdotte con il decreto legge 28/06/2015, n. 83, convertito in legge 06/08/2015, n. 132*, cit., p. 6.

⁵³ Alcuni operatori del settore – non convinti della bontà della soluzione che, per i fallimenti chiusi con giudizi in corso, ai sensi del novellato art. 118 l. fall., imponga la chiusura della partita IVA – hanno osservato che «non vi è dubbio che, di norma, il curatore deve chiudere la partita IVA, ma qui siamo di fronte ad una nuova ipotesi. [Si sostiene] però, che la questione vada valutata anche alla luce di un principio di coerenza delle norme dell’Ordinamento giuridico, in base al quale l’applicazione di due istituti, in via interpretativa, non dovrebbe portare a soluzioni tra loro inconciliabili. Qui siamo alla presenza di un istituto del tutto nuovo, che consente la chiusura del processo fallimentare, senza tuttavia far cessare alcune funzioni degli organi e, anzi, mantenendo alcune operatività. Di fronte a questo nuovo fenomeno giuridico, [si ritiene] difficile immagin[are] che l’Amministrazione Finanziaria, in assenza di una norma specifica, non possa adeguare l’interpretazione di quelle esistenti nel senso della sua salvaguardia, altrimenti ci troveremmo al cospetto di due organi dello Stato che marcano in direzione opposta, minando l’operatività di una norma fortemente voluta dal legislatore ...» (discussione del giorno 08/05/2016 in *receivership@osservatorio-oci.org*).

⁵⁴ Numerosi studiosi della materia unitamente ad altri operatori del settore hanno mostrato, sul versante opposto, non poche perplessità in relazione all’autorizzazione al mantenimento della partita IVA dopo la chiusura del fallimento (già disposta da alcuni tribunali in casi simili [cfr., Trib. Latina, Direttiva n. 1/2016 del 28/04/2016 recante ad oggetto “*nota orientativa sulle modalità applicative dell’art. 118 L.F. sulla chiusura dei fallimenti in pendenza di giudizi*”, in *www.tribunale.latina.giustizia.it*]). In particolare, si è affermato che un provvedimento che contenga quel tipo di disposizioni si sostanzia, in realtà, in una

POSIZIONI ASSUNTE DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Premesso, in via preliminare, che «attraverso la consulenza giuridica, come attraverso l'interpello, si viene a creare il patrimonio interpretativo dell'Amministrazione Finanziaria, finalizzato in primo luogo ad uniformare il comportamento delle varie strutture territoriali dell'Agenzia; a tale patrimonio, pertanto, gli uffici attingono al fine di orientare la propria attività su tutto il territorio. La consulenza giuridica, come l'interpello, assume rilevanza anche esterna, in quanto costituisce uno strumento di supporto e disposizione del contribuente al fine di agevolare la *tax compliance*» (Circolare n. 42/E, *Istruzioni sulla trattazione delle richieste di consulenza giuridica*, Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa, Roma 5 agosto 2011), si riportano, di seguito, le risposte che l'Amministrazione Finanziaria ha fornito in ordine a «circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, [in ipotesi di] obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse» (art. 11 L. 27 luglio 2000, n. 212).

«autorizzazione rilasciata fuori perimetro, in quanto interferisce [con] un adempimento disposto da una diversa legislazione, quella fiscale, che, come è noto, dispone l'obbligo della cessazione della partita IVA (con conseguenti adempimenti dichiarativi) quale effetto diretto ed immediato della chiusura del fallimento, e la mancata osservanza di questa prescrizione espone la Curatela all'addebito di sanzioni che l'autorizzazione del Giudice non potrà certo impedire. (...) Vanno altrettanto ben ponderate le conseguenze che derivano dall'aderire alla posizione espressa dai Tribunali favorevoli all'ultrattività tributaria. Va innanzitutto ricordato che l'obbligo di cessazione della partita IVA alla chiusura del fallimento è previsto dall'art. 35, comma 4, del d.P.R. n. 633/73 (come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 26E/2002). L'autorizzazione al curatore dovrebbe però essere estesa non solo in ambito IVA ma anche in riferimento alle imposte dirette, in quanto non è ipotizzabile una prosecuzione della soggettività tributaria solo parziale. Con l'ulteriore conseguenza che anche gli obblighi dichiarativi ai fini IRES andrebbero traslati. In conclusione, il Tribunale dovrebbe autorizzare: – il mantenimento della posizione fiscale nella sua interezza; – la traslazione di tutti gli obblighi dichiarativi, fissandone i nuovi termini; – la traslazione di tutti gli obblighi di versamento eventualmente connessi con le dichiarazioni di chiusura; – l'accantonamento delle sanzioni in ipotesi derivanti al curatore dall'inadempimento dei predetti obblighi (che quindi potrebbero lievitare in misura rilevante). Solo a queste condizioni sarebbe correttamente ipotizzabile una chiusura in difformità alle disposizioni tributarie», *discussione del giorno 08/05/2016*, in receivership@osservatorio-oci.org. Ancora, avuto riguardo alla medesima tematica, i sostenitori dell'orientamento contrario alla conservazione della partita IVA anche in epoca successiva alla chiusura anticipata, hanno evidenziato, in via ulteriore, che «... è la legge (artt. 1 e 4 del d.P.R. n. 633/1972) che determina "l'obbligo della partita IVA". La chiusura del fallimento, con la conseguente cancellazione della società da Registro delle Imprese, estingue il soggetto impresa che è il presupposto della rilevanza ai fini IVA delle operazioni di chiunque (esercenti attività professionali a parte) compiute. Ma non solo l'art. 25 l. fall. definisce il perimetro generale dei poteri del giudice delegato nei seguenti termini "il giudice delegato esercita funzioni di vigilanza e di controllo sulla regolarità della procedura", intesa questa regolarità della procedura fallimentare in senso stretto, non certo del trattamento tributario delle operazioni compiute dal fallimento: il giudice controllerà la correttezza degli atti del curatore sotto il profilo delle regole del processo fallimentare, mentre sarà il giudice tributario competente a dirimere controversie tra fallimento e Agenzia delle Entrate sul regime tributario applicato dal curatore a quelle operazioni», *discussione del giorno 08/05/2016*, in receivership@osservatorio-oci.org.

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA
Ufficio Adempimenti e Sanzioni

(risposta, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale della Puglia, resa sulla base di quanto previsto al paragrafo 2.8 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 4 gennaio 2016)

Quesito

Con interpello proposto ai sensi dell'articolo 11, comma 1, legge 27 luglio 2000, n. 212, il curatore del fallimento chiedeva chiarimenti in merito agli effetti fiscali delle modifiche apportate dall'art. 7 del D.L. n. 83 del 2015 all'art. 118 del R.D. n. 267 del 1942 che disciplina la chiusura della procedura concorsuale. Premesso che, in particolare, il comma 2 dell'art. 118 l. fall. prevede, tra l'altro, che, in caso di chiusura della procedura per compiuta ripartizione dell'attivo, il curatore chiede la cancellazione della società dal Registro delle Imprese e che, in tal caso, la chiusura della procedura non è impedita dalla pendenza di giudizi rispetto ai quali il curatore mantiene la capacità processuale, posto, altresì, che la Curatela fallimentare era parte di un giudizio civile pendente avanti al Tribunale di Trani, l'istante chiedeva chiarimenti in merito agli obblighi fiscali connessi alla liquidazione delle spese legali, tenuto conto che, prima di cancellare la società dal Registro delle Imprese, è necessario chiudere la partita IVA.

Veniva inoltre chiarito che, nel caso di specie, il Tribunale di Trani non aveva ancora emesso il decreto di chiusura del fallimento e che il quesito posto con l'interpello era stato concordato con l'Ufficio fallimentare al fine di ottenere informazioni utili, per il Tribunale, circa eventuali specificazioni da riportare nel decreto stesso.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

«L'istante, a seguito del decreto di chiusura del fallimento per compiuta ripartizione dell'attivo, ai sensi del citato art. 118, comma 2, della legge fallimentare, ritiene corretto chiedere la chiusura della partita IVA della società fallita, compilando il quadro A del modello AA7/10 nella parte relativa alla cessazione dell'attività ai fini IVA (barrando la casella 4, indicando la partita IVA della società fallita e la data di cessazione coincidente con quella di chiusura del fallimento).

A conclusione del giudizio pendente e prima di ricevere la parcella dell'avvocato, l'istante ritiene di dover chiedere l'attribuzione alla società di una nuova partita IVA al fine di assolvere gli obblighi previsti dal d.P.R. n. 633 del 1972, compilando il quadro A del modello AA7/10 (barrando la casella 2, indicando il codice fiscale della società fallita e la data di inizio dell'attività coincidente con quella di conclusione del giudizio pendente). Una volta assolti gli obblighi fiscali connessi alla ricezione della parcella dell'avvocato, l'istante chiederà la definitiva cessazione della partita IVA».

Parere dell'Agenzia delle Entrate

«L'art. 118, comma 2, della legge fallimentare, come modificato dall'art. 7 del D.L. n. 83 del 2015, prevede che quando il fallimento si chiude per compiuta ripartizione dell'attivo, ovvero quando nel corso della procedura si accerta che la sua prosecuzione non consente di soddisfare, neppure in parte, i creditori concorsuali, né i crediti prededucibili e le spese di procedura, "ove si tratti di fallimento di società il curatore ne chiede la cancellazione dal registro delle imprese". Compiuta la ripartizione finale

dell'attivo, la chiusura della procedura "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".

In base alla disciplina fiscale che regola gli effetti del fallimento, il curatore deve provvedere, prima della cancellazione della società, all'adempimento di tutti gli obblighi fiscali (effettuazione delle ritenute, presentazione delle dichiarazioni finali ai fini dell'IVA e dell'I.R.A.P., presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi del maxi-periodo, etc.). Tuttavia, la conclusione dei giudizi pendenti successivamente alla chiusura del fallimento e alla cancellazione della società dal registro delle imprese può comportare, come nel caso in esame, la necessità di adempiere obblighi fiscali che – in conformità con le norme fiscali vigenti – presuppongono l'esistenza del soggetto giuridico, capace di agire, munito di codice fiscale e di partita IVA al fine di poter operare. In altre parole, la cancellazione della società dal Registro delle Imprese determina l'estinzione del soggetto giuridico al quale, tuttavia, è necessario fare ancora riferimento ai fini fiscali. Poiché il legislatore non è intervenuto per adeguare le norme fiscali alla nuova realtà fallimentare, la problematica sollevata dall'istante non è di immediata soluzione, in quanto le regole ordinarie appaiono di difficile applicazione.

È utile, comunque, evidenziare che alcuni Tribunali, nel caso di chiusura del fallimento per compiuta ripartizione dell'attivo in pendenza di giudizi da cui potrebbero derivare ulteriori obblighi fiscali, dispongono che non sia cancellata la società dal Registro delle Imprese e, conseguentemente, che non siano chiusi la partita IVA e il conto corrente bancario intestato.

Tale soluzione, assunta dall'organo fallimentare, consente di fatto al curatore di adempiere gli obblighi fiscali conseguenti alla definizione dei giudizi pendenti alla data di chiusura del fallimento.

Pertanto, nel caso di specie, laddove il Tribunale di Trani decida, in via cautelativa, di non disporre la cancellazione della società dal Registro delle Imprese, l'istante avrà la possibilità di assolvere gli obblighi fiscali secondo le regole ordinarie. Diversamente, se il Tribunale dispone la cancellazione della società, in mancanza di ulteriori sviluppi della materia, si ritiene plausibile la proposta dell'istante – richiesta di apertura della partita IVA – al fine di ottemperare a tutti gli obblighi in argomento».

DIREZIONE REGIONALE DEL VENETO

Settore Servizi e Consulenza

Ufficio Consulenza

Quesito

L'interpello proposto alla Direzione Regionale del Veneto, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, legge 27 luglio 2000, n. 212, riguarda l'interpretazione delle disposizioni che disciplinano gli adempimenti fiscali connessi alla chiusura di una procedura fallimentare in presenza di una causa pendente, con particolare riguardo anche all'art. 183, comma 1, d.P.R. n. 917/1986.

«L'interpellante fa presente al riguardo che, per effetto di modificazioni apportate nel 2015 all'articolo 118 della legge fallimentare, la chiusura della procedura non risulta preclusa dalla pendenza di giudizi, rispetto ai quali il curatore può mantenere la legittimazione processuale, anche nei successivi stati e gradi del giudizio».

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

«In relazione al caso esposto, l'istante ritiene possibile adottare i seguenti comportamenti:
1) mantenimento del codice fiscale della società ("al Registro delle Imprese verrà comunicat[o il solo decreto] di chiusura del fallimento, senza chiedere la cancellazione della società");

2) chiusura della partita IVA per cessazione dell'attività alla data di chiusura del fallimento ("conseguentemente, per tutte le spese successive alla chiusura del fallimento ed inerenti le cause pendenti, l'IVA sarà detraibile");

3) presentazione della dichiarazione IVA relativa all'esercizio di chiusura del fallimento, con richiesta di rimborso dell'IVA eventualmente a credito e maturata dopo il fallimento;

4) presentazione entro il termine ordinario del modello Unico relativo al maxi-periodo compreso tra l'inizio e la conclusione della procedura;

5) eventuale presentazione di un modello Unico integrativo a correzione del precedente, per il periodo tra l'inizio della procedura e la cancellazione della società dal registro delle imprese [post contenzioso], se in esito alle cause pendenti emergerà un residuo attivo assoggettabile a imposta, che il curatore verserebbe attingendo alle nuove somme disponibili, prima del riparto fallimentare;

6) riparto supplementare delle predette nuove somme disponibili e delle ulteriori somme provenienti dal rimborso dell'IVA;

7) effettuazione da parte del curatore, in veste di sostituto d'imposta, della ritenuta sia sui pagamenti ai coadiutori (avvocati, periti) sia su quelli ai professionisti con il riparto supplementare, oltre che per presentare i relativi modelli 770».

Parere dell'Agenzia delle Entrate

«Per il quesito di cui al punto n. 1) dell'istanza di interpello si ritiene corretto rispondere positivamente: infatti la procedura fallimentare è proprio intesa a impedire che il soggetto insolvente chiuda semplicemente la propria attività, dalla gestione della quale è tuttavia estromesso con l'inizio del percorso amministrativo necessario ai fini della tutela dei creditori.

Per quanto attiene alla partita IVA, punto n. 2) dell'istanza, si osserva che nella situazione prospettata si ha una situazione di ultrattività degli organi della procedura, motivata dalla pendenza di giudizi, nonché di crediti IVA ancora non incassati.

La procedura quindi, formalmente chiusa, esplicherebbe ancora i propri effetti ai fini degli adempimenti richiesti in caso di eventuale riparto supplementare, ai sensi dell'articolo 118, comma 2, della legge fallimentare.

Secondo quanto è stato affermato [dall'Agenzia delle Entrate] nella circolare n. 26/E del 22 marzo 2002 (paragrafo 5), "il maxi-periodo d'imposta di durata della procedura [è], fiscalmente, anche l'ultimo periodo d'imposta dell'impresa. E ciò anche nel caso di ritorno *in bonis* del soggetto fallito, poiché, in tale ipotesi, la ripresa della precedente attività economica è del tutto eventuale, e in ogni caso determina – anche ai fini fiscali – il sorgere di una nuova impresa".

"Pertanto, ai fini IVA, la chiusura della procedura fallimentare integra una fattispecie di cessazione dell'attività, ai sensi dell'art. 35, quarto comma, 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".

Si ritiene quindi corretto procedere alla chiusura della partita IVA come prospettato dalla Curatela fallimentare.

Peraltro, tenuto conto anche dei chiarimenti forniti con la circolare n. 3 del 28/01/1992, il curatore dovrà richiedere la riapertura della partita IVA in capo alla società fallita qualora lo stesso debba effettuare operazioni rilevanti ai fini IVA che si rendessero necessarie, in particolare a seguito dell'esito dei giudizi pendenti al momento della chiusura del fallimento.

Per quanto attiene ai profili relativi alla dichiarazione e al rimborso IVA (punto 3), il comma 1 dell'art. 74-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che, per le operazioni effettuate anteriormente alla dichiarazione di fallimento, gli obblighi di fatturazione e registrazione, sempreché i relativi termini non siano ancora scaduti, siano adempiuti dal curatore entro quattro mesi dalla nomina.

Il successivo comma 2 aggiunge che, per le operazioni effettuate successivamente all'apertura del fallimento, gli adempimenti IVA, anche se è stato disposto l'esercizio provvisorio, devono essere eseguiti dal curatore. Le fatture devono essere emesse entro trenta giorni dal momento di effettuazione delle operazioni e le liquidazioni periodiche devono essere eseguite solo nel mese o nel trimestre sono state registrate operazioni imponibili.

Relativamente all'eventuale richiesta di rimborso, il comma 3 dell'articolo 74-*bis* precisa che i rimborsi non ancora liquidati alla data della dichiarazione di fallimento e quelli successivi sono eseguiti senza la prestazione delle prescritte garanzie per un ammontare non superiore a lire cinquecento milioni [euro 258.228,45]. Si veda anche al riguardo la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 32/E del 30 dicembre 2014 (paragrafo 5.3).

I rimborsi cui viene fatto riferimento sono quelli "previsti dall'articolo 30" ossia i rimborsi risultanti dalla dichiarazione annuale. Nel caso di specie, dalla dichiarazione prodotta in conseguenza della chiusura dell'attività.

Per quanto attiene alle dichiarazioni da produrre ai fini delle imposte sui redditi (punti 4 e 5), il curatore fa presente che verrebbe prodotta una dichiarazione relativa al maxi-periodo fallimentare, nonché [eventualmente e prima del riparto supplementare], in caso di residuo assoggettabile a tassazione in esito alle cause pendenti, un modello Unico integrativo.

Al riguardo si fa presente che per gli obblighi dichiarativi il curatore fallimentare, deve fare riferimento al comma 4 dell'articolo 5 del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

Dal punto di vista sostanziale, secondo l'articolo 183, comma 1, del T.U.I.R., in caso di fallimento il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la dichiarazione di fallimento è determinato in base al bilancio redatto dal curatore. Il comma 2 del medesimo articolo aggiunge che il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura del procedimento concorsuale 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.

Quanto alla determinazione del patrimonio netto iniziale, questa va effettuata mediante il raffronto, secondo i valori riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi, tra le attività e le passività risultanti dal bilancio iniziale.

Il caso prospettato dall'istante è quello del riparto supplementare che potrebbe essere eventualmente disposto dal giudice delegato successivamente alla chiusura formale della procedura a seguito della conclusione delle cause pendenti. In tale situazione si ritiene non pertinente la proposta di presentazione di dichiarazione integrativa [procedura volta alla correzione di errori, ai sensi dell'articolo 2 del d.P.R. n. 322/1998, e non alla riapertura di una situazione sotto il profilo reddituale].

Dal punto di vista degli effetti reddituali, l'articolo 183, comma 2, del T.U.I.R., richiede la presentazione di una dichiarazione fiscale di chiusura.

Si osserva inoltre che "nel corso del periodo di durata della procedura fallimentare si determina una sospensione dell'operatività delle ordinarie regole in materia di determinazione del reddito di impresa per cui (...) non risultano applicabili, nel corso del maxi-periodo fallimentare, le consuete disposizioni del T.U.I.R.". In particolare, "il risultato imponibile della procedura presenta (...) natura ibrida, in quanto pur rivestendo carattere reddituale, scaturisce dal confronto tra il patrimonio rilevato all'atto della chiusura (*rectius* il residuo attivo oggetto di restituzione all'ex fallito) e quello misurato alla data di apertura della procedura stessa, considerata come un unico periodo d'imposta" [cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 42/E del 4 ottobre 2004, paragrafo 3].

In tale contesto appare opportuno garantire che gli eventuali effetti reddituali eventualmente derivati dall'esito delle cause pendenti successivamente alla chiusura formale del fallimento rilevino ai fini della determinazione dell'imponibile IRES previsto dal citato articolo 183, evitando in tal modo anche possibili salti di imposta. Per tali ragioni si ritiene che, chiusa la procedura e presentata la dichiarazione finale, in presenza dei presupposti del sopra menzionato articolo 118, comma 2, della legge fallimentare, gli organi del fallimento debbano presentare nei termini di cui all'art. 5, comma 4, del citato d.P.R. n. 322/1998, un nuovo modello Unico per il periodo d'imposta relativo a tali presupposti. In detto modello Unico, confermato il nuovo maxi-periodo, andrà rideterminato l'imponibile tenendo conto dell'esito dei contenziosi e liquidata l'eventuale relativa imposta con i conseguenti adempimenti, se dovuti.

Per quanto riguarda il punto n. 6), non si ravvisano specifiche incertezze interpretative di carattere tributario in merito alla possibilità di procedere a riparto supplementare [per le somme provenienti dai giudizi pendenti e per quelli riferibili al rimborso dell'IVA], secondo le determinazioni assunte dagli organi della procedura e alle condizioni stabilite dalla legge fallimentare.

Infine, relativamente al punto n. 7), che riguarda la qualità e la funzione di sostituto d'imposta rivestita dal curatore fallimentare, rileva che il curatore è espressamente annoverato tra i sostituti d'imposta dall'articolo 23, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973. In tale veste lo stesso curatore opera anche in sede di eventuale riparto in base alle disposizioni di riferimento della legge fallimentare secondo quanto deliberato dal tribunale fallimentare e dal giudice delegato».