

SECONDO LA CASSAZIONE IL MAXI-PERODO D'IMPOSTA NON SI ESTENDE AL CONCORDATO

di LORENZO GAMBI

SOMMARIO: 1. Il caso sottoposto alla Corte di Cassazione ed il relativo *decisum*.- 2. Il cd. maxi-periodo d'imposta in ambito fallimentare.- 3. La tassazione del reddito d'impresa nel concordato preventivo.- 4. Conclusioni.

1. La Corte di Cassazione, con sentenza n. 10108/2020, depositata il 30 maggio 2020¹, ha statuito che in materia di tributi diretti il cd. maxi-periodo d'imposta (arco temporale che va dall'apertura del fallimento alla sua chiusura, *ex art. 183, comma 1, T.U.I.R.*), non può applicarsi, in via estensiva, al concordato preventivo.

Questo il caso esaminato dal Supremo Collegio.

Una società finanziaria acquistava da un'impresa sottoposta a concordato preventivo il credito IRPEF a titolo di ritenute d'acconto relative agli interessi attivi maturati sul c/c della procedura.

L'Amministrazione finanziaria negava il rimborso del credito tributario: la società cessionaria presentava ricorso avanti alla competente Commissione Tributaria Provinciale di Lecce.

I primi due gradi del giudizio si concludevano in senso sfavorevole per la società ricorrente.

¹ Cass. civ., sez. V, 28 maggio 2019, n. 10108, pubblicata su www.ilcaso.it il 30 giugno 2020.

In particolare, la Commissione Tributaria Regionale della Puglia, nel rigettare l'appello, rilevava che l'obbligo di operare le ritenute sugli interessi in capo ai sostituti d'imposta in concordato debba riguardare un periodo più ampio rispetto a quello ordinario.

Secondo i giudici pugliesi, pertanto, anche con riferimento al concordato preventivo – così come accade in ambito fallimentare – rileva, ai fini dei tributi diretti, un unitario periodo d'imposta, commisurato al lasso temporale che va dall'apertura del procedimento sino alla conclusione.

Il rimborso del credito fiscale maturato in corso di procedura può essere disposto solo dopo l'avvenuta "conclusione" del concordato: diversamente, secondo i giudici territoriali, verrebbe a mancare il requisito di certezza.

Sia la Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, sia la Commissione Regionale della Puglia hanno ritenuto applicabile in via estensiva al concordato preventivo l'art. 183, comma 1, D.P.R. n. 917/1986.

Tale norma dispone che ove il debitore sia sottoposto a fallimento, la determinazione del reddito d'impresa avviene in base ad un unico periodo d'imposta che va dall'apertura del concorso sino alla sua conclusione (cd. maxi-periodo).

Avverso la sentenza di seconde cure ricorreva per cassazione la società cessionaria, rilevando quanto segue:

- in primo luogo, l'art. 183, comma 2, T.U.I.R. non può essere applicato in via interpretativa al concordato preventivo, atteso che l'imprenditore, a differenza di quanto accade in sede fallimentare, non subisce lo spossessamento "pieno", rimanendo titolare di un'autonoma soggettività tributaria;

- in secondo luogo, il credito fiscale si era formato nell'anno d'imposta 2005, per effetto delle ritenute sugli interessi attivi maturati sul c/c della procedura: la relativa dichiarazione non era stata oggetto di alcun accertamento, non sussistendo, così, alcun profilo d'incertezza in relazione allo stesso credito.

La Corte di Cassazione, con la sentenza qui annotata, ha riconosciuto la fondatezza del ricorso.

Questo *iter* argomentativo seguito dalla Corte.

Sotto un profilo generale, la liquidazione dei tributi diretti in presenza di versamenti eseguiti in acconto è disciplinata dall'art. 79, D.P.R. n. 917/1986.

Tale norma dispone che i versamenti effettuati dal contribuente in acconto dell'imposta, così come le ritenute dallo stesso subite a titolo d'acconto, devono essere scomputati dall'imposta, *ex art. 22 del T.U.I.R.*²

Secondo quanto disposto dal secondo comma del citato art. 79, fanno eccezione le ritenute previste dall'art. 26, commi 1-2, D.P.R. n. 600/1973, fra cui quelle relative agli interessi attivi maturati sui conti correnti bancari.

Tali ritenute si scomputano nel periodo d'imposta nel corso del quale i redditi cui le stesse afferiscano concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente, ancorché non percepiti.

In quest'ottica, all'obbligo per la banca di operare la ritenuta si accompagna, per il contribuente, la facoltà di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo successivo o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione, *ex art. 80, D.P.R. n. 917/1986.*

Quanto sopra – ricorda la Cassazione – vale per i soli contribuenti *in bonis*.

² Art. 22, D.P.R. n. 917/1986 (“Scomputo degli acconti”):

“1. Dall'imposta determinata a norma dei precedenti articoli si scomputano nell'ordine:

a) l'ammontare dei crediti per le imposte pagate all'estero secondo le modalità di cui all'art. 165;

b) i versamenti eseguiti dal contribuente in acconto dell'imposta;

c) le ritenute alla fonte a titolo di acconto operate, anteriormente alla presentazione della dichiarazione dei redditi, sui redditi che concorrono a formare il reddito complessivo e su quelli tassati separatamente. Le ritenute operate dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi si scomputano dall'imposta relativa al periodo di imposta nel quale sono state operate. Le ritenute operate sui redditi delle società, associazioni e imprese indicate nell'art. 5 si scomputano, nella proporzione ivi stabilita, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti.

2. Se l'ammontare complessivo dei crediti di imposta, dei versamenti e delle ritenute, è superiore a quello dell'imposta netta sul reddito complessivo, il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta del periodo d'imposta successiva o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi. Per i redditi tassati separatamente, se l'ammontare delle ritenute, dei versamenti e dei crediti è superiore a quello dell'imposta netta di cui agli artt. 19 e 21, il contribuente ha diritto al rimborso dell'eccedenza”.

Diverso è il regime impositivo dei redditi in relazione alle imprese assoggettate a fallimento o liquidazione coatta amministrativa.

Per tali contribuenti, la tassazione non opera sulla base dei risultati economici riconducibili alla gestione aziendale in ragione d'anno, bensì sulla base di quanto residui all'esito del soddisfacimento integrale dei creditori concorsuali, in sede di ripartizione finale *ex art.* 117 l. fall.

La base imponibile non è quindi correlata all'utile di bilancio, ma alla differenza – avente natura patrimoniale – tra il residuo attivo al termine della procedura ed il patrimonio netto iniziale (art. 183, comma 2, T.U.I.R.).

Tale disposizione rappresenta una deroga rispetto al criterio generale di tassazione del reddito d'impresa, fondato sulla cadenza annuale del periodo d'imposta, *ex art.* 76, D.P.R. n. 917/1986.³

Solo in caso di fallimento o liquidazione coatta amministrativa, pertanto, il periodo d'imposta è commisurato all'inscindibile arco temporale compreso tra l'inizio e la chiusura della procedura.

Ne consegue – rileva il Supremo Collegio – che *“il momento in cui diviene certa la posta patrimoniale del cd. residuo attivo, idonea a determinare il reddito eventualmente prodottosi durante la procedura, è il momento conclusivo della procedura concorsuale”*.⁴

Secondo la Cassazione, ai fini in oggetto, rileva l'inequivocabile formulazione dell'art. 183, comma 2, D.P.R. n. 917/1986.⁵

³ Art. 76, D.P.R. n. 917/1986 (“Periodo d'imposta”):

“1. L'imposta è dovuta per periodi d'imposta, a ciascuno dei quali corrisponde una obbligazione tributaria autonoma salvo quanto stabilito negli artt. 80 e 84.

2. Il periodo d'imposta è costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente, determinato dalla legge o dall'atto costitutivo. Se la durata dell'esercizio o periodo di gestione non è determinata dalla legge o dall'atto costitutivo, o è determinata in due o più anni, il periodo d'imposta è costituito dall'anno solare”.

⁴ In senso conforme, si veda Cass. civ., sez. V, 7 marzo 2019, n. 6630, in *www.Ilcaso.it*, 2019.

⁵ Art. 183, D.P.R. n. 917/1986 (“Fallimento e liquidazione coatta”):

D'altra parte, detta norma non può essere applicata estensivamente al concordato, attesa la diversità "strutturale" di tale procedura rispetto al fallimento o alla liquidazione coatta.

Solo con le procedure "maggiori" si verifica, infatti, lo spossamento pieno, laddove, in caso di concordato, il debitore resta nella disponibilità del proprio patrimonio d'impresa, per quanto sotto la vigilanza degli organi della procedura.

E ciò, senza che venga mai meno *"la figura dell'imprenditore ovvero degli organi sociali, i quali continuano ad essere soggetti passivi degli obblighi tributari e di contabilità"*.⁶

Del resto, rileva la Corte, non v'è motivo di ritenere che il legislatore abbia inteso "recidere", in caso di concordato, la cadenza annuale del periodo d'imposta, rimanendo, il debitore, l'unico soggetto sottoposto agli obblighi tributari di legge.

Sotto altro profilo, non è ravvisabile nell'ordinamento alcun principio secondo cui la valenza liquidatoria della procedura sia di per sé presupposto per ammettere deroghe agli ordinari criteri impositivi.

Le uniche deroghe che il legislatore ha previsto per il contribuente in concordato preventivo riguardano l'esclusione dal reddito d'impresa delle plusvalenze realizzate dalla cessione dei beni aziendali, oltreché delle sopravvenienze attive

"[...]. 2. Il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura del procedimento concorsuale, quale che sia la durata di questo ed anche se vi è stato esercizio provvisorio, è costituito dalla differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento, determinato in base ai valori fiscalmente riconosciuti. Il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento concorsuale è determinato mediante il confronto secondo i valori riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi, tra le attività e le passività risultanti dal bilancio di cui al comma 1, redatto e allegato alla dichiarazione iniziale del curatore o dal commissario liquidatore. Il patrimonio netto è considerato nullo se l'ammontare delle passività è pari o superiore a quello delle attività".

⁶ In questo senso, si veda Cass. civ., sez. V, 8 giugno 2011, n. 12422, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2011, p. 1065. In relazione al "ruolo" del liquidatore giudiziale, lo stesso non ha legittimazione ad agire, né a resistere in ordine ai giudizi, compresi quelli di natura tributaria, aventi ad oggetto l'accertamento delle ragioni di credito, ove anche influenti nella prospettiva del riparto, potendo egli – al più – spiegarvi intervento: la legittimazione processuale resta in capo all'imprenditore sottoposto a concordato (Cass. civ., sez. V, 28 luglio 2017, n. 18823, in *www.Ilcaso.it*, 2017).

conseguenti agli effetti d'esdebitazione della procedura (artt. 86-88, D.P.R. n. 917/1986).

Con il concordato preventivo non si verifica dunque alcuna variazione rispetto all'ordinaria cadenza degli obblighi tributari: l'imprenditore è tenuto a presentare le dichiarazioni su base annuale, potendo, come ogni contribuente *in bonis*, scomputare le ritenute subite *ex art. 79*, comma 2, D.P.R. n. 917/1986.

In conclusione, la Cassazione ha enunciato il seguente principio di diritto: *“l'art. 183, comma 1, T.U.I.R., previsto in tema di tassazione del reddito delle procedure di fallimento e liquidazione coatta amministrativa, che prevede che il reddito tassabile sia quello compreso tra il periodo d'apertura della procedura ed il momento della chiusura della stessa, non si applica alla procedura di concordato preventivo, per la quale l'imprenditore continua ad assolvere gli obblighi tributari senza una specifica regolamentazione. Ne consegue che le ritenute in acconto operate a termini dell'art. 26, comma 2, D.P.R. n. 600/1973, possono essere scomputate nel periodo d'imposta nel quale i redditi si sono prodotti”*.

2. Per effetto della sentenza di fallimento si formano due frazioni temporali, le quali danno luogo a due distinti periodi d'imposta (art. 183, D.P.R. n. 917/1986).

Il primo arco temporale va dall'inizio del periodo sino alla data della sentenza di fallimento; il secondo, dalla data del fallimento sino alla sua chiusura.⁷

Soffermandosi sulla seconda frazione (cd. maxi-periodo fallimentare), essa costituisce per tutti i debitori – imprese individuali, enti collettivi e società, sia di persone, sia di capitali –, un unico periodo d'imposta.⁸

⁷ Per un quadro sui tributi diretti in ambito di fallimento, si vedano, fra gli altri, S. TONETTI, *Aspetti fiscali delle procedure concorsuali*, Padova, 2006, p. 203 ss.; M. MICCINESI, *Principi generali del regime fiscale del fallimento ai fini delle imposte sui redditi: lineamenti evolutivi e sistematici*, in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, p. 83 ss.; G. ANDREANI-G. FERRANTI-L. MIELE-C. RAVAZZIN, *Fiscalità della crisi d'impresa*, Milano, 2014, p. 13 ss.

⁸ In caso d'imprenditore persona fisica o di società di persone, il reddito d'impresa maturato nel maxi-periodo sarà peraltro incluso nella dichiarazione dei

E ciò anche ove sia autorizzato l'esercizio provvisorio d'impresa, *ex art.* 104, commi 1-2, l. fall.⁹

La determinazione del reddito d'impresa relativo a tale periodo avviene non in base al tradizionale criterio "economico" (differenza fra costi e ricavi), bensì un criterio "patrimoniale", dato dalla differenza tra il cd. residuo attivo alla chiusura del fallimento ed il patrimonio netto all'inizio del procedimento.

Assunto – quest'ultimo – pari a zero, ove negativo.

Il patrimonio iniziale è determinato mediante il confronto, secondo valori fiscalmente riconosciuti, tra le attività e le passività risultanti dal "bilancio" elaborato dal curatore, *ex art.* 183, comma 2, T.U.I.R.

Il curatore, ai fini della predisposizione del citato bilancio, non si limita a recepire i dati annotati nei libri aziendali, ma – ove possibile – li adegua in funzione dei risultati delle proprie indagini.

E ciò affinché il patrimonio netto iniziale rappresenti nel modo più adeguato possibile l'effettiva consistenza aziendale alla data di apertura del concorso.¹⁰

In caso di fallimento di persone fisiche o società di persone, sono escluse dal patrimonio netto iniziale le attività e le passività personali dell'imprenditore ovvero dei soci illimitatamente responsabili.

Quanto sopra trova fondamento nella circostanza che il risultato del periodo concorsuale assume rilevanza ai fini impositivi nei soli limiti del reddito d'impresa.¹¹

Il "residuo attivo" al momento della chiusura del concorso rappresenta il secondo termine di confronto per la determinazione del risultato del maxi-periodo fallimentare.

redditi del medesimo debitore o dei soci illimitatamente responsabili relativa all'anno solare nel corso del quale sia intervenuta la chiusura del fallimento.

⁹ Il maxi-periodo vale per i soli tributi diretti (IRPEF ed IRES) e non anche per il tributo IRAP, il quale, ove dovuto, resta applicabile su base annuale.

¹⁰ In senso conforme, D. STEVANATO, *La determinazione del patrimonio netto iniziale ai fini delle imposte sui redditi*, in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, cit., p. 111.

¹¹ Se per le società di capitali qualsiasi fonte reddituale è riconducibile, per presunzione assoluta, al reddito d'impresa, per l'imprenditore persona fisica e/o per le società di persone, il reddito d'impresa rappresenta solo una delle varie categorie di reddito di cui tali soggetti possano essere titolari.

Tale aggregato presuppone che la procedura abbia integralmente soddisfatto i creditori, tanto prededucibili, quanto concorsuali, con conseguente ritorno *in bonis* dell'imprenditore.¹²

Quanto alla valorizzazione dei beni e diritti non ancora liquidati al momento della chiusura del fallimento, gli stessi rilevano in base ai valori fiscali d'impresa, secondo un criterio di continuità.¹³

Come detto, il risultato del maxi-periodo concorsuale – reddito o perdita¹⁴ – deriva dalla differenza tra il residuo attivo alla chiusura del fallimento ed il patrimonio netto iniziale.

Per le persone fisiche, la differenza fra il residuo attivo ed il patrimonio iniziale è diminuita dei corrispettivi delle cessioni dei cespiti personali compresi nel fallimento ed è incrementata dei debiti personali pagati dal curatore in corso di procedura¹⁵.

Per effetto dell'inscindibilità del maxi-periodo concorsuale, ai fini del tributo IRPEF il risultato sarà imputato dal debitore persona fisica nel periodo d'imposta – anno solare – in cui sia stato chiuso il fallimento.

Un breve cenno agli adempimenti relativi alle imposte dirette conseguenti alla chiusura della procedura fallimentare.

Il curatore presenta la dichiarazione relativa al risultato del maxi-periodo, determinato *ex art.* 183, comma 2, T.U.I.R., entro nove mesi dalla chiusura della procedura.

In caso di fallimento di società di capitali, il curatore, prima di presentare la dichiarazione finale, procede a versare il tributo IRES dovuto sul reddito del maxi-periodo.

¹² Peraltro, fra i casi di chiusura *ex art.* 118 l. fall., quello che consegue all'integrale pagamento dei creditori non è l'unica ipotesi che determini il ritorno *in bonis* dell'imprenditore: ciò si verifica anche nel caso previsto dal primo comma, n. 2), art. 118 l. fall., ovvero qualora nel termine fissato in sentenza non siano state proposte domande di ammissione al passivo.

¹³ Qualora non fossero disponibili i dati contabili e fiscali dell'impresa fallita, assume rilevanza, per i beni/diritti non esitati in corso di procedura, il valore normale *ex art.* 9, comma 3, T.U.I.R.

¹⁴ Si verifica una perdita fiscale in relazione al maxi-periodo laddove l'espressione numeraria del residuo attivo al momento della chiusura sia inferiore al valore del patrimonio netto iniziale.

¹⁵ Quanto sopra, sul presupposto che il risultato del periodo concorsuale assume rilevanza ai fini delle imposte dirette nei soli limiti del reddito d'impresa.

In caso di fallimento di imprese individuali e/o società di persone, il curatore non versa il tributo IRPEF: tale imposta – come visto – matura in capo alle persone fisiche nell’anno di chiusura della procedura.

Il curatore, contestualmente alla presentazione della dichiarazione finale, ne consegna o spedisce copia, per raccomandata, al debitore persona fisica ovvero ai soci illimitatamente responsabili, affinché gli stessi possano includere il reddito del maxi-periodo nelle proprie dichiarazioni relative all’anno di chiusura del concorso.

3. Con l’apertura del concordato preventivo non si produce lo spossessamento *ex art. 44 l. fall.*: il debitore non viene privato della facoltà di amministrare e gestire il proprio patrimonio.

Sotto l’aspetto fiscale, lo spossessamento non determina peraltro alcuna variazione circa il soggetto giuridico cui sia riferibile l’obbligazione tributaria (il fallito resta il soggetto passivo d’imposta).

La perdita della facoltà per il debitore di disporre del proprio patrimonio non impedisce, infatti, che il presupposto si configuri in capo al medesimo debitore.¹⁶

Permane, inoltre, in capo all’imprenditore sottoposto a concorso l’assetto giuridico d’impresa; la gestione del patrimonio fallimentare da parte della curatela è idonea a generare flussi rilevanti ai fini della tassazione diretta.¹⁷

Secondo la stessa giurisprudenza della Cassazione, il contribuente fallito “*non è privato a seguito della dichiarazione*

¹⁶ Sul punto, più ampiamente: M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, p. 55.

¹⁷ Rileva, sull’argomento, in senso conforme, M. MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino, 2011, p. 25, che “*il connotato qualificante dell’impresa in senso tributario è costituito dalla permanenza dell’apparato organizzativo-patrimoniale a prescindere dalle interruzioni o dalla definitiva cessazione dell’esercizio dell’attività d’impresa, per cui lo statuto fiscale dell’imprenditore trova applicazione anche nella fase temporale finalizzata alla disgregazione coattiva del patrimonio aziendale, potendosi ritenere cessata l’impresa soltanto al termine della liquidazione dell’azienda del fallito che impedisca la ripresa dell’attività produttiva*”.

di fallimento della propria qualità di soggetto passivo del rapporto tributario”.¹⁸

Sotto questo profilo, non vi è dunque alcuna differenza fra fallimento e concordato preventivo.

In entrambi i casi, sotto l’aspetto tributario, non si verifica alcuna variazione, né soggettiva (il debitore resta il soggetto passivo d’imposta), né oggettiva (permane l’organizzazione d’impresa quale fonte di produzione del reddito).

Lo spossessamento pieno determina, tuttavia, due rilevanti modifiche rispetto al regime applicabile alla procedura di concordato preventivo.

In primo luogo, il contribuente sottoposto a fallimento perde la legittimazione tributaria, attiva e passiva, anche con riferimento ai profili processuali.

Quanto sopra è corroborato dalla previsione *ex art. 43, comma 1, l. fall.* (nelle controversie relative a rapporti patrimoniali compresi nel fallimento sta in giudizio il curatore).¹⁹

In questa prospettiva, il fallimento determina una variazione in ordine al soggetto legittimato – ed insieme obbligato – a porre in essere gli adempimenti fiscali previsti dalla legge.

Con l’apertura del fallimento, infatti, è il curatore a “rappresentare” l’impresa debitrice, dando corso ad atti ed adempimenti che producono effetti nell’ambito della sfera patrimoniale del debitore.

Il curatore non può essere peraltro qualificato come rappresentante legale dell’imprenditore.

Quest’ultimo – come visto –, con l’apertura del concorso, non perde la veste di contribuente, né perde la capacità di agire sotto l’aspetto tributario, per quanto la stessa operi solo su un piano di sussidiarietà.²⁰

¹⁸ Cass. civ., sez. V, 24 febbraio 2006, n. 4235, in *Il fisco*, 2006, I, p. 3460.

¹⁹ Salva la sussistenza in capo al debitore fallito di una legittimazione “suppletiva”, da esercitarsi in caso d’ingiustificata inerzia da parte degli organi della procedura, al fine d’impedire che si renda definitivo nei suoi confronti un credito erariale che possa costituire titolo azionabile verso il medesimo una volta tornato *in bonis*.

²⁰ V. nota precedente.

Il ruolo del curatore ha peculiarità tutte proprie, caratterizzate dalla rilevanza pubblicistica, ed insieme strettamente procedimentale, del concorso.

Il curatore “succede” al debitore insolvente sotto il profilo fiscale nei limiti fissati dalla legge e nel rispetto del principio di tassatività degli obblighi tributari.²¹

In secondo luogo, come ricordato, il fallimento – a differenza del concordato – determina la “dilatazione” del periodo d’imposta lungo un inscindibile arco temporale, commisurato alla durata del concorso.

Quanto alla base imponibile, essa continua ad essere rappresentata dal “reddito”, per quanto parametrato ad una grandezza “statica”, qual è la differenza fra il residuo attivo ed il patrimonio netto iniziale.

Il concetto di reddito imponibile resta ancorato ai criteri generali in ambito di concordato preventivo (dinamicità dei flussi economici legati alla gestione annuale).

Lo stesso è determinato apportando al risultato economico del conto economico le variazioni in aumento o diminuzione conseguenti all’applicazione dei criteri *ex art.* 83, comma 1, D.P.R. n. 917/1986.

Le uniche modifiche annesse al concordato riguardano, da un lato, l’esclusione dal reddito delle plusvalenze che si generino dalla cessione dei beni in esecuzione del piano, dall’altro, la non tassabilità delle sopravvenienze conseguenti agli effetti esdebitatori della procedura.

In relazione al primo aspetto, l’art. 86, comma 5, T.U.I.R. dispone quanto segue: “La cessione dei beni ai creditori in sede di concordato preventivo non costituisce realizzo delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze ed al valore d’avviamento”.²²

²¹ Il curatore è tenuto ad assolvere esclusivamente gli adempimenti previsti dalla legge, mentre gravano sul fallito gli altri adempimenti, principio che fra l’altro assume particolare importanza in tema di responsabilità tributaria del curatore.

²² Con tale norma agevolativa il legislatore ha inteso favorire l’adesione al concordato “neutralizzando” l’obbligazione tributaria (che inciderebbe sul patrimonio d’impresa, quale onere della massa), a vantaggio dei creditori concorsuali: sul punto, più ampiamente, G. ANDREANI-A. TUBELLI, *Profili*

Per quanto la lettera del citato art. 86, comma 5, faccia riferimento alla sola “cessione dei beni ai creditori”, l’esclusione interessa qualsiasi trasferimento a terzi dei beni aziendali effettuato in esecuzione del piano concordatario liquidatorio.²³

L’agevolazione prevista dall’art. 86, comma 5, D.P.R. n. 917/1986 non si applica invece alle cessioni effettuate in esecuzione di una proposta di concordato in continuità, *ex art. 186-bis l. fall.*²⁴

In relazione al secondo aspetto, l’art. 88, comma 4-*ter*, T.U.I.R. dispone: “Non si considerano sopravvenienze attive le riduzioni dei debiti dell’impresa in sede di concordato preventivo liquidatorio”.

Tale norma dispone inoltre che in caso di concordato di risanamento²⁵, la riduzione dei debiti d’impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che ecceda le perdite *ex art. 84, T.U.I.R.*, senza considerare il limite dell’80%, nonché gli interessi passivi non dedotti nell’esercizio di competenza.²⁶

Il legislatore ha dunque trattato in modo diverso il concordato liquidatorio rispetto a quello di risanamento, così come agli altri strumenti di composizione della crisi d’impresa.

Nel primo caso, le sopravvenienze da esdebitazione sono esentate integralmente, nel secondo caso, nei soli limiti che eccedano le perdite fiscali e gli oneri finanziari non dedotti.²⁷

reddituale delle plusvalenze nel concordato preventivo, in *Corr. trib.*, 2013, p. 1014 ss.

²³ Cass. civ., Sez. I, 4 giugno 1996, n. 5112, in *Fall.*, 1996, p. 1210; Cass. civ., Sez. V, 16 ottobre 2006, n. 22168, in *Dir. prat. lav.*, 2007, 1, p. 234. In senso conforme, la prassi ministeriale (Agenzia Entrate, risoluzione n. 29/E del 1° marzo 2004).

²⁴ In senso conforme, C. ZAFARANA, *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Milano, 2010, p. 279.

²⁵ Oltreché di omologato accordo di ristrutturazione dei debiti *ex art. 182-bis l. fall.*, di pubblicato piano di risanamento attestato *ex art. 67, terzo comma, lett. d), l. fall.*, di procedure estere alle stesse equivalenti.

²⁶ Cfr. G. ROCCO, *Rassegna di giurisprudenza - il debito fiscale nelle procedure concorsuali. Parte seconda. I debiti sorti durante la procedura (2009-2015) (II)*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, p. 1312.

²⁷ Si veda, sul punto, A. CONTRINO, *Accordi di ristrutturazione del debito e modifiche alla disciplina del reddito d’impresa*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 2692, nonché L. FEDERICO, *Le novità sui profili tributari del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione*, in *Fall.*, 2013, p. 1195.

4. La norma prevista dall'art. 183, comma 2, D.P.R. 917/1986 in tema di maxi-periodo fallimentare non può essere applicata, in via estensiva, al concordato preventivo.

Sotto un profilo di carattere generale, alla norma tributaria è applicabile l'interpretazione letterale e quella logico-funzionale.

L'interpretazione estensiva può operare in ambito tributario a condizione che non divenga un tentativo surrettizio d'integrazione della norma in chiave analogica.

Considerata la "specialità" dell'ordinamento tributario, non è applicabile l'interpretazione analogica, né con riferimento alle norme impositive, né con riferimento a quelle sanzionatorie e/o agevolative.²⁸

La norma *ex art. 83, comma 2, T.U.I.R.* rappresenta – come visto – una deroga ai criteri generali applicabili ai soggetti passivi d'imposta che non siano sottoposti a fallimento, né a liquidazione coatta.

D'altra parte, tale disposizione ha natura sostanziale, prevedendo che un contribuente riconosciuto "speciale" dalla legge (in virtù dello spossessamento) usufruisca di un regime diverso (semplificato ed in qualche misura agevolativo) rispetto ai contribuenti *in bonis*.²⁹

Sotto altro profilo, l'applicazione in via interpretativa della norma si porrebbe in contrasto con la riserva di legge *ex art. 23 Cost.*, la quale si estende ad ogni ambito che incida sugli elementi essenziali del rapporto giuridico d'imposta (qual pur è il periodo d'imposta).

Del resto, al di là delle indubbie "affinità", sotto il profilo tecnico-liquidatorio, fra concordato con cessione dei beni e fallimento, trattasi di procedure concorsuali alternative, "ontologicamente" diverse e con presupposti, finalità ed effetti non certo sovrapponibili.

²⁸ Rimane, quale unico ambito d'applicazione dell'analogia, la norma procedimentale.

²⁹ L'art. 83, comma 2, D.P.R. n. 917/1986 è connotato da una chiara funzione agevolativa, sia in termini di meccanismo impositivo, sia in termini di (più elastico) periodo d'imposta.