

Centro Studi

**D**iritto **A**vanzato

Edizioni

---

---

## **Liquidazione coatta amministrativa, rimborso del credito IRES, legittimazione del commissario liquidatore: parola alle Sezioni Unite**

*In tema di IRES, la Sezione tributaria ha rimesso alle Sezioni Unite civili, ai sensi dell'art. 374, comma 2, e 376 c.p.c., la risoluzione delle seguenti questioni su contrasto nonché di massima di particolare importanza con riferimento alla circolazione dei crediti delle procedure concorsuali:*

- se sussista la legittimazione del commissario liquidatore di una procedura di liquidazione coatta amministrativa (LCA) a chiedere il rimborso del credito IRES da eccedenza di imposta versata a titolo di acconto, liquidato all'atto della presentazione della dichiarazione dei redditi a' termini dell'art. 10, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973 successivamente all'archiviazione della procedura;
- se sussista la legittimazione del commissario liquidatore di una procedura di LCA a chiedere il rimborso del credito IRES da eccedenza di imposta versata a titolo di acconto, il cui importo sia stato acquisito dalla procedura cedente prima della predisposizione del piano di riparto finale ma sia divenuto certo, liquido ed esigibile successivamente all'archiviazione della procedura per effetto della dichiarazione presentata, anche successivamente alla suddetta archiviazione e alla cancellazione della società, quale attività meramente esecutiva, effettuata in regime di prorogatio, volta a dare attuazione alla archiviazione della procedura concorsuale.

**Cassazione civile, sezione tributaria, ordinanza del 28.5.2020, n. 10129**

## FATTO E DIRITTO

1 - La \_\_\_\_\_, società successivamente incorporata nell'attuale ricorrente, ha impugnato, in qualità di cessionaria del credito IRES da ritenute operate sugli interessi attivi relativo al periodo 19.06.1987 - 30.11.2007, cedute dal Consorzio \_\_\_\_\_, già in liquidazione coatta amministrativa, il silenzio rifiuto opposto alla richiesta di rimborso.

La CTP di Pavia ha accolto il ricorso e la CTR della Lombardia, con sentenza in data 5 dicembre 2012, ha rigettato l'appello dell'Ufficio, rilevando che la cessione dei crediti chiesti a rimborso nella dichiarazione dei redditi devono risultare da atto pubblico o scrittura privata autenticata a termini degli artt. 43-*bis* d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, 69 r.d. 18 novembre 1920, n. 2440. Ha rilevato la CTR che la dichiarazione dei redditi della procedura concorsuale deve essere redatta successivamente alla chiusura della procedura concorsuale, in regime di *prorogatio* dell'organo commissariale. Ha, inoltre, rilevato che alla procedura concorsuale era stato attribuito dal cessionario, prima della chiusura della procedura, un corrispettivo per il credito maturato e maturando, in virtù di uno scambio di corrispondenza avvenuto prima della chiusura della procedura e che il contratto di cessione è stato successivamente riprodotto nelle forme richieste dalla legge, dopo la chiusura della procedura. Ha ritenuto, inoltre, la sentenza

impugnata che il Commissario liquidatore, legittimato a redigere la dichiarazione dei redditi a chiusura della procedura, sia legittimato successivamente alla chiusura della procedura anche alla cessione del credito e che, al contrario, tale legittimazione non spetti al legale rappresentante della società, in considerazione del fatto che la cessione del credito è stata effettuata in favore della procedura e non della società insolvente. La sentenza ha, inoltre, dato atto che prima della cessione del credito era intervenuta autorizzazione alla cessione da parte dell'Autorità di vigilanza.

Ha proposto ricorso per cassazione l'Ufficio affidato a un unico motivo; resiste con controricorso parte contribuente, ulteriormente illustrato da memoria.

2 - Con l'unico motivo, l'Ufficio ha dedotto violazione e falsa applicazione degli artt. 69 r.d. n. 2440/1923, degli artt. 120, 121 r.d. 16 marzo 1942, n. 267, nonché dell'art. 5, comma 4-ter d.l. 14 marzo 1988, n. 70, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto la legittimazione attiva del Commissario Liquidatore alla cessione del credito, successivamente alla chiusura della procedura. Rileva parte ricorrente come il credito sia stato ceduto in data 19.03.2010, in virtù di scrittura privata autenticata in data 29.03.2010, in un momento in cui la procedura era già chiusa, giusto decreto del Tribunale di Pavia in data 28.01.2008 e quando la società già in LCA era stata cancellata dal Registro delle Imprese in data 18.04.2008. Deduce parte ricorrente come, al momento della cessione del credito, il Commissario Liquidatore fosse decaduto dalla carica e, pertanto, fosse privo dei poteri per poter stipulare il contratto di cessione. Né potrebbe avere valore, prosegue il ricorrente, la autorizzazione alla cessione del credito richiesta in data 22.05.2003 e concessa solo in data 17.11.2009, posto che all'atto dell'intervento della autorizzazione il Commissario liquidatore era privo del potere di rappresentare la società in LCA.

3 - La questione posta dal ricorrente impone la risoluzione di una questione di massima importanza inerente la legittimazione del

commissario liquidatore di una procedura di LCA a cedere il credito IRES di pertinenza della società in LCA, successivamente alla archiviazione della procedura di LCA e alla cancellazione della società, alla cui illustrazione occorrono alcune premesse relative alla modalità di tassazione delle imposte sul reddito nelle procedure concorsuali liquidatorie (fallimento e liquidazione coatta amministrativa), procedure che, pur essendo una fase della vita fiscale dell'impresa, sono tassate, quanto al reddito di impresa, in modo affatto differente rispetto alle imprese *in bonis*.

3.1 - In primo luogo, la tassazione non opera in relazione ai risultati economici della gestione di ciascun periodo di imposta (quali quelli risultanti dall'utile di bilancio rettificato a termini dell'art. 83 TUIR), ma su quanto eventualmente residui all'esito del pagamento dei creditori concorsuali in sede di riparto finale. La base imponibile non attiene, pertanto, alle rettifiche apportate all'utile di bilancio, ma a una grandezza patrimoniale, data dalla differenza tra il residuo attivo risultante al termine della procedura e il patrimonio netto all'inizio della procedura (art. 183, comma 2, TUIR). Ove il patrimonio netto iniziale, derivante dal confronto tra attività e passività risultanti dal periodo di imposta infrannuale (sino alla dichiarazione di fallimento) risulti nullo in forza della superiorità delle passività rispetto alle attività, nonché ove anche il residuo attivo finale sia inesistente (essendo l'attivo ripartito integralmente tra i creditori), nella procedura liquidatoria non vi è (fisiologicamente) reddito tassabile.

3.2 - Altra particolarità (per quanto più rileva in questa sede) è costituita dalla deroga apportata dall'art. 183, comma 2, TUIR al principio della tassazione per singoli periodi di imposta costituiti dai vari periodi di gestione in ragione d'anno (art. 76 TUIR), essendo il periodo oggetto di tassazione pari all'intero periodo concorsuale «compreso tra l'inizio e la chiusura del procedimento concorsuale» (cd. maxiperiodo concorsuale). Ne consegue che il momento in cui diviene certa la posta patrimoniale del «residuo attivo», idonea a

determinare il reddito eventualmente prodottosi durante la procedura, è il momento conclusivo della procedura concorsuale (Cass., Sez. V, 7 marzo 2019, n. 6630; Cass., Sez. V, 14 novembre 2011, n. 14127).

3.3 - Su questo sistema impatta la regola, applicabile anche alle procedure concorsuali, secondo cui, a termini dell'art. 79 TUIR «i versamenti eseguiti dal contribuente in acconto dell'imposta e le ritenute alla fonte a titolo di acconto si scomputano dall'imposta a norma dell'articolo 22». Principio al quale fanno eccezione le ritenute in acconto di cui all'art. 26, comma 1 e 2 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (ritenute sugli interessi attivi), le quali, per le imprese in esercizio, si scomputano nel periodo di imposta in cui si sono prodotti. A questo obbligo per gli enti finanziari di operare una ritenuta a titolo di acconto sugli interessi corrisposti, si accompagna, per i contribuenti *in bonis*, la facoltà prevista dall'art. 80 TUIR di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo di imposta successiva, ovvero di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione.

Per le imprese assoggettate a fallimento o a LCA l'eccedenza è virtualmente certa (stante la fisiologica assenza di reddito tassabile), ma questa certezza - dalla quale scaturisce il diritto del contribuente di detrarre gli acconti versati in assenza di reddito prodotto - non potrà che generarsi al termine della procedura concorsuale con la dichiarazione del maxiperiodo in cui si accerta l'inesistenza del residuo attivo, non essendovi periodi di imposta intermedi a termini dell'art. 76 TUIR nei quali la procedura di LCA possa computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta.

3.4 - Ulteriore particolarità è data dal fatto che, a termini dell'art. 10, comma 4, d.P.R. n. 600/1973, nel fallimento e nella liquidazione coatta amministrativa, la dichiarazione del maxiperiodo concorsuale - nella quale viene indicata l'inesistenza del residuo attivo e viene liquidata l'imposta sul reddito - deve essere

presentata dall'organo gestorio (curatore o commissario liquidatore) entro quattro mesi dalla «chiusura» della procedura.

Il che rende ulteriormente problematica la questione del rimborso delle eccedenze di imposta nella procedura di LCA. Il momento in cui il credito da rimborso per eccedenza di ritenute di acconto diviene certo (perché certa è l'inesistenza di residuo attivo) viene a cadere in un momento in cui la procedura è chiusa, circostanza alla quale si aggiunge la cancellazione della società già in LCA dal Registro delle Imprese a termini dell'art. 213, comma 4, l. fall., non diversamente da quanto avviene in caso di fallimento chiuso per riparto finale dei creditori (art. 118, comma 2, l. fall.).

4 - Questo regime normativo genera – in relazione al rimborso o scomputo delle imposte versate a titolo di acconto – una sorta di «*deadlock*».

4.1 - La procedura subisce le ritenute a titolo di acconto durante lo svolgimento della procedura, ma matura il diritto a chiedere il rimborso (a seguito della inesistenza di residuo attivo tassabile in epoca successiva alla chiusura della stessa) quando sono compiute le operazioni di liquidazione e quando – stante la definitività del riparto finale che ha reso certa la grandezza patrimoniale dell'insussistenza del residuo attivo, sulla quale calcolare il reddito tassabile - non può più modificarsi la posta patrimoniale del residuo attivo (consolidatosi proprio in virtù del riparto finale precedentemente eseguito), per come indicato nella dichiarazione, precludendo di fatto il rimborso delle imposte versate a titolo di acconto.

4.2 - Né può essere posto in dubbio che i percettori del residuo attivo debbano essere i creditori concorsuali, essendosi l'eccedenza di imposta generata durante il maxiperiodo concorsuale, i cui beneficiari sono i creditori concorsuali e non anche l'imprenditore insolvente. La massa dei creditori è, tuttavia, impossibilitata ad acquisire il netto ricavo del rimborso da eccedenze di imposta, perché una volta presentata la dichiarazione dei redditi (a

procedura chiusa), il soggetto che rappresenta la massa dei creditori (il commissario liquidatore) è decaduto dalla carica.

4.3 - Tale circostanza genera l'ulteriore paradosso che, stante la decadenza dalla carica del commissario liquidatore, i legittimati alla percezione del rimborso delle eccedenze di imposta sul reddito siano i soci della società fallita, stante la chiusura (archiviazione) della procedura e la cancellazione della società a termini dell'art. 213, comma 4, l. fall. Del credito di imposta di pertinenza della massa (in quanto generatosi in corso di procedura) si approprierebbero i soci della società in LCA quali successori della società cancellata, in deroga al principio della responsabilità patrimoniale.

Essendo, peraltro, i creditori gli effettivi beneficiari di questo credito, costoro risulterebbero onerati - in caso di fallimento - della richiesta di riapertura della procedura ovvero, ove ciò non avvenga perché il Tribunale non ritenga esservi utilità sufficiente, ovvero laddove non sia astrattamente prevista la riapertura della procedura (come avviene nella procedura di LCA), costoro dovrebbero procedere singolarmente sul patrimonio dei singoli soci. ~~Nel qual caso si sarebbe verificata violazione del principio della par condicio, perché l'aggressione patrimoniale avverrebbe singolarmente non nell'ambito di una procedura concorsuale, ma al di fuori dello stesso procedimento.~~

4.4 - Apparirebbe, inoltre, distonico che i soci della società già in LCA possano avvantaggiarsi, per effetto della cancellazione della società, di un credito <sup>sorto in corso di procedura</sup> di pertinenza della massa, essendo questo un ~~credito di un soggetto diverso dal soggetto fallito (la massa dei creditori)~~, tanto che si afferma il principio secondo cui il credito vantato dall'amministrazione finanziaria verso il soggetto insolvente, ancorché tornato *in bonis*, non può essere opposto in compensazione al credito della massa dei creditori nei confronti della stessa amministrazione finanziaria (Cass., Sez. VI, 20 marzo 2014, n. 6478).

4.5 - Né sarebbe possibile procedere nelle forme della chiusura anticipata del fallimento a termini dell'art. 118, comma 2, l. fall. in caso di riparto finale ai creditori (ove si ritenga astrattamente applicabile tale strumento anche alla LCA), in quanto tale strumento riguarda la prosecuzione delle liti pendenti e non la liquidazione dell'attivo, come avviene per la riscossione di un credito.

4.6 - Né, infine, può ritenersi che la ritenuta effettuata nei confronti della procedura concorsuale a titolo di acconto sia da ritenersi effettuata definitivamente a titolo di imposta, principio che si afferma da certa giurisprudenza in materia di soggetti di imposta esenti dall'imposta sul reddito, ai quali venga operata la ritenuta sugli interessi bancari, di cui all'art. 26 d.P.R. n. 600/1973, in quanto soggetti esenti «di diritto» da imposta sui redditi (Cass., Sez. V, 7 febbraio 2019, n. 3626), posto che la procedura concorsuale non è soggetto esente da imposta sui redditi se non in via «di fatto» o meramente eventuale, ove non sussista (al termine del maxiperiodo) residuo attivo. Né apparirebbe razionale ritenere che l'imposta non sia rimborsabile in caso di riparto parziale (ove non vi è imposizione sul reddito), ovvero lo sia (anche parzialmente) nel caso in cui la società in LCA torni *in bonis* e sia effettivamente tassata sul reddito.

5 - Fatte tali premesse e illustrate le ambivalenze ingenerate (nel caso di specie) dal contrasto tra il sistema della tassazione in acconto ex art. 26, comma 2, d.P.R. n. 600/1973 e la tassazione del reddito delle procedure concorsuali liquidatorie, deve, inoltre, evidenziarsi un contrasto nella giurisprudenza di legittimità su questo specifico aspetto.

5.1 - Secondo un primo orientamento (precedente la riforma del diritto societario), per ovviare a queste incongruenze, ingenerate dal conflitto tra la liquidazione dell'imposta sul reddito e il combinato disposto dell'art. 183 TUIR e 10, comma 4, d.P.R. n. 600/1973 (che prevedono il maxiperiodo di imposta e la



presentazione della dichiarazione dei redditi dopo la chiusura della procedura), si è ritenuto che la dichiarazione dei redditi della procedura concorsuale liquidatoria possa essere presentata prima della chiusura della procedura, sul presupposto che la norma di cui all'art. 10, comma 4, d.P.R. n. 600/1973 fissa il termine finale (*ad quem*) entro cui deve essere presentata la dichiarazione dei redditi (quattro mesi dalla chiusura della procedura), ma non prevede un termine iniziale «e soprattutto non stabilisce l'invalidità o l'inefficacia della dichiarazione eventualmente presentata prima della formale chiusura del fallimento» (Cass., Sez. I, 1° luglio 2003, n. 10349).

Soluzione, questa, che – come osservato in dottrina – presuppone che l'organo gestorio concluda tutte le operazioni economiche molto tempo prima della chiusura della procedura e depositi anche la dichiarazione finale prima della chiusura (o archiviazione in caso di LCA), presupponendosi che la procedura rimanga aperta sino all'esecuzione del rimborso, perché solo all'esito del rimborso si procederà a rendiconto e riparto finale. Il che, al di là del mancato rispetto del principio di ragionevole durata del processo, rende problematica una chiusura anticipata del periodo fiscale rispetto al momento dell'approvazione finale del bilancio finale (nella LCA) e del conto di gestione.

5.2 - Una seconda soluzione – sul presupposto che la disciplina della ritenuta d'acconto non possa essere condizionata dalle concrete modalità della liquidazione dell'imposta e dalla natura del contribuente, ove assoggettato a procedura concorsuale – ritiene, anche nel vigore dell'attuale diritto societario, sia irrilevante che tali ritenute siano operate nei confronti di una liquidazione coatta amministrativa, ritenendosi che l'assoggettamento dei contribuenti a procedure concorsuali «non assumono rilievo di fronte ad un siffatto quadro normativo, configurante un meccanismo di conguaglio fra somme versate in acconto e somme dovute in base alla liquidazione finale dell'imposta, da applicarsi senza deroghe a

*tutti i contribuenti in virtù del principio di eguaglianza tributaria, che risulterebbe invece violato ove si accogliesse la tesi della momentanea intassabilità degli interessi corrisposti all'avente diritto».* Pertanto, a seguito della modifica dell'art. 2495 cod. civ., una volta avvenuta l'estinzione della società per effetto della cancellazione dal Registro delle Imprese, il diritto al rimborso spettante per l'eventuale eccedenza corrisposta può essere esercitato *pro quota* dai soci e sul rimborso ottenuto possono soddisfarsi (*singulatim*) i creditori rimasti insoddisfatti nella procedura concorsuale (Cass., Sez. V, 18 gennaio 2018, n. 1150; conf. Cass., Sez. V, 14 maggio 2007, n. 10974; Cass., Sez. V, 7 luglio 2004, n. 12433).

Orbene, non è, qui, in discussione il principio dell'operatività della ritenuta da parte del sostituto, né la necessità che lo scomputo dell'imposta sia subordinato alla liquidazione dell'imposta risultante dalla dichiarazione finale (Cass., Sez. V, 14 maggio 2007, n. 10974). Si discute, invero, della conformità al principio costituzionale della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., riguardante il contribuente assoggettato alla ritenuta, di un sistema fiscale che, da un lato, sottrarre risorse al contribuente in LCA in acconto dell'imposta e in pendenza della liquidazione finale della imposta sul reddito a liquidarsi e, dall'altro, gli impedisce il rimborso dell'imposta versata in eccedenza a titolo di acconto, in quanto prelevata in presumibile assenza di imposta sul reddito all'atto della liquidazione della stessa. Conformità che potrebbe essere messa in discussione per il fatto che il sistema di prelievo in acconto delle ritenute, operato dal sostituto di imposta previsto dall'art. 26, comma 2, d.P.R. n. 600/1973, pur mantenendo la sua funzione sino alla liquidazione dell'imposta dovuta dal contribuente, possa privare il contribuente del rimborso da eccedenza versata in assenza di un debito di imposta.

Questione che si cumula al fatto che, come già esaminatosi *supra* 4.3, i singoli creditori sarebbero onerati di agire sul

patrimonio dei soci della società in LCA (~~da un lato, in caso di LCA  
il prorogatio, dall'altro~~ con ulteriori oneri a carico degli originari beneficiari del rimborso), eventualmente in via surrogatoria nei confronti dei supposti titolari, successori nella titolarità del credito.

5.3 – Una ulteriore soluzione, invalsa nella prassi (fatta propria nel caso di specie), è quella che anticipa alla fase endoconcorsuale non la mera dichiarazione finale dei redditi, come prospettato da Cass., n. 10349/2003 cit., bensì l'integrale realizzazione del credito da ritenute maturato (ed eventualmente a maturarsi) nel maxiperiodo concorsuale, mediante cessione del credito.

Il credito viene fatto oggetto di cessione dagli organi della procedura prima della predisposizione del rendiconto e del riparto finale, con corresponsione anticipata del prezzo della cessione. Il credito (che formalmente diverrà certo e liquido all'atto della presentazione della dichiarazione finale del maxiperiodo), viene monetizzato dal cessionario in favore della massa dei creditori con riferimento al credito sino ad allora formatosi (e presumibilmente a formarsi in epoca successiva alla cessione, salvo sconto a favore del cessionario), consentendo il riparto finale ai creditori; una volta approvato il rendiconto (e il bilancio finale in caso di LCA) ed eseguiti i riparti, si procede alla chiusura/archiviazione della procedura e alla cancellazione della società, alla dichiarazione finale dei redditi del maxiperiodo e alla cessione del credito nelle forme previste dall'art. 69 r.d. n. 2440/1923. La cessione del credito (come anche la dichiarazione di chiusura che dà certezza al credito chiesto a rimborso) viene effettuata quando l'organo della procedura è già decaduto dai suoi poteri. Ma il presupposto della cessione riposa, da un lato, sull'obbligazione assunta nei confronti del cessionario, che ha anticipato in favore della massa dei creditori l'importo del credito, dall'altro dalla presentazione della dichiarazione finale, redatta anch'essa in regime di *prorogatio*, che rende certo, liquido ed esigibile il credito da eccedenza di imposta.

∩

5.3.1 - In tal modo, il netto ricavo della cessione del credito, che si è formato in costanza di procedura ed è di spettanza della massa dei creditori, viene incamerato dal commissario liquidatore (come anche dal curatore del fallimento) a beneficio della massa quale credito futuro. Gli atti di cessione del credito vengono, quindi, posti in essere quali atti esecutivi (non diversamente da quanto avviene per gli atti esecutivi del curatore a termini dell'art. 119, comma 5, l. fall.: Cass., Sez. V, 4 aprile 2019, n. 9444), una volta divenuto certo il credito ceduto, assimilabili a una attività materiale.

6 - Alla luce di tali premesse, ritiene questo Collegio che sussistano i presupposti che sulla legittimazione del commissario liquidatore a incassare il credito da eccedenza di imposta o cedere il relativo credito si pronuncino le Sezioni Unite, sia in quanto vi è contrasto nella risoluzione della questione, decisa in senso difforme dalle Sezioni Semplici, sia in quanto la questione riveste massima importanza, avuto riguardo alla circolazione dei crediti delle procedure concorsuali.

Il Collegio ritiene, pertanto, di rimettere al Primo Presidente gli atti perché valuti se rimettere la causa alle Sezioni Unite Civili sulle seguenti questioni:

- se sussista la legittimazione del commissario liquidatore di una procedura di LCA a chiedere il rimborso del credito IRES da eccedenza di imposta versata a titolo di acconto, liquidato all'atto della presentazione della dichiarazione dei redditi presentata a termini dell'art. 10, comma 4, d.P.R. n. 600/1973 successivamente alla archiviazione della procedura;
- se sussista la legittimazione del commissario liquidatore di una procedura di LCA a cedere il credito IRES da eccedenza di imposta versata a titolo di acconto, il cui importo sia stato acquisito dalla procedura cedente prima della predisposizione del riparto finale ma sia divenuto certo,

liquido ed esigibile successivamente alla archiviazione della procedura per effetto della dichiarazione presentata, anche successivamente alla archiviazione della procedura e alla cancellazione della società, quale attività meramente esecutiva, effettuata in regime di *prorogatio*, volta a dare attuazione alla archiviazione della procedura concorsuale.

**P.Q.M.**

La Corte, visti gli artt. 374, comma 2, e 376 cod. proc. civ., dispone la rimessione degli atti al Primo Presidente, affinché valuti la rimessione alle Sezioni Unite.