

CRISI D'IMPRESA

Gli aspetti fiscali dell'esercizio provvisorio nel fallimento

di **Andrea Rossi**

In un [precedente contributo](#), abbiamo approfondito i compiti che deve svolgere il **curatore fallimentare** laddove sia attivato **l'esercizio provvisorio** con la specifica finalità di valorizzare l'impresa in stato di insolvenza, al fine di promuoverne il trasferimento ad altro imprenditore mediante la negoziazione di un **affitto** ovvero la **cessione** dell'azienda stessa. A tal proposito si ricorda che l'esercizio provvisorio può essere disposto dal giudice delegato **dopo la sentenza dichiarativa di fallimento**, nella fase che **precede** il deposito del piano di liquidazione dell'attivo ovvero può essere autorizzato dal Tribunale anche in sede di **emissione** della sentenza dichiarativa di fallimento, laddove la **cessazione** dell'attività possa comportare un **grave danno** e sempre che tale prosecuzione dell'attività non determini un **pregiudizio** per i creditori.

L'autorizzazione dell'esercizio provvisorio da parte del Tribunale, non muta il quadro normativo dei compiti del curatore **in ambito fiscale**. Sarà pertanto compito di quest'ultimo comunicare al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate, **entro il termine di 30 giorni**, l'intervenuta autorizzazione all'esercizio provvisorio, per giustificare i **debiti ed i crediti Iva maturati** in tale fase del fallimento, **non ascrivibili alla mera fase liquidatoria**.

In costanza dell'esercizio provvisorio e nel fallimento in generale, ci si chiede se il **verificarsi dei presupposti impositivi** crei il medesimo effetto che si avrebbe nell'ambito della gestione ordinaria di impresa. Il punto è sicuramente complesso e deve essere approfondito per singole imposte.

Nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa, il **reddito ai fini Ires o Irpef** dell'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della procedura, 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**, redatto e allegato alla dichiarazione iniziale del curatore.

Nel fallimento il **presupposto** affinché possa esserci un **reddito imponibile** è la presenza di un **residuo attivo** dopo aver effettuato il riparto finale. Poiché il legislatore non offre alcuna definizione del concetto di **"residuo attivo"**, si ritiene che lo stesso debba essere inteso come le **disponibilità liquide** che residuano dopo aver soddisfatto tutti i creditori concorsuali oltre che le spese di procedura; si tratta di un'ipotesi scolastica, in quanto presuppone che il fallimento

sia in grado di **pagare integralmente i propri creditori** e, conseguentemente, sia dipeso da uno stato di **difficoltà finanziaria e non da un effettivo deficit patrimoniale**. Di conseguenza, è possibile affermare che nel caso **non** vi sia un residuo attivo **non** vi sarà nemmeno **materia imponibile ai fini Ires o Irpef**.

Situazione differente riguarda invece **l'assoggettabilità all'Irap** delle società in fallimento, infatti, il **presupposto** per l'applicazione dell'imposta, ai sensi del [comma 1 dell'articolo 3 D.Lgs. 446/1997](#) è **"l'esercizio abituale di un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi"**. Il fallimento non figura pertanto nell'elenco dei **soggetti passivi** del tributo in esame, ma nemmeno risulta fra i soggetti **esonerati** di cui al 2° comma del medesimo articolo.

Conseguentemente il fallimento è sicuramente attratto all'obbligo impositivo Irap **solamente laddove sia attivato l'esercizio provvisorio** e, sulla base degli [articoli 5, D.P.R. 322/1998](#) e [19, comma 6, D.Lgs. 446/1997](#), il curatore dovrà presentare, in pendenza di procedura, le **dichiarazioni annuali** successive a quella iniziale (ossia a quella intercorrente tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di dichiarazione del fallimento). È possibile affermare che limitatamente alla sola imposta Irap non si avrà quindi un **unico "maxi-periodo"** d'imposta come previsto per l'Irpef o Ires sul reddito della procedura, ma **periodi di imposta infrannuali o annuali** in funzione della durata dell'esercizio provvisorio.

Nell'ambito dell'esercizio provvisorio, la **base imponibile Irap** è quantificata sul valore della produzione realizzato in tale periodo, con **esclusione** dei **proventi** conseguiti nell'ambito dell'attività liquidatoria tipica delle procedure fallimentari (per esempio la vendita di un cespite. **L'eventuale imposta** costituisce un **debito prededucibile** da pagarsi per ogni singolo esercizio, con la conseguenza che, secondo dottrina prevalente, **sono dovuti anche gli acconti** laddove l'esercizio provvisorio si protrae per **due esercizi consecutivi**.

Special Event

CORSO GESTORI DELLA CRISI DA SOVRAINDEBITAMENTO

Scopri le sedi in programmazione >