

Edizione di mercoledì 1 Aprile 2020

CASI OPERATIVI

Deducibilità dei costi sostenuti per operazioni soggettivamente inesistenti
di **EVOLUTION**

IVA

La sospensione degli adempimenti Iva durante l'emergenza da Covid-19
di **Cristoforo Florio**

RISCOSSIONE

D.L. Cura Italia: la proroga dei versamenti nel settore dei giochi
di **Gennaro Napolitano**

AGEVOLAZIONI

La sospensione dei termini delle istanze di accordo preventivo
di **Debora Reverberi**

CRISI D'IMPRESA

Predisposizione del progetto di riparto parziale e collocazione sussidiaria sugli immobili
di **Francesca Dal Porto**

CASI OPERATIVI

Deducibilità dei costi sostenuti per operazioni soggettivamente inesistenti

di **EVOLUTION**

Seminario di specializzazione

MARKETING PER IL PROFESSIONISTA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

Una società operante nel settore edile ha subito una verifica fiscale e l'Agenzia delle Entrate contesta la deducibilità dei costi sostenuti in quanto correlati ad operazioni soggettivamente inesistenti. È corretto il rilievo operato dall'Amministrazione finanziaria?

Le operazioni inesistenti, sulla base delle loro caratteristiche, si possono suddividere in:

- operazioni oggettivamente inesistenti;
- operazioni soggettivamente inesistenti.

Le operazioni oggettivamente inesistenti si intendono quelle riferite ad operazioni in tutto o in parte prive di riscontro nella realtà. Le fatture per operazioni oggettivamente inesistenti consistono in documenti che attestano un fatto (cessione di beni o prestazioni di servizi) mai avvenuto totalmente o parzialmente.

Diversamente da quanto sopra, le operazioni soggettivamente inesistenti sono quelle riferite ad operazioni realmente avvenute, ma tra soggetti differenti rispetto a quelli indicati nel documento che attesta il sostenimento del costo.



IVA

La sospensione degli adempimenti Iva durante l'emergenza da Covid-19

di Cristoforo Florio

Seminario di specializzazione

LA REDAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO: INQUADRAMENTO TEORICO E SUGGERIMENTI PRATICI PER LA SUA REDAZIONE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

Secondo quanto previsto dall'[articolo 62, comma 1, D.L. 18/2020](#) (c.d. decreto “Cura Italia”), per i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa **nel territorio dello Stato** sono **sospesi gli adempimenti tributari** (diversi dai versamenti e dall’effettuazione delle ritenute) che scadono **nel periodo compreso tra l’8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020**.

In base a quanto previsto dal successivo comma 6 della richiamata norma, gli adempimenti sospesi sono **effettuati entro il 30 giugno 2020**, senza applicazione di sanzioni.

Per espressa previsione normativa, resta invece fermo quanto previsto dall'[articolo 1 D.L. 9/2020](#), recante disposizioni riguardanti i **termini relativi alla dichiarazione dei redditi precompilata 2020**, con conseguente **obbligo di presentazione – entro la giornata di ieri, 31 marzo 2020 – delle CU**.

Nel presente contributo ci concentreremo sulla sospensione degli **adempimenti previsti relativamente all’Iva**, tentando di identificare quali di essi potranno essere **rimandati al prossimo 30 giugno 2020**.

Sul **piano soggettivo** la disposizione in questione riguarda tutti i **soggetti “localizzati” sul territorio italiano** (imprese individuali, società di persone, società di capitali e liberi professionisti), **indipendentemente dal regime tributario adottato** (contabilità “semplicificata”, contabilità “ordinaria”, regime forfettario, regime dei minimi, ecc.).

Inoltre, la suddetta sospensione **non risulta in alcun modo correlata** alla misura dei **ricavi/compensi conseguiti nel 2019** né alla **localizzazione dell’attività** in determinate aree del territorio italiano (si pensi, ad esempio, alle c.d. “ex zone rosse”) né alla **chiusura di quest’ultima**; beneficiano quindi della sospensione degli adempimenti tributari in esame sia le attività che sono state obbligate alla chiusura, sia quelle che sono state chiuse su base

volontaria che, infine, quelle che **hanno continuato ad operare** ai sensi delle disposizioni del [**D.P.C.M. 22.03.2020**](#).

Sotto il **profilo oggettivo** la norma non fornisce specificazioni in merito a **ciò che debba intendersi per “adempimento tributario”** né alla data in cui si scrive risultano esservi chiarimenti di prassi sul punto; quel che è invece certo è che la sospensione in commento **non riguarda i versamenti e l'effettuazione delle ritenute alla fonte e delle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale**, per i quali il decreto “Cura Italia” prevede una disciplina *ad hoc* che, tuttavia, esula dalla presente trattazione.

Con specifico riferimento agli adempimenti previsti dalla normativa Iva va evidenziato che, ai sensi dell'articolo 62 in esame, risulta innanzitutto **prorogato il termine per la presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa al 2019**, in scadenza il prossimo 30 aprile. La dichiarazione Iva 2020 potrà dunque essere presentata **entro il prossimo 30 giugno 2020**, senza l'applicazione di sanzioni.

Con la sospensione di tale termine deve ritenersi **prorogato anche il termine per la presentazione di una eventuale dichiarazione integrativa Iva a favore** “*entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo*”, che consentirà un **più semplice e veloce recupero del maggior credito Iva** ai sensi dell'[**articolo 8, comma 6-ter, D.P.R. 322/1998**](#).

Il posticipo del termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva potrebbe inoltre risultare **particolarmente utile nell'ipotesi in cui il contribuente presenti, relativamente all'anno 2019, un credito Iva “potenziale”** non utilizzabile in conseguenza del mancato versamento di tutta o parte dell'Iva a debito periodica della medesima annualità.

Infatti, i soggetti Iva avranno a disposizione un più lungo periodo (fino al 30 giugno 2020) per effettuare, su base volontaria, degli ulteriori **versamenti Iva relativi al 2019** (quindi non in base ad “avviso bonario” o a “cartella di pagamento”), che potranno essere indicati nel quadro VL del modello IVA 2020, **consentendo l'emersione dell'effettivo credito Iva spettante**. Inoltre, e qualora il debito Iva periodico 2019 sia **integralmente saldato con versamenti spontanei prima del 30 giugno 2020**, non vi sarà neanche più la necessità di presentare una dichiarazione integrativa Iva a favore per recuperare il “credito Iva potenziale” 2019.

Al maggior termine per la trasmissione della dichiarazione Iva risulta inoltre connessa anche **la possibilità di effettuare eventuali versamenti con ravvedimento operoso** che, in base al [**comma 1, lett. b\), dell'articolo 13 D.Lgs. 472/1997**](#), consentiranno di **ridurre ad un ottavo del minimo le sanzioni** per eventuali versamenti tardivi.

Tra gli ulteriori adempimenti Iva che risultano prorogati al 30 giugno 2020 vi è la **presentazione del modello Iva TR relativo al primo trimestre 2020** (il modello è stato recentemente approvato con le relative istruzioni di compilazione a seguito del [**provvedimento n. 144055/2020 del 26 marzo 2020**](#)), da utilizzare per richiedere a rimborso o utilizzare il

credito Iva trimestrale/infrannuale, il cui termine di presentazione telematica era originariamente fissato al **prossimo 30 aprile**.

Risulta inoltre **posticipato anche il termine di trasmissione del c.d. “esterometro”**, di cui all'[articolo 1, comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015](#), **relativo al primo trimestre 2020**, in scadenza il prossimo **30 aprile 2020**. In relazione a tale adempimento si ricorda che l'[articolo 16, comma 1-bis, D.L. 124/2019](#) ha stabilito, a partire dal 2020, che la trasmissione telematica di tale modello non deve più avvenire in forma mensile ma **su base trimestrale** (in particolare, **entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento**).

Ancora, risulta posticipato al **30 giugno 2020** anche il **termine di trasmissione della liquidazione periodica Iva relativa al primo trimestre 2020** (in scadenza il prossimo 31 maggio) e dei **modelli Intrastat mensili** (scadenze del 25 marzo 2020, del 27 aprile 2020 e del 25 maggio 2020) e **trimestrali** (in scadenza il 27 aprile 2020) (sul posticipo dei modelli Intrastat si veda anche il **comunicato dell’Agenzia delle Dogane dello scorso 20 marzo 2020**).

Dubbi vi sono invece sulla **sospensione del termine dei 12 giorni per la trasmissione delle fatture elettroniche** per operazioni con momento di effettuazione che cade nel **periodo 8 marzo 2020-31 maggio 2020**; per rispondere al dubbio occorrerebbe comprendere se l’adempimento in questione sia da considerarsi o meno **“adempimenti tributario”** ai sensi dell'[articolo 62, comma 1, D.L. 18/2020](#).

Da un lato, l’emissione della fattura rientra indubbiamente tra gli “adempimenti tributari”, in quanto è previsto come obbligo da una norma tributaria (l'[articolo 21 del D.P.R. n. 633/72](#)); **in questo senso, quindi, la proroga al 30 giugno dovrebbe riguardare anche tale adempimento**.

Sotto altro punto di vista, tuttavia, la fattura rappresenta il documento che – in caso di operazioni imponibili – determina **l’insorgenza del debito Iva**, in capo all’emittente, e del **correlato diritto alla detrazione per il cessionario/committente**; riguarderebbe, in altri termini, il **rapporto tra cedente/prestatore e cessionario/committente** e, in questo senso, potrebbe non essere considerato un adempimento tributario “verso lo Stato” e, in quanto tale, **non sarebbe posticipabile**.

Qualche chiarimento sul punto da parte dell’Agenzia delle Entrate contribuirebbe indubbiamente a fare luce su una norma dalla **formulazione poco chiara**.

Infine, non dovrebbero invece esservi dubbi circa la proroga al 30 giugno 2020 per i **“dettaglianti” che non sono ancora dotati di registratore telematico**; tali soggetti, a parere di chi scrive, potranno trasmettere telematicamente i corrispettivi relativi ai mesi di febbraio (in scadenza entro il 31 marzo 2020), di marzo (in scadenza entro il 30 aprile 2020) e di aprile (in scadenza entro il 31 maggio 2020), **entro il prossimo 30 giugno 2020**.

RISCOSSIONE

D.L. Cura Italia: la proroga dei versamenti nel settore dei giochi

di Gennaro Napolitano

Seminario di specializzazione

LE PROCEDURE PER L'AVVIO DELL'ATTIVITÀ DI IMPRESA: ADEMPIMENTI TELEMATICI ED ENTI COINVOLTI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

Il **D.L. 18/2020** (c.d. decreto “**Cura Italia**”), nell’ambito delle **misure di sostegno** economico e fiscale adottate per fronteggiare l’**emergenza epidemiologica** da **Covid-19**, interviene anche in materia di **versamenti** nel **settore dei giochi**.

In particolare, l’[articolo 69](#) prevede diverse ipotesi di **sospensione e proroga** di **versamenti** allo scopo di “*consentire agli operatori della filiera del gioco e ai concessionari di Stato di fronteggiare la carenza di liquidità connessa all'emergenza, evitando, di conseguenza, ricadute negative sull'occupazione*” (cfr. Relazione illustrativa).

Le misure in esame, quindi, si pongono in linea di continuità con quanto stabilito dai vari D.P.C.M. adottati nel corso dei mesi di febbraio e marzo che hanno previsto, da un lato, la **chiusura di sale giochi, sale con apparecchi da intrattenimento, bar e altri esercizi pubblici**, e dall’altro, la **restrizione della circolazione**: tali previsioni, infatti, avrebbero reso “*difficile, se non impossibile, sia la raccolta di gioco pubblico sia il prelievo di contante dagli apparecchi*”.

Il **comma 1** dell’[articolo 69](#) prevede che i **termini** per il **versamento** del **prelievo erariale unico** (**Preu**) sugli **apparecchi** di cui all’**articolo 110, comma 6, lettera a** (apparecchi c.d. *Amusement With Prizes – Awo* – ovvero *new slot*) e **lettera b** (apparecchi c.d. *Video Lottery Terminal – Vlt*), del **Tulps** (Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza), di cui al **R.D. 773/1931**, e del **canone concessorio**, in scadenza entro il **30 aprile 2020**, sono **prorogati** al **29 maggio 2020**.

Le **somme dovute** possono essere versate con **rate mensili di pari importo**, con debenza degli **interessi legali** calcolati giorno per giorno.

La **prima rata** deve essere versata entro il **29 maggio** e le **successive** entro l’**ultimo giorno del mese**; l’**ultima rata** va versata entro il **18 dicembre 2020**.

Si ricorda che gli **Amusement With Prizes** sono quegli **apparecchi idonei per il gioco lecito**:

- dotati di **attestato di conformità** alle disposizioni vigenti rilasciato dal Ministero dell'economia e delle finanze – Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato;
- **obbligatoriamente collegati alla rete telematica** (di cui all'[articolo 14-bis, comma 4, D.P.R. 640/1972](#) e successive modificazioni);
- che si attivano con l'introduzione di **moneta metallica** ovvero con appositi **strumenti di pagamento elettronico**;
- in cui, insieme con **l'elemento aleatorio** sono presenti anche **elementi di abilità**, che consentono al **giocatore** la possibilità di scegliere, all'avvio o nel corso della partita, la propria **strategia**, selezionando appositamente le opzioni di gara ritenute più favorevoli tra quelle proposte dal gioco;
- in cui il **costo** della **partita** non supera **1 euro** e la durata minima della partita è di quattro secondi;
- che distribuiscono **vincite in denaro**, ciascuna comunque di valore **non superiore a 100 euro**, erogate dalla macchina (le vincite, computate dall'apparecchio in modo non predeterminabile su un ciclo complessivo di non più di 140.000 partite, devono risultare **non inferiori al 75% delle somme giocate**);
- che, in ogni caso, **non possono riprodurre** il gioco del **poker** o comunque le sue regole fondamentali.

Gli apparecchi **Video Lottery Terminal**, invece, sono quelli, facenti parte della rete telematica di cui all'[articolo 14-bis, comma 4, D.P.R. 640/1972](#) e successive modificazioni, che si attivano **esclusivamente** in presenza di un **collegamento** a un **sistema di elaborazione** della rete stessa.

Il **comma 2** dell'**articolo 69** in esame, inoltre, prevede che, per effetto della **sospensione** dell'**attività** delle **sale bingo** sancita dal **D.P.C.M. 08.03.2020** (e successive modificazioni e integrazioni), **non è dovuto** il **canone** fissato dall'[articolo 1, comma 636, L. 147/2013](#) (Legge di stabilità 2014) a **decorrere dal mese di marzo** e per **tutto il periodo di sospensione** dell'attività.

Il **comma 3**, invece, dispone la **proroga** di **6 mesi** dei **termini** previsti:

- dall'[articolo 1, comma 727, L. 160/2019](#) (Legge di bilancio 2020), che attribuisce all'Agenzia delle dogane e dei monopoli il compito di indire, nel rispetto dei principi e delle regole europee e nazionali, una gara entro il 31 dicembre 2020, mediante procedura aperta, competitiva e non discriminatoria, di una serie di concessioni in materia di apparecchi da divertimento e intrattenimento e gioco a distanza;
- dagli [articoli 24 \(proroga dei termini per l'indizione delle gare scommesse e Bingo\)](#), [25 \(termine per la sostituzione degli apparecchi da gioco\)](#) e [27 \(entrata in vigore del Registro unico degli operatori del gioco pubblico\)](#) del **L. 124/2019 (Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili** – convertito con modificazioni dalla L. 157/2019).

Sul punto, la Relazione illustrativa chiarisce che le **proroghe** in esame sono disposte *“in considerazione del rallentamento delle attività amministrative dovute all'insorgere dell'emergenza sanitaria”*. Per la medesima ragione, la disposizione **proroga** anche l'entrata a regime degli

apparecchi con controllo da remoto, tenuto conto del rallentamento o del blocco anche delle attività necessarie alla produzione dei nuovi apparecchi e alla loro certificazione.

AGEVOLAZIONI

La sospensione dei termini delle istanze di accordo preventivo di Debora Reverberi

Seminario di specializzazione

LABORATORIO SUL PATENT BOX – EVOLUZIONE NORMATIVA E ASPETTI OPERATIVI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

Nell'ambito delle attività degli uffici degli enti impositori i cui termini sono stati **sospesi dall'08.03.2020 al 31.05.2020 dall'articolo 67, comma 1, D.L. 18/2020** (c.d. "Decreto Cura Italia"), rientrano le seguenti **procedure finalizzate alla stipula di accordi preventivi con l'Amministrazione finanziaria**:

- **procedure di accordo preventivo per le imprese con attività internazionale**, di cui all'[articolo 31-ter D.P.R. 600/1973](#);
- **procedura per la rettifica in diminuzione del reddito in applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento**, di cui all'[articolo 31-quater, lettera c\), D.P.R. 600/1973](#);
- la procedura di accordo preventivo connessa all'utilizzo di determinati beni immateriali (c.d. **procedura di ruling del Patent Box**) di cui all'[articolo 1, commi da 37 a 43, Legge 190/2014](#).

I termini previsti da tutte le disposizioni sopra citate **e pendenti alla data del 08.03.2020, sono sospesi fino al 31.05.2020 per riprendere**, salvo ulteriori sospensioni, **dal 01.06.2020**.

La **sospensione dei termini** comporta i seguenti **effetti**:

- **la possibilità di invio delle istanze di accordo preventivo unilaterali, bilaterali e multilaterali** per le imprese con attività internazionale, in analogia con quanto previsto dal **comma 2, dell'articolo 67 D.L. 18/2020** per le istanze di interpello presentate nel periodo di sospensione, esclusivamente per **via telematica** all'indirizzo di posta elettronica certificata acc.accordi@pec.agenziaentrate.it ovvero, per i soggetti residenti che non si avvalgono di un domiciliatario nel territorio dello Stato, all'indirizzo di posta elettronica ordinaria dc.gc.accordi@agenziaentrate.it (accordi unilaterali) e dc.gc.controversieinternazionali@agenziaentrate.it (accordi bilaterali o multilaterali);
- la decorrenza dei **termini per la notifica delle risposte da parte dell'Agenzia delle entrate a partire dal 01.06.2020**;

- la possibilità di inviare **istanze di ruling di Patent Box esclusivamente per via telematica** all'indirizzo di posta elettronica certificata della Direzione Centrale, Regionale o Provinciale competente in base al domicilio fiscale del contribuente.

Nella [circolare 7/E/2020](#) l'Agenzia delle entrate disciplina espressamente gli effetti della sospensione dei termini sulle **procedure di accordo preventivo** per le imprese con attività internazionale e di *Patent Box* in corso ovvero:

- **instauratesi prima del periodo di sospensione e i cui termini sono pendenti;**
- relative a **istanze presentate durante il periodo di sospensione.**

Per quanto concerne **le procedure** di accordo preventivo per le imprese con attività internazionale di cui [all'articolo 31-ter D.P.R. 600/1973](#) e le procedure di rettifica in diminuzione del reddito in applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento, di cui [all'articolo 31-quater, lettera c\), D.P.R. 600/1973](#), gli **effetti della sospensione dei termini delle istanze** sono i seguenti:

- **per le procedure instauratesi prima del periodo di sospensione e i cui termini sono pendenti, il termine residuo di 30 giorni non scaduto alla data dell'08.03.2020, entro il quale deve essere dichiarata l'ammissibilità, l'inammissibilità, l'improcedibilità dell'istanza, decorre dal 01.06.2020** (ad esempio, se il contribuente presenta la domanda l'11.02.2020, si conteggeranno, per il termine di 30 giorni, i 26 giorni dall'11.02 al 08.03 e i residui 4 giorni dall'01.06 al 04.06.2020);
- **per le procedure relative ad istanze presentate nel periodo di sospensione, il termine complessivo di 30 giorni** entro il quale deve essere dichiarata l'ammissibilità, l'inammissibilità, l'improcedibilità dell'istanza, **decorre dal 01.06.2020**;
- **in caso di soggetti con periodo d'imposta a cavallo d'anno scadente durante il periodo di sospensione**, il termine per la presentazione delle istanze degli accordi di cui [all'articolo 31-ter D.P.R. 600/1973](#), scatta nel **rispetto del periodo di sospensione e con riconoscimento degli effetti dell'accordo sul periodo d'imposta in chiusura** (ad esempio il soggetto con periodo d'imposta dal 01.04 al 31.03 potrà beneficiare di un periodo di sospensione di 24 giorni dal 08.03.2020 al 31.03.2020, con termine di presentazione dell'istanza il 24.06.2020 e riconoscimento degli effetti dell'accordo sul periodo d'imposta 2019/2020).

Con riferimento alle **istanze di ruling nella procedura di Patent box** l'Agenzia delle entrate ha chiarito che si considera **sospeso all'08.03.2020 al 31.05.2020 il termine** previsto dal [Provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 2015/154278 del 01.12.2015](#), al paragrafo **6, di 120 giorni per la presentazione della documentazione da allegare all'istanza di accesso**, qualora pendente alla data del **08.03.2020**.

Si rammenta che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 01.05.2019, l'[articolo 4 D.L. 34/2019](#) (c.d. "Decreto Crescita") ha introdotto, **in alternativa alla procedura di ruling, un regime opzionale di autoliquidazione** che consente il rinvio del confronto con

l'Amministrazione finanziaria a una successiva fase di controllo.

Con la recente [risposta all'istanza di interpello n. 99 del 27.03.2020](#), l'Agenzia delle entrate ha ricordato le modalità di rinuncia ad una procedura di *ruling* in corso e le modalità di accesso al regime opzionale di autoliquidazione in tutti i casi di utilizzo diretto del bene immateriale e previa predisposizione del set informativo richiesto.

Il [provvedimento direttoriale prot. 2019/658445 del 30.07.2019](#), al punto 7, consente la rinuncia ad una procedura di **Patent Box** in corso con accesso al regime di autoliquidazione anche per periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 01.05.2019 (data di entrata in vigore del Decreto Crescita).

Condizione necessaria per l'accesso al regime opzionale di autoliquidazione su periodi d'imposta ante 01.05.2019 è la presenza di una procedura di *ruling* pendente ivi escludendo i seguenti casi:

- provvedimento di formale chiusura della procedura per mancato accordo;
- decadenza dell'istanza di accesso alla procedura per mancata integrazione nei 120 giorni della documentazione;
- dichiarazione dell'Ufficio di inammissibilità o improcedibilità in via definitiva.

Le modalità operative di accesso al regime opzionale di autoliquidazione sono contenute nella [risoluzione AdE 81/E/2019](#).

Il contribuente che intenda rinunciare alla procedura di *ruling* in corso deve seguire l'iter qui descritto:

- comunicare, entro il termine ordinario di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in corso al 01.05.2019, tramite pec o raccomandata a/r all'Ufficio competente, l'espressa e irrevocabile rinuncia alla prosecuzione;
- predisporre il set documentale per la ricostruzione del beneficio in relazione a ciascun periodo del quinquennio di validità;
- comunicare il possesso del set documentale in dichiarazione dei redditi;
- qualora intenda usufruire dell'agevolazione nel 2020, esercitare l'opzione annuale per il regime di autoliquidazione in dichiarazione dei redditi, essendogli preclusa la presentazione di istanza di *ruling* a seguito dell'avvenuta irrevocabile rinuncia.

La rinuncia alla procedura di *ruling* riguarda tutto il quinquennio di validità dell'accordo preventivo e tutti i beni immateriali rientranti nel perimetro del *ruling*.

CRISI D'IMPRESA

Predisposizione del progetto di riparto parziale e collocazione sussidiaria sugli immobili

di Francesca Dal Porto

Master di specializzazione

L'ATTIVITÀ DEL CURATORE FALLIMENTARE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

Il curatore può trovarsi a dover predisporre dei **progetti di riparto parziale** nel corso della sua attività, quando sussistano sufficienti liquidità che, **detratte le spese di procedura sostenute e da sostenere**, oltreché gli **accantonamenti opportuni**, consentano la **soddisfazione anche solo parziale** dei creditori concorrenti.

Nel momento in cui il curatore predisponde il progetto di riparto, deve tener conto delle **masse ottenute** con le operazioni di liquidazione poste in essere: dovrà infatti aver **tenuto dei conti speciali**, distinguendo quanto realizzato a fronte della vendita del **compendio immobiliare** e dei frutti percepiti con lo sfruttamento economico dello stesso, da quanto realizzato invece dalla **vendita o dalle attività di recupero proprie della massa mobiliare**.

I **diritti di prelazione** di cui godono i crediti concorrenti hanno infatti **natura diversa** e possono insistere o sulla massa mobiliare o su quella immobiliare ed in modo speciale o generale.

Un caso particolare può presentarsi quando in una procedura **l'attivo realizzato sia essenzialmente da ricondurre alla massa immobiliare**.

Nel caso in cui **non** ci siano creditori che vantino **particolari diritti di prelazione su detta massa**, come ad esempio creditori ipotecari o creditori titolari di crediti con privilegi speciali immobiliari, può accadere che tale massa debba essere ripartita tra i creditori che vantino **diritti di prelazione rappresentati dal privilegio generale mobiliare**.

Questi ultimi sono, infatti, in genere i creditori più frequenti nelle procedure: si pensi, agli **ex lavoratori subordinati dell'impresa fallita**, ai **professionisti** che hanno prestato la propria attività negli ultimi due anni ante fallimento, agli **agenti e rappresentati di commercio** che hanno lavorato con contratti di agenzia per l'impresa fallita, alle **imprese artigiane fornitrice**.

Al credito vantato da questi soggetti il codice civile attribuisce un **privilegio generale mobiliare** nell'[articolo 2751 bis cod. civ.](#)

L'[articolo 2777 cod. civ.](#) stabilisce una **graduazione tra i crediti privilegiati** dell'[articolo 2751 bis cod. civ.](#), prevedendo che tali crediti devono essere **collocati nell'ordine seguente**:

- per primi i crediti di cui [all'articolo 2751 bis n. 1 cod. civ.](#) (retribuzioni dovute ai prestatori di lavoro subordinato, indennità dovute per la cessazione dei rapporti di lavoro, ecc.);
- quindi i crediti di cui [all'articolo 2751 bis nn. 2 e 3 cod. civ.](#) (retribuzione dei professionisti dovute per gli ultimi due anni di prestazione e le provvigioni derivanti dal rapporto di agenzia dovute per l'ultimo anno di prestazione, ecc.);
- infine, i crediti di cui [all'articolo 2751 bis nn. 4 e 5 cod. civ.](#) (i crediti del coltivatore diretto, dell'impresa artigiana, ecc.).

Ora ci si chiede se tale ordine di graduazione debba essere rispettato anche nel caso in cui si proceda in favore di tali soggetti alla **collocazione sussidiaria** prevista dall'[articolo 2776 cod. civ.](#).

Tale articolo prevede una particolare fattispecie: nel caso di **infruttuosa esecuzione sulla massa mobiliare**, è previsto che una serie di creditori che vantano il **privilegio mobiliare** possano essere **soddisfatti sulla massa immobiliare**, a condizione che su quest'ultima **non gravino diritti di prelazione prioritari**.

In questo caso, si deve ritenere che non siano più applicabili le regole stabilite negli [articoli 2777 e 2778 cod. civ.](#) in relazione all'ordine dei privilegi ma si deve tenere conto esclusivamente delle **regole dettate nell'articolo 2776 cod. civ.**

Quindi, in primo luogo concorreranno sulla massa immobiliare i crediti relativi al Tfr e ad **altre indennità di cessazione dei rapporti di lavoro**.

In secondo luogo e nella stessa misura, concorreranno i crediti indicati negli [articoli 2751 e 2751 bis cod. civ.](#) (senza alcuna differenza di graduazione tra gli stessi) ed i crediti per **contributi dovuti ad istituti, enti o fondi di cui all'articolo 2753 cod. civ..**

Infine, concorreranno i **crediti dello Stato** indicati al **primo e terzo comma** dell'[articolo 2752 cod. civ.](#)

Questo significa che, se ad esempio ci sono creditori per **redditi di lavoro subordinato, professionisti, creditori artigiani e crediti dell'Inps** per omesso versamento di contributi previdenziali, questi concorreranno sulla massa immobiliare **nella stessa misura e proporzionalmente all'entità del loro credito**.