

FISCALITA'  
ED ALTRI ADEMPIMENTI CONTABILI  
NELLE PROCEDURE CONCURSUALI

(Eros Ceccherini)

FALLIMENTO  
LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA  
E  
CONCORDATO PREVENTIVO

## PRESENTAZIONE

L'idea di studiare ed approfondire la fiscalità nelle procedure concorsuali e di sintetizzare queste riflessioni in un lavoro compiuto, che avesse anche un taglio pratico per l'attività del curatore, è sorta in seno alla "Commissione procedure concorsuali".

Questo studio affronta le problematiche relative sia alle imposte dirette che indirette nel fallimento, nella liquidazione coatta amministrativa e nel concordato preventivo e segnala il percorso della fiscalità in queste procedure sia per quanto riguarda gli adempimenti pratici (comunicazioni, dichiarazioni, registrazioni, ecc.), sia per quanto riguarda la giurisprudenza e la prassi, nutrite, che negli anni si sono venute a formare, creando molto spesso non poche difficoltà interpretative - o addirittura contrasti - tra quello che è il pensiero dell'Amministrazione finanziaria e la giurisprudenza di legittimità.

Ovviamente non esiste alcuna presunzione che questo lavoro possa riuscire a colmare le tante lacune che si sono formate nel tempo ed hanno fatto assumere ai curatori comportamenti differenziati tra la giurisdizione di un tribunale rispetto ad un altro; questo lavoro vuole essere piuttosto uno strumento operativo e uno stimolo per i colleghi che si trovano ad affrontare problematiche tributarie nelle procedure concorsuali e non hanno la certezza del comportamento adeguato.

Le note a piè di pagina, le circolari e le risoluzioni riportate integralmente nel lavoro aiutano il lettore nel percorso informativo e facilitano l'analisi e la comparazione spesso necessaria tra quanto la norma sembra affermare e quanto la prassi ha successivamente attestato.

Che la materia non sia stata affrontata nella sua integrità dall'Amministrazione finanziaria, ma sia stata lasciata all'interpretazione dell'operatore è stata la dimostrazione più evidente di come tale comportamento sia il meno appropriato per una complessa materia quale quella concorsuale.

La non attenzione e la teoria del lasciar fare hanno creato un certo disorientamento, basta pensare al fatto che l'azienda fallita non è considerata, oramai da nessuno, sostituto d'imposta, mentre l'Amministrazione finanziaria con le istruzioni al modello 770 continua a disconoscere tale prassi ed a prescrivere al curatore un determinato comportamento.

Questo disagio è sentito a tutti i livelli, tanto che alla Commissione di riforma del diritto fallimentare è stata affiancata una sub-commissione avente come unico compito quello di emanare ipotesi di applicazioni tributarie per le procedure concorsuali.

Poter concentrare tutto in un vademecum operativo non è proprio possibile, basta pensare alle problematiche, sempre più marcate, del federalismo fiscale per comprendere che prassi diverse, nell'interpretare l'applicazione di imposte regionali o tributi locali, saranno nel tempo sempre più marcate e quindi occorrerà che l'operatore assuma informazioni e giusti comportamenti direttamente dalle amministrazioni interessate.

## PREMESSA

*“...La legislazione tributaria è divenuta progressivamente confusa e farraginoso originando difficoltà ermeneutiche tali da pregiudicare l'esatta osservanza del precetto legislativo...<sup>1</sup>”.*

E' auspicabile che, un giorno, i principi statuiti nel così detto Statuto del Contribuente<sup>2</sup> siano estesi a tutte le casistiche tributarie o, quanto meno, riescano a stimolare lo sviluppo di una normativa organica, valida ed attendibile:

*art. 1 “...l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica”.*

*art. 3 “... le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo ... Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono...”*

*art. 10 – “...i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. ...non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria ... le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito d'imposta...”.*

---

<sup>1</sup> Documento n. 7 Fondazione Luca Pacioli del 25 marzo 2002 - Studio n. 2 - Statuto in materia dei diritti del contribuente - pag. 2.

<sup>2</sup> Legge 27 luglio 2000, n. 212.

## **REGISTRO DEL FALLIMENTO**

(Art. 38 L.F. – primo comma)

- vidimazione iniziale del registro
- annotazioni giornaliere
- certificazione periodica

Il curatore nel momento in cui si insedia, tra gli altri compiti, dovrà predisporre un registro del fallimento in cui annotarvi tutte le operazioni finanziarie effettuate nel corso del suo incarico. Il registro potrà essere tenuto in forma cartacea o anche informatica, comunque sia tenuto esso dovrà rispondere ai principi della chiarezza in quanto le operazioni sopra riportate dovranno rappresentare fedelmente tutti i movimenti finanziari e quindi tutte le movimentazioni avvenute sul conto "cassa" e sul conto "banca". L'art. 38 L.F., dopo le modifiche apportate alla legge fallimentare, non introduce elementi di novità salvo alcune precisazioni. Il registro conterrà una parte cronologica, una descrittiva ed una parte dove verranno apposte le movimentazioni finanziarie con corrispondenza imputazione all'uscita specifica o al ricavo specifico (spese di gestione va non prevede particolari disposizioni in materia: l'essenziale è raggiungere lo "scopo" per il quale questo adempimento è stato istituito. In sostanza il curatore potrà utilizzare i classici registri acquistati dai rivenditori specializzati o potrà utilizzare moduli continui e quindi software specifici o costruiti artigianalmente.

Questo registro dovrà essere *"preventivamente vidimato dal giudice delegato senza spese"*<sup>3</sup>.

Il curatore dovrà *"annotarvi giorno per giorno le operazioni relative alla sua amministrazione"*<sup>4</sup>.

Il rendiconto periodico del curatore, riportato nel registro, non rappresenta solo un'esposizione delle singole partite contabili delle entrate e delle uscite (rendiconto di cassa), ma anche una relazione sull'andamento generale dell'amministrazione, sui criteri seguiti nello svolgimento del proprio incarico e sulle giustificazioni delle operazioni compiute.

*"Nei primi cinque giorni di ogni mese il curatore deve presentare al giudice delegato una esposizione sommaria della sua amministrazione ed esibire, se richiesto, i documenti giustificativi"*<sup>5</sup>, anche se il citato comma stabilisce una periodicità mensile per sottoporre al giudice delegato il resoconto amministrativo la prassi in uso presso alcuni Tribunali (ad es. il Tribunale di Firenze) - ed il buon senso - portano a pensare che sia giusto fare vistare la regolare tenuta del medesimo ogni tre mesi (in concomitanza dell'estratto di conto corrente bancario). Molti Tribunali, al fine di verificare la corrispondenza della voce "banca", chiedono che sia allegato l'estratto del conto bancario in modo da poter riconciliare la corrispondenza del saldo del medesimo con le risultanze del registro.

## **VARIAZIONE DATI I.V.A.**

---

<sup>3</sup> Art. 38 R.D. 16 marzo 1942 n. 267 (c.d. Legge Fallimentare – L.F.)

<sup>4</sup> ibidem

<sup>5</sup> 4° comma, art. 33 L.F.

- modello AA7/7 (soggetti diversi da persone fisiche)
- modello AA9/7 (persone fisiche)
- dati del rappresentante
- termine per la presentazione
- modalità di presentazione

Parte delle giurisprudenze, suffragata da parte della dottrina, sostiene che adempiere alla comunicazione di variazione dati (ex art. 35 D.P.R. 633/72) non sia in obbligo al curatore, in quanto la normativa prevede l'obbligo soltanto in capo ai soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa e quindi il curatore non rientrerebbe tra questi soggetti<sup>6</sup>. Questa restrittiva interpretazione non pare condivisibile in quanto il Curatore, quale soggetto che *"ha l'amministrazione del patrimonio fallimentare"*<sup>7</sup>, è tra i soggetti obbligati a presentare la dichiarazione di variazione dati e di cessazione dell'attività. Le stesse istruzioni che accompagnano i modelli ufficiali suffragano questa tesi dal momento che prevedono il codice "carica" numero 3 relativo alla qualifica di curatore fallimentare (da indicare nel quadro C - rappresentante) e informano che *"nel caso di soggetto d'imposta fallito o posto in liquidazione o in amministrazione controllata i dati si riferiranno, rispettivamente, al curatore fallimentare o al liquidatore o al commissario giudiziale"*.

In definitiva non appaiono percorribili tesi avventuristiche, anche se propugnate da alcuni, e quindi è opportuno che il curatore si attivi per comunicare la variazione.

I modelli da utilizzare sono AA9/7 per le persone fisiche e AA7/7 per i soggetti diversi dalle persone fisiche. Non occorre prestare particolari attenzioni, se non quella di indicare le generalità del curatore nel quadro relativo al rappresentante, il codice "carica" tre (o se commissario liquidatore il codice "carica" quattro) e la data di inizio del procedimento corrispondente alla data della sentenza dichiarativa di fallimento.

*"Il modello, compilato a macchina o a stampatello in tutte le sue parti e sottoscritto dal dichiarante, deve essere presentato entro trenta giorni dalla data di inizio attività ovvero dalla data di variazione di alcuno dei dati comunicati in precedenza o dalla data di cessazione dell'attività stessa"*<sup>8</sup>.

## DECORRENZA DEI TERMINI

Il termine di trenta giorni, relativamente alla variazione dei dati iniziali, decorre dal momento in cui il curatore ha avuto conoscenza della nomina, cioè dalla notifica del provvedimento di nomina oppure dall'accettazione dell'incarico effettuata direttamente dal curatore in cancelleria fallimentare, precedentemente alla notifica.

Per quanto riguarda la comunicazione di chiusura del fallimento, invece, il termine dei trenta giorni relativi decorrerà dal quindicesimo giorno successivo dalla data di affissione del decreto di chiusura emesso dal tribunale (art.119 L.F.), salvo che sia stata effettuata la cessazione ai soli fini IVA in precedenza. I quindici giorni successivi alla decreto di chiusura del fallimento, dal quale fare decorrere il termine di trenta giorni, sono giustificati dal fatto che il decreto di chiusura può essere opposto dai soggetti interessati nei quindici giorni successivi alla data di affissione del decreto e pertanto, vista la provvisorietà che tale termine di chiusura può assumere appare logico effettuare i

<sup>6</sup> Commissione Tributaria Centrale - sentenza 2 maggio 1994 n. 1359. Secondo la quale "... l'art. 35 del DPR 633/197 impone l'obbligo della dichiarazione di variazione a carico dei soggetti che intraprendono l'esercizio di una impresa, arte e professione ... per cui il curatore fallimentare non è tenuto alla dichiarazione di variazione non essendo egli né il contribuente che ha intrapreso l'esercizio dell'impresa ... né il rappresentante del fallito".

<sup>7</sup> Art. 31 L.F.

<sup>8</sup> Istruzioni alla compilazione dei modelli AA7/7 e AA9/7.

conteggi tenendo conto della data di emissione del decreto. Nell'ipotesi che il fallimento si chiuda con concordato fallimentare, il termine di trenta giorni decorre dalla data del passaggio in giudicato della sentenza.

#### CHIUSURA I.V.A.

Relativamente alla comunicazione di chiusura ai fini I.V.A. del fallimento la data alla quale è possibile fare riferimento, come sopra si accennava, può essere anticipata al momento in cui la procedura non ha più operazioni attive o passive da porre in essere. In sostanza il curatore, a prescindere da quanto detto nel precedente paragrafo, può comunicare la cessazione nei trenta giorni successivi al giorno in cui avrà concluso l'ultima operazione di vendita ed avrà ricevuto l'ultima fattura per eventuali prestazioni rese alla procedura da soggetti passivi d'imposta<sup>9</sup>. Tale circostanza dovrà essere autorizzata dal giudice delegato dietro istanza effettuata dal curatore. Occorrerà specificare, sempre nella predetta istanza, che le operazioni valide ai fini I.V.A. si sono concluse ed anche la notula del curatore è stata liquidata ed emessa. Non sempre è possibile, nell'ipotesi in cui venga anticipata di molto la chiusura I.V.A., che la notula possa essere liquidata dal giudice delegato così che può accadere che quel credito di rivalsa IVA<sup>10</sup> non sia più recuperato.

Per la chiusura della posizione IVA il curatore dovrà far riferimento ad una delle seguenti ipotesi:

- a) Il fallimento è stato dichiarato chiuso con decreto del tribunale;
- b) Non vi sono più operazioni rilevanti ai fini IVA ed è quindi possibile comunicare la chiusura ai fini IVA pur nonostante che il fallimento sia ancora aperto;
- c) Non vi sono più operazioni rilevanti ai fini IVA, il curatore chiede la liquidazione del proprio compenso, emette la notula e successivamente comunica la chiusura ai fini IVA pur nonostante che il fallimento sia ancora aperto;

L'anticipazione - indicata ai punti b) e c) - della chiusura ai fini IVA rispetto alla chiusura della procedura concorsuale, è pratica consigliabile, non foss'altro che per far cessare qualsiasi rapporto con il fisco. E' consigliabile anche anticipare la liquidazione della notula del curatore, o quanto meno una liquidazione parziale anticipata, soprattutto quando si tratta di importi rilevanti e appare quindi opportuno non disperdere quel credito IVA, ma salvaguardarsi la possibilità di avanzare la richiesta di rimborso all'erario.

Secondo alcuna dottrina (Zafferana) *"non risultando alcuna norma specifica che imponga al curatore l'obbligo di presentare, a fallimento chiuso, la denuncia di cessazione, prescritta dall'art. 35 del PR 633/72, questi non è tenuto a comunicare all'Ufficio IVA la chiusura della procedura"*<sup>11</sup>. Questa interpretazione è valida esclusivamente nell'ipotesi sopra riportata sotto la lettera a) (chiusura del fallimento) in quanto a parere di quell'autore tale casistica è riferita ad un periodo temporale (post fallimento) in cui il curatore come

<sup>9</sup> Circolare Agenzia delle Entrate n. 26/E del 22 marzo 2002 – paragrafo n. 5.

<sup>10</sup> Tribunale di Firenze, 20 dicembre 1995, in Giur. Ann., 1995, 1008; Tribunale di Pisa, 10 febbraio 1999, in La settimana fiscale, n. 48, p. 38; "... l'antioriorità della prestazione del servizio rispetto all'apertura della procedura fallimentare mai rileva con riferimento al credito di rivalsa IVA, atteso che questo si pone in realtà come effetto autonomo del pagamento e della fatturazione, tanto è vero che solo con l'integrazione di tali due presupposti sorge l'obbligo dell'addebito ed il diritto al rimborso. In buona sostanza, il credito di rivalsa IVA sorge autonomamente solo e soltanto in dipendenza del pagamento e, quindi, del correlativo obbligo di fatturazione, in mancanza dei quali difetta il presupposto medesimo della pretesa in oggetto ...", Sentenza Tribunale di Napoli, 1 giugno 2001, in "Diritto fallimentare", n. 5-2001, p. 1314.

<sup>11</sup> Cesare Zafferana, Manuale Tributario del Fallimento, Milano, IPSOA, pag. 29.-

organo della procedura è già decaduto e quindi impossibilitato giuridicamente a compiere qualsiasi attività. In tale ipotesi, sempre secondo quest'autore, dovrebbe essere il fallito tornato in *bonis* ad attivarsi per la cessazione IVA.

Come si può vedere, la materia si presta, anche da un punto di vista fiscale, ad interpretazioni diversificate e il curatore, in questa incertezza, è costretto a mediare ed a interpretare norme alquanto vaghe. Auspicabile che, in fase di riforma del diritto fallimentare, la Commissione parallela sulla fiscalità, istituita a latere della Commissione Trevisanato, sia capace di indicare dei percorsi fiscali più certi ed attendibili degli attuali.

#### INVIO DEI MODELLI

Anche il curatore, come qualsiasi altro contribuente, potrà inviare i modelli per le variazioni con le modalità ordinarie previste dalla vigente normativa:

- a) duplice esemplare da presentare all'Agenzia delle Entrate (a prescindere dal domicilio fiscale del contribuente) direttamente o mediante persona appositamente delegata;
- b) in un unico esemplare a mezzo servizio postale e mediante raccomandata allegando una fotocopia di un documento di identificazione del dichiarante, da inviare ad uno qualsiasi degli uffici dell'Agenzia delle Entrate;
- c) in via telematica direttamente dal contribuente o mediante incaricati alla trasmissione. Il giorno di trasmissione fa fede come giorno di trasmissione.

### **IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO**

#### **ART. 74 bis D.P.R. 633/72**

*"Per le operazioni effettuate anteriormente alla dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, gli obblighi di fatturazione e registrazione, sempreché i relativi termini non siano ancora scaduti, devono essere adempiuti dal curatore o dal commissario liquidatore entro quattro mesi dalla nomina.*

*[Entro lo stesso termine deve essere presentata la dichiarazione relativa all'imposta dovuta per l'anno solare precedente, sempre che il relativo termine non sia ancora scaduto, nonché apposita dichiarazione con le indicazioni e gli allegati di cui agli artt. 28 e 29, relativamente alle operazioni registrate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di fallimento, o di liquidazione coatta amministrativa, e ai sensi del presente comma].*

*Per le operazioni effettuate successivamente all'apertura del fallimento o all'inizio della liquidazione coatta amministrativa gli adempimenti previsti dal presente decreto, anche se è stato disposto l'esercizio provvisorio, devono essere eseguiti dal curatore o dal commissario liquidatore. Le fatture devono essere emesse entro trenta giorni dal momento di effettuazione delle operazioni e le liquidazioni periodiche di cui agli artt. 27 e 33 devono essere eseguite solo se nel mese o trimestre siano state registrate operazioni imponibili.*

*In deroga a quanto disposto dal primo comma dell'articolo 38-bis, i rimborsi previsti nell'articolo 30, non ancora liquidati alla data della dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa e i rimborsi successivi, sono eseguiti senza la prestazione delle prescritte garanzie per un ammontare non superiore a lire cinquecento milioni<sup>12n</sup>.*

---

<sup>12</sup> Art. 74 bis DPR 633/1972.

Occorre precisare che l'art. 74 bis fa esclusivo riferimento al fallimento ed alla liquidazione coatta amministrativa; l'Amministrazione finanziaria ha precisato che questo articolo non è applicabile, per analogia, alle altre procedure concorsuali ed in particolare al concordato preventivo che è regolato dalla normativa generale in materia IVA.

Tutti gli adempimenti previsti per l'applicazione del tributo sono a carico del curatore, compresi, quindi, anche gli obblighi di dichiarazione.

## OPERAZIONI ANTE FALLIMENTO

- obblighi di fatturazione;
- registri IVA
- obblighi di registrazione;
- liquidazione periodica;
- versamento dell'acconto.

## OBBLIGHI DI FATTURAZIONE

L'art. 74 bis stabilisce che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dall'imprenditore prima della dichiarazione di fallimento, sempreché i relativi termini non siano scaduti, il curatore, qualora non abbia già provveduto il fallito, dovrà emettere le relative fatture entro quattro mesi dalla data della nomina.

In sostanza il curatore dovrà effettuare un'attenta analisi delle "*operazioni effettuate*" dal fallito, verificare se i termini per l'emissione della fattura non sono scaduti ed eventualmente emettere la fattura.

## EMISSIONE DELLA FATTURA;

L'art. 6 del D.P.R. 633/72 elenca analiticamente la casistica delle "*operazioni effettuate*" e quindi il curatore dovrà rifarsi a tale elenco per stabilire quali siano le operazioni effettuate nel periodo pre-concorsuale e non ancora fatturate. E' un'operazione che il curatore dovrà fare con solerzia in quanto il tempo assegnatogli per l'emissione della fattura è di quattro mesi dalla sua nomina.

## OPERAZIONI EFFETTUATE:

*"a) per le cessioni di beni per atto della pubblica autorità e per le cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione, all'atto del pagamento del corrispettivo;*

*b) per i passaggi dal committente al commissionario, di cui al n. 3) dell'art.2, al 'atto della vendita dei beni da parte del commissionario; c) per la destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore e ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, di cui al n. 5) dell'art.2, all'atto del prelievo dei beni;*

*d) per le cessioni di beni inerenti a contratti estimatori, a l'atto della rivendita a terzi ovvero, per i beni non restituiti, alla scadenza del termine convenuto tra le parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.*

*d bis) per le assegnazioni in proprietà di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà divisa, alla data del rogito notarile.*

*[d ter) per le assegnazioni in godimento di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà indivisa, alla data della delibera di assegnazione definitiva].*

*Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento de corrispettivo. Quelle indicate nell'articolo 3, terzo comma, primo periodo, si considerano effettuate al*



*momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo al quello in cui sono rese.*

*Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente a essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento, ad eccezione dei casi previsti alle lettere d bis) del secondo comma<sup>13</sup>.*

Anche per quanto riguarda la decorrenza del termine dalla nomina, come per gli adempimenti sopra descritti in materia di variazioni ai fini IVA da comunicarsi all'Agenzia delle Entrate, occorre fare delle precisazioni perché non sempre risulta agevole individuare la data di decorrenza dei quattro mesi.

La dottrina indica che il termine dovrebbe partire dal momento in cui il curatore accetta la nomina e non, come sostiene l'Amministrazione finanziaria, dall'atto di nomina. La tesi della dottrina appare più verosimile in quanto secondo l'interpretazione dell'Amministrazione il termine così inteso, già breve, risulterebbe ulteriormente ridotto e risulterebbe oltremodo compreso il periodo concesso al curatore per effettuare gli adempimenti prescritti.

Le fatture emesse dal curatore dovranno recare i dati identificativi del soggetto fallito (la ditta, la denominazione o la ragione sociale, la partita IVA, preceduti dalla dicitura "fallimento"). La numerazione delle fatture sarà in ordine progressivo seguendo la numerazione attribuita all'ultima fattura emessa dal debitore fallito nello stesso periodo d'imposta. Questa tesi è rispettosa dell'impostazione sostenuta dall'Amministrazione finanziaria, che prevede che non vi possano essere, all'interno del medesimo periodo d'imposta, distinte numerazioni progressive.

Nella prassi, utilizzando due registri distinti (il primo utilizzato dal soggetto fallito ed il secondo utilizzato dal curatore) si potrebbero utilizzare due distinte numerazioni (es. ante fallimento dalla n. 1 alla n. 100 - post. Fallimento dalla n. 1/a alla n. 100/a). Questo approccio potrebbe essere utilizzato purché nella prima pagina del nuovo registro venisse specificato che esistono due numerazioni distinte all'interno del medesimo esercizio.

## I REGISTRI IVA

E' preferibile istituire dei nuovi registri IVA (vendite, corrispettivi ed acquisti). Questo adempimento non presenta alcuna differenziazione rispetto a quelli prescritti per le aziende in normale stato di attività. Gli ultimi interventi del legislatore riguardanti le modalità di tenuta delle scritture contabili, contenuti nell'art. 8 della legge 383/2001, hanno abrogato l'obbligo di bollatura e vidimazione di tutte le scritture ai fini IVA.

La registrazione delle operazioni dovrà avvenire a cura del Curatore al quale, con questo adempimento, viene assegnato il compito di aggiornare i registri IVA che molto spesso, per ovvi motivi connessi alla procedura concorsuale, non sono stati tenuti regolarmente.

## OBBLIGHI DI REGISTRAZIONE

### FATTURE DI VENDITA E CORRISPETTIVI

---

<sup>13</sup> Art. 6 DPR 633/1972.

Il curatore dovrà verificare se alla data della sentenza dichiarativa di fallimento non siano scaduti i termini di registrazione delle fatture e degli altri documenti fiscali e, nell'ipotesi che non siano scaduti, dovrà provvedere alla registrazione (preferibilmente entro quattro mesi dalla data dell'atto di nomina o dell'accettazione della nomina?).

I principali termini da considerare per non incorrere in scorrettezze per quanto riguarda le registrazioni sono:

- a) per le fatture di vendita immediate il quindicesimo giorno successivo alla data di emissione della fatturazione, anche se la registrazione deve avvenire con riferimento alla data di consegna o spedizione del bene per i beni mobili, o alla data di effettuazione dell'operazione per i beni immobili e per le prestazioni di servizio;
- b) per le fatture di vendita differite (quelle certificate da documento di trasporto) il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di consegna o spedizione del bene, sebbene l'annotazione debba essere effettuata con riferimento alla data di effettuazione dell'operazione che coincide con la consegna o spedizione dei beni;
- c) I commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'art. 22 (DPR 633/72) possono annotare in apposito registro (corrispettivi), relativamente alle operazioni effettuate in ciascun giorno, l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni imponibili e delle relative imposte, distinto secondo l'aliquota applicabile, nonché l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni non imponibili di cui all'art. 21, sesto comma e, distintamente, all'art 38 quater e quello delle operazioni esenti ivi indicate. L'annotazione deve essere eseguita, con riferimento al giorno in cui le operazioni sono effettuate, entro il giorno non festivo successivo.

## FATTURE DI ACQUISTO

Le fatture di acquisto e le bollette doganali devono essere numerare in ordine progressivo e devono essere annotate in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta. Il curatore deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione e deve annotarle in apposito registro entro il mese successivo a quello in cui ne è venuto in possesso. Il diritto alla detrazione spetta fino alla data di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa al secondo anno successivo al momento in cui è sorto il diritto.

Per gli acquisti di beni e servizi intracomunitari la registrazione deve essere fatta entro la fine del mese di ricevimento o anche successivamente entro quindici giorni purché eseguita con riferimento al mese di ricevimento.

## LIQUIDAZIONE PERIODICA

*"Entro il giorno 18 di ciascun mese il contribuente deve calcolare in apposita sezione del registro di cui all'articolo 23 o del registro di cui all'articolo 24, la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta divenuta esigibile nel mese precedente e quello dell'imposta per la quale il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'articolo 19. Entro il termine previsto dal primo comma il contribuente deve versare l'importo della differenza a norma dell'art. 38, annotando sul registro gli estremi della relativa attestazione. Qualora l'importo non superi il limite di lire cinquantamila il versamento dovrà essere effettuato insieme a quello relativo al mese successivo.", oppure per "I contribuenti che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a trecentosessantamiloni di lire per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi e per*

*gli esercenti arti e professioni, ovvero di lire un miliardo per le imprese aventi per oggetto altre attività, possono optare, dandone comunicazione all'ufficio competente nella dichiarazione relativa all'anno precedente, ovvero nella dichiarazione di inizio attività:*

*a) per l'annotazione delle liquidazioni periodiche e dei relativi versamenti entro il giorno 15 del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri solari; qualora l'imposta non superi il limite di lire cinquantamila il versamento dovrà essere effettuato insieme a quella dovuta per il trimestre successivo;*

*b) per il versamento dell'imposta dovuta entro il 15 marzo di ciascun anno ovvero entro il termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata annuale, maggiorando le somme da versare degli interessi, nella misura dello 0,50 per cento per ogni mese o frazione di mese successivo alla predetta data.*

*2. Nei confronti dei contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività e non provvedono alla distinta annotazione dei corrispettivi resta applicabile il limite di trecentosessantamila lire relativamente a tutte le attività esercitate.*

*3. Per i soggetti che esercitano l'opzione di cui al comma 1, le somme da versare devono essere maggiorate degli interessi nella misura dell'1,00 per cento, previa apposita annotazione nei registri di cui agli articoli 23 e 24. L'opzione ha effetto a partire dall'anno in cui è esercitata e fino a quando non sia revocata. La revoca deve essere comunicata all'ufficio nella dichiarazione annuale ed ha effetto dall'anno in corso.".* Nel caso in cui si opti per la liquidazione I.V.A. trimestrale è necessaria l'autorizzazione del giudice delegato.

#### LA LIQUIDAZIONE PERIODICA PER IL 74/BIS

Le indicazioni sopra riportate dovranno essere coordinate con le disposizioni speciali previste dall'art. 74 bis che recitano: "*le liquidazioni periodiche di cui agli artt. 27 e 33 devono essere eseguite solo se nel mese o trimestre siano state registrate operazioni imponibili.*".

In sostanza il curatore dovrà effettuare la liquidazione, secondo le modalità ordinarie, soltanto qualora siano state effettuate nel mese o trimestre operazioni imponibili.

A titolo chiarificatorio di quanto sopra specificato è necessario definire ciò che il Ministero delle Finanze intende per "*operazioni imponibili*". L'art. 1 del DPR 633/72 definisce "*operazioni imponibili*" *tutte le operazioni consistenti in cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato durante l'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni*". Quindi è considerata operazione imponibile la sola cessione di beni o la prestazione di servizi effettuata nell'esercizio d'impresa anche in presenza di operazioni passive (fatture d'acquisto). L'art. 1 in commento è da mettere in relazione con l'art. 74 bis il quale specificando alcuni obblighi imposti al curatore o al commissario liquidatore adopera nell'individuare l'obbligatorietà dell'adempimento la locuzione "*operazioni imponibili*".

#### VERSAMENTO DELL'ACCONTO

E' dal 1991 che i soggetti obbligati alla liquidazione ed al versamento periodico devono versare l'acconto IVA entro il 27 dicembre di ciascun anno<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> art. 6, comma 2°, L. 29 dicembre 1990 n. 405. " 2. A decorrere dall'anno 1991, i contribuenti sottoposti agli obblighi di liquidazione e versamento previsti dall'articolo 27 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, devono versare entro il giorno 27 del mese di dicembre, a titolo di acconto del versamento relativo al mese stesso,

Alcuni autori sostengono che per il fatto che la legge non menziona specificatamente che tra i soggetti obbligati vi sia il curatore, questo non sarebbe obbligato a tale adempimento. In tale caso pare che la legge sia chiara nel momento in cui individua tra i soggetti obbligati tutti i colori che devono adempiere alla liquidazione periodica ed al versamento dell'imposta e quindi tra questi soggetti vi è anche il curatore.

## METODOLOGIE DI CALCOLO DELL'ACCONTO

La base più frequente per determinare l'acconto è prendere a riferimento l'importo dell'IVA liquidata nel mese di dicembre o nel quarto trimestre dell'anno precedente.

I meccanismi di computo che la legge indica per il calcolo dell'acconto sono applicabili alle procedure concorsuali, ma il curatore dovrà avere l'accortezza di versare l'acconto in base alla liquidazione effettiva di quanto dovuto alla data del 20 dicembre<sup>15</sup>

---

un importo pari all'ottantotto per cento, elevato al settanta per cento per i contribuenti che si sono avvalsi della disposizione di cui al secondo periodo del primo comma del predetto articolo 27, del versamento effettuato o che avrebbero dovuto effettuare per il mese di dicembre dell'anno precedente o, se inferiore, di quello da effettuare per lo stesso mese dell'anno in corso. Dell'acconto versato si tiene conto in sede di liquidazione relativa al mese di dicembre. Entro lo stesso giorno, i contribuenti di cui all'articolo 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, devono versare, a titolo di acconto del versamento da effettuare in sede di dichiarazione annuale, un importo pari al sessantacinque per cento del versamento effettuato o che avrebbero dovuto effettuare con la dichiarazione annuale dell'anno precedente o, se inferiore, di quello da effettuare in sede di dichiarazione relativa all'anno in corso; per i contribuenti di cui all'articolo 74, quarto comma, del predetto decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, per il calcolo del relativo importo si assumono gli ammontari relativi al quarto trimestre.

<sup>15</sup> MODALITÀ DI CALCOLO. (Tonino Morina - Il Sole 24 Ore - 22 dicembre 2002). I mensili. Devono versare, a titolo di acconto del versamento relativo a dicembre, un importo pari all'88% del versamento effettuato o che avrebbero dovuto effettuare per dicembre 2001 o, se inferiore, di quello per dicembre 2002. Del versamento si tiene conto in sede di liquidazione Iva relativa a dicembre.

I trimestrali. Devono pagare, a titolo di acconto del versamento da effettuare in sede di dichiarazione annuale, un importo pari all'88% del pagamento effettuato o che avrebbero dovuto effettuare con la dichiarazione dell'anno precedente, oppure, se inferiore, di quello da effettuare in sede di dichiarazione relativa all'anno corrente. Nel calcolo dell'acconto su base "storica" si deve tenere conto dell'IVA versata a titolo di acconto per l'anno precedente. I trimestrali "particolari", come, ad esempio, gli autotrasportatori iscritti all'Albo e i benzinai, per il calcolo del relativo importo assumono gli ammontari relativi al quarto trimestre dell'anno precedente. Nel determinare l'acconto per il 2002, i contribuenti IVA che nell'anno precedente erano trimestrali e nell'anno corrente sono mensili devono considerare un terzo del debito relativo all'ultimo trimestre dell'anno precedente. Invece, i contribuenti che nell'anno precedente erano mensili e nell'anno corrente sono trimestrali devono considerare la somma dell'IVA dovuta per i mesi di ottobre, novembre e dicembre dell'anno precedente.

I tre metodi. Per versare l'acconto i contribuenti possono determinare l'importo scegliendo una delle tre soluzioni possibili, cioè sulla base: del dato "storico" dell'anno precedente; dei dati presunti dell'anno corrente; della liquidazione al 20 dicembre dell'anno corrente. Chi opta per una delle prime due soluzioni deve versare l'88% dell'importo a debito preso a base per il calcolo. Chi sceglie la terza soluzione, liquidazione delle operazioni fino al 20 dicembre dell'anno corrente, deve versare il 100% dell'importo a debito che scaturisce dalla liquidazione. Di norma, la base più frequente per l'acconto è l'IVA di dicembre o del quarto trimestre dell'anno precedente. La base di riferimento sullo "storico" dell'anno precedente è, per i mensili dell'anno precedente, l'importo del <versamento effettuato o che avrebbero dovuto effettuare per il mese di dicembre dell'anno precedente; per i trimestrali dell'anno precedente, il <versamento effettuato o che avrebbero dovuto effettuare con la dichiarazione annuale> dell'anno precedente.

Le sei possibili situazioni. Prima di effettuare i calcoli i contribuenti devono verificare se la periodicità delle liquidazioni IVA dell'anno corrente è uguale o diversa da quella dell'anno precedente per effetto della variazione del volume d'affari. Il contribuente IVA può essere: 1) mensile nell'anno precedente e nell'anno corrente; 2) trimestrale normale nell'anno precedente e nell'anno corrente; 3) trimestrale "particolare" nell'anno precedente e nell'anno corrente; 4) trimestrale normale nell'anno precedente e mensile nell'anno corrente; 5) trimestrale "particolare" nell'anno precedente e mensile nell'anno corrente; 6) mensile nell'anno precedente e trimestrale nell'anno corrente. I trimestrali "normali", che effettuano le liquidazioni trimestralmente, devono maggiorare dell'1% i versamenti trimestrali nonché quelli eseguiti a conguaglio in sede di dichiarazione annuale. L'aumento non si applica per i trimestrali "particolari". Gli interessi dell'1% non sono dovuti.

L'acconto riduce il saldo. Il versamento d'acconto per l'anno corrente abbatte il debito d'imposta maturato per il periodo al quale si riferisce l'acconto. L'importo versato sarà usato: dai mensili, entro il versamento del mese di dicembre da

qualora la somma da pagare risulti inferiore all'importo dovuto in base al risultato del metodo storico dell'ultimo mese o dell'ultimo trimestre dell'anno precedente. Il metodo previsionale è di difficile applicazione.

## REVOCA DEL FALLIMENTO

L'art. 21 della L.F. dispone che se la sentenza dichiarativa di fallimento è revocata restano salvi gli effetti degli atti legalmente compiuti dagli organi del fallimento. La revoca della sentenza di fallimento viene pronunciata nel caso di accoglimento dell'opposizione proposta ex art. 18 L.F. e costituisce l'unico scopo cui può tendere l'impugnazione proposta contro la medesima sentenza dichiarativa.

L'art. 21 fa salvi tutti gli atti legalmente compiuti antecedentemente la sentenza di revoca e costituisce un'ancora di salvataggio ed un sigillo di certezza giuridica verso tutti quegli atti compiuti antecedentemente la revoca. Sarebbe stato inconcepibile, ad esempio, vedere annullare o rendere inefficace una vendita fallimentare a causa della successiva revoca del fallimento.

All'interno di questo principio si collocano anche tutte le procedure fiscali effettuate dal curatore e quindi nell'ipotesi di revoca, come accade nella procedura di concordato fallimentare, tutte le operazioni effettuate restano salve mentre all'ex fallito competeranno tutte le procedure successive (denuncia ex art. 35 DPR 633/1972, le dichiarazioni fiscali) comprendendovi anche le operazioni effettuate dal curatore. Non pare sostenibile la tesi di alcuni autori che assimilano questa fattispecie alla chiusura del fallimento in quanto in questa particolare situazione al curatore competono (anche se controverso) l'adempimento della denuncia variazione dati IVA (ex art. 35 DPR 633/1972), la dichiarazione finale IVA (anche questo controverso, come indicheremo nel proseguito) e nel caso di società l'obbligo della dichiarazione dei redditi.

## LE DICHIARAZIONI

- MODALITA' DI INVIO DELLA DICHIARAZIONE
- DICHIARAZIONI IVA ANNO ANTECEDENTE IL FALLIMENTO.
- DICHIARAZIONE MODELLO 74 bis
- DICHIARAZIONE ANNUALE ANNO DEL FALLIMENTO
- DICHIARAZIONE INTERMEDIA D ESERCIZIO
- COMUNICAZIONE ANNUALE DATI IVA
- DICHIARAZIONE FINALE

## MODALITA' DI INVIO DELLA DICHIARAZIONE E MODELLI

I così detti intermediari<sup>16</sup>, e quindi il curatore, relativamente a tutte le dichiarazioni IVA, ad eccezione della dichiarazione mod. 74 bis (che successivamente si illustrerà),

---

effettuarsi nel mese di gennaio, nella liquidazione per dicembre; dai trimestrali "particolari" entro il 16 febbraio dell'anno successivo, nella liquidazione del quarto trimestre dell'anno corrente; dai trimestrali "normali" entro il 16 marzo dell'anno successivo, in sede di dichiarazione annuale.

L'acconto può risultare inferiore o superiore al debito d'imposta. Se l'acconto è superiore al debito d'imposta, l'eccedenza è un normale credito.

<sup>16</sup> Art. 3 comma 3° DPR 22 luglio 1998 n. 322:

incaricati della predisposizione delle dichiarazioni previste dal presente decreto, sono obbligati alla trasmissione in via telematica delle stesse<sup>17</sup>. I modelli di dichiarazione sono resi disponibili in formato elettronico dall'Agenzia delle Entrate in via telematica e saranno sottoscritti, a pena di nullità, dal curatore che ne ha la rappresentanza. La nullità è sanata se il rappresentante provvede alla sottoscrizione entro trenta giorni dall'invito formulato dall'Ufficio.

## SOTTOSCRIZIONE DELLA DICHIARAZIONE

All'inizio della procedura curatori fallimentari e commissari liquidatori si trovano nella scomoda posizione di dover firmare una dichiarazione IVA contenente dati provenienti dalla contabilità del fallito, dati che possono essere inattendibili o addirittura falsi. La domanda che ogni curatore si pone è: incorro in qualche responsabilità come organo delle procedura?

La migliore dottrina ha da tempo chiarito che la dichiarazione IVA del curatore o del commissario è dichiarazione di scienza e non di verità, nel senso che questi pubblici ufficiali forniscono all'Erario le informazioni di cui sono a conoscenza, cioè quelle che emergono dalla contabilità reperita (se è stata reperita), senza alcuna garanzia circa la veridicità del contenuto. Né gli organi della procedura sono tenuti a rettificare le registrazioni fatte dal fallito, essendo evidentemente questa un'attività accertativa a cui sono deputate le strutture dell'amministrazione finanziaria.

Si avrà responsabilità solo nel caso in cui mediante la dichiarazione non vengano comunicate le informazioni di tipo tributario così come sono state reperite. Questa condotta costituirebbe un ostacolo all'attività accertativa, che sovente viene disposta in caso di dissesto.

## PREDISPOSIZIONE DEL FILE

Le modalità di predisposizione del file telematico, l'autenticazione del medesimo, l'invio, l'attestazione dell'invio e la certificazione definitiva del file ricevuto dall'Amministrazione finanziaria, sono le medesime adottate per le imprese in normale stato di attività.

## SANZIONI

Il mancato invio della dichiarazione nei termini è sanzionato secondo le normali regole delle imprese in attività<sup>18</sup>.

- 
- a) gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
  - b) i soggetti iscritti alla data del 0 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub - categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;
  - c) le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori indicate nell'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nonché quelle che associano soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;
  - d) i centri di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati;
  - e) gli altri in trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte del competenze uffici dell' Agenzia delle entrate.

<sup>17</sup> Art. 3 comma 3 bis DPR 22 luglio 1998 n. 322.

<sup>18</sup> Per l'omessa presentazione della dichiarazione Unico 2001, i contribuenti, che non hanno presentato entro il 31 luglio il modello Unico 2003 a posta o banche, potevano, entro il 29 ottobre 2003, valersi del ravvedimento spontaneo. La dichiarazione Unico 2003 persone fisiche o società di persone e studi associati (ex 740, ex 750) poteva essere presentata entro il 31 luglio a qualsiasi banca o ufficio postale, a prescindere dal domicilio fiscale del contribuente, solo da parte dei contribuenti non obbligati a usare il servizio telematico. I contribuenti che hanno "saltato" la scadenza di

## DICHIARAZIONE IVA ANNO ANTECEDENTE IL FALLIMENTO

Nel caso in cui il fallito non abbia presentato la dichiarazione IVA relativa all'anno precedente il fallimento, il curatore dovrà predisporla e provvedere al suo invio entro quattro mesi dalla sua nomina, purché i termini di presentazione (31 ottobre) non siano scaduti. Per effetto della dilatazione del termine di presentazione in via telematica della dichiarazione, quindi, fanno eccezione solo le procedure assegnate nei mesi di novembre e dicembre, mentre per tutte le altre il curatore è tenuto, nei quattro mesi successivi alla sua nomina, a predisporre ed inviare telematicamente la dichiarazione IVA del fallito, nell'ipotesi che questo non abbia provveduto a tale adempimento.

A tal proposito l'art. 8, comma 2° punto b) del Regolamento recante le modifiche al DPR 22 luglio 1998, n. 322 indica con chiarezza che in caso di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, la dichiarazione relativa all'imposta dovuta per l'anno solare precedente, sempreché i relativi termini di presentazione non siano ancora scaduti, è presentata dai curatori o dai commissari liquidatori con le modalità e i termini ordinari di cui al comma 1 [31 ottobre] ovvero entro quattro mesi dalla nomina se quest'ultimo termine scade successivamente al termine ordinario .

Per quanto riguarda questa dichiarazione il curatore ha una doppia *chance*:

- a) nell'ipotesi che la comunicazione della nomina sia avvenuta antecedentemente al 1° luglio, il curatore potrà utilizzare il termine ordinario per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno precedente, in quanto a lui più conveniente. Ad esempio: nomina del curatore 10 febbraio scadenza presentazione della dichiarazione 31 ottobre.

---

fine luglio potevano però rimediare, senza pagare alcuna sanzione, presentando il modello Unico 2003 in via telematica entro il 31 ottobre. Rimangono ferme le sanzioni applicabili in caso di versamenti omessi o effettuati in ritardo, tenendo conto che la scadenza ordinaria da considerare ai fini del ravvedimento è quella del 20 giugno 2003 per il saldo delle imposte relative al 2002 e alla prima rata di acconto del 2003. Il modello Unico 2003 poteva anche essere presentato in via telematica, per obbligo o per scelta, entro il 31 ottobre, da parte del contribuente, con il servizio Internet o Entratel, o da parte degli intermediari abilitati tramite il servizio Entratel. La presentazione di Unico 2003-Persone fisiche entro il 31 ottobre 2003 poteva anche avvenire consegnando la dichiarazione a un ufficio locale dell'agenzia delle Entrate abilitato a fornire il servizio telematico delle dichiarazioni. I contribuenti che, pur potendo inviare online Unico 2003 entro ottobre, presentano in ritardo l'Unico 2003 a posta o banche sono soggetti a sanzioni anche se hanno pagato le somme dovute nei termini. I contribuenti, che non presentano nei termini le dichiarazioni annuali, Iva, redditi, Irap o sostituti d'imposta, possono valersi del ravvedimento, con l'applicazione delle sanzioni ridotte a un ottavo del minimo, presentando le dichiarazioni entro 90 giorni dalla scadenza. E' infatti stabilito che la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza è una dichiarazione valida a ogni effetto. In caso di presentazione tardiva dell'Unico, per ogni dichiarazione è applicabile una distinta sanzione. Per la tardiva presentazione del modello Unico è applicabile la sanzione di 258 euro, pari a 500mila lire; nei confronti dei contribuenti che presentano l'Unico entro novanta giorni dalla scadenza le sanzioni si riducono a un ottavo del minimo. La sanzione minima di 258 euro, pari a 500mila lire, si riduce perciò a 32 euro (un ottavo di 258 e ro, con arrotondamento per troncamento), pari a 62mila lire (un ottavo arrotondato di 500mila lire). I contribuenti, che dovevano presentare l'Unico 2003 online entro il 31 ottobre 2003, potevano fruire del ravvedimento entro i novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario, pagando la sanzione ridotta di 32 euro (un ottavo di 258 euro), pari a 62mila lire (un ottavo di 500mila lire), entro il 29 gennaio 2002. I contribuenti che presentano Unico 2003 in ritardo, ma entro novanta giorni dalla scadenza del termine, per pagare le sanzioni relative alla tardiva presentazione, devono verificare quante sono le dichiarazioni presentate tardivamente, perché a ogni dichiarazione corrisponde un'autonoma sanzione. Le sanzioni possono essere anche tre. Si può fare l'esempio di una persona fisica che, non avendo presentato l'Unico 2003 entro il 31 ottobre, lo presentava tardivamente in via telematica entro il 29 gennaio 2002. La persona fisica, titolare di partita Iva, entro la data del 29 gennaio 2004 doveva presentare un modello Unico 2003, contenente tre dichiarazioni: redditi, Iva e Irap. Per la tardiva presentazione delle tre dichiarazioni, tenuto conto che la sanzione applicabile è di 258 euro, pari a 500mila lire, per ciascuna dichiarazione, ha diritto alla riduzione a un ottavo del minimo di ciascuna sanzione. Doveva quindi, la sanzione minima di 32 euro, pari a 62mila lire, cioè un ottavo arrotondato di 258 euro, pari a 500mila lire, per ogni dichiarazione presentata tardivamente, in totale 96 euro, pari a 186mila lire.

- b) nell'ipotesi che la comunicazione della nomina sia avvenuta successivamente al 30 giugno il curatore ha a disposizione quattro mesi per la presentazione della dichiarazione. Ad esempio: nomina del curatore 15 settembre scadenza presentazione dichiarazione 15 gennaio.

## IL MODELLO

L'unica particolarità che si ha nella compilazione del modello di dichiarazione è l'indicazione del nuovo rappresentante nella figura del curatore. Andrà indicato il codice 3 (curatore fallimentare), oppure il codice 4 (commissario liquidatore), nel caso di liquidazione coatta; in questa ipotesi deve essere indicata la data di inizio della procedura concorsuale e la data di nomina del predetto soggetto; andrà infine barrata l'apposita casella: "procedura non ancora terminata".

Questa dichiarazione non sarà mai da presentarsi in forma unificata (salvo che non abbia provveduto autonomamente il fallito), in quanto al curatore incombe il solo obbligo di inviare la dichiarazione IVA relativa all'anno precedente il fallimento. Il curatore, nel compilare la dichiarazione e nello spedirla, avrà cura di barrare la casella relativa all'indicazione: "modello IVA".

## DICHIARAZIONE MODELLO 74 BIS

La dichiarazione prevista dall'art. 8, comma 4, del DPR 22 luglio 1988, n. 322 e successive modificazioni deve essere presentata o spedita dai curatori o dai commissari liquidatori entro quattro mesi dalla data della loro nomina, esclusivamente al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate. In caso di invio tramite servizio postale, sulla busta deve essere chiaramente indicato l'indirizzo dell'ufficio locale competente in base al domicilio fiscale del contribuente. Copia della dichiarazione deve essere conservata dal curatore o dal commissario liquidatore.

I dati contabili devono riferirsi alle operazioni effettuate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di fallimento o alla dichiarazione di liquidazione coatta amministrativa.

Nella dichiarazione devono essere indicati i dati del soggetto fallito o in liquidazione coatta amministrativa ed i dati del curatore fallimentare o del commissario liquidatore, nonché il Tribunale che ha emesso la sentenza con il numero e la data della stessa .

Secondo l'Amministrazione finanziaria, questa dichiarazione riguardante le operazioni effettuate nella frazione dell'anno antecedente la dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, non assume veste di dichiarazione annuale (di diverso avviso è la recente sentenza della Cassazione che verrà di seguito commentata), bensì di dichiarazione informativa da rendere all'Erario in modo che possa avere certezza, per eventuali insinuazioni al passivo, del credito vantato nei confronti del soggetto fallito.

L'unica particolarità che si ha nella compilazione del predetto modello è l'indicazione del nuovo rappresentante nella figura del curatore. Andrà indicato il codice 3 (curatore fallimentare), oppure il codice 4 (commissario liquidatore) e i dati dell'impresa fallita. L'eventuale importo a credito risultante da questo modello non dà diritto al curatore a richiedere alcun rimborso.



Questa dichiarazione, come ben specificano le istruzioni, non potrà essere inviata telematicamente, ma soltanto consegnandola direttamente all'Agenzia delle entrate o tramite servizio postale. A questo proposito le istruzioni non indicano se la spedizione debba avvenire tramite raccomandata o altro servizio di spedizione. E' consigliabile effettuare la spedizione del modello tramite raccomandata ricevuta di ritorno, in modo che al curatore resti traccia di avvenuta ricezione da parte dell'ufficio interessato.

Nel modello 74 bis andranno inserite tutte le operazioni IVA poste in essere dal fallito nel periodo antecedente il fallimento ed in particolare quelle registrate dal fallito e quelle fatturate e registrate dal curatore.

Su questo aspetto altri autori sono di opinione opposta, in quanto ritengono che questa dichiarazione debba comprendere tutte le operazioni riguardanti il periodo in considerazione.

Appare più logico che questa dichiarazione comprenda tutto ciò che ha registrato il fallito e tutto ciò che ha registrato il curatore, non potendo quest'ultimo, in considerazione del ristretto tempo a disposizione, effettuare particolari analisi. In definitiva, considerato che il curatore ha quattro mesi di tempo per emettere e registrare le fatture che non ha emesso il fallito, entro la data di presentazione del modello 74 bis il curatore potrà ottenere una dichiarazione verosimile, ma non reale, in quanto lo stesso curatore potrà durante l'esercizio o anche successivamente (comunque entro i termini previsti dalla normativa) registrare fatture di acquisto che andrebbero a modificare sostanzialmente il risultato scaturito dal modello 74 bis e quindi falsare anche sostanzialmente l'importo per il quale l'Erario si è insinuato al passivo.

Il modello è diviso in tre parti, una parte riguardante le generalità dell'impresa e del curatore, una parte riguardante le indicazioni delle operazioni attive e passive ed una parte riguardante il risultato della liquidazione ed alcuni dati relativi a rimborsi infrannuali richiesti, crediti relativi ai primi tre trimestri compensati in F24, cessioni ed acquisti intracomunitari, cessioni ed acquisti dalla Repubblica di San Marino.

Due dati appaiono più problematici da riportare rispetto agli altri dati:

RIGO A1 Rimanenze finali al 31 dicembre dell'anno precedente

RIGO A2 Rimanenze alla data del fallimento

Le istruzioni a tal riguardo non specificano niente, tuttavia, tenendo conto del senso che tale informazione può assumere in seno a questa dichiarazione, sarebbe opportuno indicare tali dati, per la difficoltà o addirittura per l'impossibilità a reperirli, soltanto nell'ipotesi che il fallito li abbia trascritti in qualche documento (contabilità o dichiarazioni fiscali per le rimanenze dell'anno precedente), altrimenti sarebbe opportuno lasciare la casella in bianco. Non pare neppure corretto, come taluni autori sostengono, indicare nel RIGO A2 le eventuali risultanze dell'inventario fallimentare, in quanto il valore indicato in questo documento è un valore di mercato, o meglio di realizzo, e quindi non rileverebbe alcunché da un punto di vista fiscale, inoltre occorrerebbe depurare il valore d inventario, nell'ipotesi di fallimento di imprenditore individuale o di società di persone, di tutti quei beni che appartengono alla sfera privata dell'imprenditore o del socio illimitatamente responsabile.

## DICHIARAZIONE ANNUALE ANNO DEL FALLIMENTO

Con le medesime modalità e nei termini ordinari i curatori o i commissari liquidatori presentano la dichiarazione per le operazioni registrate nell'anno solare in cui è dichiarato il fallimento ovvero la liquidazione coatta amministrativa .

Si tratta della dichiarazione più particolare che il curatore dovrà predisporre, dal momento che questo documento ha il compito di fotografare in un'unica volta la situazione *ante* e *post* fallimento.

Il curatore fallimentare e il commissario liquidatore, nel caso che la procedura concorsuale abbia avuto inizio nel corso dell'esercizio, devono presentare la dichiarazione annuale IVA relativa a tutto l'anno d'imposta, comprensiva di un unico frontespizio e di due moduli: il primo per le operazioni registrate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa (ricordandosi di barrare la casella del rigo VA10, trattandosi di dichiarazione relativa alla prima frazione d'esercizio), e il secondo per le operazioni registrate successivamente a tale data. Nel frontespizio andranno indicati nella prima parte i dati del contribuente e nella seconda parte i dati del curatore fallimentare o del commissario liquidatore. Occorrerà inserire il codice carica 3 o 4 (nell'ipotesi rispettivamente di curatore o commissario liquidatore), barrare la casella del 74 bis, indicare la data della nomina (corrispondente alla notifica o all'accettazione, se precedente), la data dell'inizio della procedura (data della sentenza) e barrare la casella "procedura ancora non terminata".

Il modulo riguardante il primo periodo non è altro che una fotografia del modello 74 bis compilato nei quattro mesi e spedito e consegnato all'Agenzia delle Entrate.

Occorre premettere che il quadro VX (determinazione dell'IVA da versare o del credito d'imposta), per chi presenta più moduli (come nel caso della dichiarazione IVA dell'anno del fallimento) dovrà essere compilato solo nel modulo contraddistinto dal numero 01.

Ai fini della corretta compilazione del quadro VX, occorre tener presente le seguenti ipotesi che possono verificarsi:

- a) presenza di un debito IVA risultante dal modulo relativo alle operazioni effettuate nella frazione dell'anno antecedente la dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa (1° periodo). In tale ipotesi occorre riportare nel quadro VX solo il credito o il debito risultante dal modulo relativo al periodo successivo alla dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa (2° periodo), in quanto i saldi risultanti dalla sezione 2 del quadro VL (determinazione dell'IVA a debito o a credito) dei due moduli non possono essere né compensati né sommati tra loro;
- b) presenza di un credito IVA nel 1° periodo. In tale ipotesi, invece, nel quadro VX devono essere riportati i saldi sommati o compensati tra loro, risultanti dalla sezione 2 del quadro VL di ciascun modulo.

Questa dichiarazione IVA dovrà essere presentata entro la scadenza ordinaria (31 ottobre) in via autonoma secondo le modalità (telematiche) previste dall'art. 3 del DPR n. 322 del 1998 e successive modificazioni.

## DICHIARAZIONE INTERMEDIA D'ESERCIZIO

La dichiarazione IVA, da presentarsi non in forma unificata, dovrà essere presentata entro i termini ordinari (31 ottobre) a cura del curatore e nelle forme

telematiche già in precedenza evidenziate. Questa dichiarazione nell'eventuale ipotesi di credito d'imposta, ove ricorrano i presupposti, può essere oggetto di rimborso.

Di questa dichiarazione e dei termini di presentazione non troviamo traccia in alcuna normativa. E' dall'art. 74 bis<sup>19</sup> che si ricava la giustificazione al fatto che sia il curatore ad adempiervi e quindi si può liberamente stabilire che durante la procedura fallimentare o di liquidazione coatta amministrativa, fatta eccezione per le particolari fattispecie in precedenza evidenziate, la procedura concorsuale ed in particolare il curatore o il commissario devono comportarsi come un qualsiasi altro soggetto in *bonis*. Sarà la normativa che verrà o quella esistente specifica che potrà porre degli esoneri o istituire eventuali obblighi (vedi l'esonero dalla comunicazione dei dati IVA)<sup>20</sup>.

Questa dichiarazione è quindi una normale dichiarazione IVA annuale, come per le altre dichiarazioni, come fatto diversificatorio rispetto ad un soggetto in *bonis*, vi è soltanto da compilare il quadro del rappresentante con le particolarità già evidenziate per gli altri modelli.

## COMUNICAZIONE ANNUALE DATI IVA

Dalla comunicazione annuale dati IVA, introdotta dall'art. 9 del DPR n. 435 del 7 dicembre 2001<sup>21</sup> a decorrere dal periodo d'imposta 2002, sono esclusi, tra gli altri, i soggetti sottoposti a procedure concorsuali.

L'esonero trova fondamento nelle esigenze di semplificazione espresse chiaramente con la Circolare n. 6/E del 25 gennaio 2002 dell'Agenzia delle Entrate. I curatori ed i commissari liquidatori sono tenuti solo alla presentazione delle dichiarazioni indicate nell'art. 8 del DPR n. 322/1998 in quanto "*la presentazione della comunicazione dopo la nomina potrebbe non soddisfare le esigenze di tempestività che presiedono tale adempimento*".

## DICHIARAZIONE FINALE

Per la dichiarazione IVA finale vale quanto detto nel paragrafo relativo alla dichiarazione annuale intermedia. Questa dichiarazione andrà presentata telematicamente entro il termine ordinario fissato al 31 ottobre dell'anno successivo a quello a cui si riferisce l'imposta<sup>22</sup>.

---

<sup>19</sup> Art. 74 bis DPR 633/72 – "...Per le operazioni effettuate successivamente all'apertura del fallimento o all'inizio della liquidazione coatta amministrativa gli adempimenti previsti dal presente decreto, anche se è stato disposto l'esercizio provvisorio, devono essere eseguiti dal curatore o dal commissario liquidatore ...".

<sup>20</sup> Art. 8 bis DPR 22 luglio 1998 n. 322.

<sup>21</sup> Art. 8 bis DPR 22 luglio 1998 n. 322 " ...Sono esonerati dall'obbligo di comunicazione i contribuenti che per l'anno solare precedente hanno registrato esclusivamente operazioni esenti dall'imposta di cui all'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, salvo che abbiano registrato operazioni intracomunitarie, i contribuenti esonerati ai sensi di specifiche disposizioni normative dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale di cui all'articolo 8, i soggetti di cui all'articolo 88 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, i soggetti sottoposti a procedure concorsuali, nonché le persone fisiche che hanno realizzato nel periodo di riferimento un volume d'affari inferiore o uguale a lire 50 milioni..."

<sup>22</sup> Art. 8 DPR 22 luglio 1998 n. 322. "1. Salvo quanto previsto relativamente alla dichiarazione unificata, il contribuente presenta, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, tra il 1 febbraio e il 31 luglio ovvero, in caso di presentazione in

La dichiarazione finale è comprensiva delle operazioni effettuate nel periodo intercorrente tra l'inizio dell'anno solare e la data del decreto di chiusura (aumentato dei quindici giorni per eventuali opposizioni), oppure la data della cessazione dell'attività ai fini IVA, se quest'ultima è anteriore rispetto al decreto di chiusura del fallimento.

Questa dichiarazione, essendo l'ultima, dovrà riportare la "data di fine procedura" nel frontespizio del modello.

Come è stato già in precedenza accennato (per gli adempimenti di chiusura della posizione IVA ex art. 35 DPR 633/72) alcuna parte della dottrina sostiene, nell'ipotesi che la dichiarazione sia fatta a seguito del decreto di chiusura, che questo sarebbe un adempimento non di competenza del curatore o del commissario, in quanto viene materialmente eseguito in un momento in cui tutti gli organi della procedura, per effetto della decadenza, non hanno più alcuna autorità sulla società tornata *in bonis*. Il sottoscritto, per le motivazioni più volte espresse, non concorda con questa posizione e sostiene nuovamente che tutti gli adempimenti *post* sentenza dichiarativa di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa debbono essere eseguiti dal curatore o dal commissario, ivi compresi gli adempimenti finali IVA.

Relativamente all'ipotesi che l'ex fallito tornato *in bonis* decida di proseguire l'attività prendendo una nuova partita IVA, il comportamento più consono da tenere è quello di presentare nei termini ordinari una dichiarazione IVA formata da un frontespizio e due modelli. Nel primo modello si indicheranno la partita IVA del fallimento e tutti i dati che il curatore ha riportato sulla dichiarazione finale da lui inviata e nel secondo modello la nuova partita IVA con i dati rilevati in questo periodo di anno<sup>23</sup>.

Alcuni autori<sup>24</sup> sostengono che la procedura più appropriata potrebbe essere quella di comunicare al fallito tornato *in bonis*, da parte del curatore o del liquidatore, i dati IVA del periodo intercorrente tra l'inizio dell'anno solare e la chiusura della posizione IVA, in modo che lo stesso fallito tornato *in bonis* presenti una sola dichiarazione annuale inserendoci i dati comunicati dalla procedura ed i dati da lui rilevati nel periodo intercorrente tra la data cessazione del fallimento ed il 31 dicembre.

## CESSIONE DEL CREDITO DURANTE LA PROCEDURA

Il curatore ha la possibilità, anche per ovvie necessità di tempistica, di poter cedere il credito IVA. E' evidente che una simile scelta si pone in alternativa alla richiesta del rimborso IVA.

Le società di *factoring* che si rendono disponibili all'acquisto del credito offrono delle somme molto ridotte rispetto al valore nominale del credito e quindi in *primis* creano al curatore la difficile scelta (sempre che gli importi siano di una certa consistenza) di come giustificare la rinuncia a determinati importi che potrebbero (anche se con il tempo) essere recuperati.

---

via telematica, entro il 31 ottobre di ciascun anno, la dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'anno solare precedente, redatta in conformità al modello approvato entro il 15 gennaio dell'anno in cui e' utilizzato con provvedimento amministrativo da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. ...".

<sup>23</sup> Circolare ministeriale 24 marzo 1999 n. 68/E.

<sup>24</sup> Silvia Zenatti e Luca Mandrioli, I tributi nel fallimento, Milano, IPSOA, pag. 66.

“... Con riferimento alla questione riguardante la cedibilità o meno di un credito IVA futuro, si osserva che l'articolo 5, comma 4 ter, del d.l. n. 70 del 1988, nel disciplinare le garanzie da prestarsi a favore dell'Erario nel caso di imposta chiesta a rimborso, ha previsto implicitamente la cedibilità dei crediti IVA "risultanti dalla dichiarazione annuale".

Diversi documenti di prassi ministeriale hanno inoltre chiarito che ai fini fiscali possono essere oggetto di cessione esclusivamente i crediti risultanti dalla dichiarazione annuale IVA, richiesti a rimborso ai sensi dell'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e non quelli computati in detrazione nell'anno successivo ai sensi del disposto del comma 2 dell'articolo 30 del citato DPR n. 633, ed hanno altresì precisato le modalità di esecuzione dei rimborsi delle somme cedute (cfr. circolare n. 223 del 28 ottobre 1988; circolare n. 19 del 11 agosto 1993, paragrafo 2.10; circolare n. 192 del 8 luglio 1997; circolare n. 84 del 12 marzo 1998).

Dai dati prodotti nell'istanza emerge che il credito che nella fattispecie si intende cedere si è formato integralmente nel corso della procedura concorsuale, non essendo mai stato chiesto a rimborso (ma essendo stato, al contrario, computato in detrazione) nelle dichiarazioni relative agli anni precedenti.

La ratio delle interpretazioni che escludono la cessione del credito prima della sua indicazione nella dichiarazione annuale, consentendola solo nel caso in cui il medesimo sia chiesto a rimborso, risiede nella esigenza di certezza e trasparenza dei rapporti tributari tra il contribuente e l'Amministrazione. Prima che sia presentata la dichiarazione annuale, infatti, l'Amministrazione non può sapere se il credito formatosi negli anni precedenti e nell'esercizio in corso sia stato o meno utilizzato in compensazione di eventuali debiti tributari e previdenziali: il credito IVA spettante diviene, infatti, certo e definito solo al momento della sua esposizione in dichiarazione, cristallizzandosi nella scelta operata dal contribuente tra le alternative in proposito offerte dall'ordinamento (riporto del credito o richiesta di rimborso).

Dalle considerazioni che precedono emerge chiaramente come un atto che abbia per oggetto la cessione di un credito tributario futuro possa avere rilevanza puramente civilistica tra le parti, non producendo alcun effetto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

In ordine alla ulteriore questione relativa alla compensabilità del debito tributario della società fallita con il credito maturato a favore della massa fallimentare in seguito alle operazioni compiute dalla curatela dopo la dichiarazione di fallimento, è necessario ricordare quali siano la natura e lo scopo dell'istituto civilistico del fallimento disciplinato dal regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, e quali siano le conseguenze tributarie.

L'apertura di una procedura concorsuale ha quale presupposto sostanziale una situazione d'insolvenza dell'imprenditore che si trovi impossibilitato a far fronte regolarmente e puntualmente alle sue obbligazioni. La caratteristica della procedura è quella di avere portata generale, ovvero di essere prevista a tutela degli interessi di tutti i creditori del soggetto insolvente.

La procedura fallimentare presenta, infatti, le seguenti caratteristiche:

- . investe tutto il patrimonio del fallito (cd. universalità del fallimento), il quale viene ad essere privato della disponibilità e dell'amministrazione del medesimo, che vengono affidate ad un organo (il curatore fallimentare) ausiliario di giustizia;
- . si svolge nell'interesse di tutti i creditori del fallito che per vedere soddisfatte le proprie pretese devono presentare apposita domanda di insinuazione allo stato passivo del fallimento;
- . si svolge d'ufficio, nel senso che a partire dal momento della dichiarazione di fallimento tutti gli atti sono compiuti d'ufficio.

*La procedura è predisposta al fine principale di assicurare la parità di tutti coloro che concorrono al fallimento, prevedendo che tutti i creditori insinuatisi nello stato passivo della procedura vengano soddisfatti secondo un ordine normativamente stabilito (art. 111 del r.d. 267 del 1942).*

*L'Amministrazione Finanziaria, in quanto creditrice nei confronti del soggetto fallito per carichi pendenti antecedenti il fallimento, ha diritto (alla stregua degli altri creditori) ad insinuarsi al passivo, nella speranza di poter essere soddisfatta nel rispetto degli eventuali privilegi concessi alla categoria dei "crediti tributari".*

*Nell'ambito della procedura concorsuale il credito emergente dalla dichiarazione IVA finale, che il curatore presenterà una volta prodotta la dichiarazione di cessazione dell'attività ex articolo 35 del DPR 633 del 1972, ossia una volta concluse le operazioni rilevanti ai fini IVA (ancorchè continuino ad esistere eventuali rapporti debitori e creditori come precisato dalla circolare n. 19 del 1993, dalla risoluzione n. 181 del 12 luglio 1995 e, da ultimo, dalla circolare n. 26 del 22 marzo 2002), è un credito destinato alla massa fallimentare cui l'Amministrazione partecipa per la propria quota.*

*Si ritiene, quindi, che non possa operare la compensazione fra il credito verso il fallito ed il debito verso la massa, poichè lo stesso art. 74-bis, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 633/72 distingue nettamente fra le operazioni effettuate anteriormente alla dichiarazione di fallimento e quelle successive all'apertura della procedura; in tale situazione infatti le posizioni del rapporto debitorio e del rapporto creditorio sono relative a soggetti diversi (fallito - massa fallimentare) e a momenti diversi rispetto alla dichiarazione di fallimento (anteriore il credito, posteriore il debito) con conseguente illegittimità della eventuale compensazione, fatta eccezione per l'ipotesi in cui il credito vantato dalla procedura derivi, per effetto del trascinamento, dall'attività del fallito precedente all'apertura della procedura concorsuale. In tale ultima ipotesi, peraltro, la compensazione potrà essere operata in misura comunque non superiore alla quota del credito vantato dalla procedura che effettivamente tragga origine dall'esercizio dell'impresa commerciale ante dichiarazione di fallimento...<sup>25</sup> “*

Gli elementi essenziali che si rilevano dalla lettura di questa Risoluzione sono i seguenti:

- a) Possono essere oggetto di cessione esclusivamente i crediti risultanti dalla dichiarazione annuale IVA richiesti a rimborso e non quelli computati in detrazione nell'anno successivo. Il credito IVA spettante diviene, infatti, certo e definito solo al momento della sua esposizione in dichiarazione, cristallizzandosi nella scelta operata dal contribuente tra le alternative in proposito offerte dall'ordinamento (riporto del credito o richiesta di rimborso).
- b) Un atto che abbia per oggetto la cessione di un credito tributario futuro può avere rilevanza puramente civilistica tra le parti, non producendo alcun effetto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.
- c) Nell'ambito della procedura concorsuale il credito emergente dalla dichiarazione IVA finale è un credito destinato alla massa fallimentare cui l'Amministrazione partecipa per la propria quota.
- d) Non può operare la compensazione fra il credito verso il fallito ed il debito verso la massa, in quanto le posizioni del rapporto debitorio e del rapporto creditorio sono relative a soggetti diversi, fallito e massa fallimentare.
- e) Eventuale compensazione per effetto dell'esercizio provvisorio nell'ipotesi in cui si manifesti l'effetto "trascinamento" tra la situazione *ante* e *post* fallimento. Questa compensazione potrà essere comunque operata in misura non superiore alla quota

---

<sup>25</sup> Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 279/E del 12 agosto 2002.

del credito vantato dalla procedura che effettivamente tragga origine dall'esercizio dell'impresa commerciale ante dichiarazione di fallimento.

La cessione del credito deve risultare da atto pubblico o da scrittura privata autenticata e deve essere notificata a cura del cedente, mediante ufficiale giudiziario, all'Agenzia delle Entrate competente territorialmente.

Il credito ceduto dovrà, diversamente per quanto disciplinato a favore dei soggetti sottoposti a procedura concorsuale, essere da parte del cessionario garantito ai sensi dell'art. 38 bis DPR 633/72.

Il curatore, per poter procedere alla cessione del credito, dovrà inviare comunicazione al comitato dei creditori per l'assunzione dell'ordinario parere<sup>26</sup>, dopodiché dovrà presentare una relazione al Giudice delegato, allegando il parere del comitato o comunque la richiesta di parere (nell'ipotesi che il comitato non formuli alcun parere) e facendo presente, con ampi e giustificati motivi, la necessità di cedere il credito (è consigliabile sempre procedere ad una *cessione pro-soluto*) ad una società regolarmente iscritta all'albo prescritto dalla vigente normativa in materia di società finanziarie.

Argomento a parte ed interessante da un punto di vista civilistico fallimentare è l'efficacia che assume l'atto di cessione del credito sorto nel periodo ante fallimento, già notificato all'Agenzia delle Entrate, effettuato dal fallito ancora *in bonis*. A tal proposito pur nonostante che le formalità di cessione siano state tutte quante rispettate, il curatore potrà sempre e comunque attivare gli strumenti<sup>27</sup> giuridici in suo possesso, in tale caso l'Agenzia delle Entrate, a titolo prudenziale, dovrà sospendere l'operazione di rimborso fino al passaggio in giudicato della sentenza di revoca.

## **RIMBORSI**

L'art. 30 del DPR 633/1972<sup>28</sup> disciplina la materia dei rimborsi ed è la norma a cui fare riferimento anche in vigenza di procedure concorsuali. In aiuto a questa

---

<sup>26</sup> Art. 41 L.F.

<sup>27</sup> Art. 67 L.F. – 2901 Codice Civile.

<sup>28</sup> "... Se dalla dichiarazione annuale risulta che l'ammontare detraibile di cui al n. 3) dell' articolo 28 , aumentato delle somme versate mensilmente, è superiore a quello dell'imposta relativa alle operazioni imponibili di cui al n. 1) dello stesso articolo, il contribuente ha diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo, ovvero di chiedere il rimborso nelle ipotesi di cui ai commi successivi e comunque in caso di cessazione di attività.

Il contribuente può chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore a lire cinque milioni, all'atto della presentazione della dichiarazione:

- a) quando esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'articolo 17, quinto comma;
- b) quando effettua operazioni non imponibili di cui agli articoli 8 , 8 bis e 9 per un ammontare superiore al 25 per cento dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate;
- c) limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche;
- d) quando effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto dell' articolo 7 ;
- e) quando si trova nelle condizioni previste dal secondo comma dell' articolo 17 .

interpretazione, unanime anche in dottrina, la risoluzione Agenzia delle Entrate del 29 marzo 2002 n. 103, emanata a seguito di un'istanza di interpello da parte di un contribuente, ci dice che anche *“il curatore fallimentare, anche nel corso della procedura, potrà, al pari degli altri contribuenti, richiedere il rimborso del credito IVA che emerge dalla dichiarazione annuale, alle condizioni previste dall'art. 30 del DPR 633/1972, compresa l'ipotesi disciplinata dal 4° comma. Si ricorda, inoltre, che l'eccedenza detraibile cui si riferisce l'art. 30 è solo quella derivante dalle dichiarazioni annuali. La risoluzione n. 181 del 12 luglio 1995 ci dice che nessun rilievo assume invece, l'eventuale eccedenza a credito o a debito che emerge dalla “apposita dichiarazione” relativa alle operazioni registrate nella parte di anno solare anteriore alla dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa (modello 74 bis)”*.

Il rimborso IVA nelle procedure concorsuali è molto spesso un ostacolo alla chiusura del fallimento, in quanto la lentezza con cui l'ufficio provvede a questi rimborsi è causa di notevoli ritardi. E' anche frequente che curatori o commissari propongano un'istanza al Giudice delegato, quando gli importi non sono particolarmente rilevanti, per rinunziarvi. Rinunziare ad un credito è pur sempre un atto di responsabilità nei confronti dei creditori del fallimento e quindi la valutazione che dovrà fare il curatore deve essere sempre oculata ed attenta, come attento deve essere il curatore, nel corso della procedura, a richiedere, nelle ipotesi previste dall'art. 30 del DPR 633/1972, eventuali rimborsi in modo che possa avvantaggiarsi con il tempo e dover rinunciare ad una somma meno consistente, se eventualmente fosse necessario farlo per la lungaggine del procedimento.

E' evidente che rinunciare al credito non costituisce un atto particolarmente corretto e quindi attendere anche del tempo finché l'ufficio non provveda al rimborso, non costituisce sinonimo di cattiva condotta nell'attività professionale, basta che il curatore provveda ad effettuare riparti parziali con le somme già recuperate. In questa ipotesi nessun creditore contesterà la lungaggine del procedimento in quanto coloro che hanno già incassato il loro credito sono già stati tacitati mentre coloro che non hanno ancora incassato saranno disponibili ad attendere qualche tempo pur di incassare una somma che sarebbe nell'ipotesi contraria mai riscossa.

## LE DIVERSE FATTISPECIE DI RIMBORSO:

### PRIMA IPOTESI:

Il curatore può chiedere il rimborso a condizione che l'importo a credito sia superiore ad €. 2.582 all'atto della presentazione della dichiarazione annuale qualora si trovi in una delle seguenti condizioni:

- soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'articolo 17, quinto comma;

---

Il contribuente anche fuori dai casi previsti nel precedente terzo comma può chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile, risultante dalla dichiarazione annuale, se dalle dichiarazioni dei due anni precedenti risultano eccedenze detraibili; in tal caso il rimborso può essere richiesto per un ammontare comunque non superiore al minore degli importi delle predette eccedenze...”



- quando effettua operazioni non imponibili di cui agli articoli 8 , 8 bis e 9 per un ammontare superiore al 25 per cento dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate;
- limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche;
- quando effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto dell' articolo 7 ;
- quando si trova nelle condizioni previste dal secondo comma dell' articolo 17 .

Nella realtà fallimentare queste condizioni possono verificarsi esclusivamente nella dichiarazione relativa all'anno precedente il fallimento, nella dichiarazione dell'anno del fallimento o quando vi è stato esercizio provvisorio.

## SECONDA IPOTESI:

Il contribuente, anche fuori dai casi previsti nel precedente terzo comma, può chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile, risultante dalla dichiarazione annuale, se dalle dichiarazioni dei due anni precedenti risultano eccedenze detraibili. In tal caso il rimborso può essere richiesto per un ammontare comunque non superiore al minore degli importi delle predette eccedenze. In sostanza, a prescindere dal fattore dei 2.582 euro, il curatore può chiedere a rimborso il minor importo risultante dalle dichiarazioni annuali dell'anno in corso e dei due anni precedenti. A titolo di esempio:

Anno del fallimento 2003 – dichiarazione annuale credito di €. 6.000,00

Anno 2002 precedente il fallimento – dichiarazione annuale credito €. 4.000,00

Anno 2001- dichiarazione annuale a credito €. 2.300,00

Il curatore potrà chiedere a rimborso la somma di €. 2.300,00.

## TERZA IPOTESI

Questa ipotesi è riferita ai rimborsi chiesti in corrispondenza della cessazione dell'attività d'impresa ai fini IVA. Anche in questa ipotesi non opera il limite dei 2.582 euro.

## QUARTA IPOTESI

Si tratta, non proprio di un'ipotesi nuova, bensì di una recente sentenza della Suprema Corte<sup>29</sup> che ha sancito un nuovo principio. Con la nuova pronuncia la Cassazione stabilisce che la prima dichiarazione annuale presentata dal curatore ai sensi dell'art. 74 bis, primo comma, riguardante il doppio periodo (ante e post fallimento) è da equiparare, limitatamente al periodo pre-fallimentare, alla dichiarazione che segnala la cessazione dell'attività. Proprio per il fatto che siamo in presenza di una interruzione di attività sorge il diritto per il curatore a richiedere il rimborso dell'imposta versata in eccedenza dall'imprenditore fallito. La sentenza si spinge anche oltre e afferma che il curatore è tenuto a chiedere il credito a rimborso e non a riportarlo a nuovo in quanto questo comportamento arrecherebbe danno alla massa creditoria. In termini pratici il curatore dovrebbe indicare la richiesta di rimborso nel frontespizio della predetta dichiarazione.

<sup>29</sup> Cassazione, 15 dicembre 2003, n. 19169.

Ad oggi, trattandosi di una nuova pronuncia (anche se in precedenza ve ne erano state altre simili), non è dato conoscere il parere dell'Amministrazione finanziaria e quindi non è possibile prevedere quale sarà la prassi conseguente a questa sentenza.

## LE FASI PER OTTENERE IL RIMBORSO

### PRESENTAZIONE DEL MODELLO

Il modello VR/anno d'imposta predisposto dall'Amministrazione finanziaria per ottenere il rimborso si differenzia dal modello relativo alla dichiarazione annuale in quanto deve essere utilizzato solo dai contribuenti IVA che intendono richiedere il rimborso del credito d'imposta emergente dalla dichiarazione annuale del periodo d'imposta interessato.

Il modello deve essere presentato in duplice esemplare direttamente al concessionario della riscossione competente territorialmente a partire dal 1° febbraio e sino al 31 ottobre dell'anno successivo a quello a cui si riferisce il rimborso.

Per il combinato disposto dell'art. 2, comma 7 del DPR 22 luglio 1998, n. 322 e dell'art. 38 bis, primo comma, penultimo periodo, il modello VR vale come dichiarazione annuale limitatamente ai dati in esso indicati; pertanto sono considerati validi i modelli presentati entro 90 giorni dalla scadenza dei termini previsti per la presentazione della dichiarazione annuale IVA. Considerato che i dati contenuti nel modello VR sono davvero limitati è consigliabile predisporre ed inviare anche il modello ordinario della dichiarazione annuale IVA.

### Segnalazione

L'Amministrazione finanziaria:

- a) Nell'ipotesi che vi sia un credito maturato ante – procedura chiede che siano esibiti i documenti comprovanti il credito;
- b) Nell'ipotesi che il credito si sia formato durante la procedura il curatore è chiamato a rilasciare una autocertificazione sulla effettività dello stesso;

### GARANZIE

In aggiunta alle specifiche esclusioni dalla prestazione delle garanzie previste dal citato art. 38-bis, l'art. 74- bis, ultimo comma, prevede un'ulteriore ipotesi di esclusione per i curatori e per i commissari liquidatori, in relazione ai rimborsi per un ammontare complessivo non superiore a euro 258.228,40 (pari a lire 500 milioni). Tale limite va riferito a tutti i rimborsi IVA erogati nel corso della procedura concorsuale e non ai singoli periodi d'imposta<sup>30</sup>.

Il beneficio concesso dalla norma di non adempiere, salvo il superamento dell'importo sopra specificato, al deposito della fideiussione, ha agevolato molto l'attività

<sup>30</sup> R.M. n. 54/E del 19 giugno 2002.

dei curatori i quali si trovavano molto spesso nella difficoltà materiale di poter contrarre una polizza a garanzia del credito IVA.

## IL MODELLO

Il modello si compone:

- a) di un riquadro dove vanno indicati i dati del contribuente;
- b) di un secondo riquadro dove devono essere indicati i dati del curatore (codice fiscale, codice carica 3 curatore fallimentare o 4 commissario liquidatore, data inizio procedura concorsuale e data della nomina del curatore o del commissario liquidatore).
- c) Di una prima sezione (da VR1 a VR4) Totale crediti meno totale debiti uguale totale credito d'imposta, importo chiesto a rimborso.
- d) Di una seconda sezione riguardante l'indicazione dei motivi del rimborso indicati al comma 2° dell'art. 30 DPR 633/1972;
- e) Di una terza sezione riguardante l'indicazione del motivo del rimborso come indicato al comma 4° dell'art. 30 DPR 633/72 (rimborso della minore eccedenza detraibile nel triennio).
- f) Parte riservata alla sottoscrizione da effettuarsi a cura del curatore o del commissario liquidatore.

## NOTE DI VARIAZIONE

### INTERPRETAZIONI

Molti sono stati i dubbi e le interpretazioni date da Tribunali e da pubblicisti su come intendere l'art. 26 del DPR 633/1972<sup>31</sup> nella parte in cui è data facoltà al contribuente, una volta che abbia emesso una fattura per cessioni o prestazioni di servizi, di emettere nota di variazione IVA quando intervenga una procedura concorsuale e quell'importo ancora a credito non sia soddisfatto.

Possiamo affermare che, finalmente, seppur con ritardo, il Ministero delle Finanze – Agenzia delle Entrate – con la risoluzione 12 ottobre 2001 n. 155/E<sup>32</sup> e con risoluzione 18

---

<sup>31</sup> Art. 26 DPR 633/1972 "... Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di **procedure concorsuali** o di procedure esecutive rimaste infruttuose o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 . l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25 . Il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi di quest'ultimo articolo, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'art. 23 o dell'art. 24, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.

Le disposizioni del comma precedente non possono essere applicate dopo il decorso di un anno dalla effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificino in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e possono essere applicate, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione del settimo comma dell'art. 21 ...".

<sup>32</sup> Risoluzione Min. Finanze 11-10-2001, n. 155/E. "... L'art. 26, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972, come modificato dall'articolo 2, comma 1, lett. c-bis del decreto legge 31 dicembre 1996, n. 669, convertito, con modifiche, dalla legge 28 febbraio 1997, n. 30, e dall'art. 13-bis del decreto-legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito dalla legge 28 maggio 1997, n. 140, consente al cedente o al prestatore di eseguire la variazione in diminuzione in relazione agli

marzo 2002 n. 89/E, in risposta ad un interpello di un curatore, ha fatto chiarezza sul giusto comportamento da tenere nell'emettere e nel registrare una nota di variazione emessa ai sensi del 2° comma dell'art. 26. La risoluzione per ultimo citata indica che per una *“corretta applicazione della disposizione appena richiamata occorre [fare riferimento alla] circolare n. 77 del 17 aprile 2000.*

### CHI PUO' EMETTERE LA NOTA DI VARIAZIONE

- La condizione preliminare al riconoscimento della facoltà di variazione in diminuzione è che l'operazione sia stata fatturata e registrata.
- Ulteriore condizione è che il soggetto abbia partecipato al concorso insinuandosi al passivo fallimentare.
- La circolare 77/2000 ha precisato che le procedure concorsuali ammesse alla facoltà di storni dell'IVA sono quelle che necessitano della preliminare dichiarazione dello stato d'insolvenza (sono escluse da questo beneficio: amministrazione controllata e amministrazione straordinaria delle grandi imprese).
- Infruttuosità della procedura concorsuale.

### QUANDO SI VERIFICA IL MOMENTO DELL'INFRUTTUOSITA' DEL CREDITO

La parziale o totale infruttuosità del credito si manifesta in momenti diversi rispetto alle diverse procedure concorsuali:

1. Nel FALLIMENTO il momento in cui si ha certezza dell'infruttuosità del credito è la data di esecutività del riparto.
2. Nella LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA il momento si manifesta con la scadenza del termine per la proposizione di contestazioni da parte dei creditori al piano di riparto (venti giorni dalla pubblicazione in gazzetta ufficiale).
3. Nel CONCORDATO FALLIMENTARE con la scadenza del termine per l'appello alla sentenza di omologazione (quindici giorni dall'affissione).
4. Nel CONCORDATO PREVENTIVO con la scadenza del termine per l'appello alla sentenza di omologazione del concordato preventivo con garanzia o di approvazione del piano di riparto in caso di concordato con cessione dei beni.
5. Nelle PROCEDURE ESECUTIVE quando dalla vendita del bene esecutato il creditore non trovi soddisfacimento.

---

importi che non risultino recuperati a carico del cessionario o del committente "a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose".

In ipotesi di fallimento, occorre, quindi, individuare l'esatto momento in cui si ha la certezza della totale o parziale infruttuosità della procedura.

Come precisato dalla circolare n. 77 del 17 aprile 2000, il presupposto dell'esercizio della facoltà di cui al citato articolo 26 si realizza solo a seguito della ripartizione finale dell'attivo.

Ne consegue che la facoltà di eseguire la variazione in diminuzione potrà essere esercitata dal cedente o prestatore non prima di tale momento e determinerà in capo al curatore l'obbligo di provvedere alla registrazione della variazione in aumento nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi.

Gli adempimenti previsti dalla norma in commento non determinano l'inclusione del relativo credito erariale nel riparto finale, ormai definitivo, ma consentono di evidenziare il credito eventualmente esigibile nei confronti del fallito tornato in bonis.

Per quanto sopra, non sussistendo il debito a carico della procedura, il curatore fallimentare non è tenuto ad ulteriori adempimenti in termini di dichiarazioni periodiche ed annuali. La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza presentata alla Direzione regionale della ..., viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del decreto del Ministro delle finanze 26 aprile 2001, n. 209. ...".

## COSA DEVE FARE IL CURATORE

Occorre premettere che la nota di variazione non determina l'inclusione del relativo credito nel piano di riparto, già definitivo, ma costituirà credito dell'Erario nei confronti del fallito ritornato in *bonis*.

- A) Il curatore, ricevuta la nota di variazione, dovrà registrarla sul registro delle fatture emesse. Da tale registrazione non scaturisce alcun obbligo di dichiarazione annuale IVA o di esigibilità dell'imposta da parte dell'erario.
- B) Il curatore, una volta effettuata la registrazione di cui al precedente punto A), non dovrà effettuare alcuna altra operazione o comunicazione. Non andrà quindi più fatta la comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

## ESISTE UN TERMINE FINALE PER EMETTERE LA NOTA DI VARIAZIONE

La questione su questo punto non è particolarmente chiara: stando alla lettera del comma 3° dell'art. 26 il termine dovrebbe essere illimitato, in quanto la limitazione dell'anno è riferita esclusivamente a quanto la variazione derivi da sopravvenuti accordi tra le parti ed in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione.

La risoluzione n. 89 del 18 marzo 2002 ha dato una risposta al problema del termine per l'emissione della nota di variazione " ... Le stesse variazioni in diminuzione possono essere effettuate senza alcun limite temporale - come dispone il secondo comma del medesimo articolo 26 - nelle ipotesi di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili nonché di procedure concorsuali o procedure esecutive rimaste infruttuose ovvero di abbuoni o sconti previsti contrattualmente.

Quest'ultima disposizione, tuttavia, va coordinata con quella concernente l'esercizio del diritto alla detrazione portata dal citato articolo 19, secondo cui tale diritto può essere esercitato "al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo". Ne deriva quindi che le variazioni possono essere effettuate senza limiti temporali, anche se il diritto alla detrazione dell'imposta può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si verifica il presupposto per operare la variazione in diminuzione.

Per esercitare il diritto alla detrazione è necessario quindi che il cedente o prestatore provveda all'emissione di una nota di variazione e che la stessa sia registrata nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 prima della liquidazione periodica o della dichiarazione annuale nella quale è esercitato il diritto alla detrazione. In tale modo l'imposta da recuperare, considerata alla stregua dell'imposta corrisposta per gli acquisti o importazioni di beni e servizi, confluisce nelle liquidazioni periodiche, ed è detratta dalla relativa imposta a debito del periodo. Nel caso di fallimento del debitore la facoltà di eseguire la variazione in diminuzione sorge da quando è reso esecutivo il piano di riparto dell'attivo ovvero dalla data di chiusura della procedura fallimentare in assenza di un piano di riparto; ciò al fine di adeguare l'imposta al corrispettivo effettivamente incassato. Da tale data il contribuente, come si evince dal dettato normativo, "ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25". Ne consegue che le note di variazione devono essere emesse entro lo stesso termine previsto dall'articolo 19 per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti, con decorrenza dal momento in cui si verifica l'evento...".

## **ESERCIZIO PROVVISORIO**

Successivamente alla dichiarazione di fallimento il tribunale può disporre “*la continuazione temporanea dell'esercizio dell'impresa del fallito*”<sup>33</sup>. L'ipotesi di continuazione dell'attività commerciale, con la quale il curatore porta a termine determinati affari o cicli produttivi che sono rimasti sospesi alla data del fallimento o che comunque se non portati a termini creerebbero dei gravi danni all'impresa e quindi a tutti i creditori del fallimento, fa scattare nuovi adempimenti di carattere fiscale.

Per quanto riguarda l'IVA, tutti gli adempimenti già commentati restano e niente si aggiunge rispetto a quello già detto.

Ai fini dell'imposta sulle attività produttive (IRAP) l'esercizio provvisorio diversamente, come si vedrà, da quanto accade durante la fase fallimentare, sarà applicabile agli esercizi intermedi in cui si è verificata questa condizione<sup>34</sup>. Come per le imprese in stato liquidatorio, l'IRAP è calcolata in ciascun periodo d'imposta a titolo definitivo e quindi non soggetta a conguaglio per effetto dell'art. 124 del TUIR come invece avviene per le altre imposte dirette. Il versamento dell'IRAP, calcolata nei periodi intermedi all'esercizio provvisorio, dovrà essere versata, come anche le altre imposte, dal curatore in prededuzione ai sensi dell'art. 111 L.F.

Relativamente al modello 770 (sostituti d'imposta) il curatore è obbligato a compilare, del così detto modello “semplificato”, il quadro dove andranno inserite le dichiarazioni ai fini contributivi, previdenziali ed assistenziali INPS ed assicurative INAIL del personale dipendente impegnato durante l'esercizio provvisorio. Il termine di invio è quello del 30 settembre<sup>35</sup> e le modalità di invio sono quelle telematiche.

---

<sup>33</sup> Art. 90 L.F. - **Esercizio provvisorio**

1. Dopo la dichiarazione di fallimento il tribunale può disporre la continuazione temporanea dell'esercizio dell'impresa del fallito, quando dall'interruzione improvvisa può derivare un danno grave e irreparabile.
2. Dopo il decreto previsto dell'articolo 97, il comitato dei creditori deve pronunciarsi sull'opportunità di continuare o di riprendere in tutto o in parte l'esercizio della impresa del fallito, indicandone le condizioni. La continuazione o la ripresa può esser disposta dal tribunale solo se il comitato dei creditori si è pronunciato favorevolmente.
3. Se è disposto l'esercizio provvisorio a norma del comma precedente, il comitato dei creditori è convocato dal giudice delegato almeno ogni due mesi per essere informato dal curatore sull'andamento della gestione e per pronunciarsi sulla opportunità di continuare l'esercizio. Il tribunale può ordinare la cessazione dell'esercizio provvisorio se il comitato dei creditori ne fa richiesta, ovvero se in qualsiasi momento ne ravvisa l'opportunità.
4. Il tribunale provvede in ogni caso con decreto in camera di consiglio non soggetto a reclamo sentito il curatore.

<sup>34</sup> Circolare n. 263/E del 12 novembre 1998 paragrafo 2.14 “...In proposito, occorre anzitutto precisare, in via generale, che il presupposto di applicazione dell'Irap resta fermo in tutti i casi di liquidazione volontaria; mentre, nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa, il presupposto si verifica solo a condizione che vi sia esercizio provvisorio dell'impresa. Tali regole valgono, inoltre, anche per le procedure iniziate in periodi precedenti a quelli di prima applicazione dell'Irap e ancora in corso a tale data e, pertanto, per i periodi di imposta della liquidazione ricadenti nell'ambito temporale di applicazione della nuova disciplina introdotta dal citato Dlgs n. 446 del 1997, cessa in ogni caso l'applicazione dell'Irap...”.

<sup>35</sup> È stato, infatti, “sdoppiato” il modello 770 in modello 770/200? semplificato e modello 770/200? ordinario. Sono anche due i termini di presentazione da effettuare sempre in via telematica. La prima scadenza, entro il 30 settembre, riguarda i sostituti d'imposta che devono presentare il modello 770 semplificato, in modo “autonomo”, cioè fuori dal modello unificato, Unico 200?. C'è invece tempo fino al 31 ottobre per presentare in via telematica il 770 ordinario. Il modello 770 semplificato riguarda i sostituti d'imposta, comprese le amministrazioni dello Stato, che devono dichiarare i dati relativi a certificazioni rilasciate ai contribuenti cui sono stati corrisposti nel 2001 redditi di lavoro dipendente e assimilati, indennità di fine rapporto, prestazioni in forma di capitale erogate da fondi pensione, redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi nonché i dati contributivi, previdenziali e assicurativi,

---

Pertanto, con riferimento ai redditi di lavoro dipendente, il modello 770 semplificato non è più distinto, come negli i passati, in quadri separati nei quali venivano indicati i redditi ordinari (quadro SA) il trattamento di fine rapporto (quadro SB) e i risultati dell'assistenza fiscale (quadro SB). Si presenta invece come un'unica certificazione, intestata al percipiente, che partendo dai dati contenuti nel Cud, deve essere integrato di tutti gli altri dati, non indispensabili al sostituto, ma che servono all'amministrazione finanziaria per il controllo. Le aggiunte al Cud sono graficamente individuabili perché caratterizzate da una linea continua, mentre quelle già presenti nel Cud, che nel 770 conservano la stessa numerazione, sono contrassegnate da una linea tratteggiata. In particolare, con riferimento ai redditi ordinari, le integrazioni nel 770 riguardano:

- il numero complessivo dei giorni per i quali spetta il credito d'imposta per il personale di bordo imbarcato (punto 31);
- i compensi per lavori socialmente utili corrisposti a soggetti che hanno l'età prevista dalla legislazione per la pensione di vecchiaia e che possiedono un reddito complessivo di importo non superiore a 18 milioni di lire (punto 32);
- i redditi corrisposti da altri sostituti e che sono stati presi in considerazione in occasione del conguaglio di fine anno (punti da 37 a 46); nel Cud sono esposti solo i dati complessivi; nel 770 viene richiesto per ciascun sostituto, oltre al codice fiscale, l'imponibile, la causa dell'erogazione, le ritenute e le addizionali. Potrebbe pertanto essere necessario ripetere i punti più volte;
- gli arretrati di anni precedenti (punti da 51 a 56). Anche in questo caso nel Cud sono indicati complessivamente e nel 770 occorre distinguerli per periodo d'imposta; nell'ipotesi di arretrati relativi a più anni sarà quindi necessario ripetere i punti più volte.

## IL SOSTITUTO D'IMPOSTA

### IL FALLIMENTO E' SOSTITUTO D'IMPOSTA?

Le istruzioni al modello 770/2003 approvate con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 14 gennaio 2003, come del resto le istruzioni relative ai modelli 770 approvate negli esercizi passati ci riferiscono che *“sono, inoltre, tenuti alla presentazione del Mod. 770/2003 semplificato i curatori fallimentari, i commissari liquidatori ..., nonché i soggetti che hanno corrisposto somme e valori per i quali non è prevista l'applicazione delle ritenute alla fonte ma che sono assoggettati alla contribuzione dovuta all'INPS (precedentemente obbligati alla presentazione del Mod. O1/M), ... A tal fine, i soggetti in questione comunicano, mediante il Mod. 770/2003 semplificato, i dati relativi al personale interessato, compilando l'apposito riquadro previsto per l'INPS nella parte C relativa alle "Comunicazioni dati certificazioni lavoro dipendente, assimilati ed assistenza fiscale".*

Come ben noto alla gran parte dei curatori, sul tema delle ritenute sui redditi erogati dal fallimento esiste una divergente posizione tra Amministrazione finanziaria ed alcuni orientamenti giurisprudenziali e spesso l'operatività del curatore si trova sospesa tra queste due tesi, indecisa su quale sia il miglior riferimento per evitare di incorrere in sanzioni imputabili allo stesso curatore.

Se fino ad oggi il curatore si è convinto a non presentare alcuna dichiarazione dei sostituti d'imposta, con la lettura delle istruzioni alla dichiarazione si è trovato nuovamente a riflettere e domandarsi se questa dichiarazione sia da presentare o meno. Esaminiamo più nel dettaglio i due orientamenti.

### LA TESI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

L'Amministrazione finanziaria ha più volte affermato con risoluzioni ministeriali<sup>36</sup> l'obbligo per il curatore di effettuare le ritenute, secondo la disciplina dell'art. 23 del DPR 600/1973 e di adempiere ad ogni altro obbligo annesso (dichiarazione, certificazione, ecc.). Tra i soggetti considerati sostituiti, menzionati, dall'art. 23 del DPR 600/73, figurano: SPA, SAPA, SRL, Soc. Cooperative, Enti pubblici e privati diversi dalle società, società semplici, società in nome collettivo e società in accomandita semplice, persone fisiche che esercitano imprese commerciali o imprese agricole, mentre recentemente la legge 27 dicembre 1997 n. 449 ha inserito due nuovi soggetti: le persone fisiche che esercitano arti e professioni ed il condominio. L'Amministrazione sostiene che l'attività del curatore è strettamente connessa con la posizione del debitore fallito e che l'elencazione dei soggetti di cui all'art. 23 sopra menzionati non ha carattere tassativo e quindi è legittimo gravare sul curatore tutti gli adempimenti che avrebbero comunque gravato sull'imprenditore fallito. Questa tesi è ulteriormente avallata dal fatto che l'elencazione fatta dall'art. 23 non si riferisce al soggetto rappresentante l'ente o la società (ad esempio all'amministratore), bensì all'ente e quindi anche il curatore in quanto rappresentante di quell'ente fallito, dovrebbe provvedere agli adempimenti fiscali, così come avrebbe fatto l'amministratore. Occorre dire che nel contenzioso fin ad oggi sviluppatosi, la maggior parte delle volte l'Amministrazione è risultata soccombente nei confronti del curatore<sup>37</sup>.

<sup>36</sup> Risoluzione ministeriale n. 8/190 del 3 marzo 1976 – direzione generale delle imposte. Risoluzione ministeriale n. 8/856 del 14 marzo 1979, direzione generale delle imposte. Risoluzione ministeriale n. 15/3644 del 25 novembre 1982 – direzione generale delle imposte.

<sup>37</sup> Commissione tributaria centrale sezione ottava del 21 settembre 1989 n. 5573; Commissione tributaria centrale sezione ottava del 25 marzo 1991 n. 2398; Commissione tributaria centrale sezione prima del 4 ottobre 1991 n. 6612; Commissione tributaria centrale sezione ventiquattresima del 25 marzo 1994 n. 8999; commissione tributaria centrale



## LA TESI CONTRARIA ALL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

La Suprema Corte ha più volte evidenziato che il curatore è un organo del fallimento e non un mero rappresentante del fallito e quindi non riveste il ruolo di sostituto d'imposta non essendo ricompreso tra i soggetti elencati nel più volte citato articolo 23. L'art. 23 per la Suprema Corte elenca tassativamente i soggetti tenuti agli adempimenti in materia di sostituti d'imposta e non fa alcun esplicito riferimento a soggetti diversi quale possa essere il curatore fallimentare in qualità di organo della procedura concorsuale.

A parere della maggior parte della giurisprudenza e della dottrina il curatore non assume la qualifica di sostituto d'imposta, ed aderendo alla posizione della Corte di Cassazione espressa nella sentenza 1/7 del 22 dicembre 1996 n. 1107 non è tenuto ad alcun adempimento neppure nel caso della gestione dell'impresa con esercizio provvisorio: *“anche l'esercizio provvisorio è esempio di una funzione pubblica svincolata da quella che aveva fatto capo al debitore e costituisce una modalità di trasformazione e realizzazione dei beni del fallito evitando un danno alla massa”*.

## QUALE COMPORTAMENTO SI DEVE TENERE PER IL PERIODO PRE-FALLIMENTARE

In assenza di disposizioni legislative il curatore non è tenuto a presentare alcuna dichiarazione dei sostituti d'imposta per il periodo antecedente alla data del fallimento, anche qualora non sia scaduto il termine<sup>38</sup>. Tale precisazione è opportuna per ovviare a falsi obblighi imposti ai curatori, essendo questi esclusivamente obbligati, per l'anno precedente la data del fallimento, alla presentazione della sola dichiarazione IVA qualora i termini non siano scaduti.

Per quanto riguarda gli adempimenti previdenziali il curatore non è obbligato ad alcuna formalità relativamente alle nuove modalità sostitutive delle denunce 01/M; tale

---

sezione prima del 22 dicembre 1994 n. 11.047; Commissione Tributaria Centrale sezione diciottesima del 16 marzo 1998 n. 1419 “La decisione di primo grado è motivata con la considerazione che il curatore fallimentare non è compreso fra i soggetti qualificati sostituti d'imposta nell'art. 23 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, come ritenuto anche da questa Commissione centrale (dec. 4 luglio 1983 n. 1752) e dalla Cassazione (sent. 28 ottobre 1980 n. 577). Ribatte l'Ufficio che non si vede perché l'obbligo di effettuare la ritenuta non dovrebbe esistere per il fallimento, laddove è previsto nelle altre ipotesi di liquidazione, e sottolinea che l'attività giuridica del curatore è strettamente connessa con la posizione del fallito, anche per quanto concerne le incombenze di ordine fiscale. La Commissione tributaria di secondo grado nega che la posizione del curatore possa equipararsi a quella del liquidatore, giacché il curatore del fallimento non deriva la sua funzione dal debitore e non ne è rappresentante, collocandosi piuttosto in un rapporto interorganico con l'Ufficio fallimentare, del quale solo deve curare le incombenze, e non anche quelle spettanti all'imprenditore. ... Nel caso di fallimento di impresa individuale, escluso che possa rientrare nelle categorie sub a) e sub b), alla sua ricomprensione nella categoria sub c) è di ostacolo insuperabile il fatto che il curatore è organo di una procedura giudiziale, con funzioni pubblicistiche, e non esercita affatto l'impresa commerciale, che è cessata con la dichiarazione di fallimento; anche l'eventuale esercizio provvisorio sarebbe esercizio di una funzione pubblica, svincolata da quella che aveva fatto capo al debitore e mirata alla trasformazione e realizzazione dei beni del fallito. Ne dall'obbligo del curatore di presentare la dichiarazione a sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 600 del 1973 può desumersi l'obbligo di effettuare la ritenuta d'imposta, il quale non consegue automaticamente al primo. L'ultimo comma dell'art. 10 non implica l'identificazione di un sostituto d'imposta in tutte le ipotesi di liquidazione disciplinate dai commi precedenti (compreso il caso di liquidazione fallimentare), ma afferma l'obbligo della dichiarazione del sostituto, in quanto esso esista, anche in caso di liquidazione.

In definitiva, il curatore di fallimento individuale potrebbe rientrare nell'elenco dei sostituti d'imposta di cui all'art. 23 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, solo qualora lo si ritenesse rappresentante di persona fisica che esercita impresa commerciale o agricola (ibidem, sub c). Non potendosi esso ritenere tale, ne deriva che non ha l'obbligo di effettuare ritenute d'imposta.

<sup>38</sup> Cassazione 14 settembre 1991 n. 9606.

interpretazione è analogica in funzione a quanto la Suprema Corte aveva sancito nella pronuncia sopra citata in nota.

## RITENUTE EFFETTUATE SUGLI INTERESSI ATTIVI DEI DEPOSITI INTESTATI ALLE PROCEDURE<sup>39</sup>.

*“Le ritenute operate ai sensi dell'art. 26 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, sugli interessi attivi dei depositi intestati alle procedure concorsuali, costituiscono ritenute a titolo di acconto sulle imposte dovute al termine della procedura sul risultato complessivo della stessa, determinato a norma dell'art. 125, comma 2, del TUIR.*

*Può accadere che in sede di dichiarazione finale - che ai sensi del nuovo testo dell'art. 5 del D.P.R. n. 322/98 deve essere presentata entro dieci mesi dalla chiusura del fallimento - a fronte di tali ritenute, emergano eccedenze di imposta che, seppure chieste a rimborso, non sarebbero più distribuibili tra i creditori, a causa dell'intervenuta chiusura del fallimento.*

*La circolare sopra richiamata risponde all'ammissibilità che possa essere data all'interpretazione, ai fini fiscali, dell'espressione "chiusura del fallimento", nel senso di attribuire ad essa un significato diverso da quello civilistico di cui all'art. 119 della legge fallimentare, che recita: "La chiusura del fallimento è dichiarata con decreto motivato del tribunale.....".*

*Tale interpretazione sembrerebbe avvalorata dalle conclusioni espresse nelle risoluzioni n. 9/294 del 1° aprile 1977 e n. 7/1806 del 14 giugno 1982, che hanno individuato la chiusura del fallimento nel momento in cui si definiscono tutti i rapporti giuridico-economici della procedura concorsuale, anche anteriormente al decreto di chiusura della medesima. Analogamente nella circolare n. 3 del 28 gennaio 1992 viene precisato che, ai fini IVA, la cessazione dell'attività si realizza nel momento in cui si sono ultimate le operazioni rilevanti ai fini di detta imposta.*

*L'Amministrazione finanziaria ha ritenuto di non poter condividere tale interpretazione.*

*L'espressione "chiusura del fallimento", contenuta nell'art. 5, comma 4, del D.P.R. n. 322/98 deve essere assunta nella sua accezione civilistica. Pertanto, anche ai fini fiscali, il momento di chiusura del fallimento coincide con l'emissione del decreto del tribunale di cui all'art. 119 della legge fallimentare.*

*Ed infatti, la formulazione dell'art. 5, comma 4, citato non induce a ritenere che il legislatore fiscale abbia inteso dettare una autonoma disciplina dell'istituto.*

*Né a diverse conclusioni si può pervenire in considerazione dei chiarimenti dettati con le citate risoluzioni n. 9/294 del 1977 e n. 7/1806 del 1982, secondo cui "la chiusura del fallimento deve intendersi riferita.....alla data di chiusura delle operazioni poste in essere per la definizione di tutti i rapporti giuridico-economici". Questi chiarimenti sono stati resi in vigenza del vecchio regime di tassazione del reddito d'impresa prodotto nel periodo concorsuale e, pertanto, non appaiono più aderenti alla ratio della nuova disciplina fiscale di determinazione del reddito del maxi periodo d'imposta fallimentare di cui all'art. 125 del TUIR.*

*In conclusione, si deve ritenere che l'eventuale rimborso di eccedenze di ritenute d'acconto operate ai sensi dell'art. 26 del TUIR resti nella titolarità dell'imprenditore fallito, nei confronti del quale potrà sempre essere intrapresa un'azione civile per il recupero dei crediti residui, anche, eventualmente, con una nuova procedura fallimentare.”*

---

<sup>39</sup> Circolare Agenzia delle Entrate n. 26/E del 22 marzo 2002.

## RITENUTE EFFETTUATE AD ENTI O IMPRESE INDIVIDUALI<sup>40</sup>

L'obbligo di operare le ritenute sugli interessi, premi ed altri frutti corrisposti ai depositanti ed ai correntisti, da parte dell'amministrazione postale e delle aziende ed istituti di credito, è sancito dall'articolo 26, comma 2, del DPR n.600 del 1973.

Ai fini della qualificazione giuridica delle ritenute in esame, l'articolo 26, comma 4, del DPR n.600, prevede che le stesse siano operate a titolo di acconto, nei confronti dei seguenti soggetti:

- imprenditori individuali - sempreché i conti correnti da cui gli interessi derivano siano relativi all'impresa, ai sensi dell'articolo 77 del TUIR;
- società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate;
- società di capitali ed enti commerciali.

L'obbligo di operare le ritenute in capo ai sostituti d'imposta permane e la natura delle ritenute non muta nell'ipotesi in cui gli interessi siano corrisposti nel corso di una procedura concorsuale - fallimento o liquidazione coatta amministrativa.

Come chiarito, infatti, con circolare n.26 sopra richiamata "*il curatore agisce come organo di gestione del patrimonio del fallito, il quale resta l'unico titolare dello stesso e conserva la qualità di contribuente, sia come centro d'imputazione del reddito che come soggetto direttamente inciso del prelievo tributario*".

La stessa circolare n.26 del 2002 precisa che le ritenute operate ai sensi dell'art.26 del DPR n.600 del 1973 sugli interessi attivi dei depositi intestati alle procedure concorsuali costituiscono ritenute a titolo d'acconto.

In presenza di ritenute operate a titolo d'acconto il vigente sistema tributario prevede il meccanismo dello scomputo, disciplinato dagli articoli 19 e 93 del TUIR. In particolare per le società e per gli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, l'articolo 93, comma 2, prevede che le ritenute di cui all'art.26, commi 1 e 2, del DPR n.600 si scomputano nel periodo d'imposta nel quale i redditi cui afferiscono concorrono a formare il reddito complessivo.

Il problema è verificare l'applicabilità del meccanismo dello scomputo, previsto dall'art. 79 del TUIR, nel caso in cui le ritenute siano state operate su interessi maturati nel corso della procedura concorsuale, in considerazione della particolare disciplina dettata dall'art. 183 del TUIR per la determinazione del reddito imponibile relativo a tale periodo.

In particolare l'art.183 citato al comma 2 stabilisce che il reddito d'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura del procedimento concorsuale, indipendentemente dalla sua durata ed anche se vi è stato esercizio provvisorio, è dato dalla differenza tra residuo attivo e patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento, determinato in base ai valori fiscali riconosciuti.

La disposizione in sostanza individua regole proprie di determinazione della base imponibile e un periodo d'imposta diverso e più ampio di quello ordinario, coincidente con la durata della procedura.

L'anzidetta disciplina, invece, non incide in via generale sull'applicabilità del meccanismo dello scomputo delle ritenute d'acconto, di cui agli articoli 22 e 79 del TUIR, qualora queste risultino d'importo superiore a quello dell'imposta dovuta, con conseguente diritto al rimborso dell'eccedenza.

Il necessario coordinamento sul piano giuridico delle norme recate dall'articolo 79 e 183 del TUIR impone, tuttavia, di considerare quale periodo d'imposta di riferimento quello compreso tra l'inizio e la chiusura della procedura concorsuale. Pertanto, lo scomputo

<sup>40</sup> Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 154/E del 24 maggio 2002.

delle ritenute a titolo d'acconto di cui all'art.26 del DPR n.600 del 1973 sugli interessi attivi maturati nel corso della procedura concorsuale può essere operato dalla curatela fallimentare in sede di dichiarazione dei redditi finale, con conseguente diritto al rimborso nel caso in cui non siano dovute imposte o siano dovute imposte per un ammontare inferiore a quello delle ritenute d'acconto.

#### RITENUTE OPERATE SU CONTI DEL FALLIMENTO DI UNA SOCIETA' DI CAPITALI – SOCIETA' DI PERSONE E DI UN IMPRENDITORE INDIVIDUALE.

Una nota della Direzione Generale delle Entrate della Lombardia<sup>41</sup> ci dice che le ritenute operate sui conti riguardanti società di persone sono da considerarsi a titolo d'acconto ed ad esse si rende applicabile il disposto dell'art. 19, primo comma, del DPR n. 917/1986, in base al quale dette ritenute vanno imputate ai singoli soci proporzionalmente alla loro quota di partecipazione agli utili, per essere scomutate dall'imposta personale dovuta dai soci stessi. Considerare le ritenute a titolo d'acconto operate su conti aperti in vigenza di procedura è valida per le imprese individuali, per i soci della società di persone e per le società di capitale.

Considerare le ritenute operate sempre e comunque d'acconto è senza alcun dubbio ineccepibile, meno ineccepibile diventa utilizzare quelle ritenute d'acconto, in tutte le ipotesi sopra evidenziate, in diminuzione dell'imposta eventualmente da pagare (al termine della procedura) o addirittura chiederla a rimborso.

Quanto sopra non solleva ovviamente eccezioni per le società di capitale, in quanto il fallimento di queste comprenderà tutti i beni ad esse appartenuti, beni tutti singolarmente iscritti nell'inventario dell'azienda medesima e quindi le ritenute maturate sui conti trovano riferimento esclusivamente nel patrimonio aziendale. Per quanto riguarda le società di persone e quindi i soci illimitatamente responsabili, la situazione è diversa per il fatto che in questa ipotesi le masse fallimentari sono tante quanti sono i soci illimitatamente responsabili, oltre alla massa dell'azienda e ad ognuna di queste masse individuali faranno riferimento i beni personali dei singoli soci. In questa situazione gli interessi che matureranno sul conto non possono essere considerati tutti di pertinenza della massa aziendale, ma dovranno con giusta ragione essere ripartiti tra le singole masse. In conseguenza di tale circostanza, la ritenuta operata sul conto, se riferita al patrimonio del singolo socio fallito, non potrà produrre deducibilità in capo ad ognuno di loro in quanto sarà da considerarsi a titolo d'imposta e non di acconto<sup>42</sup>. Nel caso di fallimento dell'imprenditore individuale si potrebbe dire che le ritenute operate sugli interessi derivanti dai realizzi delle attività personali saranno da considerarsi a titolo di imposta ai sensi dell'art. 26, comma 4° del DPR 600/1973. Volendo effettuare una valutazione più attenta, ma credo più pericolosa, potremmo sezionare i volumi di denaro che sono stati depositati sul conto tra quelli appartenenti all'imprenditore in quanto tale e quelli appartenenti al soggetto quale persona fisica. Con questo criterio potremmo individuare il capitale sul quale sono stati calcolati gli interessi e per conseguenza la ritenuta. La ritenuta calcolata sui volumi appartenuti all'imprenditore potrebbe essere considerata a titolo d'acconto mentre la parte restante della ritenuta potrebbe essere considerata a titolo d'imposta.

E' evidente che nell'ipotesi risultasse una ingente somma a credito scaturente da ritenute d'acconto sui conti potrebbe aprirsi, da parte del curatore, l'incertezza sulla recuperabilità di quelle somme a favore della massa. Diversamente da quanto succede

---

<sup>41</sup> Nota Ministero delle Finanze – Dipartimento Entrate – Direzione Generale Entrate della Lombardia n. 20386/95.

<sup>42</sup> Art. 26, comma quarto, DPR 600/1973.

per l'IVA, nell'ipotesi di dichiarazioni dei redditi non è possibile anticipare la chiusura fiscale e quindi quelle somme saranno irrecuperabili per la massa. Il curatore dovrà chiedere il rimborso del credito, o comunicare l'importo da chiedere a rimborso ai soci o all'imprenditore individuale, in sede di dichiarazione dei redditi con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria dovrà procedere ad effettuare il rimborso a favore del fallito tornato *in bonis* ed i creditori potranno agire su tale credito con gli ordinari mezzi di impugnazione, fermo restando la possibilità per il Tribunale di ordinare la riapertura del fallimento entro cinque anni dal decreto di chiusura, su istanza del debitore o di qualunque creditore.

Non esiste altro percorso che quello indicato e nessun tentativo di cessione del credito, non risultando da dichiarazioni, potrà essere effettuata.<sup>43</sup>

---

<sup>43</sup> Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 279/E del 12 agosto 2002.

## IMPOSTE DIRETTE

### LE DICHIARAZIONE DEI REDDITI

L'art. 183<sup>44</sup> del D.P.R. del 22 dicembre 1996, n. 917, è l'unico articolo del testo unico delle imposte sui redditi che si occupa di procedure concorsuali:

*“1. Nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa il reddito d'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la dichiarazione di fallimento o il provvedimento che ordina la liquidazione è determinato in base al bilancio redatto dal curatore o dal commissario liquidatore. Per le imprese individuali e per le società in nome collettivo e in accomandita semplice il detto reddito concorre a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci relativo al periodo di imposta in corso alla data della dichiarazione di fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione.*

*2. Il reddito d'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.*

*3. Per le imprese individuali e per le società in nome collettivo e in accomandita semplice la differenza di cui al 2° comma è diminuita dei corrispettivi delle cessioni di beni personali dell'imprenditore o dei soci compresi nel fallimento o nella liquidazione ed è aumentata dei debiti personali dell'imprenditore o dei soci pagati dal curatore o dal commissario liquidatore. Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche il reddito che ne risulta, al netto dell'imposta locale sui redditi, è imputato all'imprenditore, ai familiari partecipanti all'impresa o ai soci nel periodo d'imposta in cui si è chiuso il procedimento; se questo si chiude in perdita si applicano le disposizioni dell'art. 8. Per i redditi relativi ai beni e diritti non compresi nel fallimento o nella liquidazione a norma dell'art. 46 del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, restano fermi, in ciascun periodo d'imposta, gli obblighi tributari dell'imprenditore o dei soci.*

*4. L'imposta locale sui redditi afferente il reddito d'impresa relativo al periodo di durata del procedimento è commisurata alla differenza di cui al 2° e al 3° comma ed è prelevata sulla stessa. Per i redditi di ciascuno degli immobili di cui all'art. 57, comma 1, e di quelli personali dell'imprenditore o dei soci compresi nel fallimento o nella liquidazione l'imposta è dovuta per ciascun anno di possesso rientrante nel periodo di durata del procedimento ed è prelevata, nel complessivo ammontare, sul prezzo ricavato dalla vendita.”.*

Quest'articolo riguarda espressamente il fallimento e la liquidazione coatta amministrativa. Molta parte della dottrina ed anche l'Amministrazione finanziaria ritiene che possa essere applicato anche alla procedura delle grandi imprese in crisi<sup>45</sup>. Infatti l'Amministrazione finanziaria ha precisato recentemente<sup>46</sup>: *“il reddito ... compreso tra l'inizio e la chiusura della procedura concorsuale ... è costituito dalla differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento,*

---

<sup>44</sup> Ex art. 125 del TUIR sostituito soltanto nella numerazione – testo invariato – dal D. Lgs. N. 344 del 12 dicembre 2003 emanato ai sensi dell'art. 4 della Legge 7.4.2003 n. 80. Qualsiasi riferimento riguardante l'art. 125 è oggi da intendersi riferito all'art. 183 del TUIR.

<sup>45</sup> D. Lgs n. 270 dell' 8 luglio 1999.

<sup>46</sup> Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 362/E del 19 novembre 2002 – Risoluzione Ministero delle Finanze n. 538 del 5 luglio 1992.

*determinato in base ai valori fiscalmente riconosciuti* “. Sempre l’Amministrazione finanziaria ribadisce che *“il reddito derivante dall’attività di liquidazione prevista dalla procedura di amministrazione straordinaria è assoggettato alla disciplina di cui all’art. 125 del TUIR”*. Quando detto per l’amministrazione straordinaria è valido qualora non sia disposta la continuazione dell’esercizio dell’attività imprenditoriale in quanto in questa ipotesi la procedura perseguirebbe esclusivamente finalità liquidatorie.

## LA FASE PRE-CONCORSUALE

Diversamente da quanto accade per la normativa IVA<sup>47</sup> il curatore o il commissario non ha da preoccuparsi per il periodo riguardante l’anno d’imposta antecedente la data di fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione, pur nonostante che i tempi di presentazione della dichiarazione non siano ancora scaduti<sup>48</sup>.

Il curatore dovrà focalizzare la propria attenzione esclusivamente sul periodo che va dall’inizio dell’esercizio alla data di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa. La prima analisi riguarderà il periodo temporale da prendere a riferimento che generalmente, per le aziende che fanno coincidere il proprio bilancio con l’anno solare, sarà il primo gennaio mentre il termine finale sarà la data della sentenza di fallimento<sup>49</sup> oppure nel caso di amministrazione coatta amministrativa la data del provvedimento che ordina l’inizio di tale procedura.

L’art. 183 del TUIR dispone *che “il reddito d’impresa relativo al periodo compreso tra l’inizio dell’esercizio e la dichiarazione di fallimento o il provvedimento che ordina la liquidazione è determinato in base al bilancio redatto dal curatore o dal commissario liquidatore”*. Il curatore avrà il compito di determinare il reddito di questa frazione d’esercizio redigendo un “bilancio” di periodo. Il termine “bilancio”, come ci indica la norma, può assumere aspetti diversi o quanto meno dare adito ad interpretazioni diverse; il termine “bilancio” in questa particolare situazione aziendale non può significare che redigere il prospetto del *conto economico* dal quale si possa determinare il “reddito d’impresa”. Alcuni autori sostengono che il curatore debba redigere il bilancio nel senso civilistico del termine e quindi redigere, oltre al conto economico, anche lo stato patrimoniale e la nota integrativa (ove in obbligo). Questa interpretazione non trova origine nella norma fiscale sopra menzionata anche se può trovare giustificazione nella normativa fallimentare<sup>50</sup>. Il curatore deve comunque redigere anche una situazione patrimoniale avente come fine il risultato del patrimonio d’esercizio alla data del fallimento, al fine di poter individuare il patrimonio del fallito avvalendosi di altra documentazione, come l’inventario fallimentare e lo stato passivo.

Focalizzando, in questo momento, l’attenzione sul conto economico, il curatore dovrà redigerlo secondo le regole canoniche sancite dalla normativa civilistica. Dal risultato economico che scaturirà dovranno essere apportate le debite rettifiche fiscali previste dalla normativa vigente per ricavarne il *“reddito d’impresa”*.

---

<sup>47</sup> Art. 74 bis DPR 633/1972.

<sup>48</sup> Cassazione sentenza n. 10539 del 20 maggio 1999.

<sup>49</sup> Art. 16 L.F.

<sup>50</sup> Art. 89 L.F.



L'ANATEMA DELL'ART. 89 L.F. (elenchi dei creditori e dei titolari di diritti reali mobiliari e bilancio)

*“... Il curatore deve inoltre redigere il bilancio dell'ultimo esercizio, se non è stato presentato dal fallito nel termine stabilito, ed apportare le rettifiche necessarie e le eventuali aggiunte ai bilanci e agli elenchi presentati dal fallito a norma dell'articolo 14. “*

L'obbligo al curatore di redigere il bilancio dell'ultimo esercizio con l'apporto delle relative rettifiche fiscali appare poco probabile, in quanto sarebbe necessario comprendere di quale esercizio si tratta, se dell'esercizio dell'anno precedente alla data del fallimento o se del periodo d'esercizio antecedente la data del fallimento. La lettura di questo articolo porterebbe ad affermare che si tratti del bilancio relativo all'anno d'imposta precedente il fallimento. Anche il richiamo che questo articolo fa agli artt. 16 punto 3 e 14 L.F., non facilita la comprensione su quale sia il bilancio a cui ci si debba riferire. L'art. 16 punto 3 specifica: *“Ordina al fallito il deposito dei bilanci e delle scritture contabili ...”* e l'art. 14 specifica: *“L'imprenditore che chiede il proprio fallimento deve depositare presso la cancelleria del tribunale le scritture contabili, il bilancio e il conto dei profitti e delle perdite per i due anni precedenti ...”*.

Studiosi del pari di Provinciali e Ragusa Maggiore hanno affermato che queste disposizioni nella pratica rimangono quasi sempre disapplicate, in tutto o in parte, in quanto il curatore, spesso, non trova alcun elemento contabile. Si è, perciò, sostenuto che l'adempimento del curatore in simili situazioni deve essere inteso in senso formale, ossia può consistere in una mera denuncia dell'inconsistenza di fatti contabili ed amministrativi idonei a compiere una rilevazione dell'attività dell'impresa nel periodo richiesto. Sempre Provinciali ha modo di affermare che il curatore delinea un bilancio approssimativo e con riserva di possibili successivi aggiornamenti.

## COME REDIGERE QUESTO BILANCIO

La domanda pratica che spesso si pone il curatore alle prese con la redazione di questo documento è come sarà possibile redigerlo in assenza di scritture effettuate dal fallito oppure con scritture effettuate parzialmente o, se effettuate, delle quali non si conosce il tipo di attendibilità.

L'Amministrazione finanziaria ha dato una risposta, seppur riferita alla ricostruzione del patrimonio netto iniziale, applicabile al nostro caso<sup>51</sup>.

*“Il curatore deve ricostruire il patrimonio netto dell'impresa ... sui dati disponibili e di quelli emersi nel corso della procedura ... dovrà usare, a tal fine, tutta la diligenza necessaria per ricostruire il patrimonio aziendale sulla base degli elementi disponibili, richiedendo la collaborazione del fallito ed anche degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate...”*

In sostanza nell'ipotesi che le scritture non siano tenute dovrà ricostruire una contabilità di periodo al fine di poter redigere il citato conto economico, rettificarlo fiscalmente e ricavare il “reddito d'impresa” da poter indicare nella dichiarazione dei redditi, dal momento che il compito di redigerla cade in capo al curatore.

---

<sup>51</sup> Circolare Agenzia delle Entrate n. 26/E del 22 marzo 2002.

Una lacuna, che per altro aspetto è già stata segnalata in merito alla redazione della dichiarazione IVA relativa al periodo pre-fallimentare, riguarda la possibilità o meno di dichiarare redditi relativi a periodi d'imposta diversi da quello ora considerato. La norma principale (art. 64 e 109 del TUIR) impedisce di inserire componenti positivi o negativi nelle dichiarazioni relative ad esercizi diversi da quello di maturazione. Come sempre parte della dottrina condivide l'impostazione classica dell'art. 64 e 109 del TUIR e parte della dottrina, giustificando la necessità di rendere omogenei i termini del confronto tra risultanze della dichiarazione pre-concorsuale e il residuo attivo della fase pre-concorsuale, ritiene sia necessario tenere in considerazione anche tali componenti<sup>52</sup>.

In sostanza il reddito d'impresa dovrà essere ricostruito con la massima diligenza da parte del curatore e dovrà tenere a riferimento quanto di competenza è riferito alla parte d'esercizio presa in considerazione e quindi nessuna deroga fiscale potrà essere assunta dal momento che la normativa dispone, nel secondo comma dell'art. 183 TUIR, che il patrimonio netto sia determinato in base ai valori fiscalmente riconosciuti.

## IL PATRIMONIO NETTO INIZIALE<sup>53</sup>

### Determinazione del patrimonio netto all'inizio della procedura

*“Il patrimonio netto dell'impresa all'inizio della procedura deve essere determinato tenendo conto che: - rileva il costo fiscalmente riconosciuto degli elementi patrimoniali attivi e passivi e non il loro valore di stima; - rilevano le attività e le passività aziendali accertate dal curatore, anche se non registrate nelle scritture contabili; - sono esclusi gli elementi, attivi o passivi, appartenenti al patrimonio personale dell'imprenditore individuale. Rilevano innanzitutto le risultanze delle scritture contabili del soggetto fallito, in base alle quali il curatore può determinare il valore del patrimonio netto dell'impresa fallita valutando gli elementi patrimoniali attivi e passivi al loro costo fiscalmente riconosciuto. Spesso nelle procedure concorsuali si può verificare che non sono disponibili le scritture contabili del fallito, perché smarrite, distrutte o occultate. In tal caso, il curatore deve ricostruire il patrimonio netto dell'impresa all'inizio della procedura sulla base dei dati disponibili e di quelli emersi nel corso della procedura, in sede di redazione dell'inventario dei beni acquisiti all'attivo fallimentare e di predisposizione dello stato passivo. Dovrà usare, a tal fine, tutta la diligenza necessaria per ricostruire il patrimonio aziendale sulla base degli elementi disponibili, richiedendo la collaborazione del fallito ed anche degli uffici dell'Agenzia delle Entrate che potranno fornire dati e notizie desumibili dalle dichiarazioni dei redditi, utili ai fini della determinazione del valore fiscale degli elementi patrimoniali. Nel fallimento, infatti, assumono rilievo le attività o le passività comunque accertate dal curatore, anche se non registrate dal fallito nelle scritture contabili. In proposito, nella relazione governativa al TUIR, con riferimento alla disciplina dell'art. 125, si legge che "in sede di predisposizione dell'attivo e del passivo ...e' possibile ... l'emersione di elementi patrimoniali precedentemente non contabilizzati". In relazione ai beni che avrà inventariato, ad esempio, il curatore deve chiarire se si tratta di beni dell'impresa, ai sensi dell'art. 77 del TUIR, oppure di beni personali dell'imprenditore; questa circostanza, in assenza di dati contabili, potrebbe essere indicata dallo stesso fallito o potrebbe ricavarsi dalle dichiarazioni dei redditi. Il valore fiscalmente riconosciuto dovrà essere ricostruito non sulla base della stima del loro attuale valore, ma del loro costo storico e, per i beni ammortizzabili, in assenza di dati contabili, occorrerà tener conto anche dei presumibili*

<sup>52</sup> Con riguardo all'evoluzione normativa della disciplina fiscale delle procedure fallimentari cfr. Marco Miccinesi, L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali, Milano, 1990.

<sup>53</sup> Circolare Agenzia delle Entrate n. 26/E del 22 marzo 2002.

*ammortamenti dedotti. Per individuare il valore fiscale di un credito, invece, occorrerà risalire al relativo valore nominale e verificare, sulla base dei dati disponibili, se lo stesso sia stato oggetto di svalutazioni fiscalmente rilevanti. Anche per quanto riguarda gli elementi patrimoniali passivi, si dovrà fare riferimento anzitutto ai valori iscritti in contabilità. Rileveranno, inoltre, anche eventuali altri debiti ammessi allo stato passivo, purché riferibili all'impresa fallita ed anche se non iscritti in contabilità. Il patrimonio netto dell'impresa all'inizio della procedura sarà, quindi, pari alla differenza tra il valore degli elementi attivi e il valore degli elementi passivi, come sopra individuati, tenendo presente che, ai fini del calcolo della differenza con il residuo attivo, l'art. 18, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 4 febbraio 1988, n. 42, prevede che il patrimonio netto iniziale negativo, per eccedenza delle passività sull'attività, si considera pari a zero. Il curatore non deve tenere conto, invece, in sede di determinazione del patrimonio iniziale, degli eventi successivi all'apertura del fallimento, come la perdita, la distruzione o la diminuzione di valore di elementi attivi del patrimonio. L'insussistenza di elementi dell'attivo, comunque, concorrerà al reddito della procedura, in quanto il valore di tali elementi non potrà essere ricompreso, come chiarito più avanti, nel residuo attivo della procedura.”*

## MODALITA' PER LA DETERMINAZIONE DEL PATRIMONIO INIZIALE

Il patrimonio si rileva prendendo a riferimento:

- a) costo fiscalmente riconosciuto agli elementi patrimoniali attivi e passivi e non il valore di stima;
- b) le attività e le passività aziendali accertate dal curatore anche non registrate nelle scritture contabili;
- c) si escludono gli elementi attivi e passivi appartenenti al patrimonio personale dell'imprenditore individuale;

Si parte dalla situazione patrimoniale dell'impresa fallita, si aggiungono le attività e le passività non registrate dal fallito, si ha cura di togliere (nell'ipotesi di impresa individuale) le attività e le passività personali.

Nell'ipotesi sub a), come è stato affermato nei paragrafi precedenti, qualora non vi sia una situazione patrimoniale, sarà il curatore diligentemente a ricostruirla sulla base dei dati disponibili e di quelli emersi in corso di procedura. L'art. 18 del TUIR specifica *che in sede di predisposizione dell'attivo e del passivo ... è ... possibile l'emersione di elementi patrimoniali precedentemente non contabilizzati.*

Il valore fiscale di un credito deve essere accertato in base al valore nominale verificando se lo stesso credito sia stato eventualmente oggetto di svalutazioni fiscalmente rilevanti.

Ai fini della determinazione delle passività, quelle che incidono sul patrimonio iniziale sono quelle cristallizzate al momento della sentenza dichiarativa di fallimento.

Gli eventi successivi all'apertura (perdita, distruzione e diminuzione di valore) non avranno alcuna influenza sulla determinazione del patrimonio iniziale.

Il patrimonio netto iniziale sarà dato dalla differenza tra i valori attivi ed i valori passivi.

$$\begin{array}{c} \text{Patrimonio netto iniziale} \\ = \\ \text{Patrimonio netto da contabilità del fallimento} \\ + \\ \text{Rettifiche ed integrazioni effettuate dal curatore} \end{array}$$

## IL RIPORTO DELLE PERDITE PREGRESSE<sup>54</sup>

*“Con riguardo alle perdite d'impresa maturate nei periodi d'imposta precedenti all'inizio della procedura concorsuale si pone il duplice problema della loro deducibilità dal reddito della procedura concorsuale e dai redditi derivanti da un'eventuale attività d'impresa esercitata successivamente dal soggetto tornato in bonis, entro il quinto periodo d'imposta successivo. In merito al primo problema, si conferma l'utilizzabilità delle perdite pregresse in diminuzione del risultato della procedura concorsuale, come già affermato nella risoluzione ministeriale n. 153/E del 7 ottobre 1998. Nel caso di ritorno in bonis dell'imprenditore fallito, si ritiene che le perdite pregresse possano essere utilizzate in compensazione degli eventuali redditi della nuova impresa esercitata.*

*Nel caso di fallimento dell'imprenditore individuale, l'utilizzabilità delle perdite pregresse, da parte dell'impresa fallita ed anche successivamente al fallimento, deriva direttamente dall'articolo 8 del TUIR. La norma, infatti, non limita l'utilizzo delle perdite alla compensazione dei futuri redditi della medesima impresa che le ha generate, ma si possono compensare perdite e redditi anche di imprese differenti. Nel caso di fallimento di una società, il successivo ritorno in bonis non comporta il venir meno dello stato di liquidazione dell'ente, che non avrà soluzione di continuità salvo revoca espressa da parte dei soci che decidano di riprendere un'attività d'impresa. In tali casi, le perdite d'impresa pregresse potranno essere utilizzate in diminuzione sia del reddito della successiva fase di liquidazione ordinaria, sia dei redditi derivanti dall'esercizio d'impresa, nel rispetto delle condizioni indicate dall'art. 84 del TUIR. Il limite temporale per il riporto delle perdite d'impresa fissato dalla legge - non oltre il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale le perdite sono realizzate - deve essere determinato considerando che la procedura concorsuale rappresenta un unico periodo d'imposta, qualunque sia la sua durata e anche se vi è stato esercizio provvisorio dell'impresa. Pertanto, la perdita del periodo d'imposta immediatamente precedente la procedura concorsuale, ad esempio, sarà utilizzabile in diminuzione del risultato della procedura stessa e dei successivi quattro periodi d'imposta.”*

## LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DEI SOGGETTI INDIVIDUALI E DEI SOCI IN SOCIETÀ DI PERSONE.

L'art. 183 del TUIR prevede che “... per le imprese individuali e per le società in nome collettivo e in accomandita semplice il detto reddito concorre a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci relativo al periodo di imposta in corso alla data della dichiarazione di fallimento o del provvedimento

<sup>54</sup> Circolare Agenzia delle Entrate n. 26/E del 22 marzo 2002

*che ordina la liquidazione...*". Il reddito derivante dall'esercizio dell'impresa familiare o delle società di persone concorre a formare il reddito complessivo dell'imprenditore individuale fallito e dei suoi familiari o dei soci in misura della propria partecipazione agli utili. Per questi soggetti il periodo d'imposta conserva la sua naturale scadenza e per tale periodo il reddito complessivo dell'imprenditore e dei soci persone fisiche illimitatamente responsabili è formato dal reddito d'impresa della suddetta frazione d'esercizio e dai redditi e frutti dei beni non soggetti a procedura esecutiva, indicati nell'art. 46 L.F. , restati nella disponibilità del soggetto fallito<sup>55</sup>.

Il curatore non ha l'obbligo di presentare la dichiarazione né iniziale né finale dell'imprenditore individuale, del collaboratore di impresa familiare o del socio in società di persone, ma ha solo il dovere di inviare al fallito il quadro RG o RF nel caso di impresa individuale oppure il quadro RH nel caso di società di persone. Lo stesso soggetto fallito predisporrà la dichiarazione dell'intero anno e provvederà all'invio (entro il 31 luglio o il 31 ottobre) nei modi previsti dalla vigente normativa.

## DICHIARAZIONE DEI REDDITI DELLA SOCIETA'.

Nei casi di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, le dichiarazioni relative al periodo intercorrente tra l'inizio dell'anno e la data del fallimento sono presentate, dal curatore o dal commissario liquidatore, in via telematica, avvalendosi del servizio telematico Entratel, direttamente o tramite i soggetti incaricati di cui all'articolo 3, comma 3, del DPR 322/1998 entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello, rispettivamente, della nomina del curatore o del commissario liquidatore.

## **OBBLIGO TRIBUTARIO DEL PERIODO PRE-FALLIMENTARE**

### PERSONE FISICHE

Relativamente alle persone fisiche, il quadro predisposto dal curatore è meramente strumentale alla dichiarazione dei redditi dell'intero anno d'imposta che il fallito dovrà predisporre tenendo a riferimento il reddito complessivo dell'intero anno (reddito d'impresa fallita ed eventuali altri redditi personali) e pertanto alla data del fallimento non verrà a determinarsi alcun debito d'imposta in quanto il momento in cui questo verrà a formarsi sarà al momento della formazione della dichiarazione periodica che compete al contribuente fallito anche in pendenza di procedura fallimentare, così come compete al contribuente fallito l'onere del pagamento dell'eventuale debito d'imposta. Il debito d'imposta avendo origine l'anno successivo alla data del fallimento farà sorgere soltanto in quel momento il diritto alla pretesa del pagamento all'Erario da parte del contribuente fallito. Questo debito tributario non soggiacerà alle regole del concorso, anche se una dottrina minoritaria ha avanzato l'ipotesi di scindere il debito tra la parte di competenza

---

<sup>55</sup> Art. 46 - Beni non compresi nel fallimento

1. Non sono compresi nel fallimento:

- 1) i beni ed i diritti di natura strettamente personale;
- 2) gli assegni aventi carattere alimentare, gli stipendi, pensioni, salari e ciò che il fallito guadagna con la sua attività entro i limiti di quanto occorre per il mantenimento suo e della famiglia;
- 3) i frutti derivanti dall'usufrutto legale sui beni dei figli ed i redditi dei beni costituiti in patrimonio familiare, salvo quanto è disposto dagli articoli 170 e 326 del codice civile;
- 4) i frutti dei beni costituiti in dote e i crediti dotati, salvo quanto è disposto dall'articolo 188 del codice civile;
- 5) le cose che non possono essere pignorate per disposizioni di legge.

2. I limiti previsti nel numero 2 di questo articolo sono fissati con decreto del giudice delegato.

del periodo ante fallimento (1/1 – data del fallimento) e quindi assoggettabile al concorso ed una parte restante (data del fallimento – 31/12) non assoggettabile al concorso. Questa tesi è stata smentita e non è condivisibile anche per quanto ha sancito con una recente sentenza la Cassazione<sup>56</sup>.

## SOCIETA'

Sul piano sostanziale, la dichiarazione iniziale è indirizzata a determinare l'entità del presupposto d'imposta verificatosi nella frazione d'anno intercorrente tra l'inizio dell'esercizio ed il momento in cui il fallimento è dichiarato: l'imposta eventualmente dovuta costituisce debito concorsuale e come tale soggetto al procedimento di accertamento regolato dagli artt. 93 ss. legge fallimentare.

## IL MAXI – PERIODO FALLIMENTARE

L'art. 183 del TUIR prevede che “... *il reddito d'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 e' stato esercizio provvisorio, e' 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...*”.

La norma è chiara e non lascia alcun dubbio interpretativo sul fatto che il periodo fiscale è unico, quale che sia la durata della procedura. In questo caso non si pone, diversamente dalla liquidazione volontaria, alcun termine per le modalità di tassazione. Sia che la procedura riguardi imprenditori individuali che società, la durata non influisce in alcun modo sugli adempimenti. La dichiarazione sarà unica e quindi il curatore non avrà alcunché da preoccuparsi per quanto riguarda le dichiarazioni dei periodo intermedi.

## CRITERI PER DETERMINARE IL REDDITO<sup>57</sup>

Di seguito si riporta parte della circolare 26/2002 parzialmente superata dai chiarimenti forniti dall'Amministrazione Finanziaria con la circolare 4 ottobre 2004 n. 42/E.

### *“1.2 Determinazione del residuo attivo della procedura*

*Il residuo attivo è pari al valore di quanto restituito al fallito. Tale valore deve essere determinato tenendo conto che: - se al fallito sono restituiti beni relativi all'impresa, questi devono essere valutati al valore normale, analogamente all'ipotesi della loro estromissione dal regime d'impresa. - i debiti verso eventuali creditori, accertati ma non insinuati o che abbiano successivamente rinunciato al concorso, non potranno essere considerati in diminuzione del residuo attivo<sup>58</sup>.*

<sup>56</sup> Cassazione 3 luglio 1998 n. 6518.

<sup>57</sup> Circolare n. 26 del 22 marzo 2002.-

<sup>58</sup> Circolare n. 42 del 4 ottobre 2004, paragrafo 2.2.3, p. 12. Questa circolare precisa relativamente “*all'irrelevanza – in sede di determinazione del residuo attivo – delle passività estranee alla procedura fallimentare (in quanto non insinuate o, qualora insinuate, oggetto di successiva rinuncia) è da intendersi esclusivamente riferito alle passività di*

*Si osserva in proposito che l'entità del residuo attivo (e, di riflesso, il risultato della procedura) varia a seconda che si considerino tutte le passività' comprese nel patrimonio netto iniziale della procedura ovvero soltanto le passività' comprese nel decreto di ripartizione finale dell'attivo emesso dal giudice delegato.*

*Per chiarire il fondamento di queste affermazioni e' preliminarmente necessario richiamare la natura e lo scopo di quella fase della vita dell'impresa che si apre con la dichiarazione di fallimento. Sotto il profilo civilistico, la procedura concorsuale apre una fase liquidatoria dell'impresa. A differenza della liquidazione ordinaria, quella concorsuale del patrimonio non e' funzionale all'estinzione dell'ente, ma a garantire la par condicio creditorum. E' per tale motivo che la chiusura del fallimento di una società, anche a seguito della completa estinzione delle passività' che hanno partecipato al concorso e nel caso in cui esista un residuo attivo, non determina in maniera automatica la cessazione dello stato di liquidazione.*

*Salvo revoca, quest'ultima prosegue autonomamente anche se il fallito e' tornato in bonis. La revoca della liquidazione può essere disposta - secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza (Corte di Cassazione sentenza 12 marzo 1984, n.1688, sentenza 21 aprile 1983, n.2734 e sentenza 24 maggio 1970, n. 1658, Tribunale di Torino decreto 23 agosto 1988) - soltanto con una nuova deliberazione dei soci. Al verificarsi di una causa di scioglimento sorge, infatti, il diritto individuale di ciascun socio alla liquidazione della quota (nella misura in cui residuino attività da ripartire), mentre la prosecuzione dell'attività richiede un nuovo atto volitivo dei soci. E ciò sia che i soci integrino gli apporti, sia che semplicemente confermino quelli originari, in quanto la revoca dello stato di liquidazione presuppone la rinuncia all'esercizio del diritto soggettivo di ciascuno al riparto del residuo (Tribunale di Napoli sentenza 31 marzo 1995).*

*Allo stesso modo, anche ai fini fiscali, l'esecuzione concorsuale e' considerata una fase di liquidazione che definisce e conclude il ciclo impositivo dell'impresa, anche se il fallimento si chiude con un residuo attivo. In sostanza, la procedura di fallimento e la liquidazione ordinaria sono accomunate dal medesimo presupposto impositivo, ravvisabile nell'esigenza di chiudere il ciclo reddituale dell'impresa. Una conferma di tale affermazione giunge dal fatto che la relazione ministeriale a commento degli articoli 182 e 183 del TUIR pone la liquidazione concorsuale sullo stesso piano della liquidazione ordinaria. In particolare, la determinazione del reddito derivante da entrambe le liquidazioni, pur sottostando a regole e criteri differenti - sia in relazione all'individuazione del periodo d'imposta che alla determinazione del relativo risultato - risponde ai medesimi criteri di definitività e certezza. Anche nel fallimento l'autonomia dell'obbligazione tributaria di periodo implica che il risultato finale, in particolare "dell'ultimo maxi-periodo di vita dell'impresa deve emergere" - come si affermava nella nota ministeriale n.9/1116 del 1 settembre 1980 della Direzione Generale delle imposte dirette - non da una "valutazione presuntiva", bensì da elementi che rispettino "quei requisiti di certezza e di definitività previsti dall'art.74 del DPR n.597/73.". Diverse sono, invece, come già detto, le modalità di*

---

*cui il curatore no ha tenuto conto al fine della quantificazione del patrimonio netto iniziale. Soltanto in tale ipotesi, infatti, può affermarsi che tali debiti non siano stati conosciuti dal curatore e siano rimasti, ai fini IRES, estranei alla procedura concorsuale. A conclusioni opposte deve giungersi nel caso in cui determinate passività, pur non essendo state insinuate, siano, comunque, state prese in considerazione dal curatore all'atto della determinazione del patrimonio netto iniziale del soggetto fallito. In tale ultima ipotesi dette passività (seppur estranee alla procedura) dovranno, in ogni caso, essere tenute in considerazione (rectius: essere computate in diminuzione del residuo attivo) in sede di determinazione del reddito del maxi-periodo fallimentare. Il curatore, più precisamente, ai fini della determinazione del reddito d'impresa ascrivibile al maxi-periodo d'imposta fallimentare (ex articolo 183 del T.U.I.R. e, dunque, in sede di confronto tra residuo attivo e patrimonio netto iniziale) dovrà tener conto delle passività non insinuate, nonché di quelle successivamente rinunciate. All'atto del ritorno in bonis, il soggetto ex fallito nel riprendere l'attività imprenditoriale precedentemente esercitata - prenderà nuovamente in carico le proprie passività residue, comprese quelle (seppur non insinuate) computate in diminuzione del residuo attivo".*

determinazione del risultato del fallimento, rispetto a quelle della liquidazione ordinaria, contenute nel TUIR.

In base al disposto dell'art. 183 del TUIR, nel fallimento non è configurabile un soggetto autonomo d'imposta; il curatore agisce come organo di gestione del patrimonio del fallito, il quale resta l'unico titolare dello stesso e conserva la qualità di contribuente, sia come centro d'imputazione del reddito che come soggetto direttamente inciso dal prelievo tributario. Quanto ai criteri di determinazione del risultato della procedura concorsuale, l'art.183, comma 2, prevede che lo stesso, pur in presenza di esercizio provvisorio, sia determinato secondo regole proprie, diverse da quelle che disciplinano la determinazione del reddito d'impresa. Infine, come detto, l'art.18, comma 2, del DPR n. 42/88 prevede che, ai fini del calcolo del risultato della procedura concorsuale il patrimonio netto iniziale negativo, per eccedenza delle passività sull'attività, si considera pari a zero. La liquidazione concorsuale, quindi, quale ne sia la durata e anche se vi sia stato esercizio provvisorio, rileva nell'ambito di un unitario periodo d'imposta ed è produttiva di un unico reddito (o perdita), riferibile all'impresa fallita.

Nella liquidazione ordinaria, invece, il periodo d'imposta rimane unico solo nel caso in cui la stessa si chiuda entro precisi limiti temporali, diversamente si configurano distinti ed autonomi periodi d'imposta. Prima della chiusura del fallimento, il curatore, al fine di garantire la certezza e definitività del prelievo tributario, deve espletare ogni adempimento fiscale connesso alla determinazione del risultato di tale ultimo periodo d'imposta, indipendentemente dalla eventuale ripresa della precedente attività economica da parte del soggetto fallito, ritornato in bonis. La ripresa, infatti, è del tutto eventuale, e determina - anche ai fini fiscali - il sorgere di una nuova impresa, conseguente ad un rinnovato atto di volontà dell'imprenditore o dei soci, volto a revocare lo stato di liquidazione. Pertanto, ai fini della determinazione del residuo attivo, la valutazione dei beni materiali e immateriali inventariati dal curatore che saranno restituiti all'imprenditore o alla società ritornata in bonis deve essere effettuata sulla base del loro valore normale, come nell'ipotesi di estromissione degli stessi dal regime d'impresa. Inoltre, le passività non insinuate o successivamente rinunciate, non possono essere portate in diminuzione del residuo attivo o del risultato della procedura. Per converso, gli elementi dell'attivo insussistenti, perché ad esempio andati dispersi o distrutti dopo l'apertura della procedura, non possono ricomprendersi tra i valori del residuo attivo. Si osserva in proposito che, ove non assoggettati a tassazione in sede di liquidazione, i plusvalori latenti nei beni restituiti dopo la chiusura del fallimento non potrebbero più essere tassati. Allo stesso modo, nel caso in cui si tenesse conto di passività non insinuate nel fallimento, la successiva prescrizione, remissione o estinzione a diverso titolo senza pagamento, non potrebbe più configurare sopravvenienza attiva tassabile per il soggetto fallito, in quanto estinto o non più imprenditore o comunque titolare, come sopra precisato, di una nuova impresa. La relazione ministeriale al TUIR con riguardo all'art. 183, afferma che "la liquidazione concorsuale (...) è considerata dall'articolo in esame (...) come produttiva di un unico reddito (o perdita) quale che ne sia la durata". La determinazione del reddito imponibile della procedura, quindi, è direttamente collegata alle risultanze della liquidazione concorsuale, senza che possa essere data rilevanza ad ulteriori estranei ad essa.

Il residuo attivo - come si afferma anche nella risoluzione ministeriale 7 ottobre 1998, n. 153 - è costituito dalle disponibilità che residuano dopo la soddisfazione di tutti i creditori ammessi al concorso, nonché dopo il pagamento di compensi, spese ed altri debiti di massa. In tal senso, appare evidente come un debito estraneo alla massa fallimentare - perché non insinuato o successivamente rinunciato - non possa esservi incluso.

Qualora venga successivamente evidenziato nella situazione patrimoniale del soggetto che, ritornato in bonis, abbia eventualmente "ripreso" l'attività, esso non avrà rilevanza fiscale neppure nell'ipotesi di definitiva rinuncia alla pretesa da parte del creditore.



Occorre infine considerare che, rispetto alla liquidazione ordinaria, la procedura concorsuale, in virtù del particolare regime di determinazione del reddito, perviene a risultati che - a parità di condizioni di partenza - sono ordinariamente più favorevoli e, comunque, mai più onerosi. In particolare, per effetto della disposizione dell'art. 18, comma 2, del DPR n. 42/88, il patrimonio netto iniziale dell'impresa è considerato nullo in caso di patrimonio negativo, ovvero se l'ammontare delle passività è pari o superiore a quello delle attività. Considerato il dato della norma, è evidente che, anche in assenza di residuo attivo, la semplice diminuzione del deficit iniziale di patrimonio nel corso della procedura, poniamo ad esempio da un deficit iniziale di 100 ad un deficit finale di 50, non genera materia imponibile. Ugualmente l'eventuale residuo attivo, poniamo ad esempio di 20, inteso come disponibilità che residuano dalle operazioni di liquidazione dell'attivo e del passivo, è assoggettato ad imposizione come tale e non per l'ammontare corrispondente alla differenza algebrica con l'originario patrimonio negativo. Nell'esempio sarà assoggettato a tassazione solo il residuo attivo di 20 e non l'intera differenza algebrica pari a 120, come avverrebbe, invece nel caso della liquidazione ordinaria. Di conseguenza, in tali ipotesi - le più ricorrenti in caso di fallimento - è restituito al fallito un ammontare netto maggiore di quello che gli sarebbe spettato a seguito di liquidazione ordinaria. Tale maggiore importo è pari alle imposte dovute sul minor imponibile corrispondente al deficit iniziale. In definitiva, nella determinazione del reddito della procedura fallimentare, che evidenziava un patrimonio iniziale negativo, rilevano nuovamente, sotto il profilo fiscale, passività che hanno già originato, in precedenti esercizi, spese e oneri deducibili o maggiori valori di beni patrimoniali. Per la parte corrispondente al deficit iniziale, tali passività riducono l'ammontare imponibile delle plusvalenze conseguite dalla liquidazione del patrimonio.

È altrettanto evidente, tuttavia, che tale effetto non si produce nel caso in cui le attività iniziali superino o siano pari alle passività. In questi casi, la liquidazione concorsuale perviene a risultati conformi a quelli della liquidazione ordinaria. Se ne deduce che il "vantaggio" riconosciuto nei casi di fallimento che presentino un patrimonio iniziale deficitario si giustifica con la scelta del legislatore di non prelevare imposte in assenza di un quid positivo che residui alla chiusura della liquidazione concorsuale. In questo contesto l'art. 18 del DPR n. 42/88 ha la funzione di evitare che - come accade nella vita ordinaria dell'impresa e nelle liquidazioni volontarie - si crei materia imponibile da plusvalori, proventi o sopravvenienze attive che semplicemente hanno ridotto l'iniziale deficit. Allo stesso modo, l'irrilevanza, nella determinazione del reddito della procedura, delle ordinarie regole che disciplinano l'impresa ha la funzione di evitare che si crei un imponibile solo contabile o fiscale. Nel corso della procedura di fallimento, infatti, non devono più essere operate le variazioni in aumento o in diminuzione discendenti da obblighi o scelte di precedenti dichiarazioni o derivanti da indeducibilità totale o parziale di costi sostenuti o sopraggiunti nel particolare periodo di imposta. Neppure eventuali plusvalenze in precedenza rateizzate, che non siano ancora state assoggettate a tassazione in tutto o in parte, concorreranno al reddito della procedura. Né le stesse dovranno essere riprese a tassazione nei periodi d'imposta successivi alla chiusura del fallimento, pur nell'ipotesi del ritorno in bonis del soggetto fallito. In conclusione, le particolari regole di determinazione del reddito del fallimento provocano, esse stesse, una soluzione di continuità nell'ordinario regime fiscale delineando un assetto normativo coerente con la previsione che il maxi-periodo d'imposta di durata del fallimento sia, fiscalmente, anche l'ultimo periodo dell'impresa.”

## LA NORMATIVA SOCIETARIA ADEGUA IL DIRITTO TRIBUTARIO

Il contenuto della circolare sopra richiamata è stato oggetto di rivisitazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria a seguito dell'emanazione della circolare n 42/E del 4 ottobre 2004. In particolare modo questa circolare dal titolo "Procedure concorsuali – Trattamento fiscale del residuo attivo – Articolo 183 T.U.I.R." recepisce alcune novità intervenute nel nostro ordinamento dopo l'entrata in vigore (1° gennaio 2004) del D.Lgs 17 gennaio 2003, n. 6 (c.d. riforma del diritto societario). Nel previgente regime la sentenza dichiarativa di fallimento era espressamente prevista quale causa di scioglimento delle società di capitali (v. articoli 2448 e 2497 del codice civile, nella formulazione anteriore alla riforma). Per effetto della dichiarazione di fallimento si apriva, pertanto, una fase di liquidazione della società, indipendentemente da una delibera in tal caso dell'assemblea dei soci. In seguito alla cessazione della procedura la società interessata dal fallimento andava, in ogni caso, incontro allo scioglimento: la chiusura del fallimento non determinava la revoca della liquidazione, essendo in proposito necessaria una esplicita deliberazione dell'organo assembleare. Con la delibera di revoca della liquidazione, la società tornata *in bonis* era posta in condizione di riprendere l'esercizio dell'attività esercitata prima del fallimento. Con la riforma del diritto societario la sentenza dichiarativa di fallimento emessa nei confronti di una società di capitali non costituisce provvedimento prodromico alla procedura di scioglimento, con la conseguenza che, una volta terminata la procedura concorsuale con un eventuale attivo residuo, la società ex fallita potrà riprendere ad operare, senza che a tal fine si renda necessaria alcuna delibera assembleare.

### ANALIZZANDO LA METODOLOGIA DI CALCOLO DEL RESIDUO ATTIVO

La circolare 40/2004 offre il contributo più atteso in materia di determinazione del residuo attivo tassabile al termine della procedura concorsuale. Cercheremo in questo paragrafo di schematizzare i concetti riportati dalla circolare:

RESIDUO ATTIVO  $\ominus$  QUANTUM RESTITUITO AL FALLITO TORNATO IN BONIS

QUANTUM  $\ominus$  BENI RESTITUITI AL FALLITO

- ❖ Il valore del residuo attivo è pari al valore di quanto restituito al soggetto ex fallito
- ❖ Il fallito ritornerà, dopo il fallimento, in bonis in qualità di imprenditore;
- ❖ I beni costituenti il residuo attivo assumeranno il costo fiscalmente riconosciuto, e saranno assoggettati al regime proprio dei beni relativi all'impresa. I beni residui non

rientrano nel patrimonio del soggetto ex fallito, per il fatto stesso che non ne sono mai usciti.

- ❖ Il curatore dovrà valorizzare i beni compresi nel residuo attivo secondo il valore preesistente al fallimento e, quindi sulla base del costo fiscalmente riconosciuto.
- ❖ Questa modalità di valorizzazione dei beni compresi nel residuo attivo è applicabile anche nell'ipotesi di ritorno in bonis dell'imprenditore individuale.
- ❖ Sarà in occasione della successiva alienazione dei beni effettuata da parte dell'ex fallito che troverà applicazione l'ordinario meccanismo di tassazione delle plusvalenze patrimoniali.

**“in conclusione, determinandosi per effetto della chiusura del fallimento la ripresa dell’operatività del regime fiscale d’impresa, il curatore dovrà – all’atto della valorizzazione del residuo attivo – valutare i cespiti restituiti al soggetto ex fallito (a prescindere dalla natura – individuale o societaria – di quest’ultimo) secondo l’ultimo valore fiscalmente riconosciuto dei medesimi”.**

Il patrimonio netto negativo, ossia un *deficit* patrimoniale ai fini del calcolo che interessa la determinazione del valore residuo tassabile, va considerato pari a zero.

Nell'ipotesi in cui vi sia la chiusura del fallimento per inesistenza del passivo (ex art. 118 n. 1 L.F.) nessuna attività liquidatoria viene effettuata dalla curatela nei confronti del patrimonio del soggetto fallito. In una simile ipotesi il residuo attivo è rappresentato da quanto realizzato dalla curatela nonostante l'assenza di attività liquidatoria, una volta detratte le spese sostenute per la gestione della procedura e per il compenso al curatore.

In una simile situazione di norma il RESIDUO ATTIVO sarà formato da:

- a) Saldo attivo presente sul libretto di c.c.b. intestato alla procedura
- b) Eventuali canoni riscossi dalla curatela

meno

- a) spese sostenute per la gestione
- b) compenso al curatore

ALCUNI ESEMPI PRATICI PER IL CALCOLO DEL RESIDUO ATTIVO (in presenza di domande di insinuazione al passivo):

DEFICIT INIZIALE PARI A	100
<u>DEFICIT FINALE</u>	<u>50</u>
Non genera materia imponibile	

DEFICIT INIZIALE PARI A	100
-------------------------	-----

RESIDUO ATTIVO	20
----------------	----

---

Il residuo attivo è valorizzato al valore fiscalmente riconosciuto

Il reddito d'impresa 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.

#### POSIZIONI FISCALI SOSPESE ALLA DATA DI APERTURA DEL FALLIMENTO

Dal momento che l'attività dopo il fallimento per effetto della sospensione dell'operatività delle ordinarie regole in materia di determinazione del reddito d'impresa prosegue anche sotto il profilo fiscale occorre analizzare alcune situazioni pendenti alla data del fallimento.

Le riserve e i fondi in sospensione d'imposta risultanti dal bilancio redatto dal curatore, secondo quanto disposto dal primo comma dell'articolo 183 del T.U.I.R., devono essere ricostituiti nel primo bilancio successivo alla chiusura della procedura concorsuale, al netto dell'importo eventualmente utilizzato nel corso di quest'ultima.

#### Determinazione dell'utilizzo:

Riserve e fondi in sospensione d'imposta

Meno

Pagamento dei crediti insinuati

Pagamento del compenso del curatore

Pagamento delle spese di procedura

Uguale

#### Riserve e fondi in sospensione d'imposta assegnati all'imprenditore tornato *in bonis*

Le eventuali quote residue delle plusvalenze, oggetto di imputazione frazionata all'imponibile IRES, esistenti alla data di apertura del fallimento dovranno, alla data di chiusura del fallimento, essere recuperate a tassazione.

L'Agenzia delle entrate fornisce il seguente esempio:

- soggetto con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare;
- fallimento iniziato in data 1° luglio 2003 e terminato in data 30 settembre 2005;
- all'atto dell'apertura del fallimento era presente una plusvalenza rateizzata tassata per un quinto del relativo importo (nel periodo d'imposta 1° gennaio – 31 dicembre 2002).

La tassazione dei residui importi dovrà avvenire con la seguente tempistica.

RATA	TASSAZIONE	PERIODO	RIFERIMENTO
2	In sede di presentazione, da parte del curatore, della dichiarazione relativa alla frazione di periodo d'imposta anteriore all'apertura del fallimento (art. 183, co. 2 del T.U.I.R.).	1° gennaio 30 giugno 2003	
3	In sede di presentazione, da parte del soggetto tornato <i>in bonis</i> , della dichiarazione relativa alla frazione di periodo d'imposta successiva alla chiusura del fallimento	1° ottobre 31 dicembre 2005	Rata che avrebbe dovuto essere ordinariamente assoggettata a tassazione in quanto relativa al periodo d'imposta 2004 (compreso nel periodo di durata della procedura fallimentare)
4	In sede di presentazione, da parte del soggetto tornato <i>in bonis</i> , della dichiarazione relativa alla frazione di periodo d'imposta successiva alla chiusura di fallimento	1° ottobre 31 dicembre 2005	Rata che ordinariamente avrebbe dovuto essere assoggettata a tassazione per il periodo d'imposta 2005
5	In sede di presentazione, da parte del soggetto tornato <i>in bonis</i> , della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2006	1° gennaio 31 dicembre 2006	

## CONCORDATO FALLIMENTARE CON CESSIONE DEI BENI E RESIDUO ATTIVO.

In tema di imposte sulle società la chiusura concordataria del fallimento con accollo dei relativi impegni da parte di un terzo assuntore e dietro cessione al medesimo di tutte le attività fallimentari, secondo le prescrizioni degli artt. 182 e segg. della Legge fallimentare, priva tali attività della consistenza di residui attivi dell'impresa fallita e non ne consente la tassazione quali redditi dell'impresa stessa a norma dell'art. 183 del DPR 917/86<sup>59</sup>.

## COME TRATTARE I BENI PERSONALI DEI SOCI NEL CALCOLO DEL RESIDUO ATTIVO

*“...Per le imprese individuali e per le società in nome collettivo e in accomandita semplice la differenza di cui al 2° comma è diminuita dei corrispettivi delle cessioni di beni personali dell'imprenditore o dei soci compresi nel fallimento o nella liquidazione ed è aumentata dei debiti personali dell'imprenditore o dei soci pagati dal curatore o dal commissario liquidatore..”<sup>60</sup>.*

Ripartendo dal 2° comma che ci segnalava che il reddito d'impresa era costituito dalla differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento, occorre effettuare delle rettifiche quando siamo di fronte al fallimento di persone fisiche o di società di persone:

<sup>59</sup> Cassazione, Sezione V, 11 dicembre 2000, n. 15568.

<sup>60</sup> Art. 125, comma 3°, TUIR.

<i>RESIDUO ATTIVO (a chiusura fallimento)</i>
<i>meno</i>
<i>PATRIMONIO INIZIO PROCEDURA</i>
<i>meno</i>
<i>CORRISPETTIVO BENI PERSONALI CEDUTI</i>
<i>più</i>
<i>DEBITI PERSONALI PAGATI IN PROCEDURA</i>
<i>uguale</i>
<i>BASE IMPONIBILE</i>

Tale formula ci permette di rispettare il principio della inerenza nella determinazione del reddito d'impresa, eliminando dal saldo finale tutto ciò che attiene alla sfera extraimprenditoriale.

#### IMPUTAZIONE DEL REDDITO ALL'IMPRENDITORE O AI SINGOLI SOCI

La seconda parte del terzo comma dell'art. 183 del TUIR specifica che “... *Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche il reddito che ne risulta, al netto dell'imposta locale sui redditi, è imputato all'imprenditore, ai familiari partecipanti all'impresa o ai soci nel periodo d'imposta in cui si è chiuso il procedimento; se questo si chiude in perdita si applicano le disposizioni dell'art. 8 . Per i redditi relativi ai beni e diritti non compresi nel fallimento o nella liquidazione a norma dell'art. 46 del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, restano fermi, in ciascun periodo d'imposta, gli obblighi tributari dell'imprenditore o dei soci*”.

Analizzando i passaggi sopra indicati ricaviamo:

1. Il reddito che deriva dal calcolo evidenziato nella tabella sopra riportata è imputato:
  - a) all'imprenditore individuale;
  - b) ai familiari partecipanti l'impresa;
  - c) ai soci;
2. Alle eventuali perdite si applicano le disposizioni dell'art. 8 del TUIR<sup>61</sup>.

<sup>61</sup> 2. *Le perdite delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice di cui all'art. 5 , nonché quelle delle società semplici e delle associazioni di cui allo stesso articolo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, si sottraggono per ciascun socio o associato nella proporzione stabilita dall'art. 5 . Per le perdite della società in accomandita semplice*

3. Per i beni indicati nell'art. 46 della L.F.<sup>60</sup> restano applicabili, in ciascun periodo d'imposta, gli obblighi tributari.

## L'ART. 183 DEL TUIR SI APPLICA ANCHE ALLA PROCEDURA DI "AMMINISTRAZIONE STRAORDINARIA"<sup>62</sup>.

Per effetto del rinvio operato dall'art. 1, sesto comma, della legge n. 95, all'amministrazione straordinaria si applicano, ai fini concorsuali, le norme previste sulla liquidazione coatta amministrativa, contenute negli artt. 195 e ss. del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, tra cui quelle relative alla formazione dello stato passivo redatto dal commissario liquidatore, la cui opera è sottoposta alle direttive dell'autorità vigilante ed al controllo del comitato di sorveglianza.

Conformemente a quanto precisato nella risoluzione n. 538 del 5 luglio 1992, il reddito derivante dall'attività di liquidazione prevista dalla procedura di amministrazione straordinaria è assoggettato alla disciplina di cui all'art. 183 del TUIR, che regola le modalità di determinazione del reddito del fallimento e della liquidazione coatta; in particolare, nel secondo comma di tale norma, viene previsto che "il reddito (...) compreso tra l'inizio e la chiusura della procedura 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".

Pertanto, per individuare il reddito di una procedura concorsuale, occorre in primo luogo determinare il patrimonio netto dell'impresa all'inizio della procedura stessa e confrontarlo, poi, con il residuo attivo della stessa.

## LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DEL MAXI – PERIODO

L'art. 5 del DPR 322/1998 ha stabilito che le dichiarazioni dei redditi relative alla società fallita tornata *in bonis* sono presentate dal curatore o dal commissario liquidatore, in via telematica, avvalendosi del servizio telematico Entratel, direttamente o tramite i soggetti incaricati di cui all'articolo 3, comma 3, entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello della chiusura del fallimento e della liquidazione. Per quanto riguarda le dichiarazioni dell'imprenditore individuale, dei familiari o dei soci di società illimitatamente responsabili vale quanto detto nel paragrafo "*la dichiarazione dei redditi dei soggetti individuali e dei soci in società di persone*".

## MODELLI DA UTILIZZARE

I modelli per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi (sia iniziale che finale) sono resi disponibili in formato elettronico dall'Agenzia delle Entrate per via telematica.

---

*che eccedono l'ammontare del capitale sociale la presente disposizione si applica nei soli confronti dei soci accomandatari.*

*3. Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. La presente disposizione non si applica per le perdite determinate a norma dell'articolo 79.*

<sup>60</sup> vedi nota n. 60

<sup>62</sup> Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 362 del 19 novembre 2002.

La dichiarazione (sia iniziale che finale) è sottoscritta, a pena di nullità, dal curatore. La nullità è sanata se il curatore provvede alla sottoscrizione entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte del competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

I modelli da utilizzare, in formato elettronico, devono essere quelli secondo il periodo temporale in cui si colloca la sentenza dichiarativa di fallimento o il provvedimento di liquidazione coatta amministrativa oppure la sentenza di chiusura del fallimento o il provvedimento di chiusura della liquidazione coatta amministrativa, che in maniera analitica indica la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6 del 22 gennaio 2002<sup>63</sup>.

---

<sup>63</sup> "...2. Modelli di dichiarazione.

*L'articolo 1 del regolamento modifica l'articolo 1, commi 1, 2, 3 e 4 del D.P.R. n. 322 del 1998.*

*Il novellato articolo 1, comma 1 prevede che le dichiarazioni delle imposte sui redditi e dell'imposta sulle attività produttive siano redatte, a pena di nullità, su modelli conformi a quelli approvati con provvedimento amministrativo entro il 15 febbraio e pubblicati nella Gazzetta Ufficiale.*

*In particolare, le dichiarazioni dei soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare sono redatte su modello conforme a quello approvato entro il 15 febbraio dell'anno successivo.*

*Gli stessi modelli sono utilizzati, in caso di periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, per le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre dell'anno precedente a quello di approvazione.*

*In altri termini, il regolamento stabilisce la regola generale secondo cui i soggetti con periodo d'imposta a cavallo dell'anno solare utilizzano i modelli approvati nel corso dello stesso anno solare in cui si chiude il proprio esercizio di riferimento.*

*Si ricorda che ai fini dei modelli da utilizzare per la compilazione della dichiarazione è considerato periodo d'imposta coincidente con l'anno solare quello che termina il 31 dicembre, anche se di durata inferiore a 365 giorni (come nel caso di inizio dell'attività). Si considerano invece periodi d'imposta non coincidenti con l'anno solare non solo quelli a cavallo di due anni solari ma anche quelli infrannuali chiusi prima del 31 dicembre (ad esempio, per cessazione dell'attività).*

*Valgano in proposito i seguenti esempi:*

*1) il soggetto con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare (1.1.2001 - 31.12.2001) deve utilizzare i modelli approvati entro il 15 febbraio dell'anno successivo alla data di chiusura (15 febbraio 2002);*

*2) il soggetto con periodo d'imposta inferiore a 365 giorni, chiuso il 31 dicembre (1.6.2001 - 31.12.2001), utilizzerà i modelli approvati entro il 15 febbraio dell'anno successivo alla data di chiusura (15 febbraio 2002);*

*3) il contribuente con periodo d'imposta infrannuale chiuso prima del 31 dicembre (1.2.2001 - 30.11.2001) deve utilizzare i modelli approvati nel corso dell'anno in cui chiude il proprio esercizio (2001) per le dichiarazioni dei redditi dell'anno precedente (redditi 2000);*

*4) il soggetto con periodo d'imposta a cavallo dell'anno solare utilizzerà i modelli approvati nello stesso anno di chiusura dell'esercizio (per i redditi dell'anno precedente):*

*a) per il periodo d'imposta 1.12.2000 - 30.11.2001 utilizzerà il modello approvato nel 2001 per le dichiarazioni dei redditi 2000;*

*b) per il periodo d'imposta 1.2.2001 - 31.1.2002 utilizzerà il modello approvato entro il 15 febbraio 2002 per le dichiarazioni dei redditi 2001..”.*



Alcuni esempi:

DICHIARAZIONE INIZIALE (periodo 1.1.2003 – 20.4.2003)

Il modello da utilizzare sarà quello approvato entro il 15.2.2003

DICHIARAZIONE INIZIALE (periodo 1.1.2003 – 31.12.2003)

Il modello da utilizzare sarà quello approvato entro il 15.2.2004

DICHIARAZIONE FINALE (periodo 21.4.1998 – 10.2.2004)

Il modello da utilizzare sarà quello approvato entro il 15.2.2004

DICHIARAZIONE FINALE (periodo 21.4.1998 – 30.5.2004)

Il modello da utilizzare sarà quello approvato entro il 15.2.2004

DICHIARAZIONE FINALE (periodo 21.4.1998 – 31.12.2004)

Il modello da utilizzare sarà quello approvato entro il 15.2.2005

## ALCUNE PARTICOLARITA' NELLA COMPILAZIONE DEI MODELLI

### DICHIARAZIONE INIZIALE

L'interrogativo che potremmo porci è come fare ad indicare l'importo del "patrimonio iniziale" o meglio dove indicarlo nei modelli fino ad oggi approvati dal Ministero. Nel passato, quando la dichiarazione veniva presentata su modelli cartacei, o meglio prima ancora, quando potevamo allegare documenti, veniva allegato un prospetto da dove si evincevano i dati che avrebbero portato al patrimonio iniziale, ma oggi tutto questo non è più possibile: non vi è uno spazio fisico dove poter indicare questo importo e quindi è consigliabile predisporre il solito prospetto che facevamo all'origine, non allegarlo, ma tenerlo a disposizione per un eventuale controllo da parte degli Uffici finanziari.

### DICHIARAZIONE FINALE

Anche per la dichiarazione finale non esiste un quadro dove poter allocare il dato dell'eventuale residuo attivo o meglio la metodologia usata, secondo gli schemi sopra riportati, per la determinazione di questo importo. E' evidente, nell'ipotesi che si abbia un residuo attivo e che quindi questo costituisca materia imponibile, che andremo a collocare il risultato nella casella dove si indica l'utile d'esercizio da riportare poi nel quadro riepilogativo dei redditi, così come in quella casella indicheremo zero se il risultato evidenzia un deficit.

## CHE COSA DOBBIAMO INDICARE NELLA DICHIARAZIONE PER INFORMARE DEL FALLIMENTO

- Sul frontespizio della dichiarazione, nella parte in cui si chiede lo “stato” del soggetto, sarà da apporre il codice 3 “soggetto in fallimento o in liquidazione coatta amministrativa”.
- Per quanto riguarda la dichiarazione iniziale, nella parte in cui si chiede il codice “situazione” del soggetto sarà da indicare il codice 1 “periodo d’imposta che inizia dalla data di messa in liquidazione per cessazione attività, per fallimento o per liquidazione coatta amministrativa”.
- Per le dichiarazioni che riguardano i periodi di imposta successivi, nella parte in cui si chiede il codice “situazione” del soggetto sarà da indicare il codice 2 “periodi d’imposta successivi a quello di dichiarazione di fallimento o messa in liquidazione”. Questo codice sarà da utilizzare soltanto nell’ipotesi che vi sia esercizio provvisorio ai fini della dichiarazione IRAP in quanto per le imposte sui redditi non esistono ai fini fiscali esercizi intermedi.
- Per la dichiarazione finale, nella parte in cui si chiede il codice “situazione” del soggetto sarà da indicare il codice 3\_ “periodo d’imposta in cui ha avuto termine la liquidazione per cessazione attività, per fallimento o per liquidazione coatta amministrativa”.

## **I. R. A. P. (Imposta Regionale sulla Attività Produttive)**

Nei casi di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa il curatore dovrà provvedere alla dichiarazione iniziale relativa al periodo che va dall'inizio del periodo d'imposta in corso al momento della dichiarazione di fallimento all'apertura della procedura concorsuale, e la relativa dichiarazione IRAP sarà presentata, anche se si tratta di imprese individuali, dal curatore o dal commissario liquidatore, in via telematica, avvalendosi del servizio telematico Entratel, direttamente o tramite i soggetti incaricati di cui all'articolo 3, comma 3, DPR 322/1998, entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello, rispettivamente, della nomina del curatore e del commissario liquidatore, e della chiusura del fallimento e della liquidazione.

La dichiarazione IRAP va presentata, per gli esercizi intermedi, anche dai soggetti in fallimento solo se vi è esercizio provvisorio: in tale ipotesi, l'imposta è determinata con le stesse regole applicabili in via ordinaria e il curatore è tenuto a presentare la dichiarazione in relazione ai singoli periodi d'imposta, compresi nell'ambito della procedura, autonomamente considerati.

Tali regole valgono, inoltre, anche per le procedure iniziate in periodi precedenti a quelli di prima applicazione dell'Irap e ancora in corso a tale data e, pertanto, per i periodi di imposta della liquidazione ricadenti nell'ambito temporale di applicazione della nuova disciplina introdotta dal citato Dlgs n. 446 del 1997, cessa in ogni caso l'applicazione dell'Ilor.

Occorre, altresì, ricordare che, con specifico riferimento alla liquidazione volontaria, la disciplina contenuta nell'articolo 182 del Tuir prevede che se la procedura si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, i redditi relativi a tale periodo e a quelli successivi sono determinati in via provvisoria e sono soggetti a conguaglio finale a meno che la liquidazione non si protragga per più di cinque esercizi (tre, per le imprese individuali), compreso quello iniziale, nel qual caso - come nell'ipotesi di omessa presentazione del bilancio finale - i redditi (e le relative imposte) dei periodi intermedi si considerano determinati in via definitiva. Tale disciplina non viene richiamata agli effetti dell'Irap e, pertanto, deve ritenersi che la determinazione del valore della produzione realizzato in ciascun periodo di svolgimento della liquidazione avviene a titolo definitivo e non è soggetta ad alcun conguaglio finale.

*“...Con riferimento, invece, all'apparente illogicità della reintroduzione, per effetto dell'art. 5, comma 4, del DPR n. 322 del 1998, dell'obbligo di presentare la dichiarazione per i periodi "infraprocedurali", purché in presenza di esercizio provvisorio, si sottolinea che, con il DPR n. 322 del 1998, il legislatore ha ridisciplinato le modalità di presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, abrogando le corrispondenti norme contenute nel DPR n. 600 del 1973 e nel DPR n. 633 del 1972.*

*Ciò posto, si evidenzia che il d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, istitutivo dell'IRAP e successivo al TUIR, all'art. 19, comma 6, prevede espressamente che, in caso di fallimento e liquidazione coatta amministrativa, si osservano le disposizioni di cui all'art. 10 del DPR n. 600 del 1973, con esclusione dei commi secondo e terzo se non vi è esercizio provvisorio dell'impresa. È, pertanto, evidente che, in presenza di esercizi provvisori, ai fini*

*dell'IRAP non è configurabile un unico periodo d'imposta corrispondente alla durata della procedura, come, invece, ai fini delle imposte dirette, e sussiste, quindi, l'obbligo di presentazione delle dichiarazioni "infraprocedurali" in presenza di esercizi provvisori.*

*È, pertanto, da ritenere che l'art. 5 del DPR n. 322 del 1998, sostitutivo del citato art. 10 del DPR n. 600 del 1973, nella formulazione iniziale del comma 4, ultimo periodo, facesse riferimento esclusivamente agli obblighi di dichiarazione "infraprocedurale" comunque sussistenti ai fini IRAP.*

*Del resto, quanto sopra affermato ha trovato successivamente conferma nell'integrazione intervenuta per effetto dell'art. 1, comma 5, del DPR n. 542 del 1999, che ha stabilito con chiarezza che, in ipotesi di fallimento e liquidazione coatta amministrativa, le dichiarazioni relative ad ogni successivo periodo d'imposta sono presentate esclusivamente ai fini dell'IRAP e soltanto se vi è stato esercizio provvisorio...<sup>64</sup>.*

## LE SCRITTURE CONTABILI E L'IRAP

E' evidente che ci si debba porre l'interrogativo di come fare a determinare la base imponibile IRAP durante l'esercizio provvisorio se la normativa fallimentare esclude che il curatore debba continuare la contabilità e si limiti, ai sensi dell'art. 38 della L.F., a rilevare ogni giorno le operazioni relative all'amministrazione delle procedura su un semplice registro. Alcuni autori sostengono che durante la fase dell'esercizio provvisorio il curatore debba tenere una contabilità che gli permetta di determinare l'imponibile IRAP e quindi sia onerato dalla tenuta delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi<sup>65</sup>. Nonostante che la legge speciale escluda questo tipo di obbligo, sembra corretto che il curatore, durante l'esercizio provvisorio, adotti una contabilità che gli permetta di provare l'esattezza della dichiarazione che andrà ad effettuare.

## L'ACCONTO IRAP DA VERSARE IN ESERCIZIO PROVVISORIO

Premettiamo che nessuna norma o circolare indicano ad oggi una soluzione per questa problematica. In assenza di una norma specifica occorre rifarsi alla normativa generale che, come per le altre imposte, prevede a carico del contribuente che, salvo per il primo esercizio o per eventuali calcoli presunti sul reddito dell'anno d'imposta, venga versato l'acconto entro il 20 giugno ed entro il 30 novembre. Nel caso che l'esercizio provvisorio venga deliberato contestualmente o pochi giorni dopo la sentenza dichiarativa di fallimento, il curatore dovrà considerare, ai fini IRAP, una continuazione dell'attività e quindi entro le scadenze ordinarie versare l'acconto se dovuto. Se l'esercizio provvisorio è deliberato dopo del tempo dalla dichiarazione di fallimento, questo esercizio verrà considerato un autonomo esercizio d'imposta e quindi, essendo questo il primo esercizio, nessun acconto dovrà essere versato e si avrà l'onere dell'acconto soltanto l'anno successivo qualora l'esercizio provvisorio sia ancora attivo. Ovviamente, se l'acconto in esercizio provvisorio sarà dovuto, dovrà essere prelevato dall'attivo fallimentare.

---

<sup>64</sup> Risoluzione Agenzia delle Entrate del 21.12.2000 n. 199/E.

<sup>65</sup> Art. 20 D. Lgs 446/1997. " Ai fini dell'imposta di cui al presente titolo i soggetti passivi devono osservare gli obblighi documentali e contabili ai quali sono tenuti ai fini delle imposte sul reddito e sul valore aggiunto".

## RIEPILOGANDO GLI ADEMPIMENTI IRAP

- ❖ Nel caso vi sia esercizio provvisorio il curatore dovrà predisporre la dichiarazione IRAP del periodo d'imposta. L'importo risultante a debito, da calcolarsi con le modalità ordinarie di calcolo di questo tributo, dovrà essere versato dal curatore o dal commissario nel termine ordinario come debito di massa (art. 111 L.F.). L'invio della dichiarazione dovrà avvenire telematicamente entro il termine ordinario del 31 ottobre.
- ❖ Il curatore dovrà provvedere alla dichiarazione iniziale relativa al periodo che va dall'inizio del periodo d'imposta in corso al momento della dichiarazione di fallimento all'apertura della procedura concorsuale. Questa dichiarazione dovrà essere predisposta sui modelli ministeriali avendo l'accortezza di utilizzare quelli corrispondenti al periodo che interessa, secondo le accortezze e gli esempi riportati nel capitolo relativo alla "dichiarazione finale dei redditi". L'invio di questa dichiarazione dovrà essere fatto telematicamente entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello, rispettivamente, della nomina del curatore e del commissario liquidatore. La relativa imposta è comunque credito concorsuale e dovrà essere insinuata al passivo<sup>66</sup>.
- ❖ Il curatore non dovrà procedere alla predisposizione della dichiarazione annuale in pendenza di procedura o della dichiarazione finale a chiusura della procedura stessa. Quanto sopra emerge dal combinato disposto del 6° comma dell'art. 19 del D. Lgs 446/97 e della circolare del Ministero delle Finanze n. 263/E del 12.11.1998.

---

<sup>66</sup> CNRC, Procedure concorsuali: le procedure concorsuali nel diritto tributario, circolare n. 9/00-draft ufficio studi n. 9/00, 8 marzo 2000 " Nel silenzio del legislatore non dovrebbe esistere alcun privilegio – ad esempio l'articolo 2752, c.c. – hanno secondo la giurisprudenza dominante, natura eccezionale e, dunque, pure essendo espressamente riconosciuti privilegi per alcuni tributi, si dovrebbe escludere l'estensione analogica delle relative norme alla fattispecie in commento".

## TRANSAZIONI

L'art. 3, comma 3°, del D.L. 8 luglio 2002, n. 138, convertito, con modificazioni nella legge di conversione 8 agosto 2002, n. 178, ha introdotto nell'ordinamento tributario la transazione dei debiti tributari.

La Direzione Regionale delle Entrate della Toscana (con Circolare interpretativa del 20 novembre 2002 – prot. 51942/2002) ha diramato ai propri uffici territoriali le direttive per l'applicazione concreta dell'istituto in oggetto.

Il procedimento amministrativo che dovrà instaurarsi tra Amministrazione e contribuente avrà due fasi specifiche:

- a) fase remissoria (riduzione del debito pecuniario);
- b) fase dilatoria (dilazione del debito pecuniario);

Le due fasi possono coesistere per il medesimo procedimento amministrativo.

Devono altresì coesistere i seguenti elementi:

- a) Che le somme oggetto di transazione siano iscritte in ruoli definitivi o provvisori;
- b) Che sia iniziata l'esecuzione coattiva, ossia che sia stato eseguito il pignoramento dei beni;
- c) Che del tributo sia titolare lo Stato (imposte dirette ed indirette, imposta di bollo, imposte doganali, le accise, le imposte sugli spettacoli e gli intrattenimenti e le imposte sulle assicurazioni (le addizionali IRPEF sono escluse dalla transazione e i tributi locali));
- d) Che per l'Amministrazione finanziaria non vi siano particolari possibilità di realizzazione del credito sia in termini di *quantum* che in termini temporali.
- e) Che l'Amministrazione finanziaria abbia effettivamente economicità e proficuità dall'effettuare una transazione del proprio credito (E' quest'ultimo il caso in cui oggetto di vendita forzata siano beni particolari e specifici di difficile commerciabilità, in quanto inseriti nell'ambito del complesso aziendale del debitore, che subiscono forti deprezzamenti in sede di vendite coattive).

### FASI DEL PROCEDIMENTO:

- 1) Presentazione di un'istanza del soggetto passivo all'Agenzia delle Entrate nella quale si comunica l'insolvenza del debitore o l'apertura di una procedura concorsuale. Al fine di rispettare l'ordine dei privilegi e la parità di condizioni tra i creditori in forza della legge, il soggetto passivo dichiara la somma che intende pagare a titolo di tributi, interessi e sanzioni e i tempi previsti per l'adempimento.
- 2) L'Ufficio rilascia ricevuta al soggetto per la domanda presentata.
- 3) Trasmissione dell'istanza da parte dell'Agenzia territorialmente competente alla Direzione Regionale, con allegata una istruttoria effettuata dall'Ufficio.
- 4) Richiesta di parere obbligatori alla Commissione consultiva per la riscossione<sup>67</sup> ed altri previsti dalla normativa in materia.
- 5) Approvazione della transazione con atto del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

---

<sup>67</sup> Art. 6 del D. Lgs n. 112/1999.

Nell'ipotesi che gli importi non siano superiori ad euro 25.822,84 la dilazione potrà essere concessa in sede di stipula dell'atto di transazione anche se non viene prestata idonea garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria.

L'eventuale opposizione ad un diniego della transazione potrà essere effettuata in via gerarchica con ricorso gerarchico al fine di tutelare il proprio interesse legittimo ma anche tramite il Tribunale Amministrativo Regionale.

## **COMPENSAZIONE DEI CREDITI TRIBUTARI**

### **COMPENSAZIONE DEI TRIBUTI IN CORSO DI PROCEDURA**

L'art. 17 del D.lgs. 241/1997<sup>68</sup> ha apportato semplificazioni agli adempimenti in materia di dichiarazioni dei redditi e di imposta sul valore aggiunto. Dal 1998 è stato introdotto il versamento unificato di imposte sui redditi, ritenute, IVA, IRAP, contributi previdenziali ed assistenziali, premi INAIL. L'art. 7 del D.Lgs 241/1997 ha previsto l'unificazione degli adempimenti con la possibilità di compensare debiti e crediti relativi ad imposte e contributi sia in occasione dei versamenti periodici sia in occasione dei versamenti a saldo ed in acconto.

Perché possa essere effettuata la compensazione devono esistere i seguenti presupposti:

- a) titolarità di partita IVA;
- b) che i crediti ed i debiti risultino dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche;
- c) che la compensazione sia effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva.

---

<sup>68</sup> Art. 17 del D.Lgs 241/1997 . “ I contribuenti [titolari di partita IVA] eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva.

2. Il versamento unitario e la compensazione riguardano i crediti e i debiti relativi:

- a) alle imposte sui redditi e alle ritenute alla fonte riscosse mediante versamento diretto ai sensi dell'art. 3, [primo comma, ] del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; per le ritenute di cui al secondo comma del citato art. 3 resta ferma la facoltà di eseguire il versamento presso la competente sezione di tesoreria provinciale dello Stato; in tal caso non è ammessa la compensazione;
- b) all'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi degli articoli 27 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quella dovuta dai soggetti di cui all'articolo 74;
- c) alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto;
- d) all'imposta prevista dall'articolo 3, comma 143, lettera a), della legge 23 dicembre 1996, n. 662;
- [ d bis) all'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche>>.
- e) ai contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previdenziali, comprese le quote associative;
- f) ai contributi previdenziali ed assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;
- g) ai premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dovuti ai sensi del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1965, n. 1124;
- h) agli interessi previsti in caso di pagamento rateale ai sensi dell'articolo 20.

h bis) al saldo per il 1997 dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, istituita con decreto legge 30 settembre 1992, n. 394, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 novembre 1992, n. 461, e del contributo al Servizio sanitario nazionale di cui all'articolo 31 della legge 28 febbraio 1986, n. 41, come da ultimo modificato dall'articolo 4 del decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85.

h ter) alle altre entrate individuate con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, e con i Ministri competenti per settore;

h quater) al credito d'imposta spettante agli esercenti sale cinematografiche.

[2 bis. Non sono ammessi alla compensazione di cui al comma 2 i crediti ed i debiti relativi all'imposta sul valore aggiunto da parte delle società e degli enti che si avvalgono della procedura di compensazione della predetta imposta a norma dell'ultimo comma dell'articolo 73 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.“



L'art. 56 della Legge fallimentare pone dei limiti alla compensazione ed in particolare al fatto che "creditori hanno diritto di compensare coi loro debiti verso il fallito i crediti che essi vantano verso lo stesso, ancorché non scaduti prima della dichiarazione di fallimento. Per i crediti non scaduti la compensazione non ha luogo se il creditore ha acquistato il credito per atto tra vivi dopo la dichiarazione di fallimento o nell'anno anteriore."

Questa norma applicata ai crediti ed ai debiti tributari non desta alcun particolare problema in quanto l'ipotesi della compensazione effettuata con il modello F24 nella fase antecedente il fallimento è da considerarsi del tutto regolare, così come la compensazione da intraprendere durante la procedura, qualora ricorrano i presupposti tributari, appare del tutto percorribile. Particolare attenzione occorre invece prestare alla compensazione tra debiti e crediti sorti ante procedura con crediti e debiti post procedura, situazione che esamineremo successivamente,.

Nel fallimento e nella liquidazione coatta amministrativa i crediti che possono scaturire dalle dichiarazioni trovano origine in tre momenti:

- a) prima dell'inizio della procedura;
- b) durante la procedura;
- c) al termine della procedura;

Il curatore o il commissario potranno trovarsi in una situazione di questo tipo:

- 1) Crediti che scaturiscono dalla dichiarazione dei redditi iniziale o dalla dichiarazione relativa all'anno solare precedente all'inizio della procedura;
- 2) Crediti che scaturiscono dalle dichiarazioni IVA, IRAP o da modello 770 (nell'ipotesi di esercizio provvisorio) presentate durante la procedura;
- 3) Crediti che scaturiscono dalle dichiarazioni finali che potranno essere compensati dall'imprenditore tornato in *bonis*;

E' bene ricordare che non possono essere compensati in F24, per ciascun periodo d'imposta, importi superiori ad euro 516.456,90.

I crediti che il curatore o il liquidatore si trascina dal periodo ante procedura possono essere compensati con eventuali debiti tributari che sono maturati nel corso della procedura, con una particolare attenzione:

- Accertarsi che il credito che deriva dall'anno precedente al fallimento o alla liquidazione coatta amministrativa abbia origine da una tenuta della contabilità; accurata.
- Nell'ipotesi che questo credito che deriva dall'anno precedente non sia per il curatore o il commissario particolarmente attendibile, è bene accantonare il credito ed effettuare la nuova liquidazione senza considerare questo importo. Sarà poi il curatore o il commissario, una volta che il credito sia stato verificato o controllato e sia stato considerato certo, che si attiverà per chiedere a rimborso (non più in compensazione) quegli importi non compensati.
- Accertarsi che l'eventuale compensazione del credito ante procedura con un debito di procedura non possa ledere la così detta *par condicio creditorum*, e quindi possa

trovare soddisfazione precedentemente rispetto agli altri creditori al di fuori del concorso fallimentare.

I crediti di procedura, per la certezza in cui sono sorti, non destano particolare preoccupazione nell'ipotesi di compensazione. E' anche vero che il credito che matura durante la procedura fallimentare o la liquidazione coatta amministrativa è soltanto il credito IVA, mentre gli altri crediti (IRAP o da modello 770 sostituiti) potrebbero maturare soltanto nell'ipotesi in cui venisse disposto "l'esercizio provvisorio"<sup>69</sup> durante la fase fallimentare, in quanto con questo istituto sorgerebbero nuovi adempimenti tributari in capo al curatore.

### CREDITI ANTE PROCEDURA COMPENSATI IN PROCEDURA

Avere crediti tributari sorti nel periodo anteriore alla procedura concorsuale non significa impossibilità di utilizzare tali crediti, poiché, prese le dovute e sopra accennate precauzioni, quel credito, a parere di chi scrive e di parte di autorevole dottrina<sup>70</sup>, è compensabile con debiti tributari sorti in procedura. E quindi poco valgono tesi che indicano nuovamente il curatore soggetto tributario diverso dal soggetto tributario fallito. Il curatore non è altro che il rappresentante giudiziario, nominato dal Tribunale, che tra i suoi compiti ha anche la continuazione nelle obbligazioni tributarie.

Utilizzare il credito sorto prima del fallimento e compensarlo, equivale a chiedere il rimborso del credito, equivale a chiedere il pagamento di un debito scaduto ad un fornitore e quindi non vedrei perché vi potrebbero essere degli ostacoli alla compensazione di una simile fattispecie, purché ovviamente vi sia il rispetto della normativa che regola la materia.

### COMPENSAZIONE DI DEBITI ANTE FALLIMENTO CON CREDITI POST FALLIMENTO.

Compensare un debito sorto nel periodo antecedente il fallimento o la liquidazione coatta amministrativa significherebbe anticipare il riparto a favore dei creditori e quindi alterare la *par condicio creditorum* a vantaggio magari di creditori che nel progetto di riparto godono di un grado inferiore ad altri non liquidati e forse neanche liquidabili.

In definitiva quando l'Erario ha un debito nei confronti della procedura non vi potrà essere alcuna compensazione e se l'Erario vuole far valere il suo credito dovrà insinuarsi al fallimento o alla liquidazione nei tempi e nei modi previsti dalla normativa<sup>71</sup>.

### RECUPERO DEL CREDITO I.V.A. IN SEDE DI RIPARTO FALLIMENTARE ATTRAVERSO LA COMPENSAZIONE

In alternativa (prestando la dovuta attenzione), il recupero del credito I.V.A. esistente alla data del riparto fallimentare può essere effettuato utilizzando detto ammontare in compensazione per il soddisfacimento di quanto dovuto all'Erario in base al riparto (parziale o finale) predisposto dal curatore. Questa ipotesi comporta che

<sup>69</sup> Art. 90 L.F.

<sup>70</sup> Piero Pajardi, Codice del Fallimento, Milano, Giuffè, (commento all'art. 56 L.F.)

<sup>71</sup> Circolare Agenzia delle Entrate n. 279/E del 12 agosto 2002 " ... In ordine alla ulteriore questione relativa alla compensabilità del debito tributario della società fallita con il credito maturato a favore della massa fallimentare in seguito alle operazioni compiute dalla curatela dopo la dichiarazione di fallimento, è necessario ricordare quali siano la natura e lo scopo dell'istituto civilistico del fallimento disciplinato dal regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, e quali siano le conseguenze tributarie ...".

l'Amministrazione sia al tempo stesso creditrice e debitrice verso il soggetto fallito: creditrice per le somme insinuate al passivo fallimentare e debitrice per l'I.V.A. maturata durante la procedura (o anche prima). Il fatto che il credito I.V.A. sia maturato durante il fallimento o prima del fallimento rileva esclusivamente per determinare il grado di certezza del credito stesso.

In sintesi, per recuperare il credito I.V.A. del fallimento il curatore può proporre, in sede di riparto, di offrire in compensazione il credito per il soddisfacimento delle somme dovute all'Amministrazione finanziaria in esecuzione del riparto fallimentare.

## COSA E' POSSIBILE COMPENSARE<sup>72</sup>

Il decreto 31 marzo 2000 del direttore generale del dipartimento delle entrate ha esteso l'ambito di applicazione del sistema dei versamenti unitari con compensazione ed ha approvato una nuova versione del modello F24. Dal 1° maggio 2000 con il modello F24 dovranno essere pagate tutte le somme, ivi comprese le sanzioni, dovute in riferimento ad imposta sui redditi, IVA, relative imposte sostitutive, ritenute alla fonte, IRAP ed imposta sugli intrattenimenti, a titolo di:

- a) Ravvedimento (art. 13 D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 472);
- b) Conciliazione giudiziale (art. 48 D. Lgs 31 dicembre 1992, n. 546);
- c) Accertamento con adesione (art. 8 D. Lgs 19 giugno 1997, n. 218);
- d) definizione agevolata per omessa impugnazione dell'avviso di accertamento o di liquidazione (Art. 15 D. Lgs 19 giugno 1997, n. 218), e dell'atto di contestazione o del provvedimento di irrogazione delle sanzioni (artt. 16 e 17 D.Lgs n. 472/1997);
- e) definizione agevolata della liquidazione e del controllo formale della dichiarazione (artt. 2, comma 2°, e 3, comma 2°, D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 462); in tal caso, l'estensione del sistema dei versamenti unitari riguarda anche i contributi e i premi.

La procedura potrà compensare gli eventuali crediti d'imposta derivanti da dichiarazione con debiti d'imposta indicati dalla normativa. L'introduzione di tale norma costituisce una vera opportunità per gli organi della procedura i quali potranno ad esempio aderire ad uno degli istituti agevolativi (sopra indicati dalla lettera a) alla lettera e) per la compensazione delle somme dovute all'erario ed utilizzare il credito IVA, risultante dalla dichiarazione annuale. Alcuni autori<sup>73</sup> sostengono che per effettuare la predetta compensazione non sia necessaria una espressa autorizzazione del giudice delegato poiché tale operazione non è contemplata tra gli atti previsti dall' art. 35 della L.F.

---

<sup>72</sup> Circolare Ministero delle Finanze, dipartimento delle entrate, n. 83 del 27 aprile 2000;

<sup>73</sup> E. Terzani, in *Il Fisco*, n. 18/2001, pagg.6599-6603;

## **I.C.I. (Imposta Comunale sugli Immobili)**

### **CALCOLO DELL'IMPOSTA**

Il Decreto Legislativo 30 dicembre 1992 n. 504 ha istituito l'I.C.I. L'imposta è dovuta dai soggetti proprietari di immobili ovvero titolari di diritti reali di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, sugli stessi, anche se non residenti nel territorio dello Stato o se non hanno ivi la sede legale o amministrativa o non vi esercitano l'attività. L'imposta è calcolata proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso; a tal fine il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero. A ciascuno degli anni solari corrisponde una autonoma obbligazione tributaria. Per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa l'imposta è dovuta per ciascun anno di possesso rientrante nel periodo di durata del procedimento ed è prelevata, nel complessivo ammontare, sul prezzo ricavato dalla vendita. Il versamento dell'imposta deve essere effettuato entro il termine di tre mesi dalla data in cui il prezzo è stato incassato; entro lo stesso termine deve essere presentata la dichiarazione.

Relativamente all'individuazione del momento del pagamento possono sorgere alcune perplessità in merito a quale sia l'effettivo giorno di pagamento in modo da poter far decorrere i tre mesi previsti dall'art. 10 comma sesto del citato decreto. Molte sono state le posizioni dottrinarie tendenti a individuare il momento del "pagamento" quale data di partenza per conteggiare il periodo massimo temporale per provvedere al pagamento ed alla presentazione della dichiarazione.

La tesi più convincente, o quanto meno più equilibrata, sembra quella di individuare il momento del pagamento con la data del decreto di trasferimento emesso dal giudice delegato a favore dell'assegnatario. Diversamente da questa posizione dovremmo far coincidere la data del pagamento con l'effettivo esborso di somme che l'aggiudicatario effettuerebbe a favore della procedura. Tale *modus* complicherebbe alquanto l'individuazione della data esatta in quanto nell'aggiudicazione si ha un primo momento in cui l'aggiudicatario ha versato una somma a titolo di anticipazione prezzo ed un secondo momento in cui l'aggiudicatario verserà il saldo, ma nonostante che l'aggiudicatario abbia già versato l'intera somma non ha alcun titolo, sino all'emissione del decreto di trasferimento, che comprovi la proprietà. Effettivamente sembrerebbe più accettabile far coincidere il momento definito dalla normativa "data in cui il prezzo è stato incassato" con la data del "decreto di trasferimento"<sup>74</sup>.

Questa interpretazione può avere per la procedura un maggior costo dovuto al fatto tra la data dell'effettivo incasso e la data del decreto di trasferimento possono passare alcuni giorni e quindi la procedura potrebbe incontrare un maggior onere ICI dovuto a questo maggiore periodo di tempo.

Per quanto riguarda la procedura di concordato preventivo non sembra che vi siano delle regole particolari da applicare e quindi nel silenzio della legge e dei regolamenti comunali consultati appare prudente versare l'I.C.I. secondo i normali modi.

### **MODALITA' OPERATIVE**

---

<sup>74</sup> Art. 586 Codice di procedura civile.

Le norme tacciono sulla dichiarazione iniziale e quindi parrebbe che il curatore non avesse da comunicare alcunché al Comune riguardo all'evento concorsuale. In sostanza il Comune non verrebbe informato dal curatore sul fatto che per un periodo indeterminato l'ICI non verrà versata regolarmente secondo le scadenze previste dalla vigente normativa. Un consiglio opportuno sarebbe quello che il curatore comunicasse questa circostanza all'Ufficio tributi del Comune di competenza in modo che lo stesso Ente nel periodo concorsuale possa evitare l'emissione di avvisi di accertamento tendenti al recupero dell'imposta non versata.

La dichiarazione, o meglio l'unica dichiarazione, che il curatore dovrà inviare è quella finale nella quale compilerà il quadro relativo al denunciante, i dati dell'immobile e specificherà nelle note gli estremi del decreto di trasferimento e le generalità dell'aggiudicatario. Opportuno sarebbe allegare al predetto modello il calcolo che il curatore ha effettuato per il versamento dell'ICI. Il modello può essere consegnato in doppia copia direttamente al Comune oppure inviato a mezzo servizio postale per raccomandata.

Il pagamento è da effettuarsi sui bollettini di conto corrente (debitamente approvati dall'Agenzia delle Entrate) intestati al concessionario, oppure intestati al Comune stesso (ove il Comune abbia optato per la riscossione diretta del tributo) o con altre modalità per casi specifici che la normativa prevede (F24).

E' consigliabile effettuare un bollettino di pagamento per ciascun anno d'imposta.

## **IMPOSTA DI REGISTRO**

### **LA REGISTRAZIONE DEGLI ATTI**

Nella disciplina dell'imposta di registro contenuta nel DPR 26 aprile 1986 n. 131 non appare alcuna norma specifica per disposizioni in materia di procedure concorsuali. Effettivamente molte delle fattispecie previste nella tariffa parte prima allegata al DPR 131/1986 sono applicabili agli atti posti in essere dal curatore o dal commissario liquidatore. L'Ufficio competente a richiedere la registrazione all'Agenzia delle Entrate è il cancelliere e non il curatore<sup>75</sup>.

Attualmente con la predisposizione del sito internet del Ministero delle Finanze – Agenzia delle Entrate – il curatore potrà avere l'informazione telematica relativa all'onere della tassazione dell'atto portato a registrazione a cura del cancelliere e potrà provvedere al pagamento del tributo tramite modello F23. Una volta pagato, il modello di pagamento sarà consegnato al cancelliere il quale avrà cura di inviarlo all'Agenzia delle Entrate che provvederà alla registrazione.

Molto spesso, specialmente all'inizio della procedura, per mancanza di fondi per effettuare il pagamento si può ricorrere, con autorizzazione del giudice delegato<sup>76</sup>, al sistema della prenotazione a debito<sup>77</sup>.

La normativa prevede atti che sono obbligatoriamente soggetti a registrazione ed atti soggetti a registrazione in caso d'uso. In questa sede ci occuperemo degli atti caratteristici delle procedure concorsuali soggetti a registrazione<sup>78</sup>.

---

<sup>75</sup> Art. 10 DPR 26 aprile 1986 n. 131 “1. Sono obbligati a richiedere la registrazione: ...  
c) i cancellieri e i segretari per le sentenze, i decreti e gli altri atti degli organi giurisdizionali alla cui formazione hanno partecipato nell'esercizio delle loro funzioni;”.

<sup>76</sup> Art. 91 L.F.

<sup>77</sup> Art. 59 DPR 26 aprile 1986 n. 131 “Si registrano a debito, cioè senza contemporaneo pagamento delle imposte dovute: ...  
c) gli atti relativi alla procedura fallimentare, [ai sensi degli articoli 91 e 133 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267]; “.

<sup>78</sup> Art. 5 DPR 26 aprile 1986 n. 131. “1. Sono soggetti a registrazione in termine fisso gli atti indicati nella parte prima della tariffa e in caso d'uso quelli indicati nella parte seconda.  
2. Le scritture private non autenticate sono soggette a registrazione in caso d'uso se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quelle di cui al sesto comma dell'art. 21 dello stesso decreto ad eccezione delle operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10 numeri 8), 8 bis) e 27 quinquies) dello stesso decreto”.

## TIPOLOGIE DI ATTI

ATTI	REFERIMENTI NORMATIVI	IMPOSTA
Sentenza dichiarativa di fallimento	Ex art. 8 lett. D tariffa allegata DPR 131/86	Misura fissa
Decreto di esecutività dello stato passivo	Ex. Art. 8 lett. D) tariffa allegata DPR 131/86	Misura fissa
Riparto parziale e riparto finale ▼		
- collocazione dei crediti a seguito di opposizioni	Art. 8 lett. B)	3%
- piani privi di osservazioni		Nessuna imposta
- osservazioni recepite nel provvedimento		Nessuna imposta
Controversie ▼		
- atti Autorità Giudiziaria – Accertamento diritti a contenuto patrimoniale, provvedimento che accoglie le osservazioni	Art. 8 lett. C)	1%
- provvedimento che respinge le richieste dei creditori	Art. 8 lett. D)	Misura fissa
- provvedimento che accoglie le osservazioni modificando il giudicato del decreto di esecutività dello stato passivo	Art. 8 lett. B)	3%
Contratti transattivi tra procedura ed altri soggetti		3%
Scambio di corrispondenza		Registrazione solo in caso d'uso con imposta di registro al 3%.
Transazioni relative a controversie di lavoro		Non soggette all'obbligo di registrazione

La base imponibile del tributo proporzionale non incide sull'intera somma oggetto del riparto, bensì su quella oggetto della contestazione.

Sono escluse dall'applicazione del tributo le somme dovute per:

- crediti per lavoro subordinato;
- crediti dell'erario;
- crediti degli istituti di previdenza;

#### PRINCIPIO DELL'ALTERNATIVITA'

Questo principio sancisce il fatto che qualora la base imponibile sia soggetta ad IVA non potrà essere applicata l'imposta di registro<sup>79</sup> e, nell'ipotesi che si voglia comunque registrare, quell'atto sarà registrato ad imposta fissa.

Rientrano nell'imposta di registro i beni non facenti parte dell'impresa, le cessioni di beni immobili, ad uso abitativo, effettuate da soggetti diversi da imprese costruttrici o dedite alla compravendita immobiliare, cessioni d'azienda o rami d'azienda, cessioni d'auto, moto o natanti per i quali non si è potuto detrarre l'imposta (IVA) al momento dell'acquisto, le locazioni di immobili non effettuate da società di gestione immobiliare.

---

<sup>79</sup> Art. 5 DPR 26 aprile 1986 n. 131 "... Le scritture private non autenticate sono soggette a registrazione in caso d'uso se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quelle di cui al sesto comma dell'art. 21 dello stesso decreto ad eccezione delle operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10 numeri 8), 8 bis) e 27 quinquies) dello stesso decreto. ”.



## **CONTRIBUTO UNIFICATO**

Il testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia, approvato con DPR del 30 maggio 2002 n. 115, è entrato in vigore il 1° marzo 2002 abolendo praticamente del tutto l'imposta di bollo ed istituendo il così detto "contributo unificato".

L'art. 18 del predetto decreto prevede che per: "1.... gli atti e provvedimenti del processo penale non si applica l'imposta di bollo. L'imposta di bollo non si applica altresì agli atti e provvedimenti del processo civile, compresa la procedura concorsuale e di volontaria giurisdizione, e del processo amministrativo, soggetti al contributo unificato. L'imposta di bollo non si applica, inoltre, alle copie autentiche, comprese quelle esecutive, degli atti e dei provvedimenti, purché richieste dalle parti processuali. Atti e provvedimenti del processo sono tutti gli atti processuali, inclusi quelli antecedenti, necessari o funzionali.

2. La disciplina sull'imposta di bollo è invariata per le istanze e domande sotto qualsiasi forma presentate da terzi, nonché per gli atti non giurisdizionali compiuti dagli uffici, compreso il rilascio di certificati, sempre che non siano atti antecedenti, necessari o funzionali ai processi di cui al comma".

Il legislatore, non facendo distinzione tra i termini "procedimento" e "processo", ha inteso, quindi, subordinare tutti gli atti e i provvedimenti dei procedimenti giurisdizionali al contributo unificato, escludendoli allo stesso tempo dall'imposta di bollo. L'elencazione analitica che il decreto fa dei processi e delle procedure è da intendersi tassativa e quindi tutto ciò che non è indicato è da intendersi escluso.

La giurisdizione tributaria, disciplinata dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, non è assoggettata al contributo unificato, ovviamente tutto questo è riferito ai gradi di giudizio che si svolgono dinanzi alle commissioni tributarie, in sostanza per questi processi le disposizioni sull'imposta di bollo rimangono invariate.

L'art. 10 del citato decreto prevede alcuni casi in cui non si applica il contributo unificato:

- a) quanto il processo è già esente, secondo previsione legislativa e senza limiti di competenza o di valore, dall'imposta di bollo o da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura, nonché il processo di rettificazione di stato civile, il processo in materia tavolare, il processo esecutivo per consegna e rilascio;
- b) al processo, anche esecutivo, di opposizione e cautelare, in materia di assegni per il mantenimento della prole, e quello comunque riguardante la stessa.
- c) ai processi di cui al libro IV, titolo II, capi I, II, III, IV e V, del codice di procedura civile.
- d) al processo di valore inferiore a euro 1.100 e il processo esecutivo mobiliare di valore inferiore a euro 2.500.
- e) al processo cautelare attivato in corso di causa e per il processo di regolamento di competenza e di giurisdizione.

Le sotto indicate note sono state riprese dalla circolare esplicativa emanata dal Tribunale di Firenze.<sup>80</sup>

---

<sup>80</sup> Circolare Tribunale di Firenze, Cancelliere Dott. Sandro Pettinato, pubblicata sul sito internet del tribunale di Firenze.

Tra gli atti introduttivi di procedimenti soggetti a “contributo unificato” la normativa prevede le procedure concorsuali. Per ciascuna istanza di fallimento (ricorso del creditore, richiesta del debitore<sup>81</sup>) deve essere versato il contributo di €. 61,97.-

Una volta dichiarato il fallimento la cancelleria opererà la prenotazione a debito<sup>82</sup> di €.672, a termini dell'art. 13<sup>83</sup>. Il rimborso del predetto importo dovrà avvenire, insieme alle altre spese di giustizia, da parte del curatore, non appena abbia realizzato attivo nella procedura fallimentare.

In caso di concordato fallimentare il contributo pari ad euro 62,00 dovrà essere versato al momento del deposito della proposta e dopo, con l'iscrizione a ruolo dell'atto introduttivo del procedimento di omologazione, l'importo dovrà essere commisurato all'entità del fabbisogno perché è il fabbisogno che costituisce l'oggetto del giudizio di omologazione. Per la fase di liquidazione del concordato fino alla chiusura ex art. 136 L.F., dovrà essere assolta l'imposta sul bollo su tutte le istanze depositate.

Per le procedure in corso alla data del 1° marzo 2002, la legge prevede la facoltà del nuovo regime in luogo della obbligatorietà e dunque, per chi intende adeguare la procedura al nuovo regime, il valore di riferimento, al fine della determinazione dell'importo del contributo unificato - da versare in ragione del 50% - è di euro 672,00. E' chiaro che per le procedure in fase di chiusura sarà conveniente optare per il vecchio regime delle marche da bollo e delle speciali marche per diritti di cancelleria.

Le domande tempestive di ammissione al passivo, non dovendo essere iscritte a ruolo e in quanto atti funzionali del procedimento, non esigono pagamento del contributo unificato e sono esenti dall'imposta di bollo.

Per i reclami previsti nell'art. 26 legge fallimentare, trattandosi di procedimenti in camera di consiglio, opererà lo scaglione di contributo indicato alla lett. b) della tabella 1, pari ad euro 62,00.

Con riferimento al concordato preventivo ed alla amministrazione controllata, il contributo da versare in sede di iscrizione a ruolo delle relative domande presso la cancelleria fallimentare dovrà essere pari ad euro 62,00. Dopo il giudizio di omologazione

---

<sup>81</sup> Art. 6 L.F.

<sup>82</sup> Art. 91 L.F.

<sup>83</sup> Art. 13 DPR 30 maggio 2002 n. 115. “Il contributo unificato è dovuto nei seguenti importi:

a) euro 62 per i processi di valore superiore a euro 1.100 e fino a euro 5.165 e per i processi di volontaria giurisdizione, nonché per i processi speciali di cui al libro IV, titolo II, capo VI, del codice di procedura civile; (1)

b) euro 155 per i processi di valore superiore a euro 5.165 e fino a euro 25.823 e per i processi contenziosi di valore indeterminabile di competenza esclusiva del giudice di pace;

c) euro 310 per i processi di valore superiore a euro 25.823 e fino a euro 51.646 e per i processi civili e amministrativi di valore indeterminabile;

d) euro 414 per i processi di valore superiore a euro 51.646 e fino a euro 258.228;

e) euro 672 per i processi di valore superiore a euro 258.228 e fino a euro 516.457;

f) euro 930 per i processi di valore superiore a euro 516.457.

2. Per i processi di esecuzione immobiliare il contributo dovuto è pari a euro 155. Per gli altri processi esecutivi lo stesso importo è ridotto della metà. Per i processi di opposizione agli atti esecutivi il contributo dovuto è pari a euro 103,30.

3. Il contributo è ridotto alla metà per i processi speciali previsti nel libro IV, titolo I, del codice di procedura civile, compreso il giudizio di opposizione a decreto ingiuntivo e di opposizione alla sentenza dichiarativa di fallimento. Ai fini del contributo dovuto, il valore dei processi di sfratto per morosità si determina in base all'importo dei canoni non corrisposti alla data di notifica dell'atto di citazione per la convalida e quello dei processi di finita locazione si determina in base all'ammontare del canone per ogni anno.

4. Per i processi in materia di locazione, comodato, occupazione senza titolo e di impugnazione di delibere condominiali, il contributo dovuto è pari a euro 103,30.

5. Per la procedura fallimentare, che è la procedura dalla sentenza dichiarativa di fallimento alla chiusura, il contributo dovuto è pari a euro 672.

6. Se manca la dichiarazione di cui all'articolo 14, il processo si presume del valore indicato al comma 1, lettera f).”

e fino alla chiusura della procedura ex art. 136 L.F., gli atti saranno soggetti all'imposta sul bollo.

Con riferimento all'atto introduttivo del giudizio di omologazione del concordato preventivo, il contributo da versare deve essere commisurato al fabbisogno, essendo questo l'oggetto del giudizio.

Per le procedura di liquidazione coatta amministrativa, si ritiene che per il silenzio del legislatore nel disciplinare tale procedura, il regime sia rimasto invariato.

Le estrazioni di copia autentica, comprese quelle esecutive, degli atti e dei provvedimenti, sono esenti da bollo, ma sono soggette al diritto di cancelleria di euro 5,16 oltre al diritto per il numero di fotocopie rilasciate.

L'istanza del fallito intesa ad ottenere la riabilitazione civile ai sensi dell'art. 142 legge fallimentare, trattandosi di procedimento in camera di consiglio, comporta il contributo unificato pari ad euro 62,00.

In caso di mancato o insufficiente pagamento, la riscossione del contributo unificato avverrà mediante la formazione del ruolo e trasmissione al concessionario per la riscossione, secondo i principi generali dettati dai decreti legislativi n.237/97, n.46/99 e n.112/99, che regolano la materia della riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato.

Prospetto riepilogativo del contributo da versare per le procedure fallimentari, riabilitazione civile, riabilitazione protesti e privilegi.

TIPOLOGIA DI ATTI	TRIBUTI IN EURO
Istanza di fallimento	62,00
Dalla sentenza di fallimento	672,00
Proposta di concordato preventivo, fallimentare e Amm. controllata	62,00
Giudizio di omologazione di concordato preventivo, amministrazione controllata, concordato fallimentare	iscrizione a ruolo
Fase post-omologazione di concordato preventivo, amministrazione controllata, concordato fallimentare	bollo su atti
Riabilitazione civile	62,00
Riabilitazione da protesti	62,00
Privilegi ordinari e ex legge Sabatini	bollo su atti
Per optare dal vecchio al nuovo regime sul contributo per le procedure pendenti fino al 28.2.02 è dovuto il 50% di euro 672	336,00
Certificati su procedure concorsuali	23,76

## IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI

### BREVI CENNI ALLE PROBLEMATICHE SUCCESSORIE

Il comma 1° dell'art. 11 L.F.<sup>84</sup> ammette il fallimento dell'imprenditore defunto a patto che l'insolvenza si sia manifestata almeno entro l'anno dalla morte. La dottrina non precisa se ai fini del fallimento l'insolvenza debba essersi manifestata *ante o post mortem*. La tesi in dottrina più favorevole è che lo stato d'insolvenza si sia manifestato *post mortem* in quanto la tutela dei creditori può trovare giustificazione non soltanto quando l'insolvenza dipenda dal fatto della morte o da eventi che incidono sul valore dei beni lasciati dal defunto o propri dell'erede, ma anche qualora sia imputabile esclusivamente all'erede.

Il fallimento *post mortem*, qualora l'erede abbia accettato l'eredità puramente e semplicemente (il problema non si pone nel caso di eredità giacente, di accettazione con beneficio d'inventario art. 490 c.c.), dà luogo alla costituzione di due masse distinte. La massa formata dai beni appartenenti all'erede resta soggetta all'azione esecutiva individuale sia dei creditori ereditari sia dei creditori personali dell'erede medesimo.

La dottrina si è spesso domandata se sia fallibile il *de cuius* quando l'erede è a sua volta imprenditore commerciale o lo diventa perché prosegue l'attività economica del *de cuius*, la risposta è per la non fallibilità del *de cuius* e tutti sono concordi nell'ammettere il fallimento dell'erede insolvente.

### FALLIMENTO DEL DE CUIUS

La base imponibile sarà costituita, in caso di fallimento del defunto, dalle sole attività che pervengono agli eredi e ai legatari a seguito della chiusura del fallimento<sup>85</sup>. In questo modo si è evitato che l'imposta, eventualmente, colpisse tutta la massa attiva. L'obbligazione tributaria resta sospesa per tutta la durata del fallimento, ed anche la dichiarazione di successione che nella normalità dei casi deve essere presentata entro sei mesi dalla data di apertura della successione nel caso di fallimento del defunto in corso alla data dell'apertura della successione o dichiarato entro sei mesi dalla data stessa, deve essere presentata entro sei mesi dalla data di chiusura del fallimento<sup>86</sup>.

---

<sup>84</sup> Art. 11 L.F. - Fallimento dell'imprenditore defunto

1. L'imprenditore defunto può essere dichiarato fallito quando ricorrono le condizioni stabilite nell'articolo precedente.  
2. L'erede può chiedere il fallimento del defunto, purché l'eredità non sia già confusa con il suo patrimonio.  
3. Con la dichiarazione di fallimento cessano di diritto gli effetti della separazione dei beni ottenuta dai creditori del defunto a norma del codice civile.

<sup>85</sup> Art. 8 Decreto legislativo del 31 ottobre 1990, n. 346.

<sup>86</sup> Art. 31 Decreto legislativo del 31 ottobre 1990, n. 346

OBBLIGHI TRIBUTARI (imposte di successione, catastali ed ipotecarie)

DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE



DA ADEMPIERE

NEI SEI MESI DALLA CHIUSURA DEL FALLIMENTO

Questa proroga dei termini si verifica sia nel caso di fallimento del defunto in corso alla data di apertura della successione, sia nel caso di fallimento dichiarato entro sei mesi dalla data di apertura della successione.

Nell'ipotesi che anteriormente all'apertura del fallimento l'erede abbia già pagato l'imposta di successione, avrà diritto al rimborso dell'imposta pagata in più a seguito della chiusura del fallimento del defunto dichiarato dopo la presentazione della dichiarazione della successione; il rimborso dell'imposta dovrà essere effettuato unitamente agli interessi, alle soprattasse e pene pecuniarie eventualmente pagati<sup>87</sup>.

La Cassazione<sup>88</sup> ha sancito che la dichiarazione di fallimento dell'imprenditore defunto pronunciata a seguito della mancata omologazione del concordato preventivo, cui l'imprenditore sia stato ammesso entro l'anno dal decesso<sup>89</sup>, può intervenire anche dopo che sia decorso il termine annuale stabilito dall'art. 11 legge fall., atteso che detta norma è derogata, appunto, dall'art. 181 della stessa legge, dal quale si desume che la mancanza delle condizioni previste per l'omologazione del concordato dà luogo alla dichiarazione di fallimento.

Il fallimento "post mortem"<sup>90</sup> dell'imprenditore comporta l'acquisizione del patrimonio da questi relitto all'attivo fallimentare, nonché la separazione del patrimonio stesso da quello degli eredi (se tale effetto non è stato ottenuto mediante l'accettazione con beneficio d'inventario), al fine di permettere ai creditori dell'imprenditore defunto, ammessi al fallimento, di soddisfarsi in via preferenziale rispetto ai legatari e ai creditori degli eredi.

<sup>87</sup> Art. 42 Decreto legislativo del 31 ottobre 1990, n. 346.

<sup>88</sup> Cass. civile, sez. I, 21-11-2002, n. 16415 - Pres. Saggio A - Rel. Nappi A - P.M. Gambardella V (diff.) - Banco Sicilia SpA c. Fall. di Casagrande Antonio

<sup>89</sup> Corte cost. 12-03-1999, n. 66 - Pres. Granata - Est. Marini - Gentile Orazio c. Fall. Mauro Tomassini Motors s.a.s. e Merlini Miria c. Masi Giuseppe. *"E' infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 147 legge fallimentare, in relazione agli artt. 10 e 11 legge fallimentare, sollevata in riferimento all'art. 3 Cost., dovendo tale disposizione interpretarsi nel senso che a seguito della dichiarazione di fallimento della società e di quella dei soci illimitatamente responsabili defunti o per i quali sia cessato il vincolo sociale, può disporsi l'apertura di detta procedura concorsuale soltanto entro il termine di un anno decorrente da tali eventi"*.

<sup>90</sup> Cass. civile, sez. I, 28-12-1998, n. 12846 - Pres. Sensale A - Rel. Papa E - P.M. Nardi D (Conf.) - Baselli c. Calzificio Biesse di Sareni Franca fall.

## FALLIMENTO DELL'EREDE

Questa fattispecie si verifica quando l'imprenditore risulti beneficiario in qualità di erede di una successione.

Ipotesi:

- 1) SUCCESSIONE CHE SI APRE PRIMA CHE L'IMPRENDITORE SIA FALLITO;
- 2) EREDE CHE ABBA ACCETTATO L'EREDITA'

L'imposta di successione per il credito maturato deve sottostare al concorso e costituisce un credito privilegiato ex artt. 2758 e 2772 codice civile.

- 1) SUCCESSIONE CHE SI APRE DOPO CHE SIA DICHIARATO IL FALLIMENTO DELL'IMPRENDITORE EREDE
- 2) L'IMPRENDITORE EREDE NON PUO' PREDISPORRE NEPPURE DEL PATRIMONIO A LUI PERVENUTO
- 3) SARA' IL CURATORE SE AUTORIZZATO AD ACCETTARE L'EREDITA'
- 4) L'IMPOSTA DI SUCCESSIONE COSTITUISCE UN DEBITO DI PREDUZIONE EX ART. 111 L.F.

## MORTE DEL FALLITO<sup>91</sup>

L'art. 12 della legge fallimentare prevede che *“se l'imprenditore muore dopo la dichiarazione di fallimento, la procedura prosegue nei confronti degli eredi, anche se hanno accettato con beneficio d'inventario”* addirittura nel caso ci siano *“più eredi, la procedura prosegue in confronto di quello che è designato come rappresentante. In mancanza di accordo nella designazione del rappresentante entro quindici giorni dalla morte del fallito, la designazione è fatta dal giudice delegato”*. In questa fattispecie tutto l'attivo del fallito sarà messo a disposizione della massa creditoria; soltanto nell'ipotesi che alla chiusura del fallimento residui dell'attivo gli eredi dovranno adempiere all'obbligazione tributaria ed alla presentazione della dichiarazione di successione nel termine di sei mesi.

Il tribunale di Monza<sup>92</sup> ha precisato che a seguito del decesso del fallito la legittimazione a proporre un concordato fallimentare spetta al rappresentante degli eredi nei cui confronti la procedura concorsuale prosegue. Sempre il tribunale di Monza<sup>93</sup> ha

---

<sup>91</sup> Art. 12 - Morte del fallito L.F.

*“1. Se l'imprenditore muore dopo la dichiarazione di fallimento, la procedura prosegue nei confronti degli eredi, anche se hanno accettato con beneficio d'inventario.*

*2. Se ci sono più eredi, la procedura prosegue in confronto di quello che è designato come rappresentante. In mancanza di accordo nella designazione del rappresentante entro quindici giorni dalla morte del fallito, la designazione è fatta dal giudice delegato.*

*3. Nel caso previsto dall'articolo 528 del codice civile, la procedura prosegue in confronto del curatore dell'eredità giacente e nel caso previsto dall'articolo 641 del codice civile nei confronti dell'amministratore nominato a norma dell'articolo 642 dello stesso codice.”*

<sup>92</sup> Trib. di Monza 05-04-1979 - Pres. Lo Turco - Est. Bibolini - Gigli , in Il Fallimento n. 4-5, anno 1980, pag. 731

<sup>93</sup> Trib. di Monza 05-04-1979 - Pres. Lo Turco - Est. Bibolini - Gigli , in Il Fallimento n. 4-5, anno 1980, pag. 731

evidenziato che l'erede del fallito, che debba intendersi accettante dell'eredità con beneficio d'inventario o che non sia unico, non è soggetto al principio generale di responsabilità che coinvolge da un lato tutto il suo patrimonio e che lo obblighi nei confronti di tutti i creditori del *de cuius* per l'intera loro esposizione creditoria, per cui non si trova soggetto agli stessi vincoli del fallito ed è pertanto possibile ipotizzare una sua posizione di garante o di assuntore del concordato fallimentare proposto in favore del fallito medesimo.

## IMPOSTA SUGLI AUTOVEICOLI

L'art. 88 della L.F.<sup>94</sup> obbliga il curatore a notificare l'estratto della sentenza dichiarativa di fallimento al Pubblico Registro Automobilistico (P.R.A.) affinché la stessa sia annotata nei previsti registri di proprietà. Tale annotazione permette alla procedura di formalizzare ed informare i terzi che sul quel determinato bene pende una procedura concorsuale e rappresenta quindi la pubblicizzazione dell'indisponibilità del bene stesso. Nello stesso momento la trascrizione costituirà anche lo spartiacque per stabilire il momento dal quale non sia più dovuta la tassa annuale sulla proprietà. E' evidente che anche quest'ultimo aspetto costituisce per il curatore un importante adempimento:

- 1) per evitare che il fallito, all'insaputa degli organi della procedura, possa disporre la vendita dell'autoveicolo;
- 2) per evitare che l'erario richieda al curatore la tassa sulla proprietà dell'autoveicolo per il periodo di vigenza della procedura. Incorrendo in questo inadempimento il curatore sarebbe l'unico responsabile patrimoniale e quindi sarebbe chiamato a rispondere personalmente del pagamento.

La trascrizione è soggetta al pagamento dell'imposta provinciale di trascrizione<sup>95</sup> che dovrà essere assolta al momento della richiesta con pagamento da effettuarsi direttamente agli uffici del P.R.A. Nell'ipotesi che la procedura non abbia risorse finanziarie per assolvere a questo adempimento è possibile il ricorso ex art. 91 L.F. alla prenotazione a debito.

## COME FARE A TRASCRIVERE LA SENTENZA DI FALLIMENTO

- 1) la registrazione deve essere effettuata al PRA della provincia dove ha la residenza il fallito od ha sede legale la società.
- 2) Compilare il modello per la trascrizione (NP 38 libero), con le seguenti particolarità:
  - a) formalità: "richiesta di trascrizione sentenza dichiarativa di fallimento".
  - b) sezione B: generalità del soggetto fallito
  - c) sezione M: nello spazio "cognome e denominazione sociale" riportare : "massa creditori fallimento xy".  
nell'ipotesi di prenotazione a debito:
  - d) sezione P – note, indicare: "prenotazione a debito annotazione sentenza di fallimento".
- 3) Allegare estratto sentenza di fallimento.  
Nell'ipotesi di pagamento immediato occorre versare la I.P.T. secondo le speciali tariffe.
- 4) Nell'ipotesi di prenotazione a debito il curatore dovrà, nel momento in cui avrà la disponibilità finanziaria, effettuare i pagamenti dovuti al PRA. Questo adempimento è estremamente importante al fine di evitare, a fallimento chiuso, un'eventuale pretesa dal soggetto che ha provveduto alla registrazione a debito.

---

<sup>94</sup> Art. 88 - Presa in consegna dei beni del fallito da parte del curatore – legge fallimentare.

*" ... Se il fallito possiede immobili o altri beni soggetti a pubblica registrazione, il curatore notifica un estratto della sentenza dichiarativa di fallimento ai competenti uffici, perché sia annotato nei pubblici registri... "*

<sup>95</sup> Le modalità di trascrizione, le esenzioni, gli importi da pagare oscillano in maniera diversa da regione a regione. La finanziaria 2004 (art. 2 comma 22 – legge 350/2003) ha previsto una ampia autonomia regionale in materia, non è assolutamente possibile dare delle indicazioni univoco per tutto il territorio nazionale. A titolo di esempio la provincia di Firenze per un'autovettura pari a cvv 53 ha determinato I.P.T. (Imposta provinciale di trascrizione) in euro 180,97. Questo importo è ridotto a euro 51,91 nell'ipotesi in cui il curatore depositi l'estratto autentico della sentenza dichiarativa di fallimento.



- 5) Anche se la trascrizione è avvenuta con prenotazione a debito non esiste motivo di ostacolo ad un successivo trasferimento di proprietà nell'ipotesi in cui non sia stata ancora assolta l'I.P.T.

Una volta effettuata la trascrizione non sarà più dovuta la tassa sulla proprietà dell'autoveicolo.

Le tasse non pagate precedenti la sentenza dichiarativa di fallimento costituiranno debito concorsuale.

Relativamente al credito dell'erario per la "tassa sulla proprietà", la legge niente dispone in merito all'eventuale privilegio che possa esistere su di essa. Potremmo affermare che la tassa è assistita dal privilegio ai cui all'art. 2758 individuando nell'automezzo il bene mobile oggetto del privilegio speciale<sup>96</sup>.

---

<sup>96</sup> La sentenza Corte d'Appello di Milano del 19 gennaio 1996 sostiene la natura chirografaria del credito in esame.

## **CANONI SULLA PUBBLICITA'**

*“Si ha pubblicità ogni qualvolta si ha diffusione di messaggi pubblicitari effettuata attraverso forme di comunicazione visive o acustiche, diverse da quelle assoggettate al diritto sulle pubbliche affissioni, in luoghi pubblici o aperti al pubblico o che sia da tali luoghi percepibile è soggetta all'imposta sulla pubblicità prevista dal D. Lgs 15 novembre 1993 n. 507. Ai fini dell'imposizione si considerano rilevanti i messaggi diffusi nell'esercizio di una attività economica allo scopo di promuovere la domanda di beni o servizi, ovvero finalizzati a migliorare l'immagine del soggetto pubblicizzato”<sup>97</sup>.*

La competenza in materia di “pubblicità” è demandata alla potestà regolamentare degli Enti Locali<sup>98</sup>. Ciascun comune con propri regolamenti stabilisce: tariffe del canone, modalità di installazione di sistemi pubblicitari, caratteristiche tecniche, ecc. Ogni comune ha un proprio regolamento ed è quindi a quel regolamento che il curatore dovrà riferirsi per comunicare l'inizio della procedura concorsuale e per verificare il calcolo del canone dovuto sino alla data del fallimento.

## **TASSA SMALTIMENTO RIFIUTI SOLIDI URBANI**

### **PRESUPPOSTO DELLA TASSA**

Occupazione o detenzione di locali ed aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti.

---

<sup>97</sup> Art. 5 D.Lgs 15 novembre 1993 n. 507.

<sup>98</sup> Art. 62, comma 2°, D. Lgs 15 dicembre 1997 n. 446. *“1. I comuni possono, con regolamento adottato a norma dell'articolo 52, escludere l'applicazione, nel proprio territorio, dell'imposta comunale sulla pubblicità di cui al capo I del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, sottoponendo le iniziative pubblicitarie che incidono sull'arredo urbano o sull'ambiente ad un regime autorizzatorio e assoggettandole al pagamento di un canone in base a tariffa.*

*2. Il regolamento è informato ai seguenti criteri:*

*a) individuazione della tipologia dei mezzi di effettuazione della pubblicità esterna che incidono sull'arredo urbano o sull'ambiente ai sensi del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, e del relativo regolamento di attuazione approvato con decreto del Presidente della Repubblica 16 dicembre 1992, n. 495;*

*b) previsione delle procedure per il rilascio e per il rinnovo dell'autorizzazione;*

*c) indicazione delle modalità di impiego dei mezzi pubblicitari e delle modalità e termini di pagamento del canone;*

*d) determinazione della tariffa con criteri di ragionevolezza e gradualità tenendo conto della popolazione residente, della rilevanza dei flussi turistici presenti nel comune e delle caratteristiche urbanistiche delle diverse zone del territorio comunale e dell'impatto ambientale in modo che detta tariffa, comprensiva dell'eventuale uso di aree comunali, non ecceda di oltre il 25 per cento le tariffe stabilite ai sensi del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, per l'imposta comunale sulla pubblicità in relazione all'esposizione di cui alla lettera a) e deliberate dall'amministrazione comunale nell'anno solare antecedente l'adozione della delibera di sostituzione dell'imposta comunale sulla pubblicità con il canone; (1)*

*e) equiparazione, ai soli fini del pagamento del canone, dei mezzi pubblicitari installati senza la preventiva autorizzazione a quelli autorizzati e previsione per l'installazione dei mezzi pubblicitari non autorizzati di sanzioni amministrative pecuniarie di importo non inferiore all'importo della relativa tariffa, né superiore al doppio della stessa tariffa;*

*f) determinazione della tariffa per i mezzi pubblicitari installati su beni privati in misura inferiore di almeno un terzo rispetto agli analoghi mezzi pubblicitari installati su beni pubblici.*

*3. Il regolamento può anche prevedere, con carattere di generalità, divieti, limitazioni e agevolazioni.*

*4. Il comune procede alla rimozione dei mezzi pubblicitari privi della prescritta autorizzazione, o installati in difformità della stessa, o per i quali non sia stato effettuato il pagamento del relativo canone, nonché alla immediata copertura della pubblicità con essi effettuata, mediante contestuale processo verbale di contestazione redatto da competente pubblico ufficiale. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative pecuniarie di cui all'articolo 23 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, ovvero se non comminabili, di quelle stabilite dall'articolo 24, comma 2, del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507. Per l'applicazione delle sanzioni di cui al presente comma si osservano le disposizioni contenute nel capo I del titolo VI del citato decreto legislativo n. 285 del 1992”.*

## OBBLIGHI DEL CONTRIBUENTE

Coloro che iniziano o cessano di occupare o detenere i locali ed aree scoperte hanno l'obbligo di presentare, rispettivamente, "denuncia di nuova utenza" o "denuncia di cessazione". Il Comune stabilisce, tramite la sua potestà regolamentare<sup>99</sup>, la decorrenza della tassa, la tariffa, le sanzioni, le modalità di pagamento e le eventuali agevolazioni per particolari fattispecie.

Sarà cura del curatore informare l'ente locale, mediante la compilazione di una apposita denuncia, dell'avvenuto fallimento.

COSAP (canone di concessione per l'occupazione suolo pubblico – comunale, provinciale o demaniale) – TOSAP (tassa occupazione spazi e aree pubbliche) – UTENZE PUBBLICHE

Anche per tutti i canoni segnati nel titolo, il curatore dovrà avere un'attenzione particolare ad effettuare le comunicazioni necessarie per informare l'ente dell'avvenuto fallimento. E' evidente che in una simile situazione il curatore ha la facoltà di continuare nel rapporto o sciogliere il contratto a suo tempo stipulato con l'Ente<sup>100</sup>.

---

<sup>99</sup> D. Lgs 15 novembre 1993 n. 507.

<sup>100</sup> Art. 72 L.F.

## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

### L'INTERPRETAZIONE

L'art. 25 della legge fallimentare prevede che il giudice delegato *“autorizza per iscritto il curatore a stare in giudizio come attore o come convenuto; nomina avvocati e procuratori ... l'autorizzazione deve essere sempre data per atti determinati, e per i giudizi deve essere data per ogni singolo grado di essi”*. L'art. 31 della legge fallimentare prevede che il curatore *“non può stare in giudizio senza l'autorizzazione scritta del giudice delegato, salvo in materia di contestazioni e di tardive denunce dei crediti e di diritti reali immobiliari ... non può assumere la veste di avvocato o di procuratore nei giudizi che riguardano il fallimento”*.

Il curatore non è quindi munito di una capacità processuale autonoma e quindi deve munirsi di un'apposita autorizzazione per ogni singola azione e per ogni grado di giudizio, pena la nullità di tutti gli atti processuali posti in essere. In pratica il curatore, quale anche soggetto abilitato alla difesa tributaria, non può assumere la difesa del fallimento in commissioni tributarie sia per quanto dispone l'art. 31 della legge fallimentare sia per quanto dispone la circolare ministeriale del 18 dicembre 1996 n. 291/E<sup>101</sup>. Sull'argomento la dottrina ha comunque opinioni diverse ed in alcuni casi, con argomentazioni diverse, si sostiene che il curatore possa prestare la propria difesa tecnica al fallimento e che comunque tale comportamento costituisca una mera irregolarità sanabile con efficacia retroattiva nei termini assegnati dal giudice tributario caso per caso.

L'Amministrazione finanziaria deve notificare anche al fallito i propri atti, dato che lo stesso non perde la propria capacità processuale nella misura in cui la stessa non è in conflitto con il fallimento. A tal proposito la Cassazione<sup>102</sup>, anche se in materia IVA, ha sancito che ove l'accertamento riguardi *“crediti cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo di cui tale dichiarazione è intervenuta, l'atto deve essere notificato non solo al curatore ma anche al contribuente, il quale non è privato, a seguito della dichiarazione di fallimento della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario e resta esposto ai riflessi, anche di carattere sanzionatorio, che conseguono alla definitività dell'atto impositivo”*. Su questa problematica si è aperto un approfondito dibattito sulla responsabilità derivante al curatore per non avere impugnato un atto causando una pretesa tributaria da parte del fisco a danno ovviamente di tutta la massa creditoria.

---

<sup>101</sup> *“... E' stato inoltre chiesto di conoscere se il curatore fallimentare, quale professionista appartenente ad una delle categorie professionali abilitate all'assistenza tecnica per effetto dell'articolo 12 del D.Lgs. n. 546 del 1992, e, al tempo stesso, quale rappresentante legale del fallito, possa assistere quest'ultimo in giudizio, alla luce della disposizione recata dal comma 6 dello stesso articolo 12 che permette ai soggetti, in possesso dei requisiti richiesti per esercitare il patrocinio alle liti, di stare in giudizio personalmente.*

*A tale proposito si ritiene che il curatore fallimentare non possa assumere anche la veste di difensore tecnico del fallito nelle controversie dinanzi alle Commissioni tributarie, in virtù del disposto dell'articolo 31, terzo comma, del R.D. 16 marzo 1947, n. 267, in base al quale il curatore fallimentare non può rivestire il ruolo di avvocato o di procuratore nei giudizi che riguardano il fallimento e dell'articolo 25, primo comma, n. 6) del citato regio decreto che prevede, tra i poteri del giudice delegato, la nomina degli avvocati e dei procuratori. Malgrado le menzionate disposizioni operino un espresso richiamo solo a una precisa categoria professionale, si ritiene che lo stesso criterio valga anche nei confronti del curatore fallimentare appartenente alle altre categorie professionali abilitate all'assistenza tecnica, escludendosi pertanto, in tali ipotesi, la possibilità che il rappresentante legale del fallito possa anche difenderlo nel giudizio tributario...”*

<sup>102</sup> Cassazione – sezione 1<sup>a</sup> - del 28 aprile 1997 n. 3667.

## PROCESSI TRIBUTARI ANTE APRILE 1996

Diversa è la situazione per i processi tributari pendenti prima dell'entrata in vigore della nuova normativa (1 aprile 1996)<sup>103</sup>; infatti per la vecchia normativa non vi era l'obbligatorietà dell'assistenza processuale resa da un professionista abilitato e quindi il curatore poteva assistere anche il fallimento.

## DOVERI DEL CURATORE SU ATTI NOTIFICATI

Pur nonostante che la norma obblighi l'Amministrazione finanziaria a notificare gli atti al contribuente fallito ed al curatore, lo stesso curatore ha il dovere di notificare al fallito ogni atto ricevuto. Il fallito ha il diritto all'informazione in modo che possa esercitare il proprio diritto alla difesa nell'ipotesi in cui il curatore decida di non impugnare l'atto. Il diritto del fallito sorge dal fatto che lo stesso, una volta tornato *in bonis*, potrebbe, nell'ipotesi di mancata impugnazione dell'atto da parte del curatore, vedersi avanzare la richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria del proprio diritto di credito.

## TERMINI PER IMPUGNARE GLI ATTI

I normali termini di impugnazione degli atti, in pendenza di procedura concorsuale, non sono diversi rispetto ai termini ordinari<sup>104</sup>. E' ovvio che il curatore in questa circostanza abbia delle difficoltà maggiori a reperire la documentazione necessaria, però questo non è un motivo, almeno giuridico, di ampliamento del termine.

## ISTANZA DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE<sup>105</sup>

Il curatore, senza necessità di chiedere particolari autorizzazioni al giudice delegato, può intraprendere un'indagine presso gli uffici finanziari per comprendere quale situazione patrimoniale possa essere prospettata nell'ipotesi che si addivenga ad un accertamento con adesione relativamente ad un determinato atto accertativo. Sarà permesso al curatore, compiendo questa indagine, ottenere un ventaglio di notizie più

---

<sup>103</sup> Circolare Ministero Finanze n. 291/E del 18 dicembre 1996 "...Si ricorda infatti che, secondo la disciplina transitoria recata dall'articolo 79, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992, per le predette controversie la nomina da parte del ricorrente di un difensore abilitato non è obbligatoria, bensì può essere discrezionalmente disposta dal presidente della sezione o dal collegio sulla base di valutazioni di opportunità.

Poiché, ai sensi dell'articolo 43 del R.D. n. 267 del 1947, è stata riconosciuta la *legitimatio ad processum* del curatore fallimentare nelle controversie relative a rapporti giuridici del fallito, previa, tuttavia, l'autorizzazione a stare in giudizio rilasciata dal giudice delegato, ai sensi dell'articolo 31, secondo comma, del predetto regio decreto, si ritiene che, nelle controversie tributarie già pendenti alla data dell'1 aprile dinanzi ai previgenti organi tributaria, il fallito possa stare in giudizio tramite il curatore fallimentare, in veste però solo di suo rappresentante legale. Pertanto, relativamente a tali liti, qualora non sia stata disposta l'assistenza tecnica con provvedimento del giudice tributario, il curatore fallimentare potrà per conto del fallito, svolgere tutte le attività processuali connesse al giudizio (es. produzione di documenti, presentazione di istanza di trattazione in pubblica udienza, discussione orale della controversia)...

<sup>104</sup> Articolo 21 - Decreto legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546.- "1. Il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. La notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo.

2. Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'art. 19, comma 1, lettera g), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione."

<sup>105</sup> D. Lgs 19 giugno 1997 n. 218.

ampie da poter presentare al giudice delegato, tramite istanza, in modo che questo possa decidere sull'azione più consona da intraprendere.

## **CONDONI FISCALI**

Le precedenti edizioni di condoni fiscali (legge 516/1982 e legge 413/91) differiscono in maniera sostanziali dall'attuale normativa introdotta dalla finanziaria 2003 (Legge 27 dicembre 2002 n. 289) e riproposti anche per la sanatorie 2002 in finanziaria 2004, per il fatto che non c'è riconoscimento della prededuzione (ex art. 111 L.F.) alle somme dovute dalle procedure concorsuali.

La circolare Agenzia delle Entrate n. 3/E del 15 gennaio 2003 chiarisce alcuni aspetti ed in particolare “...I curatori possono, quindi, avvalersi delle disposizioni agevolative in argomento, previa autorizzazione del giudice delegato, sentito il comitato dei creditori e, quando possibile, anche il soggetto fallito ai sensi dell'articolo 35 della legge fallimentare.

Tali soggetti, di conseguenza, sono legittimati a presentare la dichiarazione integrativa sia per i periodi d'imposta antecedenti l'apertura della procedura concorsuale, sia per quello relativo alla procedura medesima, ai sensi dell'articolo 125 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Resta ferma l'autonoma soggettività passiva del fallito per i redditi personali, attratti o meno al fallimento (cfr. risoluzione 5 giugno 2002, n. 171), per i quali il fallito è legittimato a presentare autonomamente dichiarazione integrativa.

Analogamente sono legittimati a presentare la dichiarazione integrativa anche i commissari liquidatori in caso di liquidazione coatta amministrativa e i commissari dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza, previa acquisizione del parere del comitato di sorveglianza e con l'autorizzazione dell'autorità amministrativa che vigila sulla liquidazione.

Ai fini del perfezionamento dell'integrazione, i soggetti prima richiamati devono provvedere al pagamento delle somme dovute entro i termini e con le modalità stabilite dalle disposizioni in commento. Al riguardo si ritiene che tali somme, ai fini dell'ordine preferenziale di distribuzione delle somme ricavate dalla liquidazione dell'attivo, equiparabili a quelle contemplate dall'articolo 111, 1° comma, n. 1 della legge fallimentare, debbano essere portate in prededuzione”.

La circolare evidenzia i seguenti punti:

- a) Il curatore previa autorizzazione del giudice delegato e sentito il parere del comitato dei creditori può presentare dichiarazione integrativa (ex art. 8) per i periodi d'imposta antecedenti l'apertura della procedura concorsuale (dal 1997 al 2002). Può essere compreso anche il periodo relativo alla procedura purché rientri nel periodo temporale sopra specificato.
- b) Il fallito può presentare dichiarazione integrativa per i redditi personali e non. Per questa specifica circostanza appare alquanto improbabile che il fallito, privato di qualsiasi disponibilità patrimoniale<sup>106</sup>, possa presentare la dichiarazione integrativa e quindi perfezionarla con il pagamento<sup>107</sup>. Nei rapporti tributari il fallito continua a conservare una residua capacità processuale che senza dubbio permetterebbe allo

---

<sup>106</sup> Art. 42 L.F.

<sup>107</sup> Art. 44 L.F. – Qualsiasi pagamento eseguito dopo l'apertura del fallimento è reso inefficace.

stesso di attivarsi autonomamente qualora gli organi fallimentari dimostrino disinteresse o inerzia nei rapporti in cui il fallito è coinvolto. Discorso a parte potrebbe essere nell'ipotesi che il condono sia effettuato dall'ex amministratore non fallito, in questa ipotesi l'amministratore, avendo disponibilità del proprio patrimonio, potrebbe provvedere al perfezionamento del condono. Occorre precisare che quasi tutti i condoni previsti dalla normativa sopra indicata prevedono l'efficacia della sanatoria pur in mancanza del pagamento integrale delle somme dovute (con le limitazioni previste in tema di validità dei condoni) prevedendo il recupero delle eccedenze non pagate attraverso l'iscrizione a ruolo.

c) La dichiarazione integrativa si perfeziona con il pagamento. La circolare puntualizza che tali somme, ai fini dell'ordine preferenziale di distribuzione delle somme ricavate dalla liquidazione dell'attivo, equiparabili a quelle contemplate dall'art. 111, 1° comma, n. 1 della legge fallimentare<sup>108</sup>, debbano essere portate in prededuzione. Per evitare una lesione della *par condicio* il curatore deve fare particolarmente attenzione, in quanto la prededuzione potrebbe creare delle agevolazioni in termini di anticipazione del pagamento a favore di alcuni creditori rispetto ai legittimati, e quindi predisporre un piano di riparto teorico con il quale individuare i creditori ai quali spettino le somme realizzate dalla liquidazione fallimentare. Se il riparto teorico prevede il pagamento dell'erario in misura più elevata rispetto a quella che dal condono sarebbe dovuta all'erario stesso, allora il ricorso alla sanatoria risulterà avere utilità per la massa dei creditori. A quest'ultimi, infatti, possono in tale ipotesi essere ripartite maggiori somme, che altrimenti dovrebbero essere assegnate all'erario. Questa valutazione è del tutto simile ad altre situazioni tributarie:

- 1) Ravvedimento operoso (art. 13 del D. Lgs n. 472/1997);
- 2) Definizione agevolata delle sanzioni (art. 17 del D.Lgs n. 472/1997);
- 3) Accertamento con adesione, conciliazione giudiziale.

La procedura fallimentare potrà utilizzare le sanatorie di cui agli art. 8 (integrazione degli imponibili pregressi), art. 9 (definizione automatica per anni pregressi), art. 11 (definizione agevolata delle imposte sul registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'incremento di valore degli immobili), art. 12 (definizione delle scritture contabili), art. 15 (definizione degli accertamenti, degli inviti al contraddittorio e dei processi verbali di constatazione), art. 16 (chiusura delle liti fiscali pendenti) e art. 17 (regolarizzazione di inadempienze di natura fiscale).

---

<sup>108</sup> «1. Le somme ricavate dalla liquidazione dell'attivo sono erogate nel seguente ordine:

1) per il pagamento delle spese, comprese le spese anticipate dall'erario, e dei debiti contratti per l'amministrazione del fallimento e per la continuazione dell'esercizio dell'impresa, se questo è stato autorizzato;”.

## L'ESECUZIONE ESATTORIALE

Dal 1° luglio 1999 una serie di nuove norme<sup>109</sup>, dedicate alla riscossione coattiva, ha fatto divenire pienamente operativo, anche nei confronti dell'esecuzione tributaria, il divieto posto dall'art. 51 legge fallimentare relativamente allo svolgimento di azioni esecutive individuali sul patrimonio del fallito.

In base al novellato art. 87 del DPR n. 602/1973<sup>110</sup>, nell'ipotesi che il debitore sia stato dichiarato fallito o sottoposto a liquidazione coatta amministrativa, il concessionario della riscossione deve, sulla base del ruolo, nel rispetto delle norme sull'accertamento dei crediti stabilite dal capo V della legge fallimentare, presentare istanza di ammissione al fallimento, tempestiva o tardiva, ai sensi degli artt. 93 e 101 della legge fallimentare. Nello stesso senso il nuovo articolo 90, secondo comma, del DPR 602/1973, dispone che, in caso di ammissione del debitore al concordato preventivo o all'amministrazione controllata, il credito tributario contestato è comunque iscritto in via provvisoria negli elenchi di cui agli articoli 176, primo comma<sup>111</sup>, e 181, terzo comma<sup>112</sup>, della legge fallimentare.

L'art. 88 del DPR 29 settembre 1973 n. 602<sup>113</sup> prevede le eventuali controversie sull'*an* e sul *quantum* sul merito all'ammissione del credito precisando che in tal caso il credito sarà ammesso con riserva a prescindere che l'ammissione sia effettuata tempestiva o tardiva. La riserva, come precisa il citato articolo, "*è sciolta dal giudice delegato con decreto, su istanza del curatore o del concessionario, quando è inutilmente decorso il termine prescritto per la proposizione della controversia davanti al giudice competente, ovvero quando il giudizio è stato definito con decisione irrevocabile o risulta altrimenti estinto*". Se al momento del riparto parziale o finale la riserva non sarà sciolta il

---

<sup>109</sup> Art. 16 del D. Lgs 26 febbraio 1999, n. 46. "...Se il debitore è dichiarato fallito, ovvero sottoposto a liquidazione coatta amministrativa, il concessionario chiede, sulla base del ruolo, l'ammissione al passivo della procedura..."

<sup>110</sup> D. Lgs 26 febbraio 1999, n. 46 che ha sostituito quasi completamente il titolo II del DPR 29 settembre 1973 n. 602.

<sup>111</sup> Art. 176 L.F. – primo comma – “ Il giudice delegato può ammettere provvisoriamente in tutto o in parte i crediti contestati ai soli fini del voto e del calcolo delle maggioranze, senza che ciò pregiudichi le pronunzie definitive sulla sussistenza dei crediti stessi...”

<sup>112</sup> Art. 181 L.F. – terzo comma – “...Nella sentenza di omologazione il tribunale determina l'ammontare delle somme che il debitore deve depositare secondo il concordato per i crediti contestati. Determina altresì le modalità per il versamento delle somme dovute alle singole scadenze in esecuzione del concordato o rimette al giudice delegato di stabilirle con decreto successivo.”

<sup>113</sup> “Art. 88 - (Ammissione al passivo con riserva) DPR 29 settembre 1973 n. 602

“1. Se sulle somme iscritte a ruolo sorgono contestazioni, il credito è ammesso al passivo con riserva, anche nel caso in cui la domanda di ammissione sia presentata in via tardiva a norma dell' [articolo 101 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267](#).

2. Nel fallimento, la riserva è sciolta dal giudice delegato con decreto, su istanza del curatore o del concessionario, quando è inutilmente decorso il termine prescritto per la proposizione della controversia davanti al giudice competente, ovvero quando il giudizio è stato definito con decisione irrevocabile o risulta altrimenti estinto.

3. Nella liquidazione coatta amministrativa, il commissario liquidatore provvede direttamente, o su istanza del concessionario, allo scioglimento della riserva nei casi indicati nel comma 2, apportando le conseguenti variazioni all'elenco dei crediti ammessi.

4. Il provvedimento di scioglimento della riserva è comunicato al concessionario dal curatore o dal commissario liquidatore mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento. Contro di esso il concessionario, nel termine di dieci giorni dalla comunicazione, può proporre reclamo al tribunale, che decide in camera di consiglio con decreto motivato, sentite le parti.

5. Se all'atto delle ripartizioni parziali o della ripartizione finale dell'attivo la riserva non risulta ancora sciolta si applicano, rispettivamente, il numero 3 dell' [articolo 113 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267](#), ed il secondo periodo del secondo comma dell' [articolo 117 della medesima legge](#). “



curatore o il commissario hanno il compito di accantonarla in apposito fondo ai sensi dell'art. 117 della legge fallimentare.

L'art. 31 del D. Lgs n. 46/99 in base al quale le disposizioni di cui agli artt. 88 e 90, secondo comma, DPR n. 602/1973 non si applicano qualora il contenzioso relativo a somme iscritte a ruolo sia pendente non presso le commissioni tributarie ma presso il giudice ordinario, appare evidentemente limitativo. Infatti una norma di questo tipo è paralizzante per il solo fatto che così come è stata prevista non permette alcuna facilitazione al curatore in quanto controversie di carattere tributario davanti al giudice ordinario sono oramai ben poche.

Interessante appare la risoluzione Agenzia delle Entrate del 10 aprile 2003 n. 90/E con la quale, in pendenza di fallimento, il concessionario della riscossione può effettuare attività di recupero di crediti in favore di soggetti nei cui confronti siano state avviate procedure di riscossione coattiva a mezzo ruolo, in quanto non in *"...contrasto con gli interessi dell'ente che ha emesso i ruoli affidati al concessionario ma, anzi, può tradursi in un vantaggio di tutti i creditori concorsuali e, dunque anche lo stesso ente impositore – poiché concorre ad incrementare la massa su cui soddisfare tutti i crediti insinuati nel fallimento."*

### **RUOLI ESATTORIALI I.N.P.S.**

La circolare Istituto Nazionale della Previdenza Sociale n. 60 del 26 marzo 2003 prevede che il concessionario della riscossione proceda per conto dell'Agenzia delle Entrate, ma è da sottolineare che, una volta dichiarato il fallimento del contribuente, il concessionario potrà richiedere l'ammissione al passivo anche dei contributi di competenza INPS sulla base dei ruoli consegnati.

## CONCORDATO PREVENTIVO

### INTRODUZIONE

Come abbiamo visto nelle pagine precedenti il legislatore ha emanato precise disposizioni per le procedure di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa, mentre non ha previsto nessuna disposizione per la procedura di concordato preventivo né nell'ipotesi prevista dall'art. 160, 2° comma n. 1 legge fallimentare (concordato garantito) e neppure nella ipotesi prevista dall'art. 160, 2° comma n. 2 legge fallimentare (concordato per cessione dei beni).

Nell'assenza di un preciso indirizzo fiscale molti sono stati i comportamenti difformi in parte sanati con risoluzioni e circolari ed in parte derivanti dall'aiuto di principi ordinamentali ed indirizzi giurisprudenziali.

### COSA VIENE A DETERMINARSI DOPO LA SENTENZA DI OMOLOGAZIONE DEL CONCORDATO

1) Alcuni autori sostengono che dopo la sentenza di omologazione il debitore - attraverso la cessione dei beni - si sia spogliato di ogni sua attività a favore dei propri creditori.

Il patrimonio ceduto servirà a soddisfare in parte i creditori attraverso la liquidazione espletata dal commissario liquidatore nominato dal tribunale. Si viene - a creare così:

- a) l'entità chiamata "liquidazione dei beni del concordato preventivo" che ha un proprio patrimonio e propri debiti;
- b) Il debitore che per effetto della sentenza cede i suoi beni e viene sollevato dai suoi debiti.

Di conseguenza di ciò il debitore, fino alla chiusura della procedura (e alla cancellazione dal registro delle imprese nel caso di società), alla fine di ogni esercizio predispose un bilancio in cui le attività e le passività (escluso il capitale sociale) sono esposte solo per memoria al valore simbolico di euro uno.

La dichiarazione dei redditi sarà presentata senza costi e senza ricavi.

A sostegno di questa tesi si aggiunge che sarebbe ingiustificabile l'approvazione del bilancio e la presentazione della dichiarazione dei redditi predisposta, non dal debitore, ma dal liquidatore che dei beni è considerato un terzo estraneo.

Appare peraltro accettabile, secondo questa tesi, che sul piano formale ogni anno (nel caso di società) venga convocata un'assemblea per discutere ed approvare un bilancio sempre uguale e vuoto di contenuto.

### COMPORAMENTO CONDIVISO – CONCORDATO CON GARANZIA

2) E' affermazione comunemente accettata in dottrina che il rapporto di imposta continua a far capo all'imprenditore concordatario a cui carico rimangono gli obblighi posti dalle norme fiscali e le responsabilità conseguenti ad eventuali violazioni. Va precisato che il principio viene enunciato senza riserva alcuna quanto al concordato con garanzia e alla fase anteriore alla omologa del concordato con cessione dei beni, mentre l'applicazione alla successiva fase della esecuzione – cessione dei beni - vi sono problemi di non agevole soluzione con riferimento ai compiti del liquidatore.

Il concordato con garanzia e della prima fase del concordato con cessione, in ordine al profilo civilistico, a differenza di quanto accade nel fallimento, l'imprenditore ammesso al

concordato conserva l'amministrazione dei propri beni e la gestione dell'impresa e resta soggetto processuale attivo e passivo, essendo soltanto sottoposto alla vigilanza del commissario ed alla direzione del giudice delegato.

Si precisa che titolare di diritti ed obblighi inerenti alla posizione di soggetto di imposta ed a quella di sostituto di imposta è unicamente l'imprenditore, che non è prevista l'introduzione di specifico ed autonomo periodo di imposta, che non è prescritta alcuna comunicazione di variazione, che non è imposto alcun adempimento a carico del commissario neppure in via sussidiaria.

Dichiarazioni, denunce, istanze ricorsi devono esser presentati e proposti direttamente dal debitore ed a costui vanno notificati avvisi, rettifiche, ingiunzioni; allo stesso debitore spetta legittimazione esclusiva all'impugnativa.

Il commissario, poi, non è soggetto ad una specifica responsabilità fiscale.

Responsabilità del commissario può esserci ma ad altro titolo: egli può essere chiamato a rispondere delle violazioni di leggi finanziarie commesse dal debitore in quanto vi sia stata anche sua violazione dolosa o colposa dei propri doveri di vigilanza, di valutazione e di informativa al giudice.

Il Ministero delle Finanze<sup>114</sup> propende per la non estensione analogica al concordato delle norme fiscali regolanti il fallimento e pure l'Agenzia delle Entrate ritiene applicabili le disposizioni della normativa generale.

## BILANCIO E SCRITTURE CONTABILI

Il bilancio dovrà scaturire dalle scritture contabili. Il debitore, per approvare il bilancio, dovrà avere trascritto le scritture contabili sul libro giornale. I dati da riportare in contabilità dovranno essere forniti dal liquidatore con una prima nota contabile o consegnare la documentazione per effettuare le scritture contabili nei termini prescritti dalla vigente normativa (sessanta giorni dall'operazione e nei termini già visti per le operazioni IVA).

## CONCORDATO CON CESSIONE DEI BENI

Più complessa è la trattazione del concordato con cessione dei beni.

Sotto il profilo civilistico si evidenzia la diversità di contenuto dei poteri del liquidatore rispetto a quelli del commissario: il liquidatore è investito dei poteri che lo abilitano al compimento di tutte le attività dirette alla monetizzazione dei beni e dei crediti ceduti ed alla successiva ripartizione del ricavato tra i creditori. Il debitore rimane privato del potere di disporre dei beni e dei crediti e della legittimazione nelle controversie relative mentre conserva la legittimazione nei giudizi aventi ad oggetto l'accertamento dei crediti concorsuali.

Sotto il profilo fiscale permane l'assenza di disposizioni specifiche e quindi si rendono applicabili le norme riferibili al soggetto in regime normale. Con particolare riguardo alle imposte dirette ed all'Iva si constata che non è prevista la individuazione di uno specifico periodo di imposta, né sono prescritte denunce di variazione, cambiamento dei codici,

<sup>114</sup> Risoluzione 31-3-1979 n. 7/200.

predisposizioni di specifiche dichiarazioni da redigersi a cura del liquidatore della procedura.

Anche per questa tipologia di concordatario il debitore recepisce gli effetti degli atti compiuti dal liquidatore nell'espletamento dei propri compiti, il quale mette a sua disposizione i dati contabili consequenziali all'attività svolta per essere utilizzati nell'adempimento degli obblighi fiscali che continuano a gravare sul debitore. Spetta al debitore la presentazione di dichiarazioni, denunce, ricorsi, istanze, impugnative e che allo stesso debitore vanno notificati avvisi ed ingiunzioni.

In ordine alle possibili responsabilità per violazioni di norme fiscali si conclude analogamente a quanto detto sul commissario che non v'è possibilità di responsabilità diretta del liquidatore verso il fisco e che sua responsabilità può esservi verso i creditori o verso il debitore concordatario, ma il titolo risiede nella violazione degli obblighi inerenti all'incarico svolto.

I punti più delicati e controversi riguardano gli adempimenti relativi alle imposte dirette (sottoscrizione e presentazione di dichiarazioni e denunce ai fini Irpef, Ires e Irap) ed il pagamento dei relativi tributi.

In ordine al primo punto va osservato che la tesi prevalente ravvisa che il debitore è privato del potere di amministrazione e di disposizione dei beni ceduti e che tali poteri passano al liquidatore. La risoluzione ministeriale 7 febbraio 1981, n. 7/455 afferma la titolarità degli obblighi di denuncia in capo al liquidatore giudiziale.

Per quanto riguarda il pagamento delle imposte dirette, a differenza di altri tributi come l'imposta di registro e l'IVA (considerate crediti prededucibili), dovute per i periodi d'imposta interessati dalla fase liquidatoria del concordato, sembrano non rientrare in alcuna delle categorie dei crediti prededucibili poiché non possono essere considerate spese, né oneri corrispondenti ad obbligazioni nascenti da attività negoziale in quanto si ha insussistenza di un vincolo di diretta connessione e di necessaria funzionalità rispetto all'attività di liquidazione. Queste imposte dirette non possono essere considerate crediti ammissibili al concorso in quanto l'elemento genetico va ravvisato in fatti successivi all'ammissione al concordato.

Va ricordato che l'orientamento dell'amministrazione finanziaria è quello della natura prededucibile dei crediti in esame.

Esiste una proposta di indirizzo emanata dall'Ordine dei Dottori Commercialisti di Milano, che per completezza e sommi capi si riporta, il quale propone che l'imposizione fiscale nel concordato preventivo per cessione dei beni venga regolata in maniera analoga a quanto già stabilito per il fallimento e la liquidazione coatta amministrativa.

Secondo questo indirizzo sarà il liquidatore dei beni a sottoscrivere ed a presentare la dichiarazione dei redditi:

- a) entro la fine del decimo mese successivo alla sentenza di omologazione per il periodo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la data della sentenza di omologazione;
- b) entro la fine del decimo mese successivo alla data di chiusura della procedura (per il periodo compreso tra la data della sentenza di omologazione e la data di chiusura della procedura).

## T.U.I.R. E SOPRAVVENIENZE ATTIVE

Ai sensi dell'art. 88, comma 4 del TUIR, non si considera sopravvenienza attiva, tra l'altro, la riduzione dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo<sup>115</sup>. Al riguardo sorge il problema relativo all'applicabilità di tale norma anche ad altre fattispecie di concordato, disciplinate dalla legge fallimentare o da altre leggi speciali. In primo luogo, si osserva che l'espressione "concordato fallimentare", contenuta nella norma citata, non trova riscontro con la terminologia contenuta nel regio decreto n. 267/42. Con la sentenza di Cassazione 4 giugno 1996 n. 5112 il Supremo Collegio affronta due peculiari tematiche relative al regime fiscale delle plusvalenze in sede di concordato preventivo con cessione dei beni ed offre una complessiva soluzione del problema attraverso una puntuale applicazione dell'art. 86, quinto comma, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e dell'art. 36 D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42. Sull'argomento di fondo viene respinta la tesi dell'Amministrazione finanziaria che intendeva limitare l'agevolazione fiscale disposta dal sesto comma dell'art. 86 alla sola "cessione dei beni ai creditori" ed escluderla invece per la vendita dei beni ceduti effettuata dal liquidatore. Sulla questione di merito va ricordato il consolidato orientamento secondo il quale il concordato preventivo con cessione dei beni, sia che abbia o meno natura traslativa, non comporta un trasferimento della proprietà dei beni ceduti e determina solamente un mandato irrevocabile a gestire e liquidare i beni ceduti, che sono quelli esistenti nel patrimonio del debitore alla data della proposta di concordato<sup>116</sup>. E' fondamentale partire da questa configurazione giuridica del concordato preventivo con cessione dei beni per verificare la correttezza o meno della soluzione offerta dal Supremo Collegio.

L'Amministrazione finanziaria con una recente risoluzione<sup>117</sup> ha espressamente affermato che il "concordato con cessione dei beni ai creditori è assimilabile ad una liquidazione dell'impresa avente la finalità di ripartire fra i medesimi il ricavato della vendita dei beni del debitore concordatario" e pertanto è soggetto alle norme contenute nel testo Unico delle imposte sui redditi. L'art. 86, comma 5°, del TUIR prevede che "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 e il valore di avviamento". La Corte di Cassazione<sup>118</sup> ha precisato che la *ratio* di questa norma è da ricondursi alla riduzione dell'onere fiscale delle operazioni compiute nel corso della liquidazione concordataria e riguarda non solo la cessione dei beni ai creditori, come dispone il citato art. 86, ma anche il trasferimento a terzi dei beni ceduti effettuato in esecuzione della proposta di concordato. In conseguenza di quanto sopra detto le plusvalenze conseguite a fronte della cessione dei beni non configura componente reddituale ai fini dell'imposizione diretta, così come non sarà soggetta a tassazione la parte di utile derivante dalla riduzione dei debiti dovuta alla falcidia concordataria.

Ai fini IRAP la predetta risoluzione, rifacendosi a quanto previsto dall'art. 5, comma 1°, del decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446, ridefinisce il concetto che le plusvalenze derivanti dall'alienazione di beni strumentali a seguito della fisiologica sostituzione dei cespiti assume natura straordinaria con conseguente esclusione dalla base imponibile

---

<sup>115</sup> Circ. Min. Finanze 22-03-2002, n. 26

<sup>116</sup> Ferrara, Il fallimento, Milano, 1989, 171 ss.; Bonsignori, Concordato preventivo, in Commentario Scialoja-Branca, Bologna-Roma, 1979, 64; Cass. civ. 22 gennaio 1970, n. 140, in Dir. fall. 1970, II, 784; App. Firenze 15 dicembre 1965, in Dir. fall. 1967, II, 644; App. Lecce 21 gennaio 1967, in Rep. giur. it. 1969, Concordato preventivo, n. 2, e più recentemente Cass. civ. 21 gennaio 1993, n. 709, in il Fallimento 1993, 807; Cass. civ. 18 dicembre 1991, n. 1326, ivi, 1992, 470.

<sup>117</sup> Risoluzione, 1° marzo 2004, n. 29/E;

<sup>118</sup> Cassazione, sezione 1^, del 4 giugno 1996, n. 5112;

IRAP, così come assumono natura straordinaria i proventi classificabili nella voce E.20 del conto economico derivanti dalla riduzione dei debiti in sede di concordato preventivo.

La legge fallimentare prevede due tipologie di concordato: - il concordato proposto dall'imprenditore nel corso del fallimento (articoli 124 e seguenti) o della liquidazione coatta amministrativa (articoli 214 e 215). Le norme in questione utilizzano il termine "concordato", senza ulteriore specificazione, per indicare quelle fattispecie che, attraverso l'accordo tra debitore e creditori, determinano la cessazione della procedura concorsuale. - il concordato preventivo proposto dall'imprenditore insolvente prima che venga dichiarato tale stato (articoli 160 e seguenti), o durante la procedura di amministrazione controllata (articolo 192). Anche nel corso della procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza, disciplinata dal decreto legislativo 8 luglio 1999, n. 270, l'imprenditore può essere autorizzato dall'autorità di vigilanza a proporre il concordato. Tutte le tipologie di concordato esaminate sono ispirate alla medesima ratio. Esse, infatti, favoriscono un accordo tra il debitore ed i creditori finalizzato ad eliminare l'insolvenza, rispettando la *par condicio creditorum*, ed evitare l'avvio o la prosecuzione di procedure concorsuali complesse, dispendiose e finalizzate prevalentemente alla liquidazione della struttura produttiva. In ogni caso, inoltre, nel concordato viene garantito il soddisfacimento integrale dei crediti privilegiati e parziale di quelli chirografari, attraverso un particolare accordo raggiunto tra debitore e creditori chirografari ed assoggettato ad un controllo di legalità e convenienza da parte dell'autorità giudiziaria, o di vigilanza, a tutela degli interessi di tutti i creditori.

In sostanza, si può affermare che esiste una piena simmetria tra il concordato disciplinato dall'articolo 124 e seguenti della legge fallimentare e le altre procedure concordatarie contenute nella stessa legge fallimentare e nel d.lgs. 270/99, alle quali si applica la medesima disciplina. Pertanto, si ritiene che la disposizione contenuta nell'art. 88, comma 4, del TUIR sia applicabile a tutte le procedure concordatarie sopra indicate

## IMPOSTA DI REGISTRO

La pronuncia della Suprema Corte 17 aprile 1998, n. 3917 chiarisce il regime dell'imposta di registro alla quale è soggetta la sentenza del tribunale fallimentare che omologa il concordato preventivo, ex art. 181 legge fallimentare, operando la scelta in favore di un'imposta proporzionale, ai sensi dell'art. 8, lett. c), All. A, D.P.R. 634/72, piuttosto che di un'imposta fissa, prevista dalla lettera f) dello stesso articolo.

La controversia, oggetto della pronuncia in commento, trae infatti origine dalla sentenza di omologazione di un concordato preventivo, con cui il titolare di un'impresa assumeva l'obbligo di assolvere (rispettivamente in tutto ed in parte) i debiti vantati dai creditori privilegiati e dai creditori chirografari, con la garanzia di una fideiussione bancaria.

Secondo la Suprema Corte, la soggezione della sentenza che omologa il concordato preventivo all'imposta di registro proporzionale si giustificerebbe, innanzitutto, in ragione della natura processual-pubblicistica - e non meramente contrattualistica - del concordato preventivo. Nello stesso senso deporrebbe poi il dato normativo dell'art. 8, lett. f), All. A, D.P.R. 634/72, che si riferirebbe esclusivamente ai meri atti di omologazione: vale cioè a dire a quegli atti che si risolvono in un puro controllo estrinseco avente ad oggetto la conformità di un atto di autonomia privata ai requisiti di legge, tra i quali non potrebbe in alcun modo ritenersi ricompresa la sentenza di omologazione.

La Cassazione precisa che la soluzione qui privilegiata conserva immutata la propria validità anche nel vigore dell'attuale normativa - D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 - poiché l'art. 8 lett. a) D.P.R. 131/1986 ha assorbito la prima parte del previgente art. 8 c), all. A,

D.P.R. 634/72, con la conseguenza che devono intendersi qui ricompresi tutti gli atti giudiziari aventi ad oggetto il trasferimento o la costituzione di beni o di diritti, diversi da quelli specificamente indicati nelle altre lettere dell'art. 8; ai quali andrebbe, dunque, ricondotta la sentenza di omologazione del concordato preventivo.

La tesi prevalente qualifica il procedimento di concordato preventivo come procedimento giurisdizionale con natura pubblicistica, nel quale il momento contrattuale privato assume un rilievo meramente secondario, in quanto spetta al tribunale, con la sentenza di omologazione, verificare non solo la sussistenza delle condizioni di legge e la regolarità della procedura adottata dalle parti, ma anche la convenienza economica del concordato stesso e la serietà delle garanzie offerte, oltre alla meritevolezza (di fatto) del debitore. Questa sentenza è provvedimento di natura giudiziale, dalle conseguenze non solo formali ma anche pratiche, e non semplicemente atto di omologazione; sfugge pertanto alla lettera dell'art. 8, lett. f), D.P.R. 634/72 e quindi anche all'imposta fissa di cui si è detto, entrando, invece, nel campo di applicazione dell'imposta variabile che dipende nella sua entità dagli adempimenti che devono essere assolti.

La profonda diversità che intercorre tra gli atti di omologazione e la sentenza che omologa il concordato preventivo risulta confermata proprio dal confronto tra il procedimento di cui si è ora dato conto e quello che riguarda, ad esempio, l'omologazione degli statuti di società per azioni di cui all'art. 2330 codice civile. In questi ultimi casi non vi è infatti alcuna attività di contenzioso che precede la manifestazione dell'atto che si intende omologare, e l'atto proviene unicamente dalla volontà concorde delle parti. Entrambi tali requisiti difettano invece nella sentenza che omologa il concordato preventivo, rilevato che è proprio la situazione di contrasto creditori/fallito che origina la procedura stessa di concordato.

L'art. 8 T.U. 131/86 ha sostituito il vecchio art. 8 del D.P.R. 634/72. La nuova disposizione distingue nettamente tra atti soggetti a condizione od omologazione, per i quali vige l'imposta fissa, e gli altri atti negoziali, per i quali vige, invece, l'imposta variabile.

Il T.U. sul registro recepisce chiaramente la tesi secondo cui non vi è motivo per distinguere l'accordo (tra il proponente ed i creditori) dalla verifica giudiziale sulla legittimità ed opportunità dello stesso, essendo essi un tutt'uno; pertanto deve senz'altro escludersi la doppia imposizione a favore della più equa tassazione variabile in ragione dell'ammontare dei debiti, che devono essere assolti, e della garanzia, che è stata prestata.

Imposta di registro e garanzie del concordato.

L'ultima parte della pronuncia pone il principio che le garanzie prestate a corredo della proposta di concordato sono sempre del tutto esenti dall'imposta di registro in quanto sono degli obblighi imposti come necessari dalla legge. Ciò comporta che, dal punto di vista più strettamente fiscale, le garanzie prestate a corredo della proposta di concordato preventivo debbano essere esenti dal pagamento dell'imposta di registro, proprio perché richieste dalla legge a pena di inammissibilità del concordato stesso.

Riepilogando:

- ❖ Sentenza di omologazione – soggetta a - tassazione in misura proporzionale ex art. 8, lett. c), parte prima della tariffa;
- ❖ Garanzie offerte a corredo della proposta devono ritenersi del tutto esenti da qualsiasi imposta.

## NOTE DI VARIAZIONE IVA NEL CONCORDATO PREVENTIVO<sup>119</sup>

A seguito dell'adempimento del concordato preventivo, sia nel caso che venga prestata idonea garanzia sia nel caso che sia offerta la cessione dei beni (art. 160, comma 2, del RD n. 267 del 1942), si ha la riduzione dei crediti non assistiti da privilegio, con effetti liberatori per la parte che subisce la falcidia concordataria (art. 184 del RD n. 267 del 1942). Tenuto conto della riduzione dei predetti crediti, il soggetto che subisce la falcidia concordataria emetterà nota di variazione ai sensi dell'art. 26, comma 2, del DPR n. 633 del 1972, il quale dispone che: *"Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti, il cedente del bene o prestatore del servizio ha il diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25. Il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi di quest'ultimo articolo, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'art. 23 o dell'art. 24, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa"*.

Nel sistema dell'art. 26, comma 2, DPR n. 633 del 1972, se si riduce l'importo di un'operazione imponibile, la nota di variazione viene emessa al fine di adeguare l'imposta al corrispettivo effettivamente incassato; pertanto il cedente o prestatore del servizio può portare in detrazione l'IVA, nella misura esposta nella nota di variazione, mentre la controparte è tenuta a ridurre in pari misura la detrazione che aveva effettuato, riversando l'imposta all'Erario.

Si osserva che la norma fiscale utilizza una dizione onnicomprensiva:

("...a causa di procedure concorsuali, o di procedure esecutive rimaste infruttuose...") per individuare i casi in cui è possibile emettere la nota di variazione. Tuttavia detta norma deve essere applicata tenendo conto della disciplina e degli effetti tipici del concordato preventivo. La predetta procedura concorsuale, come è noto, consente al debitore di evitare la dichiarazione di fallimento, a condizione che egli adempia agli obblighi assunti nei confronti dei creditori. Con gli effetti estintivi del concordato si ha la riduzione del credito chirografario di rivalsa IVA. Conseguentemente, dato che la nota di variazione è afferente all'IVA non riscossa dal creditore, per un debito sorto prima dell'avvio della procedura concorsuale, la registrazione della predetta nota non comporta, per il debitore concordatario, l'obbligo di rispondere verso l'Erario di un debito sul quale si sono già prodotti gli effetti estintivi del concordato preventivo.

Diversamente, si avrebbe una deroga all'efficacia liberatoria della procedura, da ritenersi ingiustificata in relazione alle norme che dispongono l'estinzione di ogni debito sorto anteriormente all'inizio della procedura medesima.

## CONTRIBUTO UNIFICATO

Per i ricorsi di amministrazione controllata e di concordato preventivo il contributo unificato dovrebbe essere applicato nella misura di euro 61,97 prevista dal numero 4-bis della tabella 1, trattandosi di procedimenti del Tribunale in camera di consiglio rientranti nel Libro IV, Titolo II, codice di procedura civile, essendo compresi in quest'ultima categoria

<sup>119</sup> Risoluzione Min. Finanze 17-10-2001, n. 161



anche quelli che dichiarano l'apertura della procedura concorsuale di amministrazione controllata ex art. 188 legge fallimentare. e di concordato preventivo giusto il disposto dell'art. 163 legge fallimentare.

Il procedimento di omologa del concordato preventivo secondo quanto affermato dalla Suprema Corte, nel caso in cui non siano sollevate le opposizioni di cui all'art. 180 legge fallimentare configura come un procedimento di volontaria giurisdizione. Da ciò consegue che il procedimento in esame dovrebbe essere assoggettato al momento della sua iscrizione a ruolo al contributo unificato nella misura fissa di euro 61,97, relativa all'imposizione dei procedimenti di volontaria giurisdizione di cui all'art. 4-bis della tabella 1, salvo poi procedere, nella circostanza in cui siano proposte le opposizioni ex art. 180 legge fallimentare, ad una integrazione del contributo, a norma dell'art. 9, comma 5, legge n. 488/1999, commisurando il valore del procedimento all'ammontare dei crediti da soddisfare in sede concordataria.

Analogamente a quanto previsto per il fallimento, anche per le procedure concorsuali minori di amministrazione controllata e di concordato preventivo che si aprono, rispettivamente a norma dell'art. 188 legge fallimentare e giusto il disposto dell'art. 163 legge fallimentare, ci si deve chiedere se il valore del procedimento da assumere per il calcolo del contributo unificato possa essere rappresentato dal passivo quantificato dal commissario giudiziale in sede di concordato preventivo, oppure se si debba fare riferimento all'attivo individuato nelle relazioni del commissario giudiziale di cui agli artt. 172 e 189 legge fallimentare, o ancora ad altri elementi espressivi del valore del procedimento quali, ad esempio, per il concordato preventivo l'ammontare dei pagamenti concordatari.

Non pare che si possa dubitare che anche le procedure concorsuali di concordato preventivo e di amministrazione controllata rappresentino procedimenti di valore indeterminato, senonché per gli stessi si dovrebbe rendere applicabile il contributo unificato di euro 309,87 previsto dall'art. 3 della tabella 1, allegata alla l. n. 488/1999 che rinvia, per le cause di valore indeterminato, allo scaglione di cui alla lettera d), non essendo possibile inquadrare le suddette procedure nella fattispecie disciplinata dal legislatore all'art. 3 bis della tabella medesima, in quanto l'art. 91 legge fallimentare costituisce un istituto rinvenibile nella sola procedura concorsuale di fallimento.

# **INDICE**

<b>REGISTRO DEL FALLIMENTO</b> .....	4
• vidimazione iniziale del registro.....	4
• annotazioni giornaliere .....	4
• certificazione periodica .....	4
<b>VARIAZIONE DATI I.V.A.</b> .....	4
• modello AA7/7 (soggetti diversi da persone fisiche) .....	5
• modello AA9/7 (persone fisiche) .....	5
• dati del rappresentante.....	5
• termine per la presentazione .....	5
• modalità di presentazione .....	5
DECORRENZA DEI TERMINI.....	5
CHIUSURA I.V.A. ....	6
INVIO DEI MODELLI .....	7
<b>IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO</b> .....	7
ART. 74 bis D.P.R. 633/72.....	7
<b>OPERAZIONI ANTE FALLIMENTO</b> .....	8
OBBLIGHI DI FATTURAZIONE .....	8
I REGISTRI IVA .....	9
OBBLIGHI DI REGISTRAZIONE .....	9
LIQUIDAZIONE PERIODICA .....	10
<b>REVOCA DEL FALLIMENTO</b> .....	13
<b>LE DICHIARAZIONI</b> .....	13
MODALITA' DI INVIO DELLA DICHIARAZIONE E MODELLI.....	13
DICHIARAZIONE IVA ANNO ANTECEDENTE IL FALLIMENTO .....	15
DICHIARAZIONE MODELLO 74 BIS .....	16
DICHIARAZIONE ANNUALE ANNO DEL FALLIMENTO.....	17
DICHIARAZIONE INTERMEDIA D'ESERCIZIO .....	18
COMUNICAZIONE ANNUALE DATI IVA.....	19
DICHIARAZIONE FINALE .....	19
<b>CESSIONE DEL CREDITO DURANTE LA PROCEDURA</b> .....	20
<b>RIMBORSI</b> .....	23
<b>LE DIVERSE FATTISPECIE DI RIMBORSO:</b> .....	24
PRIMA IPOTESI: .....	24
SECONDA IPOTESI: .....	25
TERZA IPOTESI .....	25
QUARTA IPOTESI .....	25
<b>LE FASI PER OTTENERE IL RIMBORSO</b> .....	26
PRESENTAZIONE DEL MODELLO.....	26
<u>Segnalazione</u> .....	26
L'Amministrazione finanziaria: .....	26
a) Nell'ipotesi che vi sia un credito maturato ante – procedura chiede che siano esibiti i documenti comprovanti il credito; .....	26
b) Nell'ipotesi che il credito si sia formato durante la procedura il curatore è chiamato a rilasciare una autocertificazione sulla effettività dello stesso; .....	26
GARANZIE .....	26
IL MODELLO.....	27
<b>NOTE DI VARIAZIONE</b> .....	27
INTERPRETAZIONI.....	27
CHI PUO' EMETTERE LA NOTA DI VARIAZIONE .....	28
QUANDO SI VERIFICA IL MOMENTO DELL'INFRUTTUSITA' DEL CREDITO .....	28
COSA DEVE FARE IL CURATORE .....	29
ESISTE UN TERMINE FINALE PER EMETTERE LA NOTA DI VARIAZIONE .....	29
<b>ESERCIZIO PROVVISORIO</b> .....	30
<b>IL SOSTITUTO D'IMPOSTA</b> .....	32
IL FALLIMENTO E' SOSTITUTO D'IMPOSTA?.....	32
LA TESI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA.....	32
LA TESI CONTRARIA ALL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA .....	33
QUALE COMPORTAMENTO SI DEVE TENERE PER IL PERIODO PRE-FALLIMENTARE.....	33

RITENUTE EFFETTUATE SUGLI INTERESSI ATTIVI DEI DEPOSITI INTESTATI ALLE PROCEDURE.....	35
RITENUTE EFFETTUATE AD ENTI O IMPRESE INDIVIDUALI .....	36
RITENUTE OPERATE SU CONTI DEL FALLIMENTO DI UNA SOCIETA' DI CAPITALI – SOCIETA' DI PERSONE E DI UN IMPRENDITORE INDIVIDUALE. ....	37
<b>IMPOSTE DIRETTE</b> .....	39
LE DICHIARAZIONE DEI REDDITI.....	39
LA FASE PRE-CONCORSUALE.....	40
L'ANATEMA DELL'ART. 89 L.F. (elenchi dei creditori e dei titolari di diritti reali mobiliari e bilancio).....	41
COME REDIGERE QUESTO BILANCIO .....	41
IL PATRIMONIO NETTO INIZIALE .....	42
MODALITA' PER LA DETERMINAZIONE DEL PATRIMONIO INIZIALE .....	43
IL RIPORTO DELLE PERDITE PREGRESSE .....	44
LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DEI SOGGETTI INDIVIDUALI E DEI SOCI IN SOCIETA' DI PERSONE. ....	44
DICHIARAZIONE DEI REDDITI DELLA SOCIETA' .....	45
<b>OBBLIGO TRIBUTARIO DEL PERIODO PRE-FALLIMENTARE</b> .....	45
PERSONE FISICHE .....	45
SOCIETA' .....	46
<b>IL MAXI – PERIODO FALLIMENTARE</b> .....	46
CRITERI PER DETERMINARE IL REDDITO .....	46
LA NORMATIVA SOCIETARIA ADEGUA IL DIRITTO TRIBUTARIO .....	50
ANALIZZANDO LA METODOLOGIA DI CALCOLO DEL RESIDUO ATTIVO .....	50
POSIZIONI FISCALI SOSPENSE ALLA DATA DI APERTURA DEL FALLIMENTO .....	52
CONCORDATO FALLIMENTARE CON CESSIONE DEI BENI E RESIDUO ATTIVO. ....	53
COME TRATTARE I BENI PERSONALI DEI SOCI NEL CALCOLO DEL RESIDUO ATTIVO .....	53
IMPUTAZIONE DEL REDDITO ALL'IMPRENDITORE O AI SINGOLI SOCI .....	54
L'ART. 183 DEL TUIR SI APPLICA ANCHE ALLA PROCEDURA DI “AMMINISTRAZIONE STRAORDINARIA”.....	55
LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DEL MAXI – PERIODO .....	55
MODELLI DA UTILIZZARE .....	55
ALCUNE PARTICOLARITA' NELLA COMPILAZIONE DEI MODELLI.....	57
DICHIARAZIONE INIZIALE .....	57
DICHIARAZIONE FINALE .....	57
CHE COSA DOBBIAMO INDICARE NELLA DICHIARAZIONE PER INFORMARE DEL FALLIMENTO ..	58
<b>I. R. A. P. (Imposta Regionale sulla Attività Produttive)</b> .....	59
LE SCRITTURE CONTABILI E L'IRAP .....	60
L'ACCONTO IRAP DA VERSARE IN ESERCIZIO PROVVISORIO .....	60
RIEPILOGANDO GLI ADEMPIMENTI IRAP .....	61
<b>TRANSAZIONI</b> .....	62
FASI DEL PROCEDIMENTO: .....	62
<b>COMPENSAZIONE DEI CREDITI TRIBUTARI</b> .....	64
COMPENSAZIONE DEI TRIBUTI IN CORSO DI PROCEDURA .....	64
CREDITI ANTE PROCEDURA COMPENSATI IN PROCEDURA .....	66
COMPENSAZIONE DI DEBITI ANTE FALLIMENTO CON CREDITI POST FALLIMENTO. ....	66
COSA E' POSSIBILE COMPENSARE .....	67
<b>I.C.I. (Imposta Comunale sugli Immobili)</b> .....	68
CALCOLO DELL'IMPOSTA .....	68
MODALITA' OPERATIVE .....	68
<b>IMPOSTA DI REGISTRO</b> .....	70
LA REGISTRAZIONE DEGLI ATTI .....	70
PRINCIPIO DELL'ALTERNATIVITA' .....	72
<b>CONTRIBUTO UNIFICATO</b> .....	73
<b>IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI</b> .....	76
BREVI CENNI ALLE PROBLEMATICHE SUCCESSORIE .....	76
FALLIMENTO DEL <i>DE CUIUS</i> .....	76
FALLIMENTO DELL'EREDE .....	78
MORTE DEL FALLITO.....	78
<b>IMPOSTA SUGLI AUTOVEICOLI</b> .....	80
COME FARE A TRASCRIVERE LA SENTENZA DI FALLIMENTO .....	80
<b>CANONI SULLA PUBBLICITA'</b> .....	82
<b>TASSA SMALTIMENTO RIFIUTI SOLIDI URBANI</b> .....	82
PRESUPPOSTO DELLA TASSA .....	82

OBBLIGHI DEL CONTRIBUENTE.....	83
<b>CONTENZIOSO TRIBUTARIO.....</b>	<b>84</b>
L'INTERPRETAZIONE.....	84
PROCESSI TRIBUTARI ANTE APRILE 1996.....	85
DOVERI DEL CURATORE SU ATTI NOTIFICATI.....	85
TERMINI PER IMPUGNARE GLI ATTI.....	85
<b>ISTANZA DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE.....</b>	<b>85</b>
<b>CONDONI FISCALI.....</b>	<b>86</b>
<b>L'ESECUZIONE ESATTORIALE.....</b>	<b>88</b>
<b>RUOLI ESATTORIALI I.N.P.S.....</b>	<b>89</b>
<b>CONCORDATO PREVENTIVO.....</b>	<b>90</b>
INTRODUZIONE.....	90
COSA VIENE A DETERMINARSI DOPO LA SENTENZA DI OMOLOGAZIONE DEL CONCORDATO.....	90
COMPORAMENTO CONDIVISO – CONCORDATO CON GARANZIA.....	90
BILANCIO E SCRITTURE CONTABILI.....	91
CONCORDATO CON CESSIONE DEI BENI.....	91
T.U.I.R. E SOPRAVVENIENZE ATTIVE.....	93
IMPOSTA DI REGISTRO.....	94
NOTE DI VARIAZIONE IVA NEL CONCORDATO PREVENTIVO.....	96
CONTRIBUTO UNIFICATO.....	96