

**ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI DI CATANIA**

LINEE GUIDA DEGLI ADEMPIMENTI FISCALI DEL CURATORE

INDICE

PREMESSA.....	»
1. - APERTURA DELLA PROCEDURA.....	»
1.1 IVA.....	»
1.2 Imposte sul reddito.....	»
1.3 Irap.....	»
1.4 Sostituto d'imposta.....	»
1.5 ICI/IMU - TASI.....	»
1.6 Diritto Camerale	
.....	»
2. - SVOLGIMENTO DELLA PROCEDURA.....	»
2.1 Iva.....	»
2.2 Imposte sul reddito.....	»
2.3 Irap.....	»
2.4 Sostituto d'imposta.....	»
2.5 ICI/IMU.....	»
2.6 Tributi Locali	»
3. - CONCLUSIONE DELLA PROCEDURA.....	»
3.1 Iva.....	»
3.2 Imposte sul reddito ed Irap.....	»
4. – IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO NEL FALLIMENTO.....	»
APPENDICE - SCADENZIARIO AGGIORNATO 2018.....	»

A cura della

Commissione di studio in materia fallimentare e concorsuale

1. - APERTURA DELLA PROCEDURA

1.1 IVA

A seguito della nomina a curatore, e conseguentemente alla relativa accettazione della carica, la prima incombenza fiscale da effettuare nei trenta giorni successivi alla nomina, o meglio, dall'accettazione della stessa, è la comunicazione all'amministrazione finanziaria dell'apertura della procedura fallimentare.

Il Curatore, entro 30 giorni dall'accettazione della carica, deve quindi effettuare la variazione dati IVA (*art. 35 D.P.R. 633/72*)

Comunicazione che dovrebbe essere effettuata mediante l'invio del modello AA9 per le imprese individuali e il modello AA7 per le società. In merito al contenuto il curatore comunicherà i propri dati in sostituzione di quelli del legale rappresentante dell'impresa fallita, riportando nel campo «codice carica» il codice 3, indicando l'assunzione della carica di curatore nonché la data di inizio della procedura.

La comunicazione di variazione non determina tuttavia la modifica della partita IVA che rimane immutata, anzi, nel caso fosse stata chiusa per cessazione di attività intervenuta anteriormente alla dichiarazione di fallimento, il curatore è tenuto a chiederne la riattivazione ove si renda necessario compiere operazioni soggette all'imposta.

Qualora il Curatore intenda adempiervi con "ComUnica" potrà, unitamente alla variazione dati IVA, effettuare anche la comunicazione al Registro Imprese (ex art.29, comma 6 del D.L. 78/2010) per comunicare agli enti interessati i dati necessari ai fini dell'eventuale insinuazione al passivo, rispettando però il termine più restrittivo di 15 giorni dalla data di accettazione della carica.

Obblighi Iva del Curatore

Dal momento in cui inizia la procedura fallimentare, bisogna tenere distinto il così detto periodo «prefallimentare» ovvero il periodo: 1° gennaio – data del fallimento.

Per le operazioni ante fallimento, qualora i termini siano ancora pendenti; la fatturazione, la registrazione delle fatture di acquisto e di vendita vanno eseguite entro quattro mesi dalla nomina (art. 74- bis DPR 633/72, I comma);

Per le operazioni post fallimento, anche in caso di esercizio provvisorio, si applicano tutti gli adempimenti previsti dal DPR 633/72.

Per le operazioni post- fallimentari si potrà continuare a utilizzare i registri dell'impresa fallita, avendo cura di separare le registrazioni anteriori da quelle successive che devono peraltro riportare una nuova numerazione progressiva.

In alternativa si possono predisporre nuovi registri IVA che non vanno più preventivamente vidimati.

Il fallimento poi non determina il cambiamento della periodicità della liquidazione iva.

Si osservi che la norma estende al fallimento tutti gli obblighi previsti nel decreto Iva, salvo per due eccezioni riguardanti la fatturazione e alla liquidazione periodica, mentre, per quelle prefallimentari, gli obblighi sono individuati e disciplinati.

Infatti le liquidazioni periodiche sono dovute solo se sono registrate nel periodo operazioni imponibili; le fatture devono essere emesse entro trenta giorni dall'effettuazione delle operazioni (art. 74-bis, DPR 633/72, II comma);

Gli obblighi di fatturazione e registrazione

Gli obblighi di emissione e registrazione delle fatture per le operazioni effettuate ante fallimento, devono essere espletati entro 4 mesi dalla nomina a condizione che i termini di emissione (ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 6 e 21 del DPR 633/72) e registrazione (artt. 23, 24 e 19 del DPR 633/72 e 47 del D.L. 331/93) non siano già scaduti alla data di apertura della procedura concorsuale (art. 74-bis DPR 633/72).

Il curatore è infatti tenuto a sostituirsi all'impresa fallita, nel caso questa non avesse emesso le fatture relative a cessioni di beni o prestazioni di servizi compiute nel periodo anteriore alla dichiarazione di fallimento.

Ha pertanto l'obbligo di provvedere all'emissione di dette fatture, ma anche di registrarle sui libri IVA includendo le fatture che avesse ricevuto per acquisti riferiti a tale periodo.

L'adempimento si conclude con la liquidazione dell'IVA (a credito o a debito) che confluirà poi nella dichiarazione IVA infrannuale ex art. 74-bis illustrata nel paragrafo precedente.

La dichiarazione IVA ex. art. 74 bis D.P.R. 633/72

L'art. 74-bis prevede un termine di quattro mesi entro il quale il curatore deve provvedere agli adempimenti di quanto prescritto dalla norma citata.

A questo proposito occorre evidenziare che a parere di autorevole dottrina detto termine decorra dal momento in cui il curatore dichiara di accettare l'incarico, in quanto solo da tale momento il provvedimento di nomina acquisisce efficacia.

Di tutt'altro parere è l'Amministrazione finanziaria che con risoluzione ministeriale n. 9/437 del 24 marzo 1983 afferma che il termine suddetto decorra dalla data di nomina indipendentemente dall'accettazione della carica.

Prudenzialmente è quindi opportuno, nel termine di 4 mesi dalla nomina, che il curatore trasmetta telematicamente all'Agenzia delle Entrate il modello "IVA 74-bis" nel quale occorre riepilogare le operazioni infrannuali, rilevanti ai fini IVA, intervenute fra il 1° gennaio e la data di dichiarazione di fallimento (art. 74-bis DPR 633/72 e art.8, 4° comma, DPR 322/98).

Lo scopo della dichiarazione IVA infrannuale ex art. 74-bis, è sostanzialmente quello di determinare l'eventuale posizione debitoria maturata dall'impresa, anteriormente alla data di decorrenza degli effetti del fallimento.

Nel caso dal computo delle operazioni compiute durante tale periodo si dovesse determinare un debito d'imposta, l'Erario dovrà insinuarsi nello stato passivo (eventualmente anche tardivamente nei termini di cui all'art. 101 L.F.).

Qualora, al contrario, emerga un credito, a parere dell'Amministrazione finanziaria non potrà essere chiesto a rimborso se non nell'ambito della dichiarazione IVA comprendente l'intero anno solare (sempre purché vengano rispettate le ulteriori condizioni previste dalla legge dall'art. 30 DPR 633/72).

L'eventuale credito scaturente dalle dichiarazioni IVA modello 74 bis, a mente della Risoluzione ministeriale 12 luglio 1995 n° 181/E, infatti non può essere richiesto a rimborso poiché il Ministero non considera tali dichiarazioni come dichiarazioni annuali.

Qualora quindi dal modello 74-bis risulti un'eccedenza di imposta a credito il curatore può alternativamente:

- 1) portare in detrazione tale eccedenza dall'imposta da versare per il periodo successivo, in caso vengano effettuate operazioni attive;
- 2) computare l'imposta in eccedenza in detrazione nell'anno solare successivo in sede di presentazione della dichiarazione annuale relativa allo stesso periodo d'imposta, in assenza di operazioni imponibili.

Di diverso avviso è la giurisprudenza di legittimità che ha ritenuto la dichiarazione infrannuale equiparabile non a quelle presentate dal contribuente *in bonis*, bensì ad una dichiarazione che segnala la cessazione dell'attività per intervenuto fallimento (Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con sentenza 28/04/2006 n. 10004).

L'impostazione della giurisprudenza di legittimità è che la dichiarazione iva 74-bis sarebbe equiparabile alla dichiarazione di cessazione dell'attività e conseguentemente legittimerebbe il rimborso del credito iva eventualmente esistente (Cass. N. 19169/03 e 4104/02 del 22.03.2002).

Secondo invece autorevole dottrina, la dichiarazione di fallimento determina solo l'inizio della liquidazione dell'impresa ossia la naturale conclusione di tutte le aziende sia dal punto di vista civile che fiscale. Ne consegue che si avrà continuità del rapporto tributario anche in sede fallimentare e l'eventuale credito IVA ante procedura, spesso di dubbia formazione, non potrà essere chiesto a rimborso se non nell'ambito della dichiarazione IVA annuale come, peraltro, sostenuto dall'Amministrazione Finanziaria.

Per quanto riguarda le modalità di presentazione si fa presente che con il comma 2.2.lettera a) dell'art. 10 del decreto legge 78/2009 convertito nella legge 102 del 3 agosto il legislatore ha modificato l'articolo 8 del Dpr n. 322 del 1998 introducendo l'obbligo di presentare in via telematica la dichiarazione Iva relativa alla parte dell'anno antecedente l'apertura della procedura concorsuale (art. 74, bis del Dpr 633/72), al fine di consentire agli uffici dell'Agenzia l'acquisizione di tale modello in tempi rapidi.

Qualora il proprio software gestionale non lo prevedesse è previsto il software gratuito dell'Agenzia delle Entrate scaricabile dal sito istituzionale dell'ente.

La dichiarazione Iva relativa all'anno che precede la dichiarazione di fallimento

Sempre che il termine non sia già scaduto, il curatore è tenuto, ai sensi del 4° comma dell'art. 8 del D.P.R. 322/98, a presentare la dichiarazione IVA relativa all'anno solare precedente alla dichiarazione di fallimento. Si tratta di una dichiarazione che deve essere trasmessa telematicamente sempre in via autonoma con le seguenti modalità:

-se la tra la data della nomina e la data di scadenza della dichiarazione decorrono più di quattro mesi: la scadenza è quella ordinaria;

-se tra la data della nomina e la data di scadenza di presentazione decorrono meno di quattro mesi: la scadenza è 4 mesi dalla nomina;

-se la nomina è dopo il termine di presentazione: per il curatore non vi è obbligo di presentare la dichiarazione in quanto il relativo termine è scaduto.

La dichiarazione annuale potrà determinare una posizione creditoria o debitoria. Nel primo caso, ricorrendo i presupposti di cui all'art. 30 del D.P.R. 633/72 il curatore potrà chiedere il rimborso del credito, nel caso invece di liquidazione a debito, l'Agenzia delle entrate dovrà insinuarsi nel passivo del fallimento per concorrere assieme agli altri creditori dell'impresa fallita.

E' piuttosto frequente che il curatore non abbia elementi sufficienti per poter ottemperare correttamente a tale adempimento. Conseguentemente si è diffusa la prassi di compilare la dichiarazione sul modulo ministeriale ed informare con separata raccomandata l'Agenzia delle entrate circa le difficoltà o le carenze documentali e/o informative con cui il curatore si è dovuto confrontare.

In caso di mancanza totale o parziale della documentazione necessaria per la ricostruzione dei movimenti IVA sia dell'anno solare precedente alla dichiarazione di fallimento sia per la redazione della dichiarazione ai sensi dell'articolo 74-bis, il curatore dovrà inviare le rispettive dichiarazioni senza alcun valore per non incorrere in sanzioni.

1.2 IMPOSTE SUL REDDITO

Ai fini delle imposte sul reddito IRES, nel caso delle società di capitali, ed IRPEF, per le persone fisiche, il curatore deve effettuare una serie di adempimenti sia in merito al calcolo delle imposte sia per la presentazione delle dichiarazioni; tali adempimenti vengono dettati dall'articolo 183 del T.U.I.R..

Entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo alla nomina, il curatore deve presentare la dichiarazione dei redditi, (in base ad apposito bilancio compilato dal curatore) per il periodo 1/1 - data del fallimento (*art. 183 D.P.R. 917/86 e art. 5, IV comma, D.P.R. 322/98*) nonché la dichiarazione IRAP.

Nel caso specifico il curatore dovrà redigere un bilancio a far data del 01 gennaio e fino alla data di fallimento. Al di là della varie posizioni discordanti e minorate assunte da una parte della dottrina, la redazione del bilancio, prassi prevalente e consolidata, di cui all'art. 183 del T.U.I.R., è considerato un documento autonomo e distinto, rispetto a quello di cui all'art. 89 l.f., ed all'inventario di cui all'art. 88 l.f., tale documento serve esclusivamente al curatore al fine di:

- a) determinare, con le opportune rettifiche fiscali in aumento e/o in diminuzione richiamate dal testo unico, il reddito imponibile del periodo pre-fallimentare al fine di porre l'amministrazione finanziaria in condizioni di poter predisporre la propria domanda di ammissione al passivo fallimentare tempestiva e/o tardiva;
- b) costituisce il bilancio iniziale dal quale dovrà desumersi il patrimonio netto iniziale della procedura fallimentare utile, successivamente, alla determinazione del reddito del periodo d'imposta del fallimento, di cui si fa espresso richiamo nel secondo comma dell'articolo 183 del T.U.I.R..

Si rammenta a tal proposito che il periodo d'imposta del fallimento è costituito da un solo ed unico periodo pari all'intera durata della procedura.

Determinazione del reddito imponibile ai fini delle imposte dirette (IRES – IRPEF)

Riguardo al periodo intercorrente dall'inizio del periodo d'imposta e il fallimento: il reddito imponibile è quello che emerge da apposito bilancio predisposto dal curatore con le variazioni previste dal testo unico (art. 183, I comma, DPR 917/1986).

Relativamente al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura del procedimento, anche in caso di esercizio provvisorio: la base imponibile è pari al differenziale tra il residuo attivo alla chiusura del fallimento e il patrimonio netto dell'impresa o società all'inizio del procedimento, determinato in base ai valori

fiscalmente riconosciuti, determinato in base al bilancio di cui al punto precedente; se il patrimonio netto è negativo, si assume un valore pari a zero (art. 183, II comma, DPR 917/1986).

Determinazione delle imposte

A seguito della dichiarazione iniziale dei redditi nonché della dichiarazione Irap, non sussiste alcun obbligo di assolvimento delle imposte a carico del fallimento, ciò in quanto si tratta di periodo antecedente la procedura.

La dichiarazione assume una funzione “informativa” per l’erario, al fine di un’eventuale insinuazione al passivo fallimentare.

In caso di fallimento di un’impresa individuale o di una società di persone, occorre spedire all’imprenditore o ai soci una copia della dichiarazione dei redditi presentata per il periodo 1/1 - data del fallimento (*art. 5, IV comma, D.P.R. 322/98*).

Il curatore dovrà quindi consegnare agli stessi copia della dichiarazione, affinché possano inserire gli eventuali redditi derivanti dal periodo antecedente al fallimento nella loro dichiarazione dei redditi relative ad altri redditi extra-fallimentari.

Il reddito complessivo sarà determinato dal reddito d’impresa relativo alla frazione dell’esercizio, ovvero 01/01- data di apertura della procedura e di nomina del curatore, e dai altri redditi non compresi nel fallimento.

Il versamento dell’eventuale IRPEF dovuta dall’imprenditore fallito o dai soci di società di persone fallite, a cui il Curatore ha inviato copia della Dichiarazione dei Redditi, resta invece a carico di questi soggetti; è quindi il fallito a risponderne al di fuori dell’ambito concorsuale.

Il curatore deve utilizzare, in tutte le fasi della procedura, il medesimo modello della dichiarazione fiscale più consono al soggetto fallito, ovvero per:

- le persone fisiche: il modello Unico Persone Fisiche;
- le società di persone: il modello Unico Società di Persone;
- le società di capitale: il modello Unico Società di Capitali

sulla scelta del modello dichiarativo da utilizzare ovvero il «NUOVO» modello piuttosto che quello «VECCHIO» occorre soffermarci su una regola basilare che è la seguente:

- se il periodo d’imposta, ovvero 01/01- data di apertura della procedura e di nomina del curatore, comprende il 31 dicembre, si utilizzano i NUOVI modelli;

- se il periodo d'imposta, ovvero 01/01- data di apertura della procedura e di nomina del curatore, NON comprende il 31 dicembre, si utilizzano i VECCHI modelli.

In caso di mancanza totale o parziale della documentazione necessaria per la ricostruzione del reddito imponibile il curatore deve inviare la dichiarazione senza l'indicazione dei dati contabili, lo stesso obbligo sussiste se la contabilità risulta inattendibile con i dati disponibili.

Valori da indicare nella dichiarazione iniziale del fallimento

L'art. 183 TUIR dispone: "il reddito di 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** e dal commissario liquidatore".

La norma fa riferimento al primo comma, al bilancio redatto dal curatore per poi proseguire introducendo il concetto di patrimonio netto dell'impresa all'inizio del procedimento.

Il patrimonio netto iniziale

Nella stragrande maggioranza delle procedure concorsuali, la contabilità fornita dall'azienda fallita non sempre è aggiornata e/o, spesso, non attendibile e/o non esistono documenti giustificativi che possano supportare, in modo certo, eventuali rettifiche alla situazione contabile operate dal curatore. Nella prassi, accade che, il curatore, qualora esistano le scritture contabili, in assenza di bilancio, rediga, ai fini della redazione della dichiarazione pre fallimentare, un bilancio, sulla base della contabilità fornita dall'azienda fallita rinunciando ad operare rettifiche salvo le variazioni sulle voci più evidenti e/o facilmente identificabili senza dovere entrare troppo nel dettaglio.

Il curatore deve anche determinare, ai fini della quantificazione dell'imponibile da dichiarare nella dichiarazione finale, il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio della procedura concorsuale.

A tale riguardo, la circolare n. 26/E del 22/03/2002 ha chiarito che, per la determinazione del patrimonio netto iniziale, non si deve dare rilevanza ai valori di stima delle poste attive e passive, bensì ai costi fiscalmente riconosciuti: i crediti, quindi, ad esempio, sono valutati al loro valore nominale dedotte soltanto le svalutazioni fiscalmente rilevanti. La su citata circolare afferma che devono essere considerate anche tutte quelle attività e passività accertate dal curatore e non evidenziate nella contabilità soprattutto se la stessa risulta indisponibile e/o inattendibile, da valutare al costo fiscalmente riconosciuto.

Per tale ragione, il curatore, nella predetta attività di accertamento, deve utilizzare la massima diligenza, avvalendosi dell'inventario per l'attivo, dello stato passivo ricostruito per i debiti, nonché della collaborazione del fallito per tutti gli altri elementi necessari.

Per quanto attiene alla redazione del bilancio iniziale di cui all'art. 183 del Tuir, si osserva che tale documento non va confuso con il bilancio di cui all'art. 89, II comma, l. fall. In tale norma si prevede che il *"Il curatore deve inoltre redigere il bilancio dell'ultimo esercizio, se non presentato dal fallito nel termine stabilito, e apportare le rettifiche necessarie e le eventuali aggiunte ai bilanci depositati dal fallito a norma dell'art. 14"*.

Tale adempimento risulta tuttavia spesso di difficile attuazione stante la precaria, se non addirittura carente, tenuta delle scritture contabili da parte del fallito e, nella prassi, costituisce spesso un adempimento inapplicabile, non essendovi alcun obbligo in capo al curatore di provvedere all'aggiornamento e alla ricostruzione di contabilità complesse, incomplete o irregolari.

Quest'ultimo è un documento endoconcorsuale e pertanto va redatto in conformità alle disposizioni di cui agli artt. 2423 e segg. c.c., mentre il documento previsto dall'art. 183, I comma del Tuir espone le attività e le passività del fallimento secondo criteri fiscali.

Si elencano le linee guida che devono essere seguite nella predisposizione del bilancio fiscale prefallimentare:

- a) In primo luogo, dovrà essere costituito da stato patrimoniale e conto economico, mentre la dottrina ritiene il curatore sia esonerato dalla redazione della nota integrativa.
- b) Rileva il costo fiscalmente riconosciuto degli elementi attivi e passivi e non il valore di stima.
- c) Rilevano le attività e passività aziendali accertate, ancorché non registrate.
- d) Sono esclusi gli elementi personali dell'imprenditore individuale.

Il patrimonio netto dell'impresa all'inizio della procedura sarà pari alla differenza tra gli elementi attivi e passivi esposti nel bilancio tenendo presente che, come spesso accade, ove le passività siano superiori alle attività, il patrimonio netto non si considera negativo, ma pari a zero.

Dichiarazione dei Redditi relativa al periodo d'imposta che precede la dichiarazione di fallimento

Il curatore deve preliminarmente accertarsi anche con l'ausilio dei dati presenti nel cassetto fiscale che avrà cura di attivare subito dopo la comunicazione di variazione IVA con i dati del fallimento, della presentazione nei termini di legge della dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio precedente.

A differenza della dichiarazione Iva, che in base all'art. 8 del D.Lgs. 322/98 prevede, se i termini sono ancora in corso, l'obbligo di presentazione da parte del curatore del modello relativo all'anno precedente il fallimento, non esiste normativa che dispone se il curatore debba presentare la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta antecedente a quello in cui viene dichiarato il fallimento, in caso di pendenza dei termini.

Per quanto concerne la dichiarazione del periodo d'imposta anteriore alla dichiarazione di fallimento, secondo l'Amministrazione finanziaria, se il termine all'atto del fallimento non è ancora scaduto, l'obbligo si trasferisce in capo al curatore.

Secondo l'amministrazione finanziaria (Circ. 07.11.1988 n. 5/3401 e Ris. Agenzia delle Entrate 02.02.2007, n. 18/E., risoluzione n.18/a del 2 febbraio 2007), il curatore è obbligato a redigere e trasmettere telematicamente la dichiarazione dei redditi e quella dei sostituti d'imposta relativi all'esercizio precedente alla dichiarazione di fallimento nell'ipotesi in cui i termini di presentazione della dichiarazioni in oggetto non siano ancora scaduti alla data di apertura della procedura e di nomina del curatore.

Nonostante quindi la legge non ponga questo adempimento a carico del curatore, l'Amministrazione finanziaria ha sempre sostenuto il contrario² (da ultimo con risoluzione ministeriale 2/2/2007 n° 18), affermando che, qualora i termini non siano scaduti, il curatore deve provvedere a presentare la dichiarazione dei redditi ed IRAP relativamente all'anno precedente quello in cui è stato dichiarato il fallimento. Si tratta di un'opinione non condivisibile poiché il *"fallito conserva la capacità e soggettività tributaria"* ed il *"curatore non ha attitudine né a rappresentare, né a sostituire il fallito"*, né vi è alcuna norma che prescriva al curatore di predisporre tale dichiarazione che conseguentemente dovrebbe essere posta a carico del fallito.

Tale impostazione è oggetto di aspre critiche in dottrina e giurisprudenza, in quanto, in virtù del principio di tassatività descritto in premessa, non si può imporre alcun onere all'organo gestorio della procedura in mancanza di un espresso precetto normativo.

La giurisprudenza di merito infatti, *Commissione Tributaria I° grado di Sondrio del 20/2/92*, la Suprema Corte, *Cassazione: sentenze del 14 settembre 1991 n. 9605 e 9606 - , Cass., 27.10.1995 n. 299*, e la parte maggioritaria della dottrina, sostengono la tesi che tale adempimento debba essere posto a carico del legale rappresentante della ditta fallita o del fallito e non del curatore.

L'art. 1 del D.P.R. 22/7/98 n. 322 (rubricato con: *Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto*) non menziona il curatore fra i soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi; inoltre, al comma 3 stabilisce che «la dichiarazione è sottoscritta ... dal contribuente o da chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale» ed il Curatore non è né il contribuente, né il rappresentante dello stesso.

Per tale motivo si ritiene che sul curatore non dovrebbe gravare l'onere di presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno anteriore al fallimento.

1.3 IRAP

Gli obblighi Irap si distinguono in relazione alla presenza o meno di esercizio provvisorio.

Nella sostanza, la prosecuzione (o la ripresa) dell'attività commerciale comporta il mantenimento della qualifica d'imprenditore commerciale, ancorché in capo al fallito e non al curatore.

La qualifica d'impresa commerciale rende applicabile l'ordinaria disciplina tributaria alle operazioni poste in essere dal fallimento.

Il curatore dovrà pertanto informare l'Agenzia delle Entrate di tale fase con la comunicazione ex art. 35 DPR 633/72.

Dal mantenimento di tale qualifica deriva l'obbligo di tenuta delle scritture contabili ai fini civilistici e tributari, con particolare riferimento all'Irap.

Come Già visto, infatti, ai fini Ires e Irpef, il reddito del periodo fallimentare, ancorché vi sia stato esercizio provvisorio, è determinato con la speciale procedura prevista dall'art. 183 del Tuir.

Invero, l'esercizio provvisorio determina il verificarsi del presupposto impositivo ai fini Irap nel fallimento.

Si specifica pertanto che:

In mancanza di esercizio provvisorio:

a. occorre presentare la dichiarazione ai fini Irap relativa al periodo intercorrente tra l'inizio del periodo d'imposta e la dichiarazione di fallimento entro la fine del nono mese successivo alla dichiarazione di fallimento; se risulterà un credito del fisco, nessun obbligo di pagamento ricadrà ovviamente sul curatore, trattandosi di un debito concorsuale e l'Ufficio s'insinuerà nel passivo;

b. non vi è l'obbligo di presentare la dichiarazione del periodo anteriore, ancorché siano pendenti i termini, incombando tale adempimento al fallito che conserva la capacità tributaria *optimo jure*, similmente a quanto avviene ai fini delle altre imposte dirette;

c. per quanto attiene al periodo fallimentare, se non vi è esercizio provvisorio, nessun obbligo compete al curatore, non essendo il fallimento soggetto passivo d'imposta.

In presenza di esercizio provvisorio:

I) per il periodo intercorrente tra l'inizio del periodo d'imposta e la dichiarazione di fallimento; come nel caso sub a);

II) per il periodo anteriore; come il caso sub b);

III) per il periodo intercorrente tra la data di fallimento e la fine del primo periodo d'imposta (annuale), in caso di durata ultrannuale dell'esercizio provvisorio, entro i termini ordinari (30/09);

IV) per i periodi annuali successivi; entro i termini ordinari;

V) per il periodo intercorrente tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di chiusura dell'esercizio provvisorio; la norma non è chiara e la dottrina propone tre diverse soluzioni:

i) Entro i termini ordinari (30 settembre dell'anno successivo);

ii) Entro nove mesi dal decreto di chiusura dell'esercizio provvisorio;

iii) Entro il termine previsto per la dichiarazione di chiusura ai fini Ires, ossia entro nove mesi dal decreto di chiusura del fallimento 30

I versamenti dell'Irap andranno eseguiti in prededuzione, se riferiti alla gestione durante l'esercizio provvisorio, nei termini ordinari stabiliti dal DPR 435/2001 art. 17 (16 del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta). Il fallimento è tenuto altresì al versamento degli acconti, anche relativamente al I periodo.

Per quanto attiene agli obblighi contabili, l'art. 20 della legge istitutiva dell'Irap sancisce l'obbligo di osservare gli obblighi documentali e contabili ai quali sono tenuti gli imprenditori commerciali ai fini delle imposte sul reddito e sul valore aggiunto.

Si osserva che le gestioni patrimoniali e contabili dell'esercizio provvisorio e della liquidazione fallimentare devono rimanere separate: le prime saranno documentate nelle scritture previste dal codice civile e dal DPR 600/73, le seconde solamente nello speciale registro di cui all'art. 38 l. fall. Il curatore dovrà dunque formare il bilancio iniziale dello specifico ramo d'impresa per il quale è disposto l'esercizio provvisorio. Al più, se i parametri della ditta fallita lo consentono, potrà essere tenuta la contabilità semplificata.

1.4 SOSTITUTO D'IMPOSTA

1.4 Sostituto d'imposta

Il 1° comma, dell'art. 37 del D.L. 4 luglio 2006 n. 223, convertito in L. 4 agosto 2006, n. 248 ha incluso il curatore fallimentare fra i sostituti d'imposta di cui all'art. 23, 1° comma, del D.P.R. 600/73.

Il curatore è tenuto ad operare le ritenute sui redditi, provvedere al versamento alle scadenze previste, rilasciare le relative certificazioni e presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta per le ritenute operate in corso di procedura.

Anche in questo caso l'Amministrazione finanziaria, sebbene la legge nulla disponga in merito, ha sempre sostenuto che, qualora i termini non fossero scaduti, il curatore doveva provvedere a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta anche relativamente all'anno precedente quello in cui è stato dichiarato il fallimento

Nella risoluzione ministeriale n.18/a del 2 febbraio 2007, viene affermato che il curatore è obbligato a redigere e trasmettere telematicamente la dichiarazione dei redditi e quella dei sostituti d'imposta relative all'esercizio precedente alla dichiarazione di fallimento nell'ipotesi in cui i termini di presentazione della

dichiarazioni in oggetto non siano ancora scaduti alla data di apertura della procedura e di nomina del curatore.

Pur se trattasi della medesima risoluzione che è stata ampiamente contestata sia dalla dottrina maggioritaria sia da sentenze delle Commissioni Tributarie per quanto concerne la dichiarazione dei redditi; diverso pare invece il caso della dichiarazione dei sostituti d'imposta, perché l'art. 4 del D.P.R. 322/98 al primo comma stabilisce che «i soggetti indicati nel titolo III del D.P.R. 600/73, obbligati ad operare ritenute alla fonte, che corrispondono compensi soggetti a ritenute alla fonte ... presentano annualmente una dichiarazione ... relativa a tutti i percipienti».

È vero che l'obbligo di presentare tale dichiarazione grava su chi «corrisponde compensi», tant'è vero che se non vi sono compensi corrisposti il 770 non si presenta, e quindi secondo una possibile interpretazione il curatore fallimentare che non corrisponde compensi o comunque per i compensi non corrisposti da lui non è tenuto a presentare il 770.

È però possibile una diversa interpretazione, che porta a ritenere invece il curatore fallimentare sia obbligato a presentarlo, sulla base delle seguenti considerazioni:

- a) il curatore fa certamente parte dei «soggetti indicati al titolo III del D.P.R. 600/73»;
- b) in nessuna parte tale disposizione pone l'obbligo di presentare la dichiarazione a carico del medesimo soggetto che ha effettuato le ritenute;
- c) la stessa modulistica ministeriale è formulata in modo ben diverso da quella sulla dichiarazione dei redditi; il punto 4.2 delle istruzioni alla compilazione del Mod. 770 semplificato 2010, a cui rinviamo anche per la motivazione di tale obbligo, che personalmente si condivide, stabilisce chiaramente che in caso di fallimento «la dichiarazione deve essere presentata dal ... curatore fallimentare ... in nome e per conto del soggetto estinto» dove per «*estinto*» si intende soggetto che non prosegue l'attività.

Si ritiene quindi, quantomeno per prudenza, sia consigliabile considerare tale obbligo sussistente anche se, come è stato già detto, si possano certamente trovare elementi a sostegno della tesi opposta.

Per quanto riguarda le spesso insormontabili difficoltà pratiche di reperire i dati da indicare nelle varie dichiarazioni da presentare da parte del curatore (770, dichiarazione dei redditi per il periodo 1/1 - data del fallimento, dichiarazione IVA per l'anno precedente, dichiarazione IVA mod. 74-bis), si ritiene che:

- ciò non giustifichi l'omessa presentazione della dichiarazione;
- l'impossibilità di reperire i dati giustifichi tranquillamente la presentazione di una dichiarazione incompleta, o addirittura in bianco;

– in particolare per il 770, se non viene reperito alcun elemento che provi la corresponsione di compensi soggetti a ritenuta, non vigendo l'obbligo di presentazione in caso di assenza di compensi e non essendo quindi prevista la presentazione di un 770 «in bianco», si ritiene sia legittimo non presentarlo.

Nel caso della presenza contestuale di dipendenti e della mancata reperibilità della documentazione necessaria per la compilazione del modello 770, gli unici aiuti possono derivare dalle domande di insinuazione al passivo dei dipendenti e dall'interrogazione della cassetto previdenziale e fiscale della società.

In qualità di sostituto d'imposta, il curatore deve anche provvedere alla predisposizione delle certificazioni relative alle ritenute effettuate nel periodo d'imposta, la cui scadenza per l'invio ai sostituti è generalmente fissata al 28 febbraio di ogni anno.

Vero è che se il curatore si trova nell'impossibilità di certificare le ritenute alla fonte operate il percipiente non perde la possibilità di dedurre le ritenute subite dall'Iperf dovute e scaturite dalla propria dichiarazione dei redditi.

Infatti la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 19 marzo 2009 n. 68/E illustra che il percipiente può scomputare la ritenuta non «certificata» a condizione che lo stesso dimostri l'effettivo assoggettamento a ritenute tramite l'esibizione congiunta della fattura e della relativa documentazione proveniente dalla banca o intermediari finanziari idonea a provare l'importo netto, delle ritenute, effettivamente percepite.

Nel caso di controllo formale ai sensi dell'articolo 36-ter del DPR 600/73 occorrerà allegare, in aggiunta, una dichiarazione sostitutiva di atto notorio in cui il contribuente dichiara, sotto la propria

responsabilità, che la documentazione attestante il pagamento si riferisce ad una determinata fattura regolarmente contabilizzata e che, a fronte di quest'ultima non ci sono stati altri pagamenti da parte del sostituto. Il fascicolo così prodotto assume un valore probatorio equipollente a quello della certificazione rilasciata dal sostituto.

1.5 ICI/IMU - TASI

Il curatore entro 90 giorni dalla nomina e se vi sono beni immobili, deve presentare al Comune di ubicazione degli immobili una dichiarazione ai fini IMU (TASI) (ex ICI) attestante l'avvio della procedura.

La natura di tale obbligo introdotto per l'IMU dall'art. 9, VII comma, D. Lgs 14/03/11 n. 23, che richiama la normativa ai fini ICI (art. 10, VI comma, D. Lgs 30/12/92 n. 504) è evidentemente quello di mettere in condizioni gli enti locali di potersi insinuare tempestivamente al passivo del fallimento.

Si tratta di una dichiarazione che non prevede al momento forme particolari (si ritiene possa essere utilizzato il modulo ministeriale, ovvero moduli eventualmente predisposti da ciascun comune) per cui il curatore potrà limitarsi ad indicare i dati identificativi dell'immobile e della procedura fallimentare a cui appartiene.

Durante la procedura fallimentare l'obbligo di versamento, per il curatore, è sospeso.

Gli adempimenti successivi sono dettati dalla scelta legislativa di far decorrere l'obbligo di versare il tributo dal momento in cui il fallimento ha reperito le risorse finanziarie mediante versare il tributo dal momento in cui il fallimento ha reperito le risorse finanziarie mediante la vendita dell'immobile su cui tale imposta incide.

Ne consegue che il curatore sarà tenuto a liquidare l'imposta calcolandola dalla data di fallimento alla data del decreto di trasferimento della proprietà e sarà tenuto a versarla entro tre mesi da quest'ultima data.

TASI

Il Tributo per i Servizi Indivisibili (TASI) è stato istituito dall'art. 1 L. 27.12.2013, n. 147 ed è disciplinato dai commi 669-679, 681, 688-689 del medesimo articolo.

Il presupposto impositivo della TASI è il possesso o la detenzione, a qualsiasi titolo, di fabbricati, ivi compresa l'abitazione principale, e di aree edificabili, come definiti ai sensi dell'imposta municipale propria, ad eccezione, in ogni caso, dei terreni agricoli.

Il nuovo tributo non prevede disposizioni speciali con riferimento alle procedure concorsuali, poiché a differenza di quanto previsto per l'Imu, non è stato operato alcun rimando all'art. 10, co. 6, D.Lgs. 30.12.1992, n. 504.

Si ritiene pertanto che, non sussistendo al momento particolari deroghe, la procedura sia obbligata al pagamento della Tasi al pari degli altri contribuenti.

1.6 Diritto Camerale

L'ordinanza n. 14847 del 5 settembre 2012 della sezione tributaria della Corte di Cassazione ha ritenuto che il contributo camerale non va corrisposto soltanto se la società è fallita e non sia stata autorizzata alla continuazione temporanea dell'esercizio dell'impresa.

Una società per la quale sia stato chiuso il fallimento e che sia tornata *in bonis* non può invece qualificarsi «società fallita» e, quindi, è tenuta al pagamento del tributo camerale.

2. - SVOLGIMENTO DELLA PROCEDURA

2.1 Iva

Il 2° comma dell'art. 74-bis del D.P.R. 633/72 obbliga il curatore ad espletare i medesimi adempimenti di qualunque contribuente soggetto alla disciplina IVA.

Esistono tuttavia delle peculiarità che caratterizzano la disciplina rispetto alle regole generali.

Per quanto attiene le fatture (sono esclusi da fatturazione i beni personali dell'imprenditore individuale o dei soci illimitatamente responsabili), il termine per la loro emissione è di trenta giorni dal momento di effettuazione dell'operazione.

Si tratta quindi di una deroga rispetto ai termini ordinariamente previsti dagli artt. 6 e 21 del D.P.R. 633/72.

Anche le liquidazioni periodiche, mensili o trimestrali (ex art. 1 del D.P.R. 100/98 e art. 7 del D.P.R. 542/99) devono essere eseguite, non ogni mese o trimestre, bensì esclusivamente nel periodo in cui sono state registrate operazioni attive rilevanti ai fini IVA.

Ne consegue che la sola registrazione di fatture ricevute per l'acquisto di beni e servizi, non determina l'obbligo del curatore di procedere alla liquidazione periodica dell'IVA.

Gli obblighi di fatturazione e registrazione

In caso di effettuazione di operazioni attive nel corso della procedura, il curatore, in deroga alle norme generali, può emettere la relativa fattura entro 30 giorni dall'operazione ai sensi dell'articolo 74 bis comma 2 del D.P.R. 633/72.

Tutto ciò riguarda il caso della cessione di beni dell'impresa fallita, mentre nel caso di vendita di beni personali dei soci illimitatamente responsabili e falliti per «*estensione*», ci si trova chiaramente al di fuori del presupposto per l'applicazione del tributo in quanto si tratta di soggetti privati.

Per ciò che concerne la detraibilità dell'Iva sugli acquisti così come l'Iva da esporre sulle fatture emesse valgono le stesse regole generali previste per le imprese in normale attività.

Successivamente il curatore dovrà provvedere alla registrazione della fatture attive e passive sui registri Iva e, ai sensi dell'articolo 27 del D.P.R. 633/72, con scadenza mensile o trimestrale dovrà verificare, mediante le liquidazioni, la posizione Iva; qualora il curatore debba procedere al versamento dell'Iva dovuta, lo stesso dovrà mediante istanza al Giudice Delegato essere autorizzato al prelievo dal conto del fallimento del dovuto e procedere al pagamento del modello F24 tramite home banking oppure utilizzando un professionista, in genere il consulente fiscale della procedura, che provveda alla trasmissione telematica Entratel del modello.

L'eventuale omissione di registrazione di fatture passive ricevute dalla procedure può arrecare danno alla massa dei creditori, poiché comporta una mancata detrazione d'imposta che implica la procedura un maggiore versamento di Iva, costituente un debito della massa da pagare in prededuzione.

Per le fatture emesse e ricevute dal 1° gennaio 2017, (art. 2 D.L. 50/2017), l'IVA dal momento in cui diventa esigibile (art. 6 DPR 633/72), può essere detratta esclusivamente entro l'anno, o più precisamente "con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto". Come precisato nella circolare n. 1/2018 dell'Agenzia delle Entrate, se la fattura (relativa ad un'operazione del 2017) è ricevuta

successivamente al 30 aprile 2018 è comunque ammessa l'annotazione sul registro degli acquisti entro il 30 aprile 2019 (termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa al 2018).

Gli obblighi di liquidazione dell'imposta

Nel caso la liquidazione determini un debito d'imposta questa dovrà essere versata entro i termini ordinari, trattandosi di un debito della massa e come tale da pagarsi in prededuzione, previa autorizzazione del giudice delegato e rilascio del relativo mandato di pagamento.

Per le liquidazioni trimestrali entro il 16 del secondo mese successivo al trimestre solare fatta eccezione per il versamento dell'IVA del 4° trimestre che scade il 16 marzo anziché il 16 febbraio (termine che rimane valido per alcune categorie di contribuenti).

Il versamento trimestrale dovrà essere maggiorato degli interessi forfettariamente calcolati in misura dell'1% sul debito d'imposta.

Si ritiene che proposita la scelta di optare per la liquidazione trimestrale, ove vi siano i presupposti di legge, e pertanto versare anche gli interessi nella misura dell'1%, secondo parte della dottrina, deve essere preventivamente autorizzato dal Giudice Delegato sentito il parere del comitato dei creditori.

Per quanto attiene le liquidazioni mensili, il termine scade il giorno 16 del mese successivo al periodo.

Il curatore deve entro il 27/12 di ogni anno, versare l'acconto IVA (solo se dovuto), in base delle risultanze di quanto dovuto dalla liquidazione periodica relativa al mese di dicembre dell'anno precedente per i contribuenti mensili o della dichiarazione annuale Iva dell'anno precedente per i contribuenti trimestrali ordinari.

Per il calcolo dell'acconto è possibile utilizzare alternativamente tre metodi: storico, previsionale e analitico.

- *storico*: si dovrà calcolare l'acconto dell'88% sulla base di quanto dovuto nel medesimo periodo dell'anno precedente;

- *previsionale*: l'acconto sarà determinato in modo previsionale in misura pari all'88% dell'importo che si renderà dovuto per il mese o trimestre corrente;

- *analitico*: l'acconto è dovuto in misura pari al 100% di quanto emergerà da una speciale liquidazione IVA infra-periodo. Occorrerà infatti determinare la somma dovuta in base alle operazioni registrate nel periodo 1° ottobre – 20 dicembre, per le liquidazioni trimestrali; o dal 1° al 20 dicembre, per quelle mensili.

La dichiarazione Iva relativa all'anno di apertura del fallimento.

Il Curatore deve presentare, nei termini ordinari, la dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è aperto il fallimento. Tale dichiarazione presenterà due moduli: uno relativo alle operazioni ante fallimento e uno per quelle successive.

La dichiarazione Iva relativa all'anno di apertura del fallimento va inviata, telematicamente ed in via del tutto autonoma, nei termini ordinari ovvero tra il 1 febbraio ed il 30 settembre dell'anno successivo alla sentenza di dichiarazione di fallimento.

Per l'anno 2017 la dichiarazione IVA va presentata entro il 30 aprile 2018.

La dichiarazione dovrà contenere due moduli come qui di seguito indicato:

modulo numero «1»:

- tutte le operazioni rilevanti ai fini della dichiarazione iva che vanno dal 1 gennaio alla data del fallimento.

modulo numero «2»

- tutte le operazioni rilevanti ai fini della dichiarazione iva che vanno dal giorno successivo alla data del fallimento sino al 31 dicembre, ossia tutte le operazioni effettuate dal curatore dall'inizio dell'incarico.

Per entrambi i moduli devono essere compilati tutti i quadri, compresi la sezione 2 del quadro VA e le sezioni 2 e 3 del quadro VL.

Il quadro VT e VX devono essere compilati esclusivamente nel primo modulo.

Con riferimento al quadro VX devono essere seguite particolari modalità per la compilazione a seconda che:

a) dal modulo relativo al primo periodo (*attività del periodo pre-fallimentare*) risulti un **debito IVA**:

nel quadro VX va riportato solo il credito o debito risultante dal quadro VL del modulo relativo al secondo periodo;

b) dal modulo relativo al primo periodo (*attività del periodo pre-fallimentare*) risulti un **credito IVA**:

nel quadro VX vanno riportati i saldi sommati o compensati tra loro risultanti dalla sezione 3 del quadro VL di ogni modulo.

In sostanza, il debito pre-fallimentare è un debito del fallito e resta separato dalla gestione Iva della procedura; l'amministrazione, sulla base della speciale dichiarazione 74-bis di seguito descritta, provvederà all'insinuazione fallimentare.

Il credito pre-fallimentare, invece, viene riportato a nuovo nel secondo periodo, per cui è utilizzabile per assorbire un eventuale debito post-fallimentare della procedura.

Utilizzo del credito Iva:

La possibilità di compensare un credito verso l'Erario sorto in corso di procedura (caso tipico, il credito IVA) con un debito parimenti endoconcorsuale (caso ugualmente tipico, le ritenute sui compensi a professionisti), pur in presenza di debiti erariali ante procedura discende chiaramente dall'art. 56 l. fall., ed è confermato dalla Risoluzione del 12/8/2002 n. 279.

La stessa Agenzia delle Entrate ha infatti confermato l'invalidità dello "sbarramento" fra crediti e debiti ante e post fallimento, fissata dal citato art. 56.

Occorre però fare attenzione al credito IVA che non è sorto però in corso di procedura, bensì precedentemente, e "trascinato" nelle dichiarazioni presentate in corso di procedura.

Ora, poichè ciò che rileva ai fini dell'art. 56 l.fall. è il momento genetico del credito o debito, e non la sua emersione in contabilità, dichiarazioni, fatture o altri documenti, il credito IVA in questione è comunque credito ante procedura, e legittimamente l'Agenzia può compensarlo con sui crediti sempre ante procedura, così che nulla residua da poter essere compensato nel periodo endoconcorsuale.

In secondo luogo il credito può essere utilizzato in compensazione, mediante modello F24, in modo verticale (IVA con IVA) o orizzontalmente (IVA con altre imposte dirette ed indirette).

Anche per l'utilizzo in compensazione di un credito e quindi la presentazione di un modello di pagamento a saldo zero è tuttavia necessario che il giudice delegato dia apposita autorizzazione.

In ordine all'utilizzo in compensazione orizzontale del credito Iva annuale da parte del curatore fallimentare occorre rammentare come la stessa agenzia delle entrate abbia considerato applicabili anche al curatore le limitazioni all'utilizzo in compensazione.

Compensazione: orizzontale e verticale

Prima di riepilogare i limiti alla compensazione del credito Iva è bene ricordare che quando si parla di limiti alla compensazione **ci si riferisce alla compensazione orizzontale**, perché quella verticale non è soggetta a limitazione. La compensazione, infatti, può essere:

- **verticale:** il credito viene utilizzato per compensare un debito della stessa imposta (per esempio Iva con Iva). Questo tipo di compensazione **non è soggetta a limitazioni**;
- **orizzontale:** il credito viene utilizzato per compensare un debito relativo a imposte diverse dall'Iva. Questo tipo di compensazione è **soggetta, invece, a limitazioni**.

Ricordiamo poi che esiste un limite alla compensazione orizzontale, che è stato portato (dall'art. 9 comma 2 del D.l. 35/2013), a decorrere dal 2014, a 700.000 € in luogo del precedente 516.546,90.

Fatta questa premessa vediamo ora le regole di compensazione del credito IVA, e in particolare quello del 2017, utilizzabile dal 2018.

Compensazione credito Iva 2017: regole di utilizzo per il 2018

La compensazione del credito Iva annuale può essere effettuata:

1. dal 1° giorno del periodo successivo a quello in cui la dichiarazione si riferisce e fino alla data di presentazione della dichiarazione successiva, per **importi inferiori o uguali ad Euro 5.000,00** (per esempio: il credito IVA 2017, di importo pari ad Euro 5.000,00 può essere compensato a partire dall'1.1.2018);
2. **dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA**, munita di visto di conformità, per **importi superiori ad Euro 5.000,00**.

È con la presentazione della dichiarazione Iva, infatti, che matura la certezza della presenza del credito. Questa limitazione è nata per contrastare gli utilizzi di crediti inesistenti e conferire quindi maggiore rigore alla compensazione fiscale, ed è stata di recente modificata con il D.l. 50/2017 (per esempio: il credito IVA 17 di importo pari a Euro 12.000, può essere compensato senza necessità di attendere la dichiarazione annuale fino all'ammontare di Euro 5.000).

Raggiunto questo limite, ogni ulteriore compensazione può avvenire solo a partire dal 10° giorno successivo a quello di presentazione del mod. Iva 2018.

Considerando che il modello IVA 2018 può essere presentato esclusivamente in forma autonoma nel periodo tra il 1° febbraio e il 30 aprile 2018, presentando la dichiarazione IVA il primo giorno utile, cioè il 1° febbraio, la compensazione -per importi superiori a Euro 5.000,00 Euro non potrà avvenire prima dell'11.02.2018).

Si riepiloga nella seguente tabella:

Compensazione Credito Iva	
fino a 5.000 €	Libera compensazione "orizzontale" del credito, fino a Euro 5.000,00 senza attendere la presentazione della dichiarazione.
oltre 5.000 €	Una volta raggiunto il limite di Euro 5.000, ogni altra compensazione orizzontale può avvenire solo dal 10° giorno successivo alla presentazione della dichiarazione Iva, munita di visto di conformità

Con il visto di conformità, un soggetto terzo rispetto al contribuente attesta che i dati della dichiarazione sono conformi alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili; trattasi quindi di un

controllo formale e non di sostanza. I soggetti legittimati al rilascio del visto di conformità sono i soggetti abilitati alla trasmissione telematica:

- a) dottore commercialista/esperto contabile;
- b) consulente del lavoro;
- c) perito/esperto tributario iscritto alla data del 20/09/1993 nei relativi ruoli tenuti presso la CCIAA;
- d) responsabile dell'assistenza fiscale di un CAF imprese.

Compensazione credito Iva 2017: come compilare il mod. F24

Per un corretto versamento tramite mod. F24, i titolari di partita Iva devono ricordare le seguenti regole, modificate di recente dal D.l. 50/2017:

- in caso di presentazione di un **mod. F24 con compensazione**, questo deve essere presentato **esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate** (Entratel/Fisconline), indipendentemente dall'importo;
- in caso di presentazione di un **mod. F24 senza compensazione**, questo può essere presentato sia mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (Entratel/Fisconline) sia da quelli messi a disposizione dagli intermediari della riscossione (remote/home banking).

Visto di conformità

Per effetto delle disposizioni contenute nel D.L. 24.4.2017 n. 50 (c.d. "manovra correttiva") che è stato convertito nella L. 21.6.2017 n. 9 il credito IVA annuale può essere utilizzato in compensazione "orizzontale" oltre il limite annuo di 5.000,00 euro solo previa apposizione del visto di conformità (o della sottoscrizione alternativa) sulla dichiarazione IVA dalla quale emerge il credito stesso.

.Nel caso quindi di credito iva annuale superiore ad euro 5.000,00 è richiesto, per il suo utilizzo in compensazione orizzontale, che alla dichiarazione Iva annuale, al fine di poter utilizzare in compensazione orizzontale, l'eccedenza, sia apposto il visto di conformità di cui all'articolo 35 D.Lgs n.2411997, rilasciato da un professionista abilitato oppure la sottoscrizione dell'incaricato del controllo legale dei conti.

L'intervento di uno di tali soggetti, in possesso dei necessari requisiti di competenza e indipendenza, è stato, quindi, previsto dal Legislatore al fine di contrastare l'utilizzo in compensazioni di crediti Iva inesistenti: nella particolare ipotesi del fallimento, si ritiene che l'incombenza possa essere assolta direttamente dal curatore – quale soggetto che ha predisposto e tenuto le scritture contabili (articolo 23 del D.M. n.164/1999), salvo il caso in cui non rientri tra i professionisti espressamente autorizzati dalla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate: si pensi, ad esempio, all'avvocato eleggibile a curatore (articolo 28, comma 1, lettera a), del RD n. 267/1972), ma escluso dal novero dei soggetti che possano rilasciare il visto di conformità sui crediti Iva da utilizzare in compensazione.

In quest'ultimo caso si prospetta la necessità di nominare un professionista abilitato, nel rispetto dell'articolo 32 della Legge Fallimentare in qualità di coadiutore prevista dal comma 2. Sul punto già il Tribunale di Milano con la circolare del 18 dicembre 2006 si era espresso a favore della nomina del coadiutore sotto la responsabilità del curatore.

Compensazioni orizzontali in presenza di debiti iscritti a ruolo e non pagati

L'articolo 31 del D.L. n. 78/10 ha introdotto, con decorrenza dall'1 gennaio 2011, il blocco alla possibilità di utilizzare in compensazione orizzontali i crediti relativi alle imposte erariali qualora il contribuente presenti ruoli scaduti di importo superiore ad Euro 1.500,00.

Il riferimento, come poi confermato dalla stessa Agenzia delle Entrate, con la C.M. n.4/E del 15 febbraio 2011, per imposte erariali «devono intendersi, ad esempio, le imposte dirette, l'imposta sul valore aggiunto e le altre imposte indirette, con esclusione, quindi, dei tributi locali e dei contributi di qualsiasi natura», risultano escluse anche le pendenze di altra natura (ad esempio multe stradali o accertamenti ICI).

L'inosservanza di tale divieto viene punita con la sanzione pari al 50% dell'importo indebitamente compensato.

Si ricorda infine che l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. n. 4/E/11, ha confermato che:

- la preclusione alla compensazione dei crediti erariali opera se gli importi iscritti a ruolo e scaduti superano euro 1.500, tenendo conto anche delle cartelle già notificate nel 2010 e, comunque, per tutte quelle il cui termine di pagamento sia già scaduto anteriormente al 1° gennaio 2011;
- le sanzioni per indebita compensazione (appunto perché in presenza di ruoli scaduti superiori ad euro 1.500) non possono essere applicate finché sulla iscrizione a ruolo penda contestazione in sede giurisdizionale o amministrativa; in questo caso, i termini per l'applicazione delle sanzioni decorreranno dal giorno successivo alla definizione della contestazione;

La Circolare Ministeriale n.13/E dell'11 marzo 2001 ha chiarito che la presenza di debiti erariali iscritti a ruolo nei confronti del fallito, scaduti e non pagati, ma maturati in data antecedente all'apertura della procedura concorsuale, non rappresentano una causa ostativa alla compensazione tra crediti e debiti erariali formati nel corso della procedura.

La cessione dei crediti tributari

Oltre al rimborso, i tre strumenti a disposizione del curatore per incassare i crediti erariali sono la cessione, la compensazione e la loro assegnazione in sede di riparto finale.

I crediti erariali che solitamente ostacolano la chiusura della procedura sono il credito iva e per le ritenute d'acconto subite sugli interessi attivi bancari.

Escludendo che il credito derivante dalle ritenute subite possano essere chieste a rimborso in corso di procedura, dovendosi invece attendere il decreto di chiusura del fallimento a seguito del quale presentare la presentazione della dichiarazione dei redditi finale, è certamente consentita in corso di procedura la cessione dei crediti erariali ai sensi degli artt. 1260 -1267 c.c.

Le fonti normative che, rispettivamente per le imposte dirette e per l'iva, disciplinano tale possibilità sono l'art. 43 bis (introdotto il 28/12/95), DPR 602/73 che prevede, al comma 1, che le disposizioni degli artt. 69 e 70 del RD 18.11.23, n. 2440, si applichino anche alle cessioni dei crediti chiesti a rimborso nella dichiarazione dei redditi, e l'art. 5, co. 4 ter dl 14.03.88, n. 7034.

La cessione dovrebbe riguardare solo i crediti risultanti dalla dichiarazione annuale richiesti a rimborso e deve comprendere anche gli interessi.

Si possono cedere anche i crediti futuri, condizionali o non esigibili in quanto la norma è stata interpretata dalla dottrina come una norma di portata procedimentale e non sostanziale.

Visto che il credito per ritenute si forma man mano che vengono effettuate, non vi è ragione per escludere la cessione ancora prima di presentare la dichiarazione a rimborso d'imposta ovvero prima della chiusura del fallimento. In questo senso, la giurisprudenza è venuta a estendere la possibilità di cedere i crediti erariali rispetto a quanto letteralmente previsto.

Si può dunque ricorrere all'istituto della cessione dei crediti futuri, pacificamente ammessa in giurisprudenza e in dottrina, oppure, più semplicemente, alla cessione di crediti sorti ma non esigibili e alla cessione di crediti condizionali.

La cessione di crediti futuri avrà, in questo caso, effetti obbligatori, implicando il trasferimento della titolarità attiva del rapporto di credito nello stesso istante in cui il credito verrà a esistenza, in altre parole con la presentazione della dichiarazione dei redditi finale del curatore.

Negli altri casi l'effetto traslativo è immediato.

La particolare forma scritta richiesta per la cessione, secondo dottrina prevalente, è *ad probationem* e non *ad substantiam*, cioè per rendere opponibile la cessione all'Amministrazione finanziaria e lo stesso dicasi per la notifica rituale.

Peraltro anche la stessa Amministrazione finanziaria, dopo un'iniziale reticenza, ha pacificamente ammesso (Ris. 12.08.2002, n. 279/e) la cedibilità dei crediti erariali futuri (e a maggior ragione non esigibili o condizionali).

Da ultimo, la riforma della legge fallimentare, all'art. 106, ha esplicitamente contemplato tale possibilità.

Anche la prassi dei tribunali fallimentari riconosce la legittimità della cessione delle ritenute d'acconto e per Iva maturate nel corso della procedura, evidentemente prima di presentare le dichiarazioni finali (cfr. Comunicazione Tribunale di Milano del 3 luglio 2006).

Ovviamente il curatore dovrà munirsi delle autorizzazioni degli organi del fallimento e la cessione dovrà essere prevista nel programma di liquidazione, nel rispetto di procedure competitive di selezione dell'acquirente.

La cessione dovrà risultare da atto pubblico o da scrittura privata autenticata e deve contenere l'esatta individuazione delle parti e la previsione dell'obbligo di notifica.

L'atto di cessione deve essere obbligatoriamente notificato dal cedente, tramite ufficiale giudiziario, sia all'ufficio tributario sia al concessionario della riscossione.

Il cessionario non può cedere il credito oggetto della cessione.

Restano ferme le disposizioni relative al controllo delle dichiarazioni e delle relative rettifiche e irrogazione di sanzioni nei confronti del cedente (art. 5 dl 14.03.88), cosicché anche qualora erogato il rimborso, l'ufficio accerti l'indebito potrà ripetere anche presso il cessionario le somme rimborsate, il quale resta solidalmente responsabile con il cedente per la restituzione del rimborso indebitamente eseguito.

Una particolare attenzione andrà osservata da parte dei curatori nella cessione dei crediti erariali per il rischio di dover rispondere verso il cessionario dell'esistenza del credito ex art. 1266 c.c. Nell'atto, tale garanzia andrà esclusa in capo al curatore, che comunque rimane eventualmente responsabile per fatto proprio.

Garanzie pro rimborso IVA

Il curatore fallimentare in relazione ai rimborsi per un ammontare complessivo non superiore ad € 258.228,40 sono esclusi dalla presentazioni delle garanzie (fideiussioni e polizze fideiussorie). Si rammenta che il superamento dell'importo di € 258.228,40 di richiesta di rimborso è riferito non ai singoli periodi di imposta ma all'intera procedura concorsuale.

Note di variazione IVA ex art 26 D.P.R. 633/72

La legge di bilancio 2017 ripristinando la formulazione del 2° comma dell'art. 26 DPR 633/72 consente al soggetto che ha emesso fattura, il diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 DPR 633/72 l'imposta corrispondente alla variazione, nel caso di: a) dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione del contratto stipulato; b) mancato pagamento, in tutto o in parte del relativo corrispettivo "a causa" di procedure concorsuali o procedure esecutive rimaste infruttuose. Il soggetto prestatore di servizi o cedente dei beni, emette la nota di variazione della fattura emessa in precedenza, portandosi in detrazione l'IVA non più dovuta, il curatore dovrà annotare nel registro Iva la relativa imposta, tale adempimento non determina l'inclusione del credito Iva vantato dall'Amministrazione nel riparto finale, ma consente di evidenziare il credito (vantato dall'Amministrazione) eventualmente esigibile nei confronti del fallito tornato in bonis (circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 8 del 7 aprile 2017) . La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso del 12 ottobre 2001 n. 155/E, ha

evidenziato che, a seguito della registrazione di note di variazione IVA, non sussiste alcun debito a carico della procedura, pertanto il curatore non è tenuto ad ulteriori adempimenti.

“Spesometro”

Entro il **28/02 di ogni anno**, per l'anno 2017 spostato al **06/04/2018**, procedere all'invio telematico all'Agenzia delle Entrate delle liquidazioni IVA relative ai mesi di Ottobre, Novembre e Dicembre dell'anno precedente e dello “Spesometro”, comunicazione delle fatture emesse e ricevute relative al II Semestre dell'anno precedente (D.L.148/17), invio trimestrale o semestrale su opzione.

Il Curatore deve presentare la dichiarazione solo per le operazioni effettuate dalla data di fallimento in poi.

Praticamente si procede dividendo il periodo ed inviando due files diversi, con la parte ante fallimento predisposta ed inviata dal fallito mentre la parte post fallimento sarà predisposta ed inviata a cura del curatore.

Comunicazione dati liquidazione IVA

Entro il **31/05 di ogni anno**, procedere all'invio telematico all'Agenzia delle Entrate delle liquidazioni IVA relative ai mesi di Gennaio, Febbraio e Marzo dell'anno in corso.

Entro il **30/11 di ogni anno**, procedere all'invio telematico all'Agenzia delle Entrate delle liquidazioni IVA relative ai mesi di Luglio, Agosto e Settembre dell'anno in corso.

Entro il **28/02 di ogni anno successivo**, procedere all'invio telematico all'Agenzia delle Entrate delle liquidazioni IVA relative ai mesi di Ottobre, Novembre e Dicembre dell'anno precedente.

Il Curatore deve effettuare gli invii solo per le operazioni effettuate dalla data di fallimento in poi. Per il trimestre in cui è intervenuto il fallimento, trattandosi di un unico file per l'intero trimestre, il curatore procede invio della dichiarazione comprendendo anche i mesi ante fallimento inclusi nel trimestre a condizione che riceva una copia sottoscritta delle liquidazioni precedenti da parte del legale rappresentante. In caso contrario, inserirà solo i mesi post fallimento.

2.2 Imposte sul reddito

Durante il periodo di procedura fallimentare il curatore non deve presentare alcuna dichiarazione dei redditi ai fini Ires e Irpef, ancorché il giudice delegato abbia autorizzato l'esercizio provvisorio.

Tale esonero trae origine dai commi 2 e 3 dell'articolo 183 del Tuir che individua come unico periodo di imposta l'intera durata della procedura fallimentare.

2.3 Irap

Per il combinato disposto dall'articolo 19, comma 6 del DPR 446/97 e commi 3 e 4 dell'articolo 8 del DPR 322/1998 l'imposta si applica solo se vi è esercizio provvisorio dell'impresa.

In tal caso, la dichiarazione Irap relativa ai periodo d'imposta intermedi deve essere presentata telematicamente, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura di ciascun esercizio.

La dichiarazione Irap, che deve essere presentata in forma autonoma e redatta in base agli ordinari criteri di determinazione del valore della riduzione ai fini del tributo, può essere trasmessa direttamente dal curatore fallimentare o tramite intermediari abilitati.

2.4 Sostituto d'imposta

Durante la procedura il curatore è obbligato a svolgere tutti i compiti del sostituto d'imposta pertanto:

- mensilmente, entro il giorno 16, deve versare le ritenute effettuate sui redditi corrisposti nel mese precedente;
- annualmente, entro il 28 febbraio, deve consegnare a ciascun percipiente l'apposita certificazione e CUD per i dipendenti contenente l'indicazione delle somme corrisposte e delle ritenute effettuate;
- annualmente, presentazione telematica della dichiarazione dei sostituti di imposta modello 770.

La **dichiarazione dei sostituti d'imposta** modello 770/2018 dovrà essere inviata entro la **scadenza del 31 ottobre 2018**, termine entro cui viene confermata la possibilità di invio telematico anche della Certificazione Unica 2018 dei lavoratori autonomi.

Resta invece fissata al 7 marzo la scadenza per l'invio telematico della **CU 2018** relativa alle somme erogate nel 2017 necessarie per la messa a punto della dichiarazione precompilata.

2.5 ICI/IMU

La procedura concorsuale è tenuta al pagamento dell'ICI/IMU solo per gli immobili compresi nel fallimento ed ai sensi dell'articolo 10 comma 6 D.Lgs 504/92 al momento della vendita.

Il curatore fallimentare calcola l'imposta considerando il periodo di possesso dell'immobile da parte della procedura come unico periodo e liquidando la stessa, per ogni anno solare di durata del possesso, con le aliquote vigenti anno per anno nei singoli comuni.

Il momento finale al quale si deve considerare il possesso in capo alla procedura è il deposito del decreto di trasferimento dell'immobile o in alternativa dalla stipula dell'atto pubblico di compravendita.

Anche in questo caso l'importo dovuto ai fini Ici/Imu per il periodo fallimentare si configura quale debito della massa da pagarsi in prededuzione.

Il versamento dell'imposta, mediante modello F24, deve avvenire entro tre mesi dalla data del decreto di trasferimento dell'immobile - articolo 10 comma 6 D.Lgs 504/92 – o dalla data di stipula dell'atto notarile concluso al termine della procedura competitiva.

Nessuna dichiarazione ai fini ICI/IMU dovrà invece essere presentata dal curatore fallimentare successivamente alla vendita dell'immobile da parte della procedura.

2.6 Tributi Locali

Il fallimento implica la definizione di tutti i rapporti dell'impresa fallita con le amministrazioni locali.

Il curatore deve attivarsi affinché, dopo la dichiarazione di fallimento non continuino a maturare, impropriamente, diritti alla riscossione di tributi da parte di unità locali.

Il curatore provvederà a verificare, la posizione dell'impresa fallita in merito a:

- Tassa smaltimento rifiuti solidi urbani (speciali, tossici, nocivi);
- Tassa occupazione spazi e aree pubbliche (Passi carrabili a servizio di immobili e aziende acquisite all'attivo della procedura, passi carrabili a servizio di terzi ove si trovano beni della procedura, tutti gli altri passi carrabili);
- Imposta pubblicità e pubbliche affissioni (installazioni fisse poste in essere dall'azienda fallita);
- Autorizzazioni amministrative.

3. - CONCLUSIONE DELLA PROCEDURA

3.1 ADEMPIMENTI AI FINI IVA

Così come si procede in fase di apertura, in sede di chiusura del fallimento bisognerà predisporre una comunicazione unica con la quale contestualmente si procederà alla chiusura della partita Iva e, nell'ipotesi in cui il fallimento riguardi una società, alla cancellazione dal registro delle imprese.

La chiusura del fallimento è dichiarata dal Tribunale con decreto motivato quando ricorrono i casi previsti dall'art. 118 L.F. Quest'ultima norma è stata parzialmente modificata dal D.L. 27 giugno 2015, n. 83, al fine di uniformarsi ai principi dettati in ambito comunitario in tema di ragionevole durata delle procedure fallimentari. E' stata, infatti, introdotta, nel caso di ripartizione dell'attivo, la possibilità di chiusura del fallimento in presenza di giudizi ancora pendenti. In detta fattispecie, ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 120 L.F., il giudice delegato e il curatore restano in carica per gli adempimenti necessari e la gestione delle spese e degli introiti (scaturenti dai giudizi pendenti) verrà effettuata con eventuali riparti successivi.

L'art. 119 L.F. prevede che il decreto di chiusura sia assoggettato alle medesime forme di pubblicità della Sentenza dichiarativa di fallimento; ne deriva che, conformemente a quanto statuito dall'art. 17 L.F, tale provvedimento deve essere iscritto nel registro delle imprese a seguito di trasmissione dello stesso da parte del Tribunale. Tali adempimenti, infatti, sono di esclusiva competenza della Cancelleria del Tribunale.

Per le società, nei casi di chiusura del fallimento di cui al comma 1, numeri 3 e 4, del citato art. 118 il curatore ne chiede la cancellazione dal registro delle imprese. La richiesta di cancellazione potrà essere presentata solo a seguito dell'efficacia del decreto di chiusura, e segnatamente:

- qualora sia decorso il termine per la presentazione del reclamo di cui all'art. 26 L.F. (novanta giorni dalla data di deposito del decreto di chiusura in Cancelleria del Tribunale) senza che questo sia stato proposto, oppure
- sia stato rigettato in via definitiva il reclamo.

Alla cancellazione della società corrisponde la sua estinzione.

Poiché l'ipotesi della chiusura, in presenza di giudizi pendenti, è una declinazione del caso generale di chiusura a seguito di riparto dell'attivo, e non sono poste dalla normativa eccezioni di sorta al proposito, il curatore dovrebbe chiedere la cancellazione dal registro delle imprese della società ai sensi dell'art. 118 L.F., ma come si può facilmente intuire, numerose sono le difficoltà interpretative della norma inerenti il differente iter da seguire una volta che si sia provveduto alla chiusura della procedura. Infatti, nei casi ordinari di chiusura dei fallimenti è necessario procedere alla cancellazione dal registro delle imprese, alla chiusura della partita IVA ed alla chiusura del conto corrente intestato al fallimento. Tutto ciò, va valutato nel caso di "chiusura anticipata". La tesi prevalente adottata dai Tribunali è quella di consentire, in deroga alla norma, di non procedere alla cancellazione dal registro delle imprese e quindi agli adempimenti conseguenti. Analogamente, si deve ritenere che anche la PEC del fallimento debba essere mantenuta aperta per ottemperare ad ogni eventuale comunicazione della procedura.

L'art. 118 L.F. richiede un intervento del curatore per la cancellazione dal registro delle imprese solo in caso di società. Ed è logico che sia così perché l'imprenditore individuale, con la chiusura della procedura, riacquista le capacità patrimoniali ex art. 120, per cui può iniziare una nuova attività, anche la medesima che stava svolgendo al momento della dichiarazione di fallimento.

Note variazione Iva

La 'Legge di Stabilità 2016' aveva modificato l'articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972 che regola le variazioni in aumento o in diminuzione dell'imponibile e dell'IVA, finalizzate al recupero dell'IVA nei casi di mancato pagamento dei corrispettivi. In particolare, le disposizioni che erano state introdotte anticipavano alla data della declaratoria fallimentare, il momento in cui il creditore aveva la possibilità di recuperare l'IVA addebitata al debitore inadempiente, senza attendere l'esito della stessa. Le nuove disposizioni sarebbero dovute entrate in vigore dal 1° gennaio 2017, ma la cd. 'Legge di Bilancio 2017' ha nuovamente modificato l'articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972, al fine di ripristinare la regola secondo la quale l'emissione di nota di credito I.V.A. (per 'recuperare' in detrazione l'IVA indicata nella corrispondente variazione in diminuzione) risulta possibile solo al momento della conclusione infruttuosa delle procedure predette. Pertanto, bisogna distinguere due fattispecie:

A) Ripartizione dell'attivo (art. 110, comma 3, L.F.): occorre guardare al piano di riparto presentato dal Curatore fallimentare ed al successivo decreto con cui il Giudice Delegato lo rende esecutivo, trascorso il termine di 15 giorni per le eventuali osservazioni dei creditori. L'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 155/E del 12 ottobre 2001 ha precisato che la facoltà di eseguire la variazione in diminuzione può essere esercitata dal cedente solo a seguito della ripartizione finale dell'attivo.

B) Mancata ripartizione dell'attivo (art. 119 L.F.): occorre guardare alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento: L'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 89/E del 18 marzo 2002 ha precisato che occorre riferirsi alla data di chiusura della procedura fallimentare.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016: "a fronte della variazione in diminuzione effettuata dal creditore non sussiste, in caso di procedura concorsuale, l'obbligo di registrazione della corrispondente variazione in aumento. A ciò consegue che la procedura non è, altresì, tenuta al versamento della relativa imposta non essendone debitrice".

La gestione del credito IVA da operazioni finali

Dopo avere effettuato le richieste di rimborso IVA, ove ne siano ricorsi i presupposti, con il modello TR, alla fine della procedura capita molto spesso che si crei un credito IVA di fine procedura.

Per quanto riguarda il credito IVA che di norma residua al termine della procedura, per l'IVA sulla fattura del Curatore oltre a quella sulle fatture degli eventuali professionisti pagati o in sede di riparto o per le ultime operazioni effettuate, di norma:

- Se è di importo modesto, se ne chiede l'autorizzazione all'abbandono
- Se è di importo consistente, se ne potrà "organizzare" la cessione (sempre con procedura competitiva) prima di chiudere la procedura, nella forma di cessione di credito futuro.

Dichiarazione annuale Iva finale

Altro obbligo di natura fiscale posto in capo al curatore in materia di IVA è quello di presentare la dichiarazione relativa al periodo che va dal 1 gennaio alla data di cessazione della attività (rectius della procedura concorsuale), così come disposto dall'art. 35 D.P.R. 633/72.

I termini di presentazione della dichiarazione IVA relativa al periodo di chiusura dei fallimenti coincidono con quelli delle normali dichiarazioni annuali IVA.

Il curatore è infatti tenuto all'invio della dichiarazione relativa alla frazione dell'anno X (1/1/200X –data di chiusura procedura) entro la data di scadenza prevista dal Ministero nel corso dell'anno X + 1. La presentazione di dette dichiarazioni deve essere fatta da parte del curatore attraverso l'invio telematico della stessa.

Ricapitolando gli adempimenti in ambito Iva nella fase di chiusura sono i seguenti:

a) entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura della procedura, e relativamente al 1 gennaio – data di chiusura del fallimento, il curatore sarà tenuto a presentare la dichiarazione annuale IVA, come ribadito dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n.26/E del 22.03.2002.

Nel modello va indicato la data di cessazione della procedura e l'inoltro va effettuato per via telematica,

b1) chiuso il fallimento la società o l'impresa generalmente cessano ogni attività in quanto, nella maggior parte dei casi, al termine della procedura non vi è alcun residuo attivo che possa consentire la continuazione.

In questo caso, e comunque anche pur essendoci un residuo dell'attivo, la società o l'imprenditore decide di non riprendere l'attività, il curatore, come confermato dalla risoluzione ministeriale n.120/E del 2007, deve comunicare l'avvenuta chiusura della procedura, la dichiarazione di cessazione dell'attività, agli uffici dell'Agenzia delle Entrate utilizzando il modulo AA9 per le imprese individuali o il modello AA7 per le società, il tutto mediante la trasmissione telematica utilizzando il modello Comunica Unica,

b2) nei casi in cui il fallimento si concluda con un residuo attivo sufficiente per la prosecuzione dell'attività, la società o l'impresa, salva decisione contraria, tornano automaticamente ad operare, in quanto il fallimento non è di per se considerato quale causa di cessazione della stesse. In tal caso il curatore, come confermato dalla risoluzione ministeriale n.120/E del 2007, deve comunicare la nuova variazione dati agli uffici dell'Agenzia delle Entrate utilizzando il modulo AA9 per le imprese individuali o il modello AA7 per le società, il tutto mediante la trasmissione telematica utilizzando il modello Comunica Unica, al fine di ripristinare la situazione precedente alla dichiarazione di fallimento.

Credito Iva finale

Il credito iva rilevato alla fine della procedura, se di importo esiguo, viene normalmente abbandonato dal curatore; al contrario se di importo apprezzabile è possibile:

– cederlo, prima del riparto finale e secondo le regole indicate dall'articolo 106 della Legge Fallimentare, a società che esercitano attività di acquisto crediti;

– chiederne il rimborso chiudendo la partita Iva prima della chiusura del fallimento e attendere l'iter

completo per avere accreditato l'importo richiesto.

Di solito le tempistiche di rimborso sono molto lunghi e rinviando troppo in avanti la chiusura del fallimento.

L'assegnazione dei crediti tributari

Tale possibilità è prevista dall'art. 117 l. fall. che prevede la possibilità del giudice delegato di assegnare a uno o più creditori concorrenti che vi consentano, e nel rispetto delle cause di prelazione, i crediti d'imposta non ancora rimborsati, in luogo delle somme agli stessi spettanti.

La disposizione innova la norma relativa alla disciplina del riparto finale.

A tal riguardo, il legislatore non ha dato particolari spiegazioni, neppure nella relazione illustrativa. Tale innovazione è stata accolta con particolare favore, in quanto volta a favorire il realizzo dei crediti erariali e, in ultima analisi, la speditezza della procedura.

Vediamo ora le caratteristiche operative principali di tale disposizione:

- a) essa può avvenire solo in occasione del riparto finale;
- b) il trasferimento dei crediti deve avvenire nel rispetto delle cause di prelazione, per cui la cessione potrà aver luogo a favore dei crediti di grado più elevato, proporzionalmente ai rispettivi ammontari;
- c) i creditori assegnatari devono dare preventivo consenso esplicito all'assegnazione.

Diciamo subito che sull'argomento non si rinviene allo stato alcuna pronuncia giurisprudenziali e neppure particolari approfondimenti dottrinali.

Vediamo, ad ogni modo, di mettere a fuoco la natura giuridica dell'istituto.

Il termine "assegnazione" richiama chiaramente quanto previsto dall'art. 2928 del codice civile e l'art. 553 del codice di procedura civile relativamente alle esecuzioni individuali che hanno per oggetto crediti pignorati presso terzi.

In effetti, il parallelismo tra la procedura esecutiva collettiva (il fallimento) e individuale sembra piuttosto calzante. E quindi, al pignoramento, nel fallimento si avrà la sentenza di fallimento e al posto dell'ordinanza di assegnazione, vi sarà il decreto di esecutività del piano di riparto contenente un'esplicita disposizione del giudice delegato di assegnazione del credito tributario, come nel dettaglio esposto nel piano di riparto stesso.

L'assegnazione realizza pertanto, in forza del decreto del giudice, un immediato effetto traslativo della titolarità del credito, con gli effetti previsti nell'art. 2928 c.c., laddove si prevede che il diritto del creditore assegnatario verso il debitore che ha subito l'espropriazione (il fallito) non si estingue se non con la riscossione del credito assegnato.

Sono inoltre ammesse assegnazioni di crediti condizionali, non liquidi e non esigibili, quali possono appunto essere i crediti d'imposta.

Vediamo come possiamo procedere dal punto di vista operativo.

Prima della novella, la prassi utilizzata da alcuni tribunali consisteva, nell'attribuzione in sede di riparto (finale) dei crediti tributari non riscossi e/o non utilizzati, con conferimento a un istituto di credito del mandato di riscuoterli e di distribuirne il ricavato tra i creditori secondo le modalità previste nel riparto stesso⁴⁹. Si trattava, più esattamente, dei crediti per iva e per ritenute d'acconto subite emergenti dalle dichiarazioni finali che il curatore era poi chiamato a presentare.

Si tratta in buona sostanza di un mandato nell'interesse del terzo ex art. 1723, comma 2, c. c., a titolo oneroso o in parte aleatorio.

Per operare, è auspicabile che i creditori stessi indichino le loro coordinate bancarie e che sia la banca ove è stato aperto il deposito del fallimento a provvedere al bonifico delle somme loro assegnate in sede di riparto.

Tuttavia, vi è chi aveva visto la possibilità del fallito tornato in *bonis* di revocare il mandato conferito dal tribunale, potendosi ravvisare una giusta causa di recesso nella violazione delle disposizioni relative alla garanzia patrimoniale dei creditori non concorrenti che dopo la chiusura della procedura possono ritornare a rivalersi sui beni del debitore ex-fallito.

Alla luce della novella, l'obiezione suddetta non appare condivisibile non appena si pensi che l'assegnazione, secondo i principi interpretativi sopra enucleati, comporta il pieno e immediato trasferimento del credito allo stesso modo di una cessione e che il mandato irrevocabile è solo uno strumento per ottenere l'incasso del credito dall'Amministrazione finanziaria in modo più agevole e non un elemento essenziale del provvedimento. In questo senso, il fallito tornato in *bonis* non ha nessun potere dispositivo sul credito in argomento, essendo stato legittimamente disposto a favore di terzi dagli organi della procedura concorsuale, e quindi non potrebbe revocare in nessun caso il mandato.

Per quanto attiene alle modalità operative, il curatore avrà cura di inserire nel rendiconto tra le attività realizzate anche i crediti che intende assegnare e chiedere il consenso del creditore assegnatario prima della formazione del riparto formale.

I crediti assegnati andranno individuati con precisione nel piano di riparto e attribuiti pro-quota ai creditori con grado successivo a quello pagato con liquidità o anche no, laddove si abbia un creditore che accetti di essere pagato con tale assegnazione anziché con somme liquide. In tal caso, si osserva, il credito assegnato potrebbe essere oggetto di valutazione. Per la verità operazione alquanto difficile, laddove vi fosse uno o più creditori e non tutti quelli dello stesso grado che accettino l'assegnazione in luogo della distribuzione di somme, dovendosi tener conto della data di presumibile incasso e dell'eventuale alea al fine di una riduzione di tale valore⁵⁴. Qualche autore solleva il dubbio che di tal evento futuro si possa tener conto, attribuendo ai creditori assegnatari un credito di valore nominale superiore rispetto ai creditori di pari grado che vengono pagati in denaro.

Ma, forse, anche tale problematica è priva di rilievo, allorché maturino interessi di cui potrebbero beneficiare i creditori assegnatari, anche se taluno vede in tale caso una violazione dei diritti degli altri creditori concorrenti.

Dopo il decreto che rende esecutivo il piano di riparto, il progetto stesso, in uno con il decreto del giudice, andrà notificato all'Amministrazione finanziaria e al concessionario della riscossione competente, in virtù dell'applicabilità delle disposizioni operative delle cessioni dei crediti tributari anche al trasferimento coattivo in sede di esecuzione forzata presso terzi.

Un'ultima annotazione di carattere tributario: il piano di riparto che preveda un'assegnazione di crediti dovrebbe essere soggetto a registrazione con applicazione dell'aliquota dello 0,5% (Art. 6 Tariffa allegata al DPR 131/9 e CM 27.12.93, n. 45).

3.2 Imposte sul reddito ed Irap

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 determinato dall'eventuale differenza attiva tra:

a) per le società di capitali: il patrimonio netto dell'impresa all'apertura della procedura, come risulta dalla dichiarazione iniziale del curatore e fatta pari a zero se il patrimonio è negativo, predisposta in base ai valori fiscalmente riconosciuti presso l'impresa fallita e il residuo attivo al termine della procedura, come risulta dalla dichiarazione finale del curatore;

b) per le imprese individuali e per le società di persone: la differenza per la determinazione del reddito, di cui alla precedente lettera a) è diminuita dei corrispettivi delle cessioni dei beni personali dell'imprenditore o dei soci compresi nel fallimento ed è aumentata dei debiti personali dell'imprenditore o dei soci pagati dal curatore.

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 applica l'art. 8 del T.U.I.R. Il residuo attivo, secondo la Circolare Ministeriale n. 26/E del 22.03.2002 è costituito da quanto restituito al fallito al termine della procedura.

La Circolare Ministeriale n. 42/E del 04.10.2004 ha inoltre precisato che:

1) nel caso di chiusura del fallimento per esaurimento dell'attivo, ovvero sia per insufficienza di attivo sia nell'avvenuta ripartizione finale dell'attivo, non vi può essere residuo restituito al fallito, o alla società fallita, e, conseguentemente, non si configura reddito d'impresa ascrivibile alla procedura concorsuale. Analoga assenza di residuo attivo si ha nel caso di chiusura del fallimento a seguito di concordato fallimentare con assuntore poiché al momento del passaggio in giudicato della sentenza che omologa i

concordato si attua il trasferimento di tutte le attività e passività dell'impresa fallita in continuità di valori fiscali all'assuntore, come dettato dalla Risoluzione Ministeriale n. 263/E del 26.10.2009;

2) nel casi di chiusura del fallimento per insussistenza del passivo o per integrale pagamento dei creditori il residuo restituito al fallito, o alla società fallita, ritornato *in bonis* va valorizzato attribuendo dagli eventuali beni che lo compongono il costo fiscalmente riconosciuto prima dell'apertura del fallimento.

L'assolvimento dell'IRES e dell'IRAP (quest'ultima imposta da considerare solo in caso di esercizio provvisorio d'impresa) rimangono di competenza del curatore, mentre l'IRPEF e relative Addizionali dovuti dall'imprenditore fallito, dai collaboratori dell'impresa familiare, dai soci di società di persone rimangono a carico di ciascun soggetto, ai quali il curatore ha l'obbligo, ai sensi dell'articolo 18, comma 4 del D.P.R. 42/1998, di notificare al termine della procedura un prospetto che attesti la loro eventuale quota di reddito imponibile.

Ai sensi dell'articolo 18 comma 3 del D.P.R. n. 42 del 04.02.1988, il curatore deve assolvere l'imposte sul reddito entro il termine della dichiarazione dei redditi finale.

Per i redditi relativi a beni non compresi nel fallimento a norma dell'art. 46 R.D. 16 marzo 1942 n. 267 (Legge Fallimentare), restano fermi, in ciascun periodo d'imposta, gli obblighi tributari dell'imprenditore e dei soci.

I beni richiamati dall'articolo 46 sono tutti i beni e i diritti di natura strettamente personale; gli assegni alimentari; gli stipendi, pensioni, salari nei limiti del mantenimento del fallito e della famiglia; frutti dell'usufrutto legale sui beni dei figli e sui beni costituiti in fondo patrimoniale; le cose non pignorabili per legge.

Pertanto in caso di riparto del residuo attivo la tassazione avviene in modalità diverse a seconda che il fallito sia:

– imprenditore individuale:

tassazione normale (ai sensi dell'articolo 86 del T.U.I.R.) o separata (ai sensi dell'articolo 58 comma 1 e articolo 17 comma 1 lettera g) e comma 2 DPR917/86) se l'impresa è esercitata da più di cinque anni; ovvero il tempo intercorso tra la costituzione della società e l'inizio della procedura concorsuale.

– società di persone:

se i soci sono persone fisiche, il reddito ad essi distribuito è soggetto a tassazione separata (o su opzione, ordinaria) se il periodo di tempo intercorso tra la costituzione della società e l'inizio della procedura concorsuale è superiore a cinque anni; se i soci sono imprenditori, gli utili sono imputati al normale periodo di imposta di ciascun socio e, di caso, assoggettati a tassazione separata, se il periodo di tempo intercorso tra la costituzione della società e l'inizio della procedura concorsuale è superiore a 5 anni.

– società di capitale:

le somme ricevute dai soci persone fisiche sono soggette a tassazione per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote.

Ritenute d'acconto subite

Le ritenute a titolo d'acconto relative agli interessi attivi maturati nel corso della procedura possono essere scomutate, in sede di dichiarazione dei redditi finale, dalle imposte dovute sull'eventuale residuo attivo oppure, ai sensi della risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.154/E del 24.05.2002, chieste a rimborso nel caso in cui non siano dovute imposte. La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.26/E del 22.03.2002 chiarisce che in caso di chiusura della procedura, il rimborso verrà effettuato a favore del fallito.

Termini per la dichiarazione dei redditi

Il curatore deve presentare la dichiarazione entro nove mesi dalla chiusura della procedura.

4. – IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO NEL FALLIMENTO

LE CONTROVERSIE FISCALI IN CORSO

Legittimazione a stare in giudizio.

L'art. 43 L.F., primo comma, stabilisce che nelle controversie in corso, relative a rapporti di diritto patrimoniale del fallito compresi nel fallimento sta in giudizio il curatore.

Tale norma prevede la perdita della capacità processuale del fallito, che la conserva solo per la tutela dei diritti personali e per i diritti patrimoniali esclusi dal fallimento, così come previsto nel successivo articolo 46 L.F.

Tuttavia la giurisprudenza di legittimità ha precisato che il fallito conserva una legittimazione processuale "suppletiva", anche con riferimento ai rapporti patrimoniali rientranti nel fallimento, nell'ipotesi in cui gli organi fallimentari si disinteressino volontariamente dei rapporti patrimoniali facenti parte del fallimento.

Sussiste, quindi, una legittimazione del fallito nel caso in cui la Curatela non abbia ritenuto opportuno costituirsi e rimanga, dunque, inerte rispetto all'atto impositivo.

Ai fini del riconoscimento di tale legittimazione, però, non è sufficiente che la curatela si sia astenuta da iniziative processuali, ma occorre invece che essa si sia disinteressata del tutto della vicenda processuale, rimettendone esplicitamente o implicitamente la gestione al fallito, con la conseguenza che la legittimazione di quest'ultimo deve essere esclusa ove l'inerzia degli organi fallimentari costituisca invece il risultato di una valutazione negativa in ordine alla convenienza della controversia (cfr., *ex plurimis*, Cass. n. 24159/2013, Cass. n. 20163/2015, Cass. n. 13814/2016, Cass. n. 4448/2012, Cass. n. 15369/2005).

Non opera la legittimazione processuale del fallito nei casi in cui la Curatela abbia prestato acquiescenza al giudizio in corso ovvero all'atto impositivo in quanto ritenuto legittimo, esprimendo una valutazione negativa di convenienza a resistere giudizialmente alla pretesa dell'Ufficio.

Resta salva, però, la legittimazione processuale del fallito prevista dal secondo comma dell'art. 43 L.F. là dove viene prevista la legittimazione del fallito, anche "concorrente", per le questioni dalle quali può dipendere un'imputazione di bancarotta a suo carico.

Con riferimento ai giudizi pendenti e agli atti impositivi ricevuti dal Curatore è necessario tener conto di tali disposizioni normative.

In particolare, per i giudizi in corso è necessario che il Curatore valuti all'apertura della procedura l'opportunità o meno di riassumere i giudizi pendenti mentre per gli atti impositivi notificati successivamente è necessario provvedere alla notifica degli stessi al fallito in caso di disinteresse all'impugnazione affinché possa eventualmente far valere la propria legittimazione residuale. Anche nei casi in cui oggetto delle controversie siano questioni dalle quali può dipendere imputazione per bancarotta a carico del fallito è necessario che il Curatore provveda alla notifica dell'atto per l'eventuale autonoma legittimazione ad impugnare o riassumere il giudizio.

Altra questione che deve essere valutata con riguardo ai rapporti processuali riguarda la *legitimatio ad causam* che si ricollega al principio dettato dall'art. 81 cod. proc. civ. per cui nessuno può far valere nel processo un diritto altrui in nome proprio al di fuori dei casi previsti dalla legge.

La norma, infatti, prevede la legittimazione solo in capo al fallito. La questione, che parrebbe scontata ma non lo è, riguarda l'individuazione del "fallito" legittimato ad esercitare la legittimazione residuale. Nel caso di società di capitali, infatti, il soggetto legittimato a far valere la legittimazione residuale è in capo esclusivamente alla Società fallita che è rappresentata dal suo legale rappresentante e non anche dai soci e/o dagli ex amministratori della Società fallita.

E' necessaria, quindi, - trattandosi di materia attinente al contraddittorio e mirandosi a prevenire una sentenza *inutiliter data* - la verifica, anche d'ufficio in ogni stato e grado del processo (con il solo limite della formazione del giudicato interno sulla questione) della coincidenza dell'attore e del convenuto con i soggetti che, secondo la legge che regola il rapporto dedotto in giudizio, sono destinatari degli effetti della pronuncia (si vedano al riguardo, *ex multis*, Cass. n. 26491/2014, Cass. n. 5375/2012).

Giurisprudenza:

Nelle controversie relative a rapporti di diritto patrimoniale del fallito, compresi nel fallimento, sta in giudizio il curatore, ai sensi dell'art. 43, comma 1, legge fall., spettando al fallito una legittimazione processuale di tipo suppletivo soltanto nel caso di totale disinteresse degli organi fallimentari, ipotesi da escludere dunque allorché il curatore sia parte, indipendentemente dalla sua concreta condotta processuale; il fallito può svolgere attività processuale unicamente nei limiti dell'intervento ex art. 43, comma 2, legge

fall., cioè per le questioni dalle quali può dipendere un'imputazione di bancarotta a suo carico, o nei limiti dell'intervento adesivo dipendente, che comunque non gli attribuisce il diritto di impugnare la sentenza in autonomia dal curatore. (Nella specie, il soggetto, convenuto in giudizio per la risoluzione di un preliminare, era fallito nel corso del processo di primo grado, ove aveva proposto domanda riconvenzionale ex art. 2932 c.c. ed al medesimo era subentrato il curatore, che viceversa aveva esercitato la facoltà di sciogliersi dal contratto, con gli effetti dichiarati dal tribunale; la S.C. ha cassato la decisione di appello che, ammettendo l'intervento del fallito in sede di gravame quale esercizio di un autonomo potere di impugnazione e accogliendone la domanda di trasferimento del bene « col vincolo di legge a favore della curatela », aveva violato, alla luce del principio enunciato, il giudicato interno alla sentenza di primo grado)

Cassazione civile, sez. I, 14/05/2012, n. 7448

In tema di condono fiscale, e con riferimento alla chiusura delle liti fiscali pendenti prevista dall'art. 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, legittimato a proporre istanza di definizione agevolata, a seguito del fallimento del contribuente, dev'essere considerato, in caso d'inerzia del curatore, anche il fallito: quest'ultimo, infatti, non è privato, per effetto della dichiarazione di fallimento, della qualità di soggetto passivo del rapporto tributario, restando esposto ai riflessi anche sanzionatori che conseguono alla definitività dell'atto impositivo, ed essendo per tale motivo legittimato, nell'inerzia degli organi fallimentari, anche a ricorrere alla tutela giurisdizionale, tenuto conto che la perdita della capacità processuale derivante dalla dichiarazione di fallimento ha carattere relativo, potendo essere fatta valere soltanto dal curatore, nell'interesse della massa dei creditori.

Cassa e decide nel merito, App. Sassari, 23/02/2012

Cassazione civile, sez. VI, 18/03/2014, n. 6248

L'accertamento tributario (nella specie, in materia di IVA), se inerente a crediti i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, deve essere notificato non solo al curatore - in ragione della partecipazione di detti crediti al concorso fallimentare o, comunque, della loro idoneità ad incidere sulla gestione dei beni e delle attività acquisiti al fallimento - ma anche al contribuente, il quale, restando esposto ai riflessi, anche di carattere sanzionatorio, conseguenti alla definitività dell'atto impositivo, è eccezionalmente abilitato ad impugnarlo, nell'inerzia degli organi fallimentari, non potendo attribuirsi carattere assoluto alla perdita della capacità processuale conseguente alla dichiarazione di fallimento, che può essere eccepita esclusivamente dal curatore, nell'interesse della massa dei creditori. Ne consegue che, in caso di fallimento di una società in accomandita semplice, il socio accomandatario dichiarato fallito ai sensi dell'art. 147 della legge fall., in qualità di legale rappresentante, è legittimato ad agire in giudizio nell'inerzia del curatore, la cui legittimazione esclusiva a far valere il difetto di capacità processuale dell'attore esclude che lo stesso possa essere rilevato d'ufficio o su eccezione della controparte.

Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Napoli, 24/10/2008

Cassazione civile, sez. trib., 30/04/2014, n. 9434

La dichiarazione di fallimento non comporta il venir meno dell'impresa, ma solo la perdita della legittimazione sostanziale e processuale da parte del suo titolare, nella cui posizione subentra il curatore fallimentare. Ne consegue che gli atti del procedimento tributario formati in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento del contribuente, ancorché intestati a quest'ultimo, sono opponibili alla curatela, mentre quelli formati in epoca successiva debbono indicare quale destinataria l'impresa assoggettata alla procedura concorsuale e, quale legale rappresentante della stessa, il curatore. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata che aveva ritenuto che l'accertamento notificato, dopo la dichiarazione di fallimento, alla società fallita non costituisse valido presupposto per una cartella esattoriale a carico del fallimento).

Rigetta, Comm. Trib. Reg. della Campania, 26/04/2010

Cassazione civile, sez. VI, 06/06/2014, n. 12789

Vedi anche: Cass. civ., sez. trib., 4 aprile 2008 n. 8778

In senso conforme: Cass. civ., sez. trib., 1 giugno 2007 n. 12893

In tema di impugnazioni, qualora dopo la sentenza di secondo grado ed in pendenza del termine per la proposizione del gravame, intervenga il fallimento della parte, il ricorso per cassazione dev'essere proposto e notificato nei confronti del fallimento, mentre ove sia proposto nei confronti del soggetto "in bonis" e notificato al procuratore domiciliatario nel giudizio d'appello, è nullo ai sensi degli artt. 163 e 164 cod. proc. civ., ma la nullità è sanata dalla notifica effettuata, in rinnovazione, al curatore fallimentare.

Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Roma 05/05/2010

Cassazione civile, sez. VI, 14/07/2014, n. 16070

In tema di contenzioso tributario, la sentenza di merito che accerta il credito erariale nei confronti del curatore del fallimento, il quale, pur avendone contezza, non sia intervenuto nell'autonomo giudizio introdotto dal fallito ed avente ad oggetto il medesimo atto impositivo, spiega i suoi effetti solo nella procedura concorsuale in quanto funzionale alla scelta dell'Amministrazione finanziaria di ottenere un titolo ai fini dell'ammissione al passivo. Ne consegue che il giudicato formatosi in detto giudizio non può essere opposto dal fisco al contribuente tornato "in bonis", nei cui confronti risulti pronunciata altra sentenza del giudice tributario, anch'essa passata in giudicato, di annullamento dell'atto impositivo, poiché i due giudicati operano su piani distinti e non può essere ravvisato un contrasto tra gli stessi, visto che nei rapporti tributari la sostituzione processuale del curatore al fallito è caratterizzata da elementi di peculiarità e resta subordinata e limitata alle valutazioni di opportunità del primo.

Rigetta, Comm. Trib. Reg. Campania, 20/01/2006

Cassazione civile, sez. trib., 24/07/2014, n. 16816

V. anche: *In caso di fallimento del contribuente successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento e all'instaurazione del relativo giudizio d'impugnazione, qualora il processo non sia stato interrotto ed il curatore non si sia in esso costituito, la sentenza che lo conclude non è opponibile alla procedura, per cui è illegittima la cartella esattoriale su di essa fondata e notificata al fallimento, su cui incombe, peraltro, l'onere di impugnarla dinanzi al giudice tributario al fine di evitarne la definitività.*

Rigetta, Comm. Trib. Reg. Puglia, 14/02/2012 Cassazione civile, sez. VI, 28/10/2014, n. 22809

Circa la possibilità per l'Agenzia di eccepire il difetto di legittimazione del fallito:

In tema di contenzioso tributario, la perdita della capacità processuale del contribuente fallito, che abbia proposto ricorso avverso un diniego di rimborso, può essere rilevata d'ufficio solo ove l'Amministrazione finanziaria abbia dimostrato l'interesse della curatela per il rapporto dedotto in causa, assumendo esclusivamente in tale ipotesi il difetto di legittimazione processuale del fallito carattere assoluto.

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Marche, 12/10/2012)

Cassazione civile, sez. VI, 26/10/2015, n. 21765

Interruzione del processo.

L'art. 43, ultimo comma, L.F., modificato dall'art. 41, comma 1, d.lg. n. 5/2006, ha introdotto un nuovo caso d'interruzione del processo (applicabile anche al processo tributario ed a quello amministrativo, stante la sua portata generale) conseguente all'apertura del fallimento della parte, che si aggiunge alle ipotesi di cui all'art. 301 c.p.c. (morte o impedimento del procuratore) ed all'art. 299 c.p.c. (morte o perdita della capacità della parte prima della costituzione); si tratta di un'ipotesi di **interruzione automatica del processo**, che si verifica cioè senza la necessità di alcuna dichiarazione o presa d'atto non appena viene dichiarato il fallimento di una delle parti; il termine per effettuare la riassunzione del processo decorre dal verificarsi dell'evento interruttivo (dichiarazione di fallimento) per la parte che ne è colpita, ovvero dalla sua conoscenza per l'altra parte.

Costituisce principio consolidato nella giurisprudenza della Suprema Corte, con principio avente valenza sia in relazione al processo ordinario che a quello tributario, che, a seguito delle sentenze della Corte costituzionale n. 139 del 1967, n. 178 del 1970, 159 del 1971 e n. 36 del 1976, il termine per la riassunzione o la prosecuzione del processo interrotto per la morte del procuratore costituito di una delle parti in causa decorre non già dal giorno in cui si è verificato l'evento interruttivo, bensì da quello in cui le parti abbiano

avuto conoscenza legale di tale evento; e, inoltre, che tale conoscenza può dirsi perfezionata in presenza di una dichiarazione, notificazione o certificazione rappresentativa dell'evento che determina l'interruzione del processo (da ultimo Cass. 4851/2012).

Si è posto il problema, in giurisprudenza, riguardo all'applicabilità o meno delle norme processuali relative all'automatica interruzione del processo al contenzioso tributario, attesa la specialità delle norme processuali che regolano il processo tributario e, precisamente, il coordinamento tra la previsione di cui all'art. 43 L.F. e l'art. 43 del D.Lgs. 546/1992.

La Suprema Corte ha chiarito - come (sia pur implicitamente) ritenuto con sentenza 21128/2011 e diversamente da quanto affermato con sentenza 21108/2011 - che il diverso tenore letterale dell'art. 43 d. lgs. 546/92 rispetto all'art. 305 c.p.c. appare semplicemente teso a ribadire che, così come affermato dalla Corte Costituzionale, il *dies a quo* non decorre dall'evento interruttivo ma dalla conoscenza di detto evento, e non appare invece di per sé idoneo ad alterare i consolidati principi enucleati dalla giurisprudenza in relazione al disposto dell'art. 305 c.p.c. (Cass. Sez. Trib., n. 28373 e 28375 del 19/12/2013).

La Corte di Cassazione, con pronunzie della V Sezione Tributaria (28373 e 28375 del 19/12/2013), successive e sicuramente più aderenti alla vigente normativa ed al necessario coordinamento con il procedimento civile ordinario (in tal senso l'art. 1, comma 2 del D. lgs. 546/92: "*i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile*") ha corretto espressamente il tiro citando il precedente cui non ha inteso dare continuità.

Il Curatore, quindi, deve valutare l'eventuale riassunzione dei giudizi tributari pendenti entro sei mesi dalla legale conoscenza del giudizio pendente. L'Ufficio impositore, invece, deve riassumere il giudizio entro sei mesi dalla conoscenza legale dell'evento interruttivo costituito appunto dalla dichiarazione di fallimento.

Ciò vuol dire che l'effetto è automatico, non essendo più necessario dichiarare l'evento interruttivo in seno al giudizio, ma opera solo quando la parte ne ha avuto conoscenza legale.

E' opportuno segnalare che il principio dell'interruzione automatica trova mitigazione per il Curatore che, effettivamente, non può, per il semplice dichiarato fallimento, al momento della sua nomina, conoscere tutti i giudizi pendenti.

Il *dies a quo* per l'Ufficio impositore può ricavarsi, invece, dalla comunicazione ex art. 92 L.F., dalle domande di insinuazione al passivo, da apposita comunicazione scritta e da ulteriore documentazione che comprovi la conoscenza dell'intervenuto fallimento da parte dell'Ufficio.

Giurisprudenza:

In riferimento all'effetto interruttivo automatico conseguente all'apertura del fallimento ai sensi della L. Fall. art. 43, comma 3, come novellato, va riportata l'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 305 cod. proc. civ. secondo il termine per la riassunzione del processo decorre dalla data della legale conoscenza dell'evento interruttivo che ha avuto la parte interessata alla prosecuzione; la parte che eccepisce

l'estinzione per tardiva riassunzione, invece, può comunque dimostrare che la conoscenza in forma legale dell'evento si è verificata antecedentemente alla dichiarazione in giudizio dell'evento medesimo.

Tribunale Milano, 03/11/2014, n. 12948

Posto che l'art. 43 del r.d. n. 267/1942, con il comma 3 (aggiunto dall'art. 41 del D.lgs. n. 5/2006), ha introdotto un nuovo caso di interruzione automatica del processo, conseguente all'apertura del fallimento, deve farsi applicazione, anche per detta ipotesi, del principio secondo cui, nei casi di interruzione automatica del processo (art. 299, 300, comma 3, 301, comma 1, c.p.c.), il termine per la riassunzione decorre non già dal giorno in cui l'evento interruttivo è accaduto, bensì dal giorno in cui esso è venuto a conoscenza della parte interessata alla riassunzione medesima. (Nella specie, il tribunale ha dichiarato estinto il processo, dato che, già alla data in cui il difensore di parte attrice ha dato atto del fallimento e chiesto l'interruzione del giudizio, il processo si era già perento per decorso del termine di tre mesi dalla data di conoscenza dell'evento interruttivo e quindi, a maggior ragione, detto termine era perento al momento, successivo, del deposito del ricorso in riassunzione ad opera del difensore medesimo).

Tribunale Milano, sez. V, 31/01/2013, n. 1392

In caso di interruzione di diritto del processo, determinata dall'apertura del fallimento, ai sensi dell'art. 43, comma terzo, del r.d. 16 marzo 1942, n. 267, aggiunto dall'art. 41 del d.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, al fine del decorso del termine per la riassunzione non è sufficiente la sola conoscenza da parte del curatore fallimentare dell'evento interruttivo rappresentato dalla dichiarazione di fallimento, ma è necessaria anche la conoscenza dello specifico giudizio sul quale detto effetto interruttivo è in concreto destinato ad operare. La conoscenza deve inoltre essere "legale", cioè acquisita non in via di mero fatto, ma per il tramite di una dichiarazione, notificazione o certificazione rappresentativa dell'evento che determina l'interruzione del processo, assistita da fede privilegiata.

Cassa con rinvio, App. Napoli, 15/01/2010 Cassazione civile, sez. lav., 07/03/2013, n. 5650

Fall soc. De Soccio c. Pastore

v. anche Cassazione civile 25 febbraio 2015 n. 3782 sez. VI

APPENDICE - SCADENZIARIO AGGIORNATO 2018

ADEMPIMENTI FISCALI ANNO 2018

SCADENZE	ADEMPIMENTI
28 FEBBRAIO 2018	DATI LIQUIDAZIONI IVA 4° TRIMESTRE 2018
7 MARZO 2018	CERTIFICAZIONI UNICHE DIPENDENTI E ASSIMILATI (consegna ai diretti interessati entro il 03.04.2018)
6 APRILE 2018	DATI FATTURE (SPESOMETRO) 2° SEMESTRE 2017
30 APRILE 2018	DICHIARAZIONE IVA ANNO 2017
31 MAGGIO 2018	DATI LIQUIDAZIONI IVA 1° TRIMESTRE 2018
1 OTTOBRE 2018 (30/09 giorno festivo)	DATI FATTURE (SPESOMETRO) 1° SEMESTRE 2018 DATI LIQUIDAZIONI IVA 2° TRIMESTRE 2018
31 OTTOBRE 2018	DICHIARAZIONE DEI REDDITI – MODELLO UNICO CERTIFICAZIONI UNICHE AUTONOMI MODELLO 770
30 NOVEMBRE 2018	DATI LIQUIDAZIONI IVA 3° TRIMESTRE 2018
28 FEBBRAIO 2019	DATI LIQUIDAZIONI IVA 4° TRIMESTRE 2018 DATI FATTURE (SPESOMETRO) 2° SEMESTRE 2018