



Ordine dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili
di Forlì
(Provincia di Forlì-Cesena)

Commissione di studio Procedure Concorsuali e Crisi Aziendali

Gli adempimenti fiscali nel fallimento



Sommario

Premessa.....	3
Attivazione del cassetto fiscale.....	3
Gli adempimenti relativi all'IVA.....	3
In generale.....	3
Adempimenti conseguenti all'apertura del fallimento.....	3
Adempimenti in corso di procedura.....	3
Dichiarazione IVA relativa all'anno ante fallimento.....	4
Dichiarazione Iva relativa all'anno di apertura del fallimento.....	5
Cessazione della partita IVA.....	5
In sintesi:.....	5
Adempimenti relativi ad IRPEF ed IRES.....	6
Determinazione del reddito.....	6
Adempimenti dichiarativi.....	7
Adempimenti relativi all'IRAP.....	8
In sintesi:.....	8
Obblighi in qualità di sostituto d'imposta.....	9
Adempimenti del curatore.....	9
Curatore sostituto d'imposta: casi particolari.....	9
Dichiarazione del sostituto d'imposta.....	10
In sintesi:.....	10
Adempimenti relativi ai tributi locali.....	11
IMU. Adempimenti a carico del curatore.....	11
Base imponibile dell'ICI/IMU.....	11
Natura del debito verso il Comune.....	12
Immobile adibito ad abitazione principale.....	12
Immobile merce delle società immobiliari fallite.....	12
TASI.....	13
Lite fiscale pendente.....	13
Adempimenti in fase di chiusura.....	13
Chiusura della partita IVA.....	13
Dichiarazione IVA finale e gestione del credito.....	14
Note di variazione IVA.....	14
Dichiarazioni dei redditi IRES/IRPEF/IRAP.....	15



Premessa.

Il presente documento è stato elaborato con l'intento di fornire ai Colleghi uno strumento di consultazione rapido e sintetico degli adempimenti di carattere fiscale nelle procedure concorsuali con particolare riferimento a quella di fallimento.

Si invitano i Colleghi a contribuire al miglioramento di questo documento segnalando alla Commissione gli eventuali errori o la necessità di approfondimenti su questioni di particolare interesse.

Attivazione del cassetto fiscale.

Dopo la comunicazione di cui all'art. 35 DPR 633/72, si consiglia vivamente l'attivazione del cassetto fiscale del fallito, così da poter attingere le informazioni in esso contenute (*la richiede direttamente il Curatore e non necessita di autorizzazione*).

Gli adempimenti relativi all'IVA.

In generale.

Al verificarsi della dichiarazione di fallimento di un contribuente soggetto passivo IVA, gli adempimenti dichiarativi ai fini IVA, così come anche gli obblighi di fatturazione e registrazione, devono essere assolti dal curatore in tutte le diverse fasi della procedura concorsuale, ovvero dalla data della sua apertura fino a quella di chiusura della stessa (e anche oltre per quanto riguarda le dichiarazioni finali).

Adempimenti conseguenti all'apertura del fallimento.

Il curatore, entro **30 giorni** dall'accettazione dell'incarico, è tenuto a presentare all'Agenzia delle Entrate, utilizzando il canale informatico della **Comunicazione Unica**, la dichiarazione di variazione dati IVA di cui all'art. 35 del DPR n. 633/72, utilizzando:

- il modello AA7/10 per i soggetti diversi dalle persone fisiche;
- il modello AA9/12 in caso di fallimento di un'impresa individuale;

il modello deve riportare, tra l'altro, i dati del Curatore (codice carica 3) e la data della sentenza dichiarativa di fallimento.

Il curatore, in sostituzione del fallito, si deve preoccupare ex art. 74-bis del DPR 633/72 di:

- emettere eventuali fatture non emesse dal fallito in relazione a cessioni di beni e prestazioni di servizi compiute dall'impresa in epoca antecedente alla sentenza dichiarativa di fallimento;
- registrare le fatture di vendita o acquisto non ancora annotate dall'impresa fallita e per le quali non siano scaduti i termini di registrazione utilizzando, se disponibili, i registri delle fatture emesse e delle fatture di acquisto dell'impresa fallita ovvero, in mancanza, istituire nuovi registri.
- presentare telematicamente entro il medesimo termine di 4 mesi dal fallimento, il Modello IVA 74-bis, al fine di segnalare all'Agenzia delle Entrate le operazioni effettuate nella frazione di anno solare in corso anteriormente all'apertura della procedura concorsuale e favorirne l'ammissione dell'Amministrazione Finanziaria al passivo fallimentare. Si precisa che l'eventuale credito risultante da tale comunicazione può essere chiesto a rimborso soltanto in sede di dichiarazione annuale dell'intero periodo d'imposta di apertura della procedura (ovviamente se esistono le condizioni richieste dalla normativa iva).

Adempimenti in corso di procedura.

Il curatore, nel corso della procedura, deve provvedere:



- entro **30 giorni dalla vendita di beni mobili aziendali**, eseguire la fatturazione (*ad eccezione dei beni personali dell'imprenditore individuale o del socio illimitatamente responsabile, che sono fuori del campo dell'applicazione dell'IVA*). In alternativa si può emettere fattura immediata entro il giorno di effettuazione dell'operazione, con conseguente dispensa dall'emissione del d.d.t., oppure procedere con emissione del d.d.t. e conseguente fattura nei termini ordinari;
- all'emissione della **fatturazione elettronica** qualora debba riscuotere somme da Pubbliche Amministrazioni;
- annotare sui registri IVA le fatture emesse (comprese quelle emesse per conto del fallimento dall'I.V.G.) e quelle ricevute, nonché gli eventuali versamenti periodici;
- effettuare (**mensilmente o trimestralmente in presenza di opzione**) la liquidazione dell'IVA (*solo se sono state registrate operazioni imponibili*);
- **nei termini ordinari**, versare l'eventuale IVA dovuta a mezzo mod. F24 (le procedure concorsuali sono esonerate dal versamento in via telematica, che comunque è sempre possibile);
- entro il 27/12 di ogni anno, il curatore è tenuto a versare, secondo le regole ordinarie, **l'acconto IVA** sulla somma dovuta relativamente all'ultimo mese o trimestre dell'anno (art. 6 co. 2 della L.405/90), salva la possibilità di applicare il metodo previsionale o quello della liquidazione al 20 dicembre;
- **inviare nei termini ordinari**, al pari di ogni soggetto passivo ai fini Iva, le **liquidazioni periodiche** in via telematica all'Agenzia delle Entrate, unitamente alla **comunicazione dei dati delle fatture di acquisto e vendita ai sensi del D.L. 78/2010** e successive integrazioni (DI.193/2016);
- **adempimenti dichiarativi per gli anni successivi nei termini ordinari**: la dichiarazione annuale IVA relativa ai periodi di imposta successivi a quello di apertura della procedura deve essere trasmessa dal curatore nei termini ordinari, senza alcuna particolarità, ad eccezione dell'indicazione dell'assoggettamento del contribuente alla procedura di fallimento, barrando l'apposita casella "procedura non ancora terminata". N.B. valutare in questa sede, se possibile, di richiedere la liquidazione trimestrale;
- elenchi INTRASTAT: in ipotesi di cessioni intracomunitarie della procedura (INTRA 1) o di acquisti intracomunitari (INTRA2);
- salvo eventuali novità legislative, il fallimento sarà soggetto obbligato ad emettere fattura elettronica a partire dal 1° gennaio 2019.

Il fallimento è tenuto altresì a rispettare le regole in termini di **compensazione orizzontale dei crediti ai sensi del D.L. 50/2017** ed il curatore dovrà "attrezzarsi" per il rilascio del Visto (ove intenda procedere alle compensazioni che lo prevedono), che può comunque apporre personalmente, senza il ricorso ad altri professionisti.

Dichiarazione IVA relativa all'anno ante fallimento

Il curatore è, inoltre, tenuto, a presentare la dichiarazione IVA annuale relativa all'anno solare precedente alla sentenza dichiarativa di fallimento, con le modalità ordinarie, purché i relativi termini non siano già scaduti alla data della sentenza dichiarativa di fallimento, ovvero vi abbia provveduto il contribuente prima di essere dichiarato fallito.

Se il fallimento è stato dichiarato a ridosso dei suddetti termini, è concessa al curatore la proroga della scadenza per la presentazione della dichiarazione di 4 mesi decorrenti proprio dalla data di nomina del curatore.



Dichiarazione Iva relativa all'anno di apertura del fallimento

Il curatore deve provvedere alla presentazione, nei **termini ordinari**, della dichiarazione IVA, per le operazioni registrate nell'anno solare in cui è dichiarato il fallimento. La dichiarazione da presentare si compone di **due moduli**:

- il primo riepiloga le operazioni antecedenti alla dichiarazione di fallimento intercorrenti tra il 1° gennaio e la data della sentenza dichiarativa di fallimento (già oggetto del modello IVA 74-bis);
- il secondo contiene le operazioni intervenute successivamente alla sentenza dichiarativa di fallimento e fino al 31 dicembre.

È assai frequente che il modello di dichiarazione iva per il periodo ante fallimento si chiuda con un **credito** che, a rigore di norma, è riportabile a credito nel medesimo anno per il periodo successivo alla dichiarazione di fallimento. Tuttavia, con ciò si ottiene l'effetto di confondere il credito iva maturato prima della dichiarazione di fallimento con quello maturato successivamente: tale situazione può presentare criticità in quanto il credito iva maturato precedentemente potrebbe presentare irregolarità che si trasferirebbero in capo alla procedura. In tali casi parrebbe possibile una soluzione che contemplasse il riporto di tale credito, ma senza tenerne conto in sede di liquidazioni periodiche e annuali, cioè versando comunque l'iva dovuta dalla procedura indipendentemente dall'esistenza di tale credito riportato. Esso potrebbe poi essere definitivamente acquisito alla procedura allo scadere del termine di prescrizione degli accertamenti fiscali in materia di iva.

Cessazione della partita IVA

Se tutte le operazioni rilevanti ai fini dell'IVA sono concluse, **può** essere presentata la **dichiarazione di cessazione IVA** allo scopo di poter richiedere a rimborso l'eventuale credito maturato (*Circolare Ministeriale 28 gennaio 1992, n. 3*).

In alternativa è possibile:

- a) portare in compensazione l'iva a credito con le ritenute da versare, tenendo presenti le disposizioni vigenti in materia di limiti, visto di conformità, ecc. (art. 10 D.L. 78/2009, conv. in L.102/2009 e disposizioni attuative);
- b) chiedere il rimborso annuale nei casi previsti dall'art. 30 del DPR 633/1972 direttamente in dichiarazione e non più a mezzo modello TR da presentare in via telematica;
- c) ripartire ai sensi dell'art. 117, comma 3, L.F. il credito IVA (e gli altri crediti tributari) nel rispetto delle cause di prelazione e col consenso dei creditori.

In sintesi:

Termine	Adempimento Iva
Entro 30 giorni dalla nomina	comunicare all'Agenzia delle Entrate la dichiarazione di fallimento con modello di variazione dati (art. 35 D.P.R. 633/72) o procedura con COMUNICA
Entro 4 mesi dalla nomina	provvedere agli obblighi di fatturazione e registrazione relativi alle operazioni antecedenti al fallimento, sempre che i termini non siano già scaduti (art 74-bis D.P.R. 633/72)
Entro 4 mesi dalla nomina fallimento	presentare in via telematica la <u>dichiarazione IVA modello 74 bis</u> per il periodo 1/1 - data del fallimento (art. 74-bis D.P.R. 633/72 e art. 8, IV comma, D.P.R. 322/98) - ricordarsi che l'eventuale credito scaturente dalle dichiarazioni IVA modello 74 bis, a mente della R.M 12.7.1995 n. 181/F VI 12-522, non può essere richiesto



	a rimborso poiché il Ministero non considera tali dichiarazioni come dichiarazioni annuali.
Entro i termini ordinari	presentare la dichiarazione iva e versare l'imposta dovuta a saldo e in acconto.

Adempimenti relativi ad IRPEF ed IRES.

Determinazione del reddito

Per l'impresa o la società soggetta a fallimento, il reddito d'impresa è determinato a norma dell'**art. 183** del TUIR.

In capo al debitore, il reddito d'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la dichiarazione di fallimento è determinato in base al bilancio redatto dal curatore o dal commissario liquidatore.

Per le imprese individuali e per le snc e le sas, detto reddito concorre a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci relativo al periodo di imposta in corso alla data della dichiarazione di fallimento.

Qualunque sia la durata del fallimento (e anche se vi è esercizio provvisorio), l'arco temporale compreso tra l'inizio della procedura concorsuale e la relativa chiusura costituisce un **unico periodo d'imposta**.

Eventuali **perdite pregresse**, maturate negli esercizi anteriori all'inizio della procedura concorsuale, possono essere computate in diminuzione del risultato della procedura stessa (circ. Agenzia delle Entrate 22.3.2002 n. **26**, § 2 e R.M. 7.10.98 n. **153/E**).

Per le società di capitali, il reddito d'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura del procedimento concorsuale è costituito dalla differenza tra:

- il residuo attivo;
- il patrimonio netto della società all'inizio del procedimento (ove la differenza indicata nella tabella seguente sia negativa, il patrimonio netto iniziale si considera pari a zero).

Fattispecie	Nozione
Residuo attivo	Disponibilità che permangono in seguito alla soddisfazione di tutti i creditori ammessi al concorso, nonché al pagamento del compenso del curatore e delle spese di procedura
Patrimonio netto iniziale	Differenza tra: <ul style="list-style-type: none">• il valore fiscalmente riconosciuto delle attività risultanti dal bilancio relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la dichiarazione di fallimento;• il valore fiscalmente riconosciuto delle passività risultanti dal bilancio relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la dichiarazione di fallimento.

Anche **per le imprese individuali e le società di persone commerciali** (snc e sas), il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura del procedimento concorsuale è costituito dalla



predetta differenza, alla quale occorre aggiungere e sottrarre ulteriori componenti reddituali, secondo quanto riportato nella seguente tabella.

	Differenza tra residuo attivo e patrimonio netto
+	Debiti personali dell'imprenditore o dei soci pagati dal curatore o dal commissario liquidatore
-	Corrispettivi delle cessioni dei beni personali dell'imprenditore o dei soci compresi nel fallimento
=	Risultato della procedura

L'eventuale reddito d'impresa è imputato all'imprenditore, ai familiari partecipanti all'impresa o ai soci nel periodo di imposta in cui si è chiuso il procedimento. Se emerge una perdita, si applicano le disposizioni dell'**art.8** del TUIR.

Per i redditi relativi ai beni e diritti non compresi nel fallimento (a norma dell'**art. 46** del RD 267/42, c.d. "legge fallimentare"), restano fermi, in ciascun periodo di imposta, gli obblighi tributari dell'imprenditore o dei soci.

Adempimenti dichiarativi

A norma dell'**art. 5**, co. 4, del DPR 322/1998, il curatore è tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi riguardante l'intero periodo d'imposta della procedura concorsuale (intercorrente tra la data della sentenza dichiarativa di fallimento e la chiusura dello stesso), entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo a quello di chiusura della procedura concorsuale.

7

Disciplina in capo al creditore:

In capo al creditore, le perdite sui crediti vantati verso il fallito sono deducibili a norma dell'art. 101 co. 5 del TUIR. Il fallimento rientra tra le procedure concorsuali che consentono la deducibilità "in ogni caso" della perdita sui crediti vantati verso i debitori ad esso sottoposti.

Con specifico riferimento al fallimento o alla procedura estera equivalente, il debitore vi si considera assoggettato dalla data della relativa sentenza dichiarativa. Pertanto, a partire da tale momento, la perdita è comunque deducibile senza la necessità di fornire la dimostrazione degli elementi certi e precisi. La deduzione della perdita è ammessa nel periodo di imputazione in bilancio, anche quando detta imputazione è eseguita in un periodo d'imposta successivo a quello in cui il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale.

Tuttavia la deduzione non è più consentita quando l'imputazione avviene in un periodo d'imposta successivo a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito dal bilancio.



Adempimenti relativi all'IRAP

Tra i soggetti passivi IRAP rientrano anche le imprese sottoposte a procedura fallimentare (fallimento e liquidazione coatta amministrativa), a condizione che vi sia l'**esercizio provvisorio** (C.M. 4.6.1998n. **141/E**).

Ai fini IRAP, peraltro, a differenza di quanto accade riguardo alle imposte dirette, in presenza di esercizi provvisori, **non è configurabile un unico periodo d'imposta** corrispondente alla durata della procedura e sussiste, quindi, l'obbligo di presentazione delle dichiarazioni "infraprocedurali" (**art. 5** co. 4 del DPR 322/98 e R.M. 21.12.2000 n. **199/E**).

Nell'ipotesi di esercizio provvisorio, per ogni periodo d'imposta la determinazione del valore della produzione netta dell'impresa soggetta a fallimento avverrà secondo le regole ordinarie, vale a dire:

- ai sensi dell'**art. 5** del D.Lgs. n. 446/97, per le società di capitali, gli enti commerciali e i soggetti IRPEF che hanno optato per il calcolo della base imponibile a norma del medesimo art. 5;
- ai sensi dell'**art. 5-bis** del D.Lgs. 446/97, per i soggetti IRPEF che non hanno esercitato tale opzione.

In sintesi:

Termine	Adempimento
entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo alla nomina	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 relativa allo stesso periodo; vanno compilati anche i quadri relativi agli studi di settore e società di comodo. In caso di fallimento di un'impresa individuale o di una società di persone, spedire all'imprenditore o ai soci una copia della dichiarazione dei redditi presentata per il periodo 1/1 - data del fallimento (<i>art. 5, IV comma, D.P.R. 322/98</i>).
entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo alla nomina	Accertarsi della presentazione nei termini di legge della dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio precedente (quest'adempimento non è previsto dalla legge a carico del curatore. Il Ministero, da sempre ed in ultimo con la R.M. 2.2.2007 n. 18 – sostiene invece il contrario. È comunque opportuno che tale dichiarazione sia presentata dal fallito o dal legale rappresentante). È opportuno informare il fallito del permanere a suo carico di tale obbligo.
In relazione a tali ultimi punti, in caso di inerzia del fallito, tenuto conto dell'orientamento dell'Agenzia delle Entrate, si consiglia di valutare l'opportunità che sia il curatore a presentare le dichiarazioni in questione. In tale caso pare opportuno comunicare all'Agenzia delle Entrate, con modalità che assicura la certezza della ricezione, che le dichiarazioni sono compilate solamente in base ai dati ed elementi di cui il curatore è venuto a conoscenza e che non si assumono responsabilità personali al riguardo per eventuali omissioni o irregolarità.	



Obblighi in qualità di sostituto d'imposta.

L'art. 23, co. 1, del DPR 600/73 prevede la qualifica di "sostituto d'imposta" per i curatori fallimentari e i commissari liquidatori.

Adempimenti del curatore

Nel caso di somme erogate in esecuzione di riparti o a titolo di compensi dovuti nell'ambito della procedura concorsuale, il curatore, in qualità di sostituto d'imposta, è tenuto a:

- **operare le ritenute** sui compensi corrisposti;
- **versare** le ritenute effettuate sui redditi corrisposti nel mese precedente, entro il giorno 16 del mese successivo;
- **entro il 31.03 di ogni anno** rilasciare ai soggetti cui è stata effettuata la ritenuta nell'anno precedente la relativa **certificazione** (ivi comprese le C.U. ossia l'ex CUD per i soggetti interessati: dipendenti, co.co.pro., amministratori, ecc) previamente trasmessi in via telematica all'Agenzia delle Entrate;
- trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate le Certificazioni Uniche entro il 7 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento, ovvero entro il termine di scadenza di presentazione del **modello 770** (circ. Agenzia Entrate 7.4.2017 n. 8) per le Certificazioni Uniche che contengano esclusivamente redditi per la cui dichiarazione non è consentito l'utilizzo del modello 730 precompilato. Si tratta, ad esempio, dei redditi esenti o di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio abituale di arti o professioni - compresi i compensi dei "contribuenti minimi" o dei "contribuenti forfetari" - o di quelli relativi a provvigioni per prestazioni inerenti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento d'affari, nonché i redditi per corrispettivi erogati dal condominio per prestazioni relative a contratti di appalto;
- provvedere con cadenza annuale, entro il 31 ottobre, alla presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta mediante il modello 770.

9

Curatore sostituto d'imposta: casi particolari.

Il curatore del fallimento in estensione del socio illimitatamente responsabile (accomandatario della sas o socio della snc) riveste la qualità di sostituto d'imposta, con l'effetto che - sui compensi erogati ai consulenti e ai lavoratori autonomi della procedura - deve operare le ritenute di acconto prescritte e versarle, rilasciare le apposite certificazioni e compilare il Modello 770 (ris. Agenzia Entrate 14.7.2008 n. 297).

Il curatore deve assoggettare a ritenuta d'acconto anche i compensi erogati all'Istituto Vendite Giudiziarie per le operazioni di vendita di beni compresi nel fallimento, poiché il soggetto percipiente agisce in base ad un rapporto di commissione (ris. Agenzia Entrate 2.2.2007 n. 18).

Il curatore che eroga agli ex dipendenti del soggetto fallito le somme a titolo di TFR ed indennità sostitutiva di preavviso (soggetti a tassazione separata) è tenuto ad operare le ritenute con gli stessi criteri che avrebbe applicato il datore di lavoro fallito, ai sensi dell'art. 23, co. 2, lett. d) del DPR 600/73, in considerazione del fatto che le norme che stabiliscono le modalità di applicazione della ritenuta non prevedono eccezioni per l'ipotesi in cui gli importi siano erogati dal curatore, né per la determinazione del reddito imponibile, né per l'individuazione dell'aliquota (ris. Agenzia Entrate



11.5.2007 n. 95). All'atto del versamento delle ritenute operate, è possibile utilizzare in compensazione l'eventuale credito residuo derivante dall'acconto d'imposta sul TFR maturato, versato dal datore di lavoro ai sensi dell'art. 3, co. 211 - 213 della L. 662/96.

Dichiarazione del sostituto d'imposta

Qualora il fallito non abbia già provveduto e i termini non siano scaduti alla data di nomina del curatore, quest'ultimo è tenuto ad adempiere all'obbligo di presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta (mod. 770) **per l'anno precedente alla sentenza dichiarativa di fallimento**. Tale orientamento non è, tuttavia, condiviso dalla dottrina, in quanto nessuna norma pone a carico del curatore questo adempimento, che dovrebbe, pertanto, gravare sul fallito, il quale, nonostante l'intervenuta sentenza di fallimento, conserva comunque capacità e soggettività tributaria. In altri termini, il fallimento è qualificato come "sostituto d'imposta" per le sole operazioni effettuate nel corso della procedura: non sono, invece, posti specifici obblighi in capo al curatore, con riferimento alle certificazioni e alla dichiarazione del precedente periodo d'imposta, con l'effetto che l'adempimento grava formalmente sul fallito, ovvero sugli amministratori o liquidatori della società fallita (Cass. pen. 19.1.2011 n. 1549, Cass. pen. 8.9.99 n. 10539 e Cass. 27.10.95 n. 299). Resta, naturalmente, inteso che nessun versamento dovrà essere eseguito dal curatore per le eventuali ritenute operate e non versate dell'imprenditore fallito nel medesimo periodo (ris. Agenzia Entrate 2.2.2007 n. 18).

Il curatore è, inoltre, tenuto a predisporre e presentare la **dichiarazione relativa all'intero anno in cui si è aperta la procedura**, avendo cura di evidenziare le ritenute operate e versate dall'imprenditore rispetto a quelle operate e versate in virtù della sua funzione di organo fallimentare. L'adempimento dovrà essere altresì assolto, sempre ad opera del curatore, con riferimento ai successivi periodi d'imposta, sino a quello di chiusura del fallimento, secondo le modalità e i termini ordinari (art. 4 del DPR 322/98).

Nel caso di chiusura del fallimento in presenza di giudizi ancora pendenti, in materia di ritenute e relativi adempimenti, il CNDCEC ha affermato che "ove intervenga la cancellazione della Società dal Registro delle imprese, ed il venir meno del codice fiscale, ci si deve interrogare se il curatore possa ancora dar corso all'applicazione delle ritenute, con i relativi adempimenti. Nel caso di mantenimento del codice fiscale, il curatore manterrà gli incumbenti del sostituto di imposta" (documento "La chiusura del fallimento dopo la riscrittura dell'art. 118 l.fall.", giugno 2017).

In sintesi:

Termine	Adempimento
entro il 31 ottobre	Accertarsi della presentazione nei termini di legge della dichiarazione modello 770 relativa all'esercizio precedente (<i>quest'adempimento non è previsto dalla legge a carico del curatore. Il Ministero, da sempre ed in ultimo con la R.M. 2.2.2007 n. 18 – sostiene invece il contrario. E' comunque opportuno che tale dichiarazione sia presentata dal fallito o dal legale rappresentante</i>). <i>E' opportuno informare il fallito del permanere a suo carico di tale obbligo.</i>
In relazione a tali ultimi punti, in caso di inerzia del fallito, tenuto conto dell'orientamento dell'Agenzia delle Entrate, si consiglia di valutare l'opportunità che sia il curatore a presentare le dichiarazioni in questione. In tale caso pare opportuno comunicare all'Agenzia delle Entrate, con modalità che assicura la certezza della ricezione, che le dichiarazioni sono compilate solamente	



in base ai dati ed elementi di cui il curatore è venuto a conoscenza e che non si assumono responsabilità personali al riguardo per eventuali omissioni o irregolarità.

Adempimenti relativi ai tributi locali.

IMU. Adempimenti a carico del curatore.

Per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa, l'**art. 10**, co. 6, del D. Lgs. 504/92, richiamato dall'**art. 9** co. 7 del D.Lgs. 23/2011, dispone che il curatore o il commissario liquidatore deve:

- **entro 90 giorni** dalla data di nomina, presentare una **dichiarazione** attestante l'**avvio della procedura concorsuale** al Comune dove sono ubicati gli immobili di compendio del fallimento. L'Amministrazione finanziaria non ha mai precisato i contenuti di questa dichiarazione: alcuni Comuni ammettono la possibilità di utilizzare il modello di dichiarazione **IMU** contenuto nell'Allegato al DM **30.10.2012**, in luogo di una dichiarazione "in carta libera" recante la descrizione degli immobili (riferimenti catastali, ubicazione, rendita ecc.) e l'indicazione dei diritti reali vantati sugli stessi dal debitore fallito;
- entro il termine di **3 mesi** dalla data del **trasferimento** degli immobili, **versare l'imposta** (ICI/IMU) dovuta dalla data della sentenza dichiarativa di fallimento e sino alla data del deposito del decreto di trasferimento dell'immobile ovvero, nel silenzio della norma, sino alla data di stipula dell'atto notarile concluso al termine della procedura competitiva.

La liquidazione deve essere effettuata dal curatore:

- per ogni anno solare di durata del possesso dell'immobile, utilizzando le aliquote e le eventuali detrazioni deliberate per i singoli anni, non essendo prevista alcuna riduzione della base imponibile in caso di procedura fallimentare;
- mediante apposito bollettino postale, oppure mod. F24.

Il curatore è tenuto al pagamento della imposta solo dopo la vendita del bene, con la conseguenza che il Comune, prima di tale atto, non è tenuto richiedere il pagamento al curatore, né ad insinuarsi nel fallimento. Qualora il fallimento venga chiuso senza effettuare la vendita e con il ritorno "in bonis" dell'ex fallito, l'obbligazione tributaria maturata è posta a carico di quest'ultimo, il quale è tenuto da quel momento sia alla denuncia che al pagamento dei ratei annuali di imposta relativa al periodo concorsuale, senza che nell'ammontare complessivo finale siano compresi gli interessi, di cui non fa menzione la legge (Cass. 15.2.2013 n. **3845**, 28.3.2012 n. **5035**, 12.10.2012 n. **17529** e 30.6.2010 n. **15478**).

Base imponibile dell'ICI/IMU.

La base imponibile relativa ai fabbricati compresi in procedure fallimentari deve essere individuata come per gli altri contribuenti; l'unica deroga concerne i termini di versamento. In tema di determinazione dell'importo su cui applicare le aliquote ICI/IMU deliberate dal Comune, la Cass. 28.11.2007 n. **24670** ha precisato che se il valore di aggiudicazione è molto più alto rispetto al valore di mercato, ciò non incide comunque sul meccanismo di calcolo forfettario di determinazione del tributo che si fonda sulle rendite catastali, proprio perché la speciale disposizione prevista per il fallimento riguarda "non la struttura del tributo, ma quel profilo del procedimento di attuazione della norma impositiva".

Con riferimento alle aree fabbricabili, rileva il prezzo di aggiudicazione poiché la procedura di vendita all'incanto è tale da garantire l'individuazione del valore commerciale, in considerazione dell'intervento di un perito nominato dal tribunale per la redazione della perizia, del meccanismo dell'asta pubblica e del potere di sospensione della vendita da parte del giudice qualora il prezzo di



aggiudicazione sia ritenuto troppo basso, nonché della possibilità di offrire aumenti nei giorni successivi all'asta pubblica (Cass. 24.9.2003 n. 14148).

Natura del debito verso il Comune

Le somme dovute al Comune per l'ICI/IMU maturata dopo la dichiarazione di fallimento (e fino alla data di trasferimento dell'immobile) costituiscono un credito prededucibile in quanto sorto "in occasione" della procedura concorsuale.

Diversamente, l'imposta maturata nel periodo antecedente la dichiarazione di fallimento ha natura di debito concorsuale (i crediti ICI sono privilegiati ex art. 2752 c.c. Così la Corte di Cassazione, sezioni unite, 17.5.2010, n. 11930 e Cass. 5.4.2011 n. 7826 e 11.8.2011 n. 17202). Per tali crediti il Comune si deve attivare per l'insinuazione al passivo (artt. 93 o 101 del RD 267/42), a seguito della dichiarazione di avvio della procedura trasmessa dal curatore.

Per gli altri strumenti di soluzione della crisi, come il concordato preventivo, l'accordo di ristrutturazione dei debiti e il piano attestato di risanamento l'ICI/IMU che matura dopo il deposito del ricorso di cui all'art. 161 L. fall. - o dell'istanza di ridefinizione delle passività (art. 182-bis L. fall.), oppure del piano al Registro delle imprese - è dovuto regolarmente con le scadenze ordinarie, vale a dire 16 giugno per la prima rata o per l'unico versamento e 16 dicembre per l'eventuale seconda rata a saldo.

Immobile adibito ad abitazione principale

Il tributo comunale non è dovuto in relazione agli immobili del fallimento che vengono adibiti ad abitazione principale del fallito, in attesa della loro alienazione, qualora sussistano i requisiti che consentono di beneficiare dell'esenzione dall'imposta. Infatti, anche se il versamento dell'IMU/ICI è effettuato dal curatore e non dal proprietario (fallito), per le modalità di determinazione dell'importo dovuto non esistono disposizioni specifiche per il fallimento. Conseguentemente, si devono ritenere applicabili le regole ordinarie in tema di esenzioni, esoneri e/o aliquote ridotte. Al fine di evitare future contestazioni da parte del Comune, è opportuno che il curatore segnali, nella dichiarazione da inviare entro 90 giorni dalla nomina, che l'immobile acquisito all'attivo fallimentare è destinato, per tutta la durata della liquidazione fallimentare, ad abitazione principale del fallito.

Immobile merce delle società immobiliari fallite

L'art. 2 del D.L. 31.8.2013 n. 102 ha disposto l'esclusione dall'IMU a partire dal 2014 (e lo sgravio dal pagamento del saldo IMU 2013) per "i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati" (c.d. "immobili merce").

In questi casi è opportuno che il curatore verifichi se per gli immobili merce della procedura fallimentare (non locati e non utilizzati dall'impresa fallita) sia stata trasmessa dal debitore, prima della dichiarazione di fallimento, la prescritta dichiarazione IMU.

Analogamente, sarà onere del curatore informare il Comune, sempre attraverso la dichiarazione IMU, delle variazioni che, nelle more della procedura concorsuale, potrebbero intervenire con riferimento agli immobili merce esentati dall'applicazione del tributo.

Si tratta, ad esempio, dei fabbricati che, durante il fallimento, vengono locati dal curatore, ovvero utilizzati temporaneamente dalla procedura, in funzione della maggior soddisfazione dei creditori. Nessuna dichiarazione IMU sarà, invece, dovuta, dal curatore per gli immobili merce in regime di esenzione che vengono ceduti nelle more della procedura fallimentare, in considerazione del fatto che la variazione in parola è rilevabile dalla banca dati catastale.



Tipologia di immobile	Disciplina IMU
Immobile del fallimento che viene adibito ad abitazione principale del fallito	IMU non dovuta
Immobile merce della società immobiliare fallita, non locati	In alcuni casi deve essere presentata la dichiarazione IMU - IMU non dovuta

TASI.

La disciplina della TASI, contenuta nell'**art. 1**, co. 669 e ss., della L. 147/2013, non prevede alcuna disposizione speciale con riferimento alle procedure concorsuali. A differenza dell'IMU (**art. 9**, co. 7, del D.Lgs. 23/2011), non è stato operato alcun rinvio all'**art. 10**, co. 6, del D.Lgs. 504/92 che ha disciplinato la fattispecie ai fini dell'ICI.

Sotto il profilo formale, pertanto, si deve ritenere che il fallimento sia soggetto alle regole ordinarie in materia di **TASI**.

In tal senso, si è espresso anche il Dipartimento delle finanze, in occasione del Telefisco del **28.1.2016**.

Secondo il Ministero dell'Economia e finanze, infatti, il maggior termine previsto per il pagamento dell'IMU (norma di carattere eccezionale) non può essere applicato per analogia alla TASI. Il curatore fallimentare deve versare la TASI alle scadenze ordinarie e non può rinviare il pagamento della tassa entro il trimestre successivo al decreto di trasferimento degli immobili come invece avviene per l'IMU.

Lite fiscale pendente.

In caso di **lite fiscale pendente**, rendere edotta la commissione tributaria della intervenuta dichiarazione di fallimento, che è causa di **interruzione del processo**. Per la riassunzione e/o per l'inizio di nuove controversie, chiedere la nomina di un difensore abilitato che possa assistere la Curatela.

Adempimenti in fase di chiusura.

Chiusura della partita IVA.

Entro **30 giorni** dalla data di chiusura del fallimento, il curatore deve presentare all'Agenzia delle Entrate, la dichiarazione di **cessazione di attività** (**art. 35** del DPR n. 633/72), utilizzando la medesima modulistica prevista per la dichiarazione di inizio attività: in tale sede, deve indicare la data di cessazione dell'attività, che generalmente coincide con quella di chiusura della procedura, ma non necessariamente.

Il curatore può, infatti, presentare la dichiarazione di cessazione di attività anche nel momento in cui sono ultimate tutte le operazioni rilevanti agli effetti dell'IVA (C.M. 28.1.92 n. 3), così da poter richiedere il rimborso IVA per cessazione di attività e distribuire le somme incassate in sede di ripartizione finale.

Qualora il fallimento si concluda con un **residuo attivo**, e l'imprenditore tornato in "bonis" decida di **proseguire nell'attività d'impresa**, il curatore deve effettuare, sempre nel rispetto delle modalità sopra descritte, una nuova variazione dati, presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate, al fine di ripristinare la situazione esistente prima alla dichiarazione di fallimento.



Entro 30 giorni dalla chiusura (fa fede la data di deposito in Cancelleria del relativo decreto), presentare la cancellazione della società dal Registro Imprese nei casi previsti dall'art. 118, nn. 3 e 4, L.F.

Dichiarazione IVA finale e gestione del credito

Il curatore deve trasmettere telematicamente, secondo gli ordinari termini di presentazione, la **dichiarazione IVA** relativa all'anno di chiusura della procedura fallimentare, che comprende le operazioni effettuate dal curatore dal 1° gennaio dell'anno di conclusione della procedura alla data di chiusura del fallimento (o, se precedente, a quella di chiusura della partita iva).

Qualora emerga un credito, il curatore può optare tra diverse soluzioni, come la richiesta di rimborso, chiudendo la partita IVA prima della chiusura del fallimento, mediante la presentazione della dichiarazione annuale IVA se il credito risulta superiore ad Euro 2.582,28 e sussistono le altre condizioni previste dall'**art. 30** del DPR 633/72. In alternativa, è possibile cedere il credito - prima del riparto finale, e secondo le disposizioni dell'**art. 106** del RD 267/42 - a società specializzate che esercitano attività di acquisto crediti, a condizione che tale modalità sia prevista nel programma di liquidazione ex **art. 104-ter** L. fall. e siano state adottate adeguate procedure competitive.

Un'altra possibile forma di realizzo di tale credito è rappresentata dall'utilizzo in compensazione della stessa, nel modello F24, con le ritenute fiscali da operare, in sede di riparto, a favore di alcuni creditori privilegiati (ad esempio, lavoratori dipendenti oppure autonomi), nel rispetto delle ordinarie regole che disciplinano la compensazione orizzontale dei crediti tributari (**artt. 17** del D. Lgs. 241/97 e **38-bis** del DPR **633/72**).

Note di variazione IVA

Qualora il cessionario o committente di un'operazione rilevante ai fini IVA, e fatturata, non abbia provveduto a pagare il corrispettivo in quanto dichiarato fallito, il cedente o prestatore dell'operazione può emettere - a norma dell'**art. 26**, co. 2, del DPR 633/72 - la nota di variazione in diminuzione a seguito dell'accertata infruttuosità della procedura concorsuale, non essendo sufficiente la mera pendenza della stessa (ris. Agenzia delle Entrate 16.5.2008 n. **195**).

In altri termini, secondo l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate, il creditore ammesso allo stato passivo esecutivo del fallimento può emettere la nota di variazione esclusivamente a seguito della scadenza del termine fissato per la presentazione delle osservazioni al piano di ripartizione finale stabilito dal Giudice delegato, decorsi quindici giorni dal ricevimento della comunicazione inviata a tutti i creditori (**artt. 117**, co. 1, e 110, co. 3, della L. fall.).

Nel caso di insussistenza di somme da destinare alla soddisfazione dei creditori, è necessario fare, invece, riferimento alla scadenza della data entro la quale è possibile proporre reclamo avverso il decreto di chiusura della procedura (C.M. 77/E/2000), ovvero al decorso del termine di dieci giorni dalla comunicazione o notificazione del provvedimento (**artt. 119**, co. **3** e 26, co. 3, della L. fall.). Detti termini trovano conferma nella ris. Agenzia delle Entrate n. **195/2008**: una formulazione letterale lievemente differente, seppure con la medesima interpretazione sostanziale, era stata fornita dalla ris. Agenzia delle Entrate 18.3.2002 n. **89**, che aveva individuato il momento rilevante nella data di esecutività del piano di ripartizione finale ovvero, in mancanza, di chiusura del fallimento.

Il creditore deve emettere la nota di variazione, a pena di decadenza, entro il secondo anno successivo a quello in cui si verifica il presupposto.

Il curatore è obbligato a rilevare le note di variazione ricevute, in aumento nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi. Non deve, tuttavia, includere il corrispondente debito tributario nella ripartizione finale, consentendo comunque di evidenziare un credito dell'Erario eventualmente



esigibile nei confronti del fallito tornato in bonis (C.M. n. **77/E/2000**, e ris. Agenzia delle Entrate n. **155/2001**).

Sul punto la circolare Assonime n. 1/2017 ha, inoltre, osservato che l'art. 1, comma 567, della L. 232/2016 ha soppresso anche altre disposizioni dell'art. 26 del DPR 633/1972, come il secondo periodo del comma 5, che prevedeva espressamente un esonero dall'obbligo di registrazione della nota di variazione IVA ricevuta da un caso di procedura concorsuale: in altri termini, il curatore fallimentare e l'impresa in concordato preventivo sono nuovamente tenuti ad annotare il documento emesso dai creditori insoddisfatti, fermo restando - così ribadisce Assonime - che il relativo debito tributario non deve essere assolto, in quanto relativo ad operazioni già definite nell'ambito della procedura concorsuale (ris. Agenzia Entrate nn. 155/2001 e 161/2001).

Il curatore non è tenuto a considerarle nelle dichiarazioni periodiche, ma può darne comunicazione all'Agenzia delle Entrate nella comunicazione dati fattura per il recupero del credito nei confronti del fallito tornato in bonis.

Dichiarazioni dei redditi IRES/IRPEF/IRAP.

Per gli adempimenti di seguito elencati si fa esplicito rinvio alle considerazioni esposte nel periodo iniziale divise per tributo.

Entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo alla chiusura, presentare **dichiarazione dei redditi** per il periodo fallimentare (data di inizio - data di chiusura) ai sensi dell'art. 5, comma 4, D.P.R. 322/98 (è possibile scomputare le ritenute sugli interessi attivi bancari maturati nel corso della procedura, ma è consigliabile solo per le società, mentre per le persone fisiche appare assai problematico - R.M. 154 del 24/5/02).

Presentare analogo **dichiarazione IRAP** solo se vi è stato esercizio provvisorio.

In caso di fallimento di un'impresa individuale, impresa familiare o di una società di persone, **spedire per raccomandata copia della dichiarazione all'imprenditore**, familiari partecipanti ed ai soci (art 5, comma 4, D.P.R. 322/98).

Per quanto riguarda le procedure chiuse con giudizi pendenti ai sensi del 2° comma dell'art. 118 l. fall, la norma tributaria è totalmente silente e, pertanto, si è creata una situazione di obiettiva incertezza. Al momento si conoscono le determinazioni della Direzione regionale delle Entrate della Regione Veneto, la quale, in risposta ad un interpello, in data 25/03/2016 (documento prot. 907-631/2015), ha sostenuto che in tali casi deve essere mantenuto il codice fiscale della società, senza chiederne la cancellazione al Registro imprese, anche al fine di presentare una nuova dichiarazione dei redditi (allo scopo di garantire che il riverbero dell'esito dei giudizi pendenti rilevi ai fini della determinazione dell'imponibile IRES), con una rideterminazione del maxi-periodo d'imposta, che inglobi quello già dichiarato entro 9 mesi dalla chiusura del fallimento, con estensione al successivo periodo (non è però chiaro se questo nuovo maxi-periodo termini con la cancellazione della società o con la data dell'eventuale riparto fallimentare). Un documento di ricerca pubblicato dal Consiglio Nazionale D.C.E.C. (*La chiusura del fallimento dopo la riscrittura dell'art. 118 l. fall., riflessioni e suggerimenti operativi*), al contrario, esamina in modo completo ed organico la questione discernendo fra i vari casi possibili e conclude, per la frequente ipotesi in cui non vi sia residuo attivo (e quindi non si formi massa imponibile), esprimendo l'opinione che non sia necessaria una nuova dichiarazione dei redditi.