



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Catania

QUADERNI DELL'ODCEC DI CATANIA

a cura della
COMMISSIONE GIUDIZIALE
CTU, CRISI D'IMPRESA E PROCEDURE CONCORSUALI

Linee guida degli adempimenti fiscali nel fallimento

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Catania

Il Presidente dell'ODCEC

Giorgio Sangiorgio

Commissione Giudiziale

I Consiglieri delegati della Commissione

Marcello Murabito

Maurizio Stella

Il Presidente della Commissione

Alessandro Pierosara

Il Vice Presidente della Commissione

Francesca Maugeri

Alla redazione del Manuale hanno collaborato i membri della Commissione:

Angelo Bonomo
Serena Evangelisti
Valerio Garozzo
Antonino Gradito
Clementina Gullo
Gesualda Nici
Santo Rapisarda
Francesca Scimmitti
Santo Torrisi
Agatino Tricomi
Giuseppe Trovato
Giuseppa Uccellatore
Francesca Zingale

Presentazione

Come preannunciato al termine del corso specialistico per curatore fallimentare organizzato con l'Ordine degli Avvocati di Catania, con il Centro studi di diritto fallimentare di Catania "Prof. G. Ragusa Maggiore" e con la Sezione fallimentare del Tribunale di Catania, l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (ODCEC) di Catania pubblica il quaderno "Linee guida sugli adempimenti fiscali nel fallimento", che rappresenta un valido strumento per l'esercizio della funzione di curatore fallimentare e di consulente contabile-fiscale della procedura.

Il manuale operativo approfondisce gli adempimenti fiscali, in materia di IVA, imposte sui redditi, IRAP e tributi locali, da porre in essere nel corso di tutta la procedura fallimentare, dall'apertura alla conclusione della stessa.

Un paragrafo è dedicato ad una interessante analisi del contenzioso tributario nel fallimento.

Rivolgo sentiti ringraziamenti ai colleghi componenti della Commissione di studio, al suo Presidente dott. Alessandro Pierosara, ai Consiglieri delegati dott. Marcello Murabito e dott. Maurizio Stella, per l'impegno profuso e per il tempo dedicato alla comunità degli iscritti all'ODCEC di Catania, con la realizzazione di questo quaderno.

*Il Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Catania
Dott. Giorgio Sangiorgio*

Prefazione

L'argomento trattato in questo manuale vuole essere un concreto ausilio per i curatori ed i consulenti fiscali delle procedure concorsuali per districarsi al meglio nel complesso panorama normativo e di prassi in materia tributaria posti a carico delle curatele nei fallimenti.

Un plauso ed un ringraziamento va ai Consiglieri delegati ed a tutti i Componenti della Commissione che, con assiduità, spirito di servizio, impegno ed entusiasmo, consentono che i lavori di questa Commissione rappresentino un momento di crescita culturale congiunta che accomuna tutti i Colleghi appartenenti alla nostra Categoria professionale.

*Commissione Giudiziale CTU, crisi
d'impresa e procedure concorsuali
Il Presidente
Dott. Alessandro Pierosara*

INDICE

1. - APERTURA DELLA PROCEDURA FALLIMENTARE

1.1 IVA	6
1.2 Imposte sul reddito	10
1.3 Irap	15
1.4 Sostituto d'imposta	17
1.5 Tributi locali ICI/IMU - TASI	19
1.6 Diritto Camerale	20

2. - SVOLGIMENTO DELLA PROCEDURA FALLIMENTARE

2.1 Iva	21
2.2 Imposte sul reddito	31
2.3 Irap	32
2.4 Sostituto d'imposta	32
2.5 Tributi locali ICI/IMU - TASI	33
2.6 altri tributi Locali	33

3. - CONCLUSIONE DELLA PROCEDURA FALLIMENTARE

3.1 Iva	34
3.2 Imposte sul reddito ed Irap	37

4. - IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO NEL FALLIMENTO

39

APPENDICE - SCADENZIARIO AGGIORNATO 2018

48

1. - APERTURA DELLA PROCEDURA FALLIMENTARE

1.1 IVA

A seguito della nomina a curatore e conseguentemente alla relativa accettazione della carica, il primo adempimento fiscale, da effettuare nei trenta giorni successivi all'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*). La comunicazione deve essere effettuata mediante l'invio del modello AA9 per le imprese individuali e il modello AA7 per le società. Nel modello il curatore indicherà i propri dati anagrafici in sostituzione di quelli del legale rappresentante dell'impresa fallita, riportando nel campo «codice carica» il codice 3 ed indicando l'assunzione della carica di curatore e la data di inizio della procedura.

La comunicazione di variazione non modifica il numero della partita IVA che rimane immutato. Nel caso in cui la partita IVA fosse stata chiusa per cessazione di attività anteriormente alla data di dichiarazione di fallimento, il curatore, ove si renda necessario compiere operazioni soggette all'imposta, è tenuto a chiederne la riattivazione. La riattivazione viene effettuata mediante istanza in carta libera da presentare al protocollo dell'Agenzia delle Entrate.

Qualora il Curatore intenda utilizzare la procedura "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 la pubblicità legale utile ai terzi interessati ai fini dell'eventuale insinuazione al passivo. In questo caso, si dovrà tenere presente il termine più restrittivo di 15 giorni dalla data di accettazione della carica, in luogo dei consueti 30 giorni.

Obblighi Iva del Curatore

Dal momento in cui inizia la procedura fallimentare, bisogna tenere distinto il cosiddetto periodo «prefallimentare» ovvero il periodo: primo gennaio – data di dichiarazione 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 dichiarazione di fallimento, anche in caso di esercizio provvisorio, vanno effettuati tutti gli adempimenti previsti dal DPR 633/72.

Per le operazioni post-fallimentari si potranno continuare a utilizzare i registri dell'impresa fallita, avendo cura di separare le registrazioni anteriori al fallimento 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 non determina il cambiamento della periodicità delle "liquidazione IVA".

Si osservi che la norma estende al fallimento tutti gli obblighi previsti nel decreto Iva ad eccezione di quelli riguardanti la fatturazione e la liquidazione periodica.

Infatti, le liquidazioni periodiche vanno effettuate solo se nel mese o trimestre di riferimento sono state poste in essere operazioni imponibili. Resta fermo il consueto obbligo di emissione delle fatture 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 dal curatore 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 ha pertanto l'obbligo di provvedere all'emissione delle fatture relative a cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate del periodo anteriore alla dichiarazione di fallimento, ove non fossero già state emesse dall'impresa fallita, ed anche di registrarle sui relativi registri IVA, includendo anche le eventuali fatture ricevute 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 successivo.

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 dichiarativi prescritti 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 che 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 primo 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 in cui dal computo delle operazioni compiute durante tale periodo dovesse emergere un debito d'imposta, l'Erario dovrà insinuarsi nello stato passivo della procedura fallimentare (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 ex 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.

Quindi, qualora 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 autorevole dottrina invece, la dichiarazione di fallimento determina solo l'inizio della liquidazione dell'impresa. 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 anche dall'Amministrazione Finanziaria.

Per quanto riguarda le modalità di presentazione della dichiarazione va osservato 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 presentazione della dichiarazione Iva relativa alla parte dell'anno antecedente l'apertura della procedura concorsuale (art. 74, bis del Dpr 633/72) attraverso il canale telematico la dichiarazione; e ciò al fine di consentire all'Agenzia delle Entrate l'acquisizione di tale modello in tempi più rapidi. Qualora il software gestionale in possesso del curatore non consente la compilazione della citata dichiarazione è possibile utilizzare il software gratuito messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate e scaricabile dal sito istituzionale dell'ente www.agenziaentrate.gov.it.

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 comma 4 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 rispetto alle altre dichiarazioni fiscali 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 quattro 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 indicando solo le informazioni ed i dati in possesso della curatela e successivamente informare, con separata raccomandata o PEC l'Agenzia delle entrate, circa le difficoltà o le carenze documentali e/o informative che il curatore ha riscontrato.

In caso di mancanza totale o parziale della documentazione necessaria per la ricostruzione dei movimenti contabili ai fini dell'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 indicare alcun valore; e ciò per non incorrere in sanzioni legate alla eventuale omessa presentazione.

1.2 IMPOSTE SUL REDDITO

Ai fini delle imposte sul reddito, IRES, nel caso delle società di capitali, IRPEF, per le persone fisiche, il curatore deve effettuare una serie di adempimenti sia afferenti il 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 nono mese successivo alla nomina, il curatore deve presentare la dichiarazione dei redditi, (in base ad apposito bilancio compilato dal curatore ed ove lo stesso sia nelle condizioni di poterlo redigere) per il periodo 1/1 - data di dichiarazione di fallimento (*art. 183 D.P.R. 917/86 e art. 5, IV comma, D.P.R. 322/98*).

Entro lo stesso termine sopra indicato il curatore deve redigere e presentare anche la dichiarazione IRAP (Imposta Regionale sulle Attività Produttive).

Come detto, il curatore dovrà redigere un bilancio afferente il periodo che va dal 01 gennaio alla data di fallimento e ciò, secondo le previsioni del comma 1 dell'art. 183 T.U.I.R..

Il bilancio di cui all'art. 183 del T.U.I.R., è considerato nella prassi prevalente e consolidata un documento autonomo e distinto rispetto a quello previsto all'art. 89 L.F. ed all'inventario ex art 88 L.F.

La redazione del bilancio è necessaria per:

a) determinare, con le opportune rettifiche fiscali in aumento e/o in diminuzione richiamate dal testo unico, il reddito imponibile del periodo pre-fallimentare; e ciò al fine di porre l'amministrazione finanziaria nelle condizioni di poter predisporre la propria domanda di ammissione al passivo fallimentare tempestiva e/o tardiva;

b) avere il bilancio iniziale dal quale dovrà desumersi il patrimonio netto iniziale della procedura fallimentare utile 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. Ove il valore del patrimonio netto fosse 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 per una 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 che va dal primo gennaio dell'anno della dichiarazione di fallimento sino alla data di dichiarazione 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 nello 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 dagli 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, nelle diverse fasi della procedura, il modello fiscale di dichiarazione dei redditi previsto in base alla natura giuridica del soggetto fallito, ovvero:

- per le persone fisiche: il modello redditi PF - Persone Fisiche;
- per le società di persone: il modello redditi SP - Società di Persone;
- per le società di capitale: il modello redditi SC - Società di Capitali.

Sul modello dichiarativo da utilizzare ovvero, il modello vigente piuttosto che quello dell'anno precedente, occorre tenere presente che:

- se il periodo d'imposta, ovvero primo gennaio - data di apertura della procedura e di nomina del curatore, comprende il 31 dicembre, si utilizzano i modelli ministeriali vigenti nell'anno di dichiarazione del fallimento;
- se il periodo d'imposta, ovvero primo gennaio - data di apertura della procedura e di nomina del curatore, NON comprende il 31 dicembre, si utilizzano i modelli ministeriali dell'anno precedente la dichiarazione di fallimento.

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 ove la contabilità in atto risulta inattendibile.

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, al primo comma, fa riferimento al bilancio redatto dal curatore per poi proseguire con 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 è aggiornata e/o spesso non attendibile in base all'esistenza o meno di 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 del bilancio rediga ai fini della redazione della dichiarazione pre fallimentare una situazione contabile sulla base della contabilità fornita dall'azienda fallita senza operare rettifiche salvo quelle che derivano da circostanze evidenti e/o facilmente identificabili.

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 succitata 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 fallimentare per la determinazione dell'attivo e dello stato passivo per le esposizioni debitorie, nonché della collaborazione del fallito per acquisire tutti gli altri elementi necessari.

Come detto 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, Il comma, L.F. che dispone: *" 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".*

Al riguardo si evidenzia che nella realtà risulta spesso molto difficile, se non impossibile, svolgere detto adempimento stante la precaria o addirittura mancata tenuta delle scritture contabili da parte del fallito. In ogni caso non è previsto per il curatore l'onere di provvedere all'aggiornamento o alla ricostruzione di contabilità incomplete o irregolari.

Il bilancio di cui all'art. 89, II comma, L.F. 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 ora le linee guida che devono essere seguite nella predisposizione del bilancio "fiscale" prefallimentare:

- a) in primo luogo, dovrà essere costituito dallo stato patrimoniale e dal 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 e/o di mercato;
- 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 che se i termini sono ancora in corso vi è l'obbligo di presentazione da parte del curatore del modello relativo all'anno d'imposta precedente il fallimento, ai fini dei redditi non esiste normativa che prevede in capo al curatore l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta antecedente a quello in cui viene dichiarato il fallimento anche in caso di pendenza dei termini.

L'Amministrazione finanziaria è però di diverso avviso ritenendo che la dichiarazione del periodo d'imposta antecedente alla dichiarazione di fallimento, se il termine all'atto del fallimento non è ancora scaduto, debba essere presentata dal curatore.

Infatti l'Amministrazione finanziaria con la circolare 07.11.1988 n. 5/3401, la risoluzione del 02.02.2007, n. 18/E e la risoluzione n.18/a del 2 febbraio 2007, ha affermato che 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.

Sulla questione in esame è utile rilevare che la giurisprudenza formatasi nel tempo (*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*) unitamente alla parte maggioritaria della dottrina, sostiene la tesi che tale adempimento debba essere posto a carico del legale rappresentante della ditta fallita o del fallito e non del curatore.

Da ultimo si osserva che l'art. 1 del D.P.R. 22/7/98 n. 322 (rubricato: *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. Ancora al comma 3 si legge 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 le ragioni esposte si ritiene che il curatore non abbia alcun onere di presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno anteriore la dichiarazione di fallimento.

1.3 IRAP

Gli obblighi IRAP si distinguono in relazione alla presenza o meno dell'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 dell'autorizzazione all'esercizio provvisorio 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 esposto, 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 nella procedura fallimentare.

Si specifica pertanto quanto segue.

In mancanza di esercizio provvisorio.

1) 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'Agenzia delle Entrate dovrà proporre domanda di insinuazione al passivo fallimentare.

2) 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.

3) 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.

1) per il periodo intercorrente tra l'inizio del periodo d'imposta e la dichiarazione di fallimento si rinvia a quanto già esposto sopra al punto sub 1);

2) per il periodo anteriore alla dichiarazione di fallimento si rinvia a quanto già esposto sopra al punto sub 2);

3) 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 la dichiarazione va presentata entro i termini ordinari (30/09);

4) per i periodi annuali successivi a quello di dichiarazione di fallimento, la dichiarazione IRAP va presentata entro i termini ordinari;

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

i) presentazione della dichiarazione entro i termini ordinari (30 settembre dell'anno successivo);

ii) presentazione della dichiarazione entro nove mesi dal decreto di chiusura dell'esercizio provvisorio;

iii) presentazione della dichiarazione entro il termine previsto per la dichiarazione di chiusura ai fini IRES, ossia entro nove mesi dal decreto di chiusura del fallimento.

I pagamenti dell'Irap dovuta, se riferiti alla gestione durante l'esercizio provvisorio, andranno eseguiti in prededuzione nei termini ordinari stabiliti dall'art. 17 del DPR 435/2001 (il giorno 16 del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta).

Il fallimento è tenuto altresì al versamento degli acconti d'imposta.

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. F. Il curatore dovrà dunque formare il bilancio iniziale dello specifico ramo d'impresa per il quale è disposto l'esercizio provvisorio.

1.4 SOSTITUTO D'IMPOSTA

Il primo 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 che dalla giurisprudenza di merito delle Commissioni Tributarie per quanto concerne la dichiarazione dei redditi, diverso pare invece il caso della dichiarazione dei sostituti d'imposta, in quanto 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 che se non vi sono compensi corrisposti la dichiarazione dei sostituti d'imposta (denominato modello 770) non va presentata.

Nel caso delle procedure fallimentari, vi è chi interpreta che il curatore fallimentare che non corrisponde compensi o comunque per i compensi non corrisposti da lui, non è tenuto a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta.

Esiste però anche una diversa interpretazione che porta a ritenere che il curatore fallimentare sia comunque obbligato a presentare la dichiarazione 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 modello 770 semplificato 2010, a cui rinviato anche per la motivazione di tale obbligo, 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 consigliabile considerare tale obbligo sussistente in capo al curatore.

Nella prassi sono assai frequenti le difficoltà riscontrate per reperire i dati da indicare nelle dichiarazioni che il curatore deve presentare (modello 770, dichiarazione dei redditi per il periodo 1/1 - data di dichiarazione di fallimento, dichiarazione IVA per l'anno precedente la dichiarazione di fallimento, dichiarazione IVA mod. 74-bis). E' utile ricordare che:

- in generale non è giustificabile l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali;
- l'impossibilità di reperire i dati giustifica invece la presentazione di una dichiarazione incompleta o addirittura in bianco;
- per la dichiarazione dei sostituti d'imposta, ove non venga reperito alcun elemento che provi la corresponsione di compensi soggetti a ritenuta fiscale, non vigendo l'obbligo di presentazione in caso di assenza di compensi e non essendo quindi prevista la presentazione di un modello 770 "in bianco", si ritiene sia corretto non procedere alla presentazione della dichiarazione.

Nel caso della presenza contestuale di dipendenti e della mancata reperibilità della documentazione necessaria per la compilazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta, è possibile provare a reperire i dati per la compilazione della dichiarazione nelle domande di insinuazione al passivo dei dipendenti e dall'interrogazione della cassetto previdenziale e fiscale del soggetto giuridico fallito.

In qualità di sostituto d'imposta, il curatore deve anche provvedere alla predisposizione delle certificazioni relative alla ritenute sui redditi di lavoro autonomo effettuate nel periodo d'imposta, che da ultimo, vanno inviate entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, mentre le certificazioni dei redditi di lavoro dipendente vanno inviate entro il 28 febbraio di ogni anno.

Va detto che ove il curatore si trovi nell'impossibilità di certificare le ritenute alla fonte operate, il percipiente non perde comunque la possibilità di dedurre dette ritenute dalla propria dichiarazione dei redditi.

Sul punto 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 effettivamente percepito (che sarà al netto delle ritenute fiscali).

Nel caso di controllo formale *ex* 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 TRIBUTI LOCALI - ICI/IMU - TASI

Il curatore entro 90 giorni dalla nomina, solo se vi sono beni immobili nella procedura fallimentare, 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, comma 7, D. Lgs. 14.03.11 n. 23 che richiama la normativa ai fini ICI (art. 10, comma 6, 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 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 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 o la ditta è dichiarata 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 FALLIMENTARE

2.1 IVA

Il comma 2 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 prevedendo però talune peculiarità per le procedure concorsuali rispetto alle regole generali.

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. Per liquidazioni periodiche, mensili o trimestrali (ex art. 1 del D.P.R. 100/98 e art. 7 del D.P.R. 542/99) va precisato che le stesse 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.

Qualora il curatore debba procedere al versamento dell'IVA risultante a debito dalla liquidazione, lo stesso dovrà preventivamente essere autorizzato dal Giudice Delegato al prelievo dal conto corrente intestato alla procedura dell'importo da versare all'Erario e solo successivamente procedere al pagamento mediante il modello di pagamento denominato "F24". Il pagamento va effettuato con procedura cosiddetta "online" utilizzando il sistema "home banking" oppure

attraverso un professionista, in genere il consulente fiscale della procedura, che provvede alla trasmissione telematica del modello mediante il desktop telematico dell'Agenzia delle Entrate.

L'eventuale omissione di registrazione di fatture passive ricevute dalla procedura fallimentare può arrecare un danno alla massa dei creditori, poiché comporta una mancata detrazione d'imposta implicando per la procedura un maggiore debito di IVA.

Per le fatture acquisti ricevute dal 1° gennaio 2017, (ai sensi dell'art. 2 D.L. 50/2017), l'IVA esposta 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 dalla liquidazione emerga un debito d'imposta, questo dovrà essere versato entro i termini ordinari trattandosi di un debito della massa e come tale da pagarsi in prededuzione.

Per le liquidazioni trimestrali il pagamento va effettuato entro il 16 del secondo mese successivo al trimestre solare fatta eccezione per il versamento dell'IVA del quarto trimestre che scade il 16 marzo.

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

Si rappresenta che la scelta di optare per la liquidazione trimestrale, ove vi siano i presupposti di legge per attuarla, ritenuto che è prevista una maggiorazione per via degli interessi dovuti, deve essere preventivamente autorizzata dal Giudice Delegato sentito il parere del comitato dei creditori.

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

Il curatore, inoltre, entro il 27/12 di ogni anno deve versare l'acconto IVA (ove dovuto), in base alle 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 denominati: storico, previsionale e analitico.

Con il metodo *storico* si dovrà calcolare l'acconto che è pari all'88% di quanto dovuto nel medesimo periodo dell'anno precedente (al lordo dell'acconto eventualmente versato).

Con il metodo *previsionale* l'acconto é determinato in misura pari all'88% dell'importo che si renderà dovuto per il mese o trimestre corrente.

Con il metodo *analitico* l'acconto è determinato 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» contenente tutte le operazioni rilevanti ai fini della dichiarazione IVA che vanno dal 1 gennaio alla data di dichiarazione di fallimento.
- modulo numero «2» contenente 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 alla chiusura dell'anno solare.

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.

I quadri VT e VX devono essere compilati esclusivamente nel primo modulo.

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

- a) dal modulo relativo al primo periodo (*attività del periodo pre-fallimentare*) risulti un **debito IVA**, in questo caso, 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**, in questo caso, nel quadro VX vanno riportati i saldi sommati o compensati tra loro risultanti dalla sezione 3 del quadro VL di ogni modulo.

Ciò perché il debito pre-fallimentare è un debito del fallito e resta separato dalla gestione IVA della procedura. L'Amministrazione finanziaria, sulla base della speciale dichiarazione 74-bis di cui si è detto in precedenza, provvederà all'insinuazione nel passivo 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.F., ed è confermato dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 12.08.2002 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 in corso di procedura, bensì precedentemente, e "trascinato" nelle dichiarazioni presentate in corso di procedura.

Ora, poiché ciò che rileva ai fini dell'art. 56 L.F. 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 suoi crediti sempre ante procedura.

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

Anche per l'utilizzo in compensazione di un credito è tuttavia necessaria apposita autorizzazione del Giudice delegato.

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 generali 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 sempre alla compensazione orizzontale, perché quella verticale non è soggetta a limitazione. La compensazione, come visto, 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 inoltre che esiste un limite massimo annuale alla compensazione orizzontale, oggi pari ad euro 700.000 (art. 9 comma 2 del D.I. 35/2013).

Ciò premesso, esaminiamo le regole previste per procedere alla compensazione del credito IVA, con un esempio afferente un credito maturato nell'anno 2017 e utilizzabile dall'anno 2018.

Compensazione credito IVA 2017: regole di utilizzo per il 2018.

La compensazione del credito IVA annuale può essere effettuata:

1. dal primo 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 decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA, munita di visto di conformità, per **importi superiori ad Euro 5.000,00**.

In effetti, l'Agenzia delle Entrate ha contezza del credito dopo la presentazione della dichiarazione IVA e i limiti sono stati posti proprio per contrastare utilizzi di crediti inesistenti e prevenire le compensazioni abusive. La soglia di Euro 5.000 è stata di recente introdotta dal D.I. 50/2017 e, come detto, vale dal 1 gennaio 2018.

Superato detto limite, ogni ulteriore compensazione può avvenire solo a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione IVA del periodo d'imposta 2017.

Considerando che il modello del periodo d'imposta 2017 (denominato modello IVA 2018) può essere presentato esclusivamente in forma autonoma nel periodo che va dal 1 febbraio al 30 aprile 2018. Presentando la dichiarazione IVA nel primo giorno utile, ossia il 1° febbraio, la compensazione -per importi superiori a Euro 5.000,00- non potrà avvenire prima dell'11.02.2018.

Si riepiloga nel seguente prospetto sinottico quanto sopra rappresentato.

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 rilascio del 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. 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 modello F24, i titolari di partita IVA devono applicare le regole che seguono 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 Banche/Poste 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.241/1997, 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 compensazione 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 R.D. 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 quale coadiutore del curatore. Sul punto già il Tribunale di Milano, con la circolare del 18 dicembre 2006, si era espresso favorevolmente alla 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, un 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.

L'Agenzia delle Entrate con la C.M. n.4/E del 15 febbraio 2011 ha precisato che per imposte erariali devono intendersi le imposte dirette, l'imposta sul valore aggiunto e le altre imposte indirette, con esclusione, quindi, dei tributi locali, dei contributi di qualsiasi natura e delle sanzioni derivanti ad esempio, da multe stradali o violazioni di altra natura.

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 citata circolare ha inoltre 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 sull'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 formatisi nel corso della procedura.

La cessione dei crediti tributari

I tre strumenti a disposizione del curatore per incassare i crediti erariali, oltre al rimborso del credito, 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 il credito derivante dalle ritenute d'acconto subite sugli interessi attivi bancari.

Escludendo che il credito derivante dalle ritenute subite possa essere chiesto a rimborso in corso di procedura, dovendosi invero 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 l'IVA, disciplinano tale possibilità sono l'art. 43 *bis* (introdotto il 28.12.95), comma 1, del DPR 602/73 (che prevede 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* D.L 14.03.88, n. 734.

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

Possono essere ceduti 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 le stesse 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 si è

orientata 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, 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 è *ad probationem* e non *ad substantiam*, e ciò per rendere opponibile la cessione all'Amministrazione finanziaria.

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, dopo la riforma della Legge fallimentare, l'art. 106 vigente contempla esplicitamente tale possibilità.

Anche la prassi dei Tribunali fallimentari riconosce la legittimità della cessione dei crediti derivanti da ritenute d'acconto e IVA maturati nel corso della procedura, evidentemente, prima di presentare le dichiarazioni finali (cfr. Comunicazione Tribunale di Milano del 3 luglio 2006).

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

La cessione dovrà risultare da atto pubblico o da scrittura privata autenticata, 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 all'ufficio tributario e 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 D.L. 14.03.88), quindi, qualora dopo l'erogazione del rimborso l'ufficio ne accertasse la non sussistenza, potrà ripetere anche presso il cessionario le somme rimborsate, essendo il medesimo solidalmente responsabile con il cedente per la restituzione degli importi indebitamente rimborsati.

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

Garanzie pro rimborso IVA

Il curatore fallimentare, in relazione ai rimborsi per un ammontare complessivo non superiore ad euro 258.228,40, è esonerato dalla presentazione delle garanzie (fideiussioni e/o polizze fideiussorie). Si rammenta che il superamento dell'importo di euro 258.228,40 deve essere 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 comma 2 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, e ciò 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, portando in detrazione l'IVA non più dovuta. Il curatore dovrà annotare nel registro IVA la nota di variazione con 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, termine per l'anno 2017 posticipato al 06.04.2018, bisogna 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, il curatore deve 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 20 agosto di ogni anno, il curatore deve procedere all'invio telematico all'Agenzia delle Entrate delle liquidazioni IVA relative ai mesi di aprile, maggio e giugno dell'anno in corso.
- Entro il 30/11 di ogni anno, il curatore deve 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, il curatore deve 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, inoltre, 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 all'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 periodi 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 / compensi corrisposti nel mese precedente;
- annualmente, entro il 28 febbraio, deve consegnare a ciascun dipendente l'apposita certificazione, modello CU (Certificazione Unica), con indicazione delle somme corrisposte e delle ritenute effettuate, la certificazione dei compensi corrisposti ai lavoratori autonomi va inviata agli stessi entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi (31/10);
- 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 compensi corrisposti ai lavoratori autonomi e/o liberi professionisti.

Resta invece fissata al 7 marzo la scadenza per l'invio telematico della **CU 2018** relativa alle somme erogate ai lavoratori dipendenti nel 2017, necessarie per la predisposizione on line della dichiarazione precompilata da parte dell'Agenzia delle Entrate.

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 termine finale al quale fare riferimento in ordine alla disponibilità degli immobili in capo alla procedura, è la data di deposito del decreto di trasferimento dell'immobile o in alternativa, la data di 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 ALTRI 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 in relazione alle 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 FALLIMENTARE

3.1 ADEMPIMENTI AI FINI IVA

In sede di chiusura del fallimento bisognerà predisporre una comunicazione unica con la quale contestualmente si procederà alla chiusura della partita IVA e 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), 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, in assenza di norme che derogano alle disposizioni generalmente previste, il curatore dovrebbe chiedere la cancellazione dal registro

delle imprese della società ai sensi dell'art. 118 L.F. come avviene nei casi ordinari di chiusura dei fallimenti.

Il condizionale è d'obbligo nei casi citati di "prematura" chiusura della procedura in pendenza di giudizi. Le tesi prevalenti adottate dai Tribunali è quella di consentire, in deroga alla norma, di non procedere alla cancellazione dal registro delle imprese e quindi agli adempimenti conseguenti. In tale ipotesi, 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.

Tale adempimento non è previsto per l'imprenditore individuale in quanto con la chiusura della procedura lo stesso riacquista la capacità patrimoniale ex art. 120 L.F., per cui può iniziare una nuova attività o proseguire la medesima che svolgeva 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 disciplina 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 entrare in vigore dal 1° gennaio 2017, ma la "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. 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 infra procedura, con il modello TR, alla fine della procedura capita molto spesso di trovarsi ancora a credito di IVA.

Per quanto riguarda il credito IVA che in genere residua al termine della procedura a fronte dell'IVA sulla fattura afferente il compenso del curatore ed a quella sulle eventuali fatture di altri professionisti pagati in sede di riparto, in genere, se si tratta di importi modesti, si chiede l'autorizzazione alla rinuncia al credito, viceversa in presenza di importi consistenti si potrebbe procedere alla cessione del credito (futuro) prima di chiudere la procedura utilizzando sempre le procedure competitive.

Dichiarazione annuale Iva finale

Il curatore deve presentare la dichiarazione IVA 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 ordinari delle dichiarazioni annuali IVA.

Gli adempimenti ai fini IVA nella fase di chiusura della procedura sono i seguenti.

a) Entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura della procedura, e relativamente al periodo 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) La società fallita o l'imprenditore individuale con la chiusura della procedura fallimentare abitualmente cessano ogni attività commerciale in quanto, nella maggior parte dei casi, al termine

della procedura non vi è residuo attivo che consenta la prosecuzione. In questo caso e comunque anche in presenza di attività residue, ove la società o l'imprenditore decidano di non riprendere l'attività, il curatore deve comunicare (come confermato dalla risoluzione ministeriale n.120/E del 2007) l'avvenuta chiusura della procedura e presentare la dichiarazione di cessazione dell'attività all'Agenzia delle Entrate utilizzando il modulo AA9 per le imprese individuali o il modello AA7 per le società. Detti adempimenti si rispettano mediante trasmissione telematica del modello "ComUnica"

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, torna *in bonis* e pertanto riprende ad operare. Va ricordato che il fallimento non è di per se considerato quale causa di cessazione della dell'attività. In tal caso il curatore, come confermato dalla risoluzione ministeriale n.120/E del 2007, deve comunicare la nuova variazione dati all'Agenzia delle Entrate utilizzando il modulo AA9 per le imprese individuali o il modello AA7 per le società. Anche detto adempimento va fatto mediante la trasmissione telematica utilizzando il modello "ComUnica".

L'assegnazione dei crediti tributari

L'art. 117 L.F. prevede la possibilità da parte del Giudice delegato di assegnare a uno o più creditori concorrenti che vi consentano, 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 indicazioni 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.

L'assegnazione dei crediti può avvenire solo in occasione del riparto finale nel rispetto delle cause di prelazione, per cui la cessione potrà aver luogo a favore dei creditori di grado più elevato proporzionalmente ai rispettivi ammontari. I creditori assegnatari devono dare preventivo consenso esplicito all'assegnazione.

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 predisposta in base ai valori fiscalmente riconosciuti presso l'impresa fallita, fatti pari a zero se il patrimonio è negativo, 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), diminuita dei corrispettivi delle cessioni dei beni personali dell'imprenditore o dei soci compresi nel fallimento ed 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 è imputato all'imprenditore ed ai familiari partecipanti all'impresa o ai soci, nel periodo d'imposta in cui si è chiuso il procedimento. 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 casi di chiusura del fallimento per esaurimento dell'attivo, per insufficienza di attivo ovvero, per l'avvenuta ripartizione finale dell'attivo, non vi può essere residuo restituito al fallito o alla società fallita, conseguentemente, non si configura reddito d'impresa ascrivibile alla procedura concorsuale. Analoga assenza di residuo attivo imponibile si ha nel caso di chiusura del fallimento a seguito di concordato fallimentare con terzo assuntore poiché al momento del passaggio in giudicato della sentenza che omologa il 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 agli 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. Ai sensi dell'articolo 18 comma 3 del D.P.R. n. 42 del 04.02.1988, il curatore provvede al versamento delle imposte sul reddito entro il termine della dichiarazione dei redditi finale.

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.

Per i redditi relativi a beni non compresi nel fallimento a norma dell'art. 46 L.F., restano fermi in ciascun periodo d'imposta gli obblighi tributari dell'imprenditore e dei soci.

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

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, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 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 per le controversie in corso, relative a rapporti di diritto patrimoniale del fallito compresi nel fallimento, spetta al curatore la costituzione in giudizio perché la norma prevede la perdita della capacità processuale del fallito, fatta salva solo la tutela dei diritti personali e dei diritti patrimoniali esclusi dal fallimento, come previsto dal successivo articolo 46.

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 rimanendo, 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 *legitimitas 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).

Massime giurisprudenziali:

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.L. 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.

Massime giurisprudenziali:

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 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

Edizione 2018

Stampato il 06.06.2018