



Adempimenti fiscali del curatore nella liquidazione giudiziale

la commissione crisi d'impresa

dott. Giovanni Biordi (presidente)
dott. Nicola Maria Baccarini
dott.ssa Debora Bonavita
dott.ssa Emanuela Briccolani
dott.ssa Ester Castagnoli
dott. Giovanni Dell'Eva
dott. Marco Drudi
dott. Luigi Lamacchia
dott. Fabrizio Panzavolta
dott. Pier Domenico Ricci
dott.ssa Margareth Rossi
dott. Oscare Santi
dott.ssa Valeria Vegni

il gruppo di lavoro

dott.ssa Debora Bonavita
dott. Pier Domenico Ricci
dott.ssa Margareth Rossi
dott.ssa Valeria Vegni



Sommario

1 - Premessa.....	3
2 - Adempimenti in materia di IVA.....	3
2.1 – In generale.....	3
2.2 - Adempimenti conseguenti all'apertura della liquidazione giudiziale.....	3
2.3 - Adempimenti in corso di procedura.....	4
2.4 – Dichiarazioni IVA.....	4
2.4.1 - Dichiarazione IVA relativa all'anno ante apertura della liquidazione giudiziale.....	4
2.4.2 - Dichiarazione Iva relativa all'anno di apertura della liquidazione giudiziale.....	4
2.4.3 - Adempimenti dichiarativi per gli anni successivi a quello di apertura della l.g.....	5
2.5 – Rimborso del credito iva e cessazione della partita IVA.....	5
2.6 - Adempimenti in fase di chiusura.....	5
2.7 - Dichiarazione IVA finale e gestione del credito.....	6
2.8 - Note di variazione IVA.....	6
2.8.1 - La nota di variazione in aumento in caso di pagamento.....	7
2.8.2 - Termini per procedere alla variazione.....	8
2.8.3 - L'annotamento delle note di variazione da parte della procedura.....	8
3 - Adempimenti in materia di dichiarazioni dei redditi.....	8
3.1 - Adempimenti iniziali.....	8
3.2 - Adempimenti finali.....	9
3.2.1 - Calcolo del reddito di impresa (art. 183 T.U.I.R.).....	9
4 - Adempimenti in materia all'IRAP.....	10
5 – Adempimenti in materia di sostituto d'imposta.....	10
5.1 - Adempimenti del curatore.....	11
5.2 - Curatore sostituto d'imposta: casi particolari.....	11
5.3 - Dichiarazione del sostituto d'imposta.....	11
6 - Adempimenti in materia di tributi locali.....	12
6.1 - IMU.....	12
6.1.1 – adempimenti IMU.....	12
6.1.2 - Base imponibile IMU.....	13
6.1.3 - Natura del debito verso il Comune.....	13
6.1.4 - Immobile adibito ad abitazione principale.....	14
6.1.5 - Immobile merce delle società immobiliari in l.g.....	14
6.2 - TARI.....	14
6.3 – IS COP.....	14
7 - Liti fiscali.....	15



1 - Premessa.

Il presente documento è stato elaborato con l'intento di fornire ai Colleghi uno strumento di consultazione rapido e sintetico degli adempimenti di carattere fiscale nelle procedure concorsuali con particolare riferimento a quella della liquidazione giudiziale. Naturalmente il termine "liquidazione giudiziale", introdotto dal nuovo CCII (D. Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14), deve intendersi equivalente a quello di "fallimento" nel caso in cui la procedura a cui applicare la norma sia stata dichiarata in pendenza della legge fallimentare (R.D. 16 marzo 1942, n. 267).

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

La Commissione non si assume alcuna responsabilità per la qualità, correttezza, completezza ed attualità del contenuto o per le conseguenze derivanti dall'uso delle informazioni fornite.

2 - Adempimenti in materia di IVA.

2.1 – In generale

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

2.2 - Adempimenti conseguenti all'apertura della liquidazione giudiziale.

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

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

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

Il curatore, in sostituzione del fallito, ex art. 74-bis del DPR 633/72 ed ex art. 8 DPR 322/98, deve:

- entro 4 mesi dalla nomina, emettere eventuali fatture non emesse dal fallito in relazione a cessioni di beni e prestazioni di servizi compiute dall'impresa in epoca antecedente alla sentenza dichiarativa di liquidazione giudiziale;
- entro 4 mesi dalla nomina, registrare le fatture di vendita o acquisto non ancora annotate dall'impresa fallita e per le quali non siano scaduti i termini di registrazione utilizzando, se disponibili, i registri delle fatture emesse e delle fatture di acquisto dell'impresa in l.g. ovvero, in mancanza, istituire nuovi registri.
- presentare telematicamente entro il medesimo termine di 4 mesi dalla nomina (art. 8, co. 4, DPR 322/98), il modello IVA 74-bis, al fine di segnalare all'Agenzia delle Entrate le operazioni effettuate nella frazione di anno solare in corso anteriormente all'apertura della procedura concorsuale agevolando in tal modo l'eventuale ricorso per l'ammissione dell'Amministrazione Finanziaria al passivo della l.g. Si precisa che l'eventuale credito risultante da tale comunicazione può essere chiesto a rimborso soltanto in sede di



dichiarazione annuale dell'intero periodo d'imposta di apertura della procedura (ovviamente se esistono le condizioni richieste dalla normativa iva);

- è altresì importante che il curatore si predisponga per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche e per l'accesso al portale "Fatture e corrispettivi" dell'Agenzia delle Entrate.

2.3 - Adempimenti in corso di procedura.

Il curatore deve:

- procedere alla fatturazione delle operazioni attive entro 30 giorni dall'effettuazione delle operazioni (art. 74 bis, co. 2, DPR 633/72). Si ricorda che la vendita dei beni personali dell'imprenditore individuale o del socio illimitatamente responsabile sono fuori del campo dell'applicazione dell'IVA. Restano fermi gli obblighi in tema di emissione dell'eventuale d.d.t.;
- annotare sui registri IVA le fatture emesse (comprese quelle emesse per conto della liquidazione giudiziale dall'I.V.G.) e quelle ricevute, nonché gli eventuali versamenti periodici;
- effettuare la liquidazione iva (mensile o trimestrale, in presenza di opzione) solo se nel periodo sono state registrate operazioni imponibili (art. 74 bis, co. 2, DPR 633/72). I termini per la liquidazione iva sono quelli ordinari;
- versare l'eventuale IVA dovuta a mezzo mod. F24 nei termini ordinari;
- versare, secondo le regole ordinarie entro il 27 dicembre, l'acconto IVA sulla somma dovuta relativamente all'ultimo mese o trimestre dell'anno (art. 6, co. 2, l. 405/90), salva la possibilità di applicare il metodo previsionale o quello della liquidazione al 20 dicembre;
- inviare nei termini ordinari, al pari di ogni soggetto passivo ai fini iva, le liquidazioni periodiche in via telematica all'Agenzia delle Entrate (si rammenta, come indicato in precedenza, che l'invio della LIPE è obbligatorio solo in presenza di operazioni attive, altrimenti è facoltativo).

2.4 – Dichiarazioni IVA

2.4.1 - Dichiarazione IVA relativa all'anno ante apertura della liquidazione giudiziale

Il curatore è, inoltre, tenuto, a presentare la dichiarazione IVA annuale relativa all'anno solare precedente alla sentenza dichiarativa di liquidazione giudiziale, con le modalità ordinarie, purché i relativi termini non siano già scaduti alla data della sentenza, ovvero vi abbia già provveduto il debitore (art. 8, co. 4, DPR 322/98).

Qualora il termine per la presentazione della dichiarazione iva scada prima dei 4 mesi dalla nomina, la dichiarazione potrà essere presentata entro 4 mesi dalla nomina (poiché attualmente il termine ordinario per la presentazione della dichiarazione iva è il 30 aprile, quello di scadenza per la presentazione da parte del curatore diventa automaticamente quello di 4 mesi dalla nomina).

2.4.2 - Dichiarazione Iva relativa all'anno di apertura della liquidazione giudiziale

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

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



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

2.4.3 - Adempimenti dichiarativi per gli anni successivi a quello di apertura della l.g.

La dichiarazione annuale IVA relativa ai periodi di imposta successivi a quello di apertura della procedura deve essere trasmessa dal curatore nei termini ordinari, senza alcuna particolarità, ad eccezione dell'indicazione dell'assoggettamento del contribuente alla procedura di l.g., barrando l'apposita casella "procedura non ancora terminata" nel quadro relativo ai dati anagrafici ed alla sottoscrizione.

La liquidazione giudiziale (come già prima il fallimento) è tenuta a rispettare le regole relative alla compensazione orizzontale dei crediti ai sensi del D.L. 50/2017 ed il curatore dovrà "attrezzarsi" per il rilascio del visto di conformità (ove intenda procedere alle compensazioni che lo prevedono), che può comunque apporre personalmente, senza il ricorso ad altri professionisti.

N.B. In sede di dichiarazione iva valutare, se possibile, l'esercizio dell'opzione per la liquidazione trimestrale.

Elenchi INTRASTAT: in ipotesi di cessioni intracomunitarie della procedura (INTRA 1) o di acquisti intracomunitari (INTRA2);

2.5 – Rimborso del credito iva e cessazione della partita IVA

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

In alternativa è possibile:

- portare in compensazione l'iva a credito con le ritenute da versare, tenendo presenti le disposizioni vigenti in materia di limiti, visto di conformità, ecc. (art. 10 D.L. 78/2009, conv. in l. 102/2009 e disposizioni attuative);
- chiedere il rimborso annuale nei casi previsti dall'art. 30 del DPR 633/1972 direttamente in dichiarazione annuale secondo le ordinarie disposizioni;
- ripartire ai sensi dell'art. 232, co. 3, CCII (vecchio art. 117, comma 3, L.F.) il credito IVA (e gli altri crediti tributari) nel rispetto delle cause di prelazione e col consenso dei creditori.

2.6 - Adempimenti in fase di chiusura.

Fatto salvo quanto esposto nel paragrafo precedente nel caso di cessazione della partita iva anteriormente alla chiusura della liquidazione giudiziale, il curatore deve:

- entro 30 giorni dalla data di chiusura della l.g. presentare all'Agenzia delle Entrate la dichiarazione di cessazione di attività (art. 35 del DPR n. 633/72), utilizzando la medesima modulistica prevista per la dichiarazione di inizio attività: in tale sede, deve indicare la data



di cessazione dell'attività, che generalmente, ma non necessariamente, coincide con quella di chiusura della procedura. Qualora la liquidazione giudiziale si concluda con un residuo attivo, e l'imprenditore tornato in "bonis" decida di proseguire nell'attività d'impresa, il curatore deve effettuare, sempre nel rispetto delle modalità sopra descritte, una nuova variazione dati, presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate, al fine di ripristinare la situazione esistente prima alla dichiarazione di liquidazione giudiziale.

- entro 90 giorni dalla chiusura, in assenza di reclamo (artt. 235, co. 3 e 124 CCII) fa fede la data di deposito in Cancelleria del relativo decreto), presentare la cancellazione della società dal Registro Imprese nei casi previsti dall'art. 233, co. 1, lett c) e d) CCII.

2.7 - Dichiarazione IVA finale e gestione del credito

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

Qualora dalla dichiarazione dell'anno nel quale la partita iva è stata chiusa, emerga un credito, il curatore ne può chiedere il rimborso senza limiti di importo (nel caso in cui la partita iva non sia cessata, il rimborso può essere chiesto solo qualora il credito sia superiore ad €. 2.582,28 e ricorrano le altre condizioni previste dall'art. 30 del DPR 633/72). In tal caso, il credito, anche se non ancora incassato, può essere oggetto del riparto finale che dovrà prevedere un pagamento differito delle somme da ricevere a rimborso (ovviamente lasciando aperto il c/c della procedura).

In alternativa, è possibile cedere il credito - prima del riparto finale, e secondo le disposizioni dell'art. 205 CCII (vecchio art. 106 l. fall.) - a società specializzate che esercitano attività di acquisto crediti, a condizione che tale modalità sia prevista nel programma di liquidazione e siano state adottate adeguate procedure competitive.

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

Infine è opportuno sottolineare che è possibile, probabilmente anche auspicabile, prevedere che la somma a credito per iva emergente a fine procedura possa essere inserita nel piano di riparto finale, anche se ancora non incassata. In sostanza si tratta di calcolare in modo esatto (salvo interessi e arrotondamenti) il credito iva finale e prevederne la sua distribuzione in sede di riparto finale. In questi casi il riparto finale prevederà due tipologie di pagamenti: il primo in seguito all'esecutività del riparto stesso e prima della chiusura della liquidazione giudiziale con tutte le somme disponibili (probabilmente è meglio accantonare una piccola somma per spese bancarie) ed il secondo (riparto differito) dopo la chiusura della l.g., al momento in cui verrà effettivamente erogato il rimborso dell'IVA da parte dell'Agenzia delle Entrate. In tali casi è ovvio che in sede di richiesta di emissione del decreto di chiusura della procedura il curatore dovrà farsi autorizzare a mantenere aperto il conto corrente fino all'effettuazione del "riparto differito" e, prudenzialmente, anche a non cancellare la società dal Registro imprese fino allo stesso momento.

2.8 - Note di variazione IVA

L'art. 18, comma 1, del D.L. 25 maggio 2021, n. 73 (Decreto Sostegni-bis o DL 73/21), convertito con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, ha profondamente innovato, fra l'altro, la disciplina



di emissione della nota di variazione iva in caso di assoggettamento del debitore a procedure concorsuali.

Fino al 25 maggio 2021 l'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 prevedeva che in caso di un'operazione per la quale fosse stata emessa fattura ed il debitore non avesse effettuato, in tutto o in parte, il pagamento a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose, il cedente del bene o il prestatore del servizio avesse la facoltà di portare in detrazione l'IVA corrispondente, previa emissione di una nota di credito.

Nel caso di procedure concorsuali, la locuzione "rimaste infruttuose" aveva indotto a ritenere che l'infruttuosità potesse essere verificata – dando così luogo alla potestà di esercitare il diritto alla detrazione dell'iva mediante emissione di nota di credito – solo con la dichiarazione di esecutività del riparto finale. Pertanto, l'emissione della nota di credito da parte del cedente o del prestatore di servizi poteva avvenire soltanto al termine della procedura concorsuale.

La novella introdotta dall'art. 18 del DL 73/21, con l'introduzione del comma 3 bis ⁽¹⁾ dell'art. 26 del DPR 633/72, ha consentito al cedente o al prestatore del servizio la facoltà di procedere all'emissione della nota di credito a partire dalla data:

- di assoggettamento del debitore a una procedura concorsuale ⁽²⁾;
- del decreto di omologa dell'accordo di ristrutturazione ex art. 182 bis l.fall.;
- di pubblicazione nel registro delle imprese del piano attestato ex art. 37, co. 3, lett. d), l. fall.

La nuova disciplina, che si applica solamente alle procedure aperte a partire dal 26 maggio 2021 (art. 18, co. 2, D.L. n. 73/2021), consente pertanto di "anticipare" il momento in cui il cedente/prestatore può emettere la nota di credito nei confronti del debitore per consentire il recupero dell'IVA.

2.8.1 - La nota di variazione in aumento in caso di pagamento.

È importante evidenziare che, in contrapposizione alla suddetta facoltà, il DL 73/2021 ha previsto un obbligo inserendo all'art. 26 del DPR 633/72 il comma 5 bis, che dispone: "5-bis. Nel caso in cui, successivamente agli eventi di cui al comma 3-bis, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione di cui al comma 1. ⁽³⁾...", ovvero: successivamente all'emissione della nota di variazione in diminuzione, nel caso in cui il corrispettivo sia pagato in tutto o in parte, il creditore (cedente/prestatore del servizio) pagato deve emettere una nota di variazione in aumento nei confronti del debitore (procedura concorsuale), così da riallineare le variazioni dell'imponibile al corrispettivo effettivamente percepito.

¹ Il comma 10 bis dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 chiarisce anche che «il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi».

² "3-bis. La disposizione di cui al comma 2 (ovvero la possibilità di emettere la nota di variazione (n.d.r.)) si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:

a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267; b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose."

³ "1. Le disposizioni degli articoli 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione."



2.8.2 - Termini per procedere alla variazione.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 20/E del 29 dicembre 2021 chiarisce che, in linea generale, il termine finale per l'emissione della nota di credito da parte del cedente/prestatore è quello del termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti (apertura della procedura concorsuale) per il diritto alla detrazione (effettuazione dell'operazione e possesso materiale della fattura da parte del soggetto passivo committente / cessionario).

Nel caso specifico, la medesima circolare esplicita in modo ancora più chiaro che la data entro la quale può essere esercitato il diritto ad emettere la nota di credito «*deve essere individuata nel termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione, ossia, con particolare riferimento alle procedure concorsuali, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui viene emanata:*

- *la sentenza dichiarativa della liquidazione giudiziale;*
- *il provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;*
- *il decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;*
- *il decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.»*

La circolare n. 20/E/2021 chiarisce anche, con un esempio, le modalità di recupero dell'iva non riscossa. In sostanza viene specificato che:

- nel caso in cui la nota di variazione venga emessa entro l'anno di apertura della procedura, l'iva in diminuzione confluirà nella liquidazione iva relativa al periodo (mese o trimestre) in cui è stata registrata la nota di variazione da parte del creditore insoddisfatto;
- viceversa, nel caso in cui la nota di variazione in diminuzione venga emessa nell'anno successivo (ma entro i termini per la presentazione della dichiarazione iva per l'anno precedente), l'iva confluirà nella liquidazione iva del periodo in cui la nota di variazione è stata registrata o, al più tardi, nella dichiarazione annuale iva relativa allo stesso periodo.

2.8.3 - L'annotamento delle note di variazione da parte della procedura.

Resta fermo, sempre secondo la circolare n. 20/E del 29/12/2021 dell'Agenzia delle Entrate, che «*il curatore o commissario che riceve la nota di variazione, pertanto, non è tenuto ad annotare la corrispondente variazione in aumento nel registro di cui all'articolo 23 o all'articolo 24 del DPR n. 633 del 1972. Ciò implica che, in tal caso, la procedura non è tenuta al versamento dell'imposta, che resta a carico dell'Erario (cfr. circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016, paragrafo 13.1)*».

Naturalmente da ciò consegue anche che il debitore (la procedura) che non abbia registrato la nota di variazione in diminuzione ricevuta, non possa registrare nemmeno l'eventuale successiva nota di variazione in aumento in caso di pagamento parziale o totale del creditore.

3 - Adempimenti in materia di dichiarazioni dei redditi

3.1 - Adempimenti iniziali

Ai sensi dell'art. 5, co. 4, DPR 322/98, il curatore deve:

entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla propria nomina, presentare la dichiarazione dei redditi relativa al periodo compreso fra l'inizio del periodo d'imposta e la data della sentenza dichiarativa. Nel caso di debitore costituito da imprenditore individuale, la dichiarazione riguarda



solamente il reddito d'impresa. In caso di liquidazione giudiziale di imprenditori individuali o società di persone il curatore, contemporaneamente alla presentazione della dichiarazione, deve consegnarne o spedirne copia per raccomandata all'imprenditore e a ciascuno dei familiari partecipanti all'impresa, ovvero a ciascuno dei soci, ai fini dell'inclusione del reddito o della perdita che ne risulta nelle rispettive dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta in cui ha avuto inizio il procedimento concorsuale (art. 5, co. 4, DPR 322/98).

La determinazione del reddito d'impresa avviene secondo le ordinarie regole contenute nel T.U.I.R. e devono essere compilati, ricorrendone le fattispecie specifiche, anche i quadri relativi agli ISA ed alle società di comodo.

Con riferimento alla dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta precedente a quello di messa in liquidazione giudiziale, sebbene nessuna disposizione di legge imponga al curatore la presentazione della dichiarazione, l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate e, da ultimo, anche quello della Corte di Cassazione (ordinanza n. 5623/2021) è quello di porre l'adempimento a carico del curatore. Per tale ragione, in caso di inerzia del debitore e qualora i termini non siano già scaduti, si consiglia di provvedere in tal senso. In tale caso parrebbe opportuno comunicare all'Agenzia delle Entrate, con modalità che assicura la certezza della ricezione, che le dichiarazioni sono compilate solamente in base ai dati ed elementi di cui il curatore è venuto a conoscenza e che non si assumono responsabilità personali al riguardo per eventuali omissioni o irregolarità.

3.2 - Adempimenti finali

Il periodo d'imposta da dichiarare è quello compreso fra la sentenza di messa in liquidazione giudiziale ed il relativo decreto di chiusura. Si tratta di un periodo ultraannuale, all'interno del quale il curatore non deve presentare dichiarazioni. Pertanto qualunque sia la durata della procedura (e anche se vi è esercizio provvisorio), l'arco temporale compreso tra l'inizio della procedura concorsuale e la relativa chiusura costituisce un unico periodo d'imposta.

Per i redditi relativi ai beni e diritti non compresi nella liquidazione giudiziale (ex art. 146 CCII – vecchio art. 46 l.fall.), restano fermi, in ciascun periodo di imposta, gli obblighi tributari dell'imprenditore o dei soci.

Ai sensi dell'art. 5 del DPR 322/98, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo all'emissione del decreto di chiusura della liquidazione giudiziale, il curatore deve presentare apposita dichiarazione dei redditi, avendo previamente versato l'eventuale IRES dovuta. In caso di liquidazione giudiziale di imprese individuali o di società in nome collettivo o in accomandita semplice, il curatore, contemporaneamente alla presentazione della dichiarazione finale, deve consegnarne o spedirne copia per raccomandata all'imprenditore e a ciascuno dei familiari partecipanti all'impresa, ovvero a ciascuno dei soci, ai fini dell'inclusione del reddito o della perdita che ne risulta nelle rispettive dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta in cui si è chiusa la procedura.

3.2.1 - Calcolo del reddito di impresa (art. 183 T.U.I.R.)

Il reddito d'impresa è costituito dalla differenza tra:

il residuo attivo (disponibilità che permangono in seguito alla soddisfazione di tutti i creditori ammessi al concorso, nonché al pagamento del compenso del curatore e delle spese di procedura);
il patrimonio netto della società all'inizio del procedimento (differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto delle attività risultanti dal bilancio relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la dichiarazione di liquidazione giudiziale ed il valore fiscalmente riconosciuto delle passività risultanti dal bilancio relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la dichiarazione di liquidazione giudiziale). Ove la differenza precedentemente indicata sia negativa, il patrimonio netto iniziale si considera pari a zero.



E' evidente che il risultato della differenza residuo attivo – patrimonio netto iniziale può essere solo maggiore o uguale a zero.

Per le imprese individuali e per le società di persone occorre integrare il risultato ottenuto come segue:

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

Pare opportuno sottolineare ancora che, in forza delle disposizioni di cui all'art. 183, co. 2, TUIR, la differenza fra residuo attivo e patrimonio netto iniziale non può essere inferiore a zero. Al contrario, in caso di impresa individuale o società di persone, poiché la predetta differenza deve essere integrata come sopra specificato, potrà presentarsi il caso di perdita. In tal caso valgono le disposizioni dell'art. 8 del TUIR in tema di riporto delle perdite.

4 - Adempimenti in materia all'IRAP

Tra i soggetti passivi IRAP rientrano anche le imprese sottoposte a liquidazione giudiziale, a condizione che vi sia l'esercizio provvisorio (C.M. 4.6.1998 n. 141/E).

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

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

ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 446/97, per le società di capitali, gli enti commerciali e i soggetti IRPEF che hanno optato per il calcolo della base imponibile a norma dell'art.5 bis, co. 2;

ai sensi dell'art. 5-bis del D.Lgs. 446/97, per i soggetti IRPEF che non hanno esercitato tale opzione.

Per quanto riguarda le dichiarazioni IRAP da presentare in fase iniziale della procedura, può valere quanto specificato in tema di dichiarazione dei redditi.

5 – Adempimenti in materia di sostituto d'imposta.

L'art. 23, co. 1, del DPR 600/73 prevede la qualifica di "sostituto d'imposta" per i curatori e i commissari liquidatori. Ciò significa che il curatore riveste la qualifica di sostituto d'imposta anche nei casi in cui il debitore non abbia partita iva (tipico è il caso dei soci di società di persone).



5.1 - Adempimenti del curatore

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

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

5.2 - Curatore sostituto d'imposta: casi particolari.

- Il curatore della liquidazione giudiziale in estensione del socio illimitatamente responsabile (accomandatario della sas o socio della snc) riveste la qualità di sostituto d'imposta, con l'effetto che - sui compensi erogati ai consulenti e ai lavoratori autonomi della procedura - deve operare le ritenute di acconto prescritte e versarle, rilasciare le apposite certificazioni e compilare il Modello 770 (ris. Agenzia Entrate 14.7.2008 n. 297).
- Il curatore deve assoggettare a ritenuta d'acconto anche i compensi erogati all'Istituto Vendite Giudiziarie per le operazioni di vendita di beni compresi nella liquidazione giudiziale, poiché il soggetto percipiente agisce in base ad un rapporto di commissione (ris. Agenzia Entrate 2.2.2007 n. 18).
- Il curatore che eroga agli ex dipendenti del soggetto fallito le somme a titolo di TFR ed indennità sostitutiva di preavviso (soggetti a tassazione separata) è tenuto ad operare le ritenute con gli stessi criteri che avrebbe applicato il datore di lavoro fallito, ai sensi dell'art. 23, co. 2, lett. d) del DPR 600/73, in considerazione del fatto che le norme che stabiliscono le modalità di applicazione della ritenuta non prevedono eccezioni per l'ipotesi in cui gli importi siano erogati dal curatore, né per la determinazione del reddito imponibile, né per l'individuazione dell'aliquota (ris. Agenzia Entrate 11.5.2007 n. 95). All'atto del versamento delle ritenute operate, è possibile utilizzare in compensazione l'eventuale credito residuo derivante dall'acconto d'imposta sul TFR maturato, versato dal datore di lavoro ai sensi dell'art. 3, co. 211 - 213 della L. 662/96.

5.3 - Dichiarazione del sostituto d'imposta

Qualora il debitore non abbia già provveduto e i termini non siano scaduti alla data di nomina del curatore, quest'ultimo è tenuto ad adempiere all'obbligo di presentazione della dichiarazione dei



sostituti d'imposta (mod. 770) per l'anno precedente alla sentenza dichiarativa di liquidazione giudiziale. Tale orientamento non è, tuttavia, condiviso dalla dottrina, in quanto nessuna norma pone a carico del curatore questo adempimento, che dovrebbe, pertanto, gravare sul fallito, il quale, nonostante l'intervenuta sentenza di liquidazione giudiziale, conserva comunque capacità e soggettività tributaria. In altri termini, la liquidazione giudiziale è qualificata come "sostituto d'imposta" per le sole operazioni effettuate nel corso della procedura: non sono, invece, posti specifici obblighi in capo al curatore, con riferimento alle certificazioni e alla dichiarazione del precedente periodo d'imposta, con l'effetto che l'adempimento grava formalmente sul debitore, ovvero sugli amministratori o liquidatori della società posta il l.g. (Cass. pen. 19.1.2011 n. 1549, Cass. pen. 8.9.99 n. 10539 e Cass. 27.10.95 n. 299). Resta, naturalmente, inteso che nessun versamento dovrà essere eseguito dal curatore per le eventuali ritenute operate e non versate dal debitore nel medesimo periodo (ris. Agenzia Entrate 2.2.2007 n. 18).

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

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

6 - Adempimenti in materia di tributi locali.

6.1 - IMU

6.1.1 – adempimenti IMU

L'art. 1, co. 160, della legge n. 160/2019 (legge di bilancio 2020) ha abrogato l'art. 9, co. 7, del d. lgs. n. 23/2011 che richiamava, in tema di IMU, la disposizione prevista in materia di ICI dall'art. 10, co. 6, del D. lgs. n. 504/92. Non esistendo più il richiamo a tale disposizione, non esiste più nemmeno l'obbligo, da essa previsto, di presentare apposita dichiarazione attestante l'inizio della procedura al comune ove erano ubicati gli immobili (termine 90 giorni dall'inizio della procedura).

Tuttavia, per ragioni prudenziali (spesso l'esegesi normativa non è chiarissima agli uffici comunali), pare possibile presentare comunque tale dichiarazione, che potrà essere effettuata anche in forma libera, Indicando comunque tutti i dati previsti dal modello di dichiarazione IMU.

Entro il termine di 3 mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili (o dell'atto notarile di cessione), il curatore deve versare l'imposta dovuta per l'intero periodo della procedura (art. 1, co. 768, legge n. 160/2019), ossia dalla data della sentenza dichiarativa di l.g. sino alla data del deposito del decreto di trasferimento dell'immobile ovvero, nel silenzio della norma, sino alla data di stipula dell'atto notarile concluso al termine della procedura competitiva.

La liquidazione ed il pagamento dell'imposta devono essere effettuati dal curatore per ogni anno solare di durata del possesso dell'immobile, utilizzando le aliquote e le eventuali detrazioni deliberate dai comuni per i singoli anni, non essendo prevista alcuna riduzione della base imponibile in caso di procedura fallimentare (ora di liquidazione giudiziale), mediante apposito bollettino postale, oppure mod. F24.



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

6.1.2 - Base imponibile IMU.

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

Con riferimento alle aree fabbricabili, la Suprema Corte (Cass. 24.09.2003, n. 14148) ha evidenziato che ciò che rileva è il prezzo di aggiudicazione poiché la procedura di vendita all'incanto è tale da garantire l'individuazione del valore commerciale, in considerazione dell'intervento di un perito nominato dal tribunale per la redazione della perizia, del meccanismo dell'asta pubblica e del potere di sospensione della vendita da parte del giudice qualora il prezzo di aggiudicazione sia ritenuto troppo basso, nonché della possibilità di offrire aumenti nei giorni successivi all'asta pubblica.

Tuttavia, in considerazione del fatto che sovente le aree fabbricabili restano in possesso della procedura per una pluralità di anni e che il loro valore potrebbe mutare nell'arco del tempo, di seguito viene ipotizzato un comportamento alternativo, che a questa commissione non risulta essere mai stato contestato. In sostanza si tratta di chiedere al comune interessato le tabelle dei valori (variabili periodicamente) al metro quadrato delle particelle di terreno destinate ad area fabbricabile ed indicare come base imponibile il valore risultante dall'applicazione delle suddette tabelle.

6.1.3 - Natura del debito verso il Comune

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

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

Per gli altri strumenti di soluzione della crisi, come il concordato preventivo, l'accordo di ristrutturazione dei debiti e il piano attestato di risanamento l'IMU che matura dopo il deposito del ricorso di accesso allo strumento di regolazione oppure del piano al Registro delle imprese è dovuto regolarmente con le scadenze ordinarie, vale a dire 16 giugno per la prima rata o per l'unico versamento e 16 dicembre per l'eventuale seconda rata a saldo.



6.1.4 - Immobile adibito ad abitazione principale

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

6.1.5 - Immobile merce delle società immobiliari in l.g.

L'art. 1, co. 751 della legge n. 160/2019 (legge di bilancio 2020) ha stabilito che *“fino all'anno 2021, l'aliquota di base per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, è pari allo 0,1 per cento. I comuni possono aumentarla fino allo 0,25 per cento o diminuirla fino all'azzeramento. A decorrere dal 1° gennaio 2022, i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, finché permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, sono esenti dall'IMU”*.

Va rilevato che l'esenzione non è automatica, ma occorre verificare l'esistenza di una serie di condizioni, fra le quali la presentazione della dichiarazione IMU da parte del proprietario. Pertanto è opportuno che il curatore verifichi se per gli immobili merce della procedura fallimentare (non locati e non utilizzati dall'impresa fallita) sia stata trasmessa dal debitore, prima della dichiarazione di fallimento, la prescritta dichiarazione IMU.

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

Si tratta, ad esempio, dei fabbricati che, durante la liquidazione giudiziale, vengono locati dal curatore, ovvero utilizzati temporaneamente dalla procedura, in funzione della maggior soddisfazione dei creditori.

Nessuna dichiarazione IMU sarà, invece, dovuta, dal curatore per gli immobili merce in regime di esenzione che vengono ceduti nelle more della procedura di l.g., in considerazione del fatto che la variazione in parola è rilevabile dalla banca dati catastale.

6.2 - TARI

In caso di acquisizione di immobili alla procedura, si consiglia di consultare attentamente il Regolamento comunale in materia di TARI, in quanto la normativa non prevede disposizioni particolari o agevolazioni nel caso di procedure concorsuali. In particolare occorre verificare gli obblighi in materia di dichiarazione e la casistica per esoneri e riduzioni.

6.3 – IS COP

Alcuni Comuni applicano agli immobili anche l'IS COP (imposta di scopo) che, secondo le indicazioni della legge n. 296/2006, come modificata dal D. Lgs. n. 23/2011, fa riferimento alla normativa in materia di IMU. Quindi si tratta di verificare se il comune ove è ubicato l'immobile in possesso della procedura applichi o meno l'IS COP e, in caso affermativo, verificare le aliquote annuali, procedendo al calcolo ed al versamento dell'imposta secondo i principi già esposti per l'IMU. Naturalmente è opportuno verificare il regolamento comunale in materia.



7 - Liti fiscali.

In caso di lite fiscale pendente, rendere edotta la Corte di giustizia tributaria della intervenuta dichiarazione di l.g., che è causa di interruzione del processo. Per la riassunzione e/o per l'inizio di nuove controversie, il curatore deve chiedere l'autorizzazione al G.D.

L'art. 128, co. 3, CCII stabilisce che il curatore, se ciò sia funzionale ad un risparmio per la massa e se lo stesso sia in possesso della necessaria qualifica, possa assumere la veste di difensore nei giudizi avanti al giudice tributario.