

ADEMPIMENTI FISCALI DEL CURATORE FALLIMENTARI

(testo licenziato il 6 febbraio 2014 dalla Commissione Procedure Concorsuali dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Forlì-Cesena)

Poiché la normativa fiscale è in continua evoluzione, si consiglia di verificare costantemente, alla luce delle novità legislative via via intervenute, quanto di seguito esposto, che comunque è da ritenersi un mero parere della Commissione

A) - ADEMPIMENTI FISCALI INIZIALI

IVA

Entro 30 giorni dalla nomina¹, comunicare all' Agenzia delle Entrate la dichiarazione di fallimento con modello di **variazione** dati (art. 35 D.P.R. 633/72) o procedura COMUNICA;

Entro 4 mesi dalla nomina, provvedere agli obblighi di fatturazione e registrazione relativi alle operazioni antecedenti al fallimento, sempre che i termini non siano già scaduti (art 74-bis D.P.R. 633/72);

Entro 4 mesi dalla nomina fallimento, presentare in via telematica la dichiarazione IVA modello 74 bis per il periodo 1/1 - data del fallimento (art. 74-bis D.P.R. 633/72 e art. 8, IV comma, D.P.R. 322/98) - ricordarsi che l'eventuale credito scaturente dalle dichiarazioni IVA modello 74 bis, a mente della R.M 12.7.1995 n. 181/F VI 12-522, non può essere richiesto a rimborso poiché il Ministero non considera tali dichiarazioni come dichiarazioni annuali.

Presentare la dichiarazione IVA dell'anno solare precedente a quello della dichiarazione di fallimento (art. 8, IV comma, D.P.R.322/1998) secondo la seguente casistica:

- se la nomina è compresa tra il 1.1 e il 31.05: la scadenza è quella ordinaria (30.09);
- se la nomina è compresa tra il 1.6 e il 30.09: la scadenza è 4 mesi dalla nomina;
- se la nomina è dopo il 30.09: per il curatore non vi è obbligo di presentare la dichiarazione in quanto il relativo termine è scaduto.).

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

REDDITI – IRAP – SOSTITUTO D'IMPOSTA

¹ La disposizione legislativa indica "data di nomina": nella generalità dei casi essa va prudenzialmente intesa come data di deposito in Cancelleria della sentenza dichiarativa di fallimento.

Entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo alla nomina, presentare la dichiarazione dei redditi (in base ad apposito bilancio compilato dal curatore) per il periodo 1/1 - data del fallimento (*art. 183 D.P.R. 917/86 e art. 5, IV comma, D.P.R. 322/98*), nonché la dichiarazione IRAP relativa allo stesso periodo; vanno compilati anche i quadri relativi agli studi di settore.

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

Accertarsi della presentazione nei termini di legge della dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio precedente (*quest'adempimento non è previsto dalla legge a carico del curatore. Il Ministero, da sempre ed in ultimo con la R.M. 2.2.2007 n. 18 – sostiene invece il contrario. E' comunque opportuno che tale dichiarazione sia presentata dal fallito o dal legale rappresentante*). *E' opportuno informare il fallito del permanere a suo carico di tale obbligo.*

Accertarsi della presentazione nei termini di legge della dichiarazione modello 770 relativa all'esercizio precedente (*quest'adempimento non è previsto dalla legge a carico del curatore. Il Ministero, da sempre ed in ultimo con la R.M. 2.2.2007 n. 18 – sostiene invece il contrario. E' comunque opportuno che tale dichiarazione sia presentata dal fallito o dal legale rappresentante*). *E' opportuno informare il fallito del permanere a suo carico di tale obbligo.*

In relazione a tali ultimi punti, in caso di inerzia del fallito, tenuto conto dell'orientamento dell'Agenzia delle Entrate, si consiglia di valutare l'opportunità che sia il curatore a presentare le dichiarazioni in questione. In tale caso pare opportuno comunicare all'Agenzia delle Entrate, con modalità che assicura la certezza della ricezione, che le dichiarazioni sono compilate solamente in base ai dati ed elementi di cui il curatore è venuto a conoscenza e che non si assumono responsabilità personali al riguardo per eventuali omissioni o irregolarità.

ALTRI ADEMPIMENTI

Entro 10 giorni dalla nomina comunicare al Registro Imprese l'indirizzo p.e.c. della procedura (*art. 17, comma 2 bis, D.L. 18/10/12 n. 179, convertito in legge 17/12/12, n. 221*);

Entro i quindici giorni successivi all'accettazione della nomina comunicare al Registro Imprese - tramite procedura COMUNICA - i dati necessari ai fini dell'eventuale insinuazione al passivo (*art. 29, VI comma, D.L. 31/5/10 n. 78, conv. in L. 30/07/2010, n. 122*). L'adempimento è esente da bollo e soggetto a diritti di segreteria di € 10,00

Entro 90 giorni dalla nomina e se vi sono beni immobili, presentare al Comune di ubicazione degli immobili una dichiarazione ai fini IMU (ex ICI) attestante l'avvio della procedura (*Art. 9, VII comma, D. Lgs 14/03/11 n. 23, che richiama l'art. 10, VI comma, D. Lgs 30/12/92 n. 504*)

Richiedere la **trascrizione della sentenza di fallimento** (munirsi di apposite copie autentiche) presso i pubblici registri:

beni immobili: Agenzia delle Entrate, ex Agenzia del Territorio;

beni mobili registrati: P.R.A. per gli autoveicoli, R.A.N. presso l'E.N.A.C. per gli aeromobili e R.I.NA per le navi; per quanto riguarda il P.R.A. si consiglia di notificare a mezzo Ufficiale Giudiziario copia autentica della sentenza allegando l'elenco degli automezzi (in tal caso il PRA provvede alla trascrizione su tutti gli automezzi in esenzione di diritti ed imposte);

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

ATTIVITA' CONSIGLIATE

verificare l'esistenza della partita iva;

Predisporre i registri IVA. Si consiglia la predisposizione di nuovi registri, tuttavia è possibile utilizzare quelli già in uso presso l'impresa, indicando la data di cessazione delle scritturazioni da parte del fallito. Le operazioni annotate dalla curatela successive alla dichiarazione di fallimento hanno una numerazione progressiva nuova;

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

B) ADEMPIMENTI DURANTE LA PROCEDURA

Entro 30 giorni dalla vendita di beni mobili aziendali, eseguire la fatturazione (*ad eccezione dei beni personali dell'imprenditore individuale o del socio illimitatamente responsabile, che sono fuori del campo dell'applicazione dell'IVA*). In alternativa si può emettere fattura immediata entro il giorno di effettuazione dell'operazione, con conseguente dispensa dall'emissione del d.d.t.

Annotare sui registri IVA le fatture emesse (comprese quelle emesse per conto del fallimento dall'Is.Ve.G.) e quelle ricevute, nonché gli eventuali versamenti periodici.

Mensilmente (o trimestralmente in presenza di opzione) effettuare la liquidazione dell'IVA (*solo se sono state registrate operazioni imponibili*).

Nei termini ordinari, versare l'eventuale IVA dovuta a mezzo mod. F24 (le procedure concorsuali sono esonerate dal versamento in via telematica, che comunque è sempre possibile).

Ogni anno, entro la data prevista (attualmente 30.09), compilare e presentare la **dichiarazione IVA** (valutare in questa sede, se possibile, di richiedere la liquidazione trimestrale); per l'anno del fallimento, la dichiarazione comprende due moduli: il primo per le operazioni dal 1° gennaio alla data del fallimento già ricomprese nella dichiarazione modello 74 bis; il secondo le operazioni dalla data del fallimento al 31 dicembre.

Entro il 27/12, versare l'eventuale **acconto IVA**;

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

- a) portare in compensazione l'iva a credito con le ritenute da versare, tenendo presenti le disposizioni vigenti in materia di limiti, visto di conformità, ecc. (art. 10 D.L. 78/2009, conv. in L.102/2009 e disposizioni attuative);
- b) chiedere il rimborso annuale nei casi previsti dall'art. 30 del DPR 633/1972 a mezzo modello VR da presentare in via telematica;

- c) ripartire ai sensi dell'art. 117, comma 3, L.F. il credito IVA (e gli altri crediti tributari) nel rispetto delle cause di prelazione e col consenso dei creditori.

Solo se vi è stato **esercizio provvisorio**: presentare la **dichiarazione IRAP** nei termini ordinari;

Effettuare e versare le **ritenute di acconto** nel caso di pagamenti a soggetti come perito, cancelliere, dipendenti, professionisti vari, curatore, ecc. Si ricorda che sostituto d'imposta è il curatore e pertanto occorre effettuare la ritenuta, se previsto, anche nei casi di pagamenti relativi al socio fallito di società di persone.

Entro il 28 febbraio di ogni anno rilasciare ai soggetti cui è stata effettuata la ritenuta nell'anno precedente la relativa certificazione (ivi compreso il CUD per i soggetti interessati: dipendenti, co.co.pro., amministratori, ecc.);

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

Comunicazione polivalente ex art. 21 D.L. 78/2010, art. 2, comma 6, D.L. 16/2012, art.11, D.L. 201/2011 (ex spesometro): va presentata per ciascun anno di riferimento e non sono previste esenzioni per le procedure concorsuali. Si ritiene che il curatore debba provvedere, se non già adempiuto dal fallito e se nei termini, anche per l'anno antecedente la dichiarazione di fallimento. La comunicazione va presentata in via telematica e la scadenza ordinaria è attualmente prevista al 10/04 o al 20/04, a seconda che si tratti di contribuenti mensili o trimestrali, dell'anno successivo a quello di riferimento, salvo proroghe o modificazione di termini.

Entro il 31 luglio di ogni anno presentare il **modello 770** se nell'anno solare precedente sono state effettuate ritenute (*il Curatore è sempre sostituto d'imposta e deve effettuare le ritenute anche quando paga in relazione a soggetti che di per sé non sarebbero sostituiti in quanto non imprenditori come soci di società di persone falliti o, in generale, persone fisiche fallite per estensione. In questi casi, nel modello 770, nel quadro "Dati relativi al sostituto" andrà indicato il codice fiscale della persona fisica e nel codice attività quello della società fallita - Art. 23, I comma, D.P.R. 600/73*).

C) ADEMPIMENTI PER LE VENDITE IMMOBILIARI

Emettere eventuale fattura (salvo che si tratti di beni personali): si ritiene che la fattura, ai sensi dell'art. 74 bis e art. 6, comma 2, lettera a, D.P.R. 633/72, debba essere emessa entro 30 giorni dalla data del versamento del saldo prezzo; nei casi previsti, è applicabile il regime del "reverse charge"; in ogni caso, stante la vastissima casistica, è bene verificare preventivamente l'emissione del bando di vendita il regime di tassazione. Per gli immobili assoggettati ad IVA si rimanda alla specifica normativa, molto articolata, più volte modificata, anche di recente (si vedano anche a pag.5 precisazioni per l'acquisto della prima casa in tema di prezzo-valore).

Entro tre mesi dalla data del decreto di trasferimento o dell'atto notarile di vendita, effettuare il pagamento dell'IMU (ex ICI) per il periodo di possesso da parte del fallimento (e presentare la dichiarazione a meno che per l'atto non si siano applicate le procedure telematiche previste dall'art. 3 bis del D. Lgs 18/12/1997 n. 463 – si veda anche Art. 9, comma 7, D. Lgs 14/03/11 n. 23, che richiama l'art. 10, VI comma, D. Lgs 30/12/92 n. 504).

Tassazione sulla base del criterio del prezzo-valore: il soggetto aggiudicatario di un immobile ad uso abitativo e relative pertinenze acquisiti in sede di espropriazione forzata o a seguito di pubblico

incanto, che non agisca nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionale, può chiedere, in deroga all'art. 44, comma 1, del D.P.R. 131/86, che la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali sia costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 52, commi 4 e 5, del D.P.R. 131/86, fatta salva l'applicazione dell'art. 39, primo comma, lett. d), ultimo periodo, del D.P.R. 600/73 (Corte Costituzionale, sentenza 15/01/2014, n.6). In altri termini, nelle condizioni sopra specificate è possibile che l'aggiudicatario chieda (e gli venga concessa) la tassazione ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, sulla base dell'imponibile determinato col criterio del prezzo-valore e non sull'importo di aggiudicazione. Si ritiene che tale richiesta possa essere avanzata sia nella domanda di partecipazione all'asta, che successivamente, naturalmente prima che intervenga il decreto di trasferimento o l'atto pubblico notarile di trasferimento della proprietà del bene immobile.

Iter del decreto di trasferimento: in seguito al pagamento del saldo del prezzo di un immobile aggiudicato da trasferirsi mediante decreto di trasferimento del Giudice Delegato il curatore predisporrà bozza del decreto che verrà consegnata in Cancelleria. Quest'ultima invierà la bozza del decreto all'Agenzia delle Entrate per il calcolo della tassazione. Quando l'importo delle imposte da pagare risulterà determinato, il curatore depositerà istanza al fine di essere autorizzato a prelevare le somme destinate alla tassazione e, successivamente, il G.D. firmerà il decreto di trasferimento. E' ovvio che se l'importo versato dall'aggiudicatario al momento della presentazione dell'offerta per la partecipazione all'asta non dovesse essere sufficiente a coprire la tassazione, lo stesso aggiudicatario dovrà provvedere ad integrarlo prima della sottoscrizione del decreto di trasferimento da parte del Giudice.

Novità in tema di imposte di **registro, ipotecarie e catastali** (immobili non assoggettati ad IVA): a partire dall'01/01/14:

- l'imposta di registro sugli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi è pari al 9% e pari al 2% se il trasferimento ha per oggetto l'acquisto della prima casa, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9. In ogni caso l'imposta non può essere inferiore ad €.1.000,00;
- l'imposta di registro in misura fissa è elevata da €.168,00 ad €. 200,00;
- gli atti assoggettati all'imposta di registro al 2% o al 9% e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di €.50,00.

D) ADEMPIMENTI IN SEDE DI CHIUSURA

Le **note di variazione IVA** (per imponibile ed iva rimasti insoddisfatti possono essere emesse dai creditori solo successivamente alla dichiarazione di esecutività del piano di riparto finale. Il creditore deve emettere la nota di variazione, a pena di decadenza, entro il secondo anno successivo a quello in cui si verifica il presupposto. Il curatore non è tenuto a registrare dette note ed a considerarle nelle dichiarazioni periodiche, ma può darne comunicazione all'Agenzia delle Entrate per il recupero del credito nei confronti del fallito tornato in bonis.

Entro 30 giorni dalla chiusura, presentare **dichiarazione di cessazione ai fini IVA** (art. 35 D.P.R. 633/72), se non fatto in precedenza.

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

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

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

L'anno successivo alla chiusura, entro i termini ordinari (attualmente 30 settembre), presentare la **dichiarazione annuale IVA**.

L'anno successivo alla chiusura, entro i termini ordinari (attualmente 31 luglio), presentare la dichiarazione annuale del sostituto d'imposta (**mod.770**).