



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI
DI LECCO

Adempimenti fiscali nel fallimento

A cura della

Commissione di studio in materia fallimentare e concorsuale

Febbraio 2011

INDICE

1. Apertura della procedura	Pag. 3
1.a Adempimenti contabili	Pag. 3
1.b Dichiarazione IVA	Pag. 3
1.c Dichiarazione dei Redditi – Dichiarazione IRAP	Pag. 4
1.d Dichiarazione Sostituto di imposta	Pag. 5
2. Svolgimento della procedura	Pag. 6
2.a Adempimenti contabili	Pag. 6
2.b Dichiarazione IVA	Pag. 6
2.c Dichiarazione Sostituto di imposta	Pag. 6
3. Conclusione della procedura	Pag. 7
3.a Adempimenti contabili	Pag. 7
3.b Dichiarazione IVA	Pag. 7
3.c Dichiarazione dei Redditi	Pag. 7
4. ICI	Pag. 8
5. Note variazione IVA	Pag. 8
6. Tabella riepilogativa	Pag. 9

1. APERTURA DELLA PROCEDURA

1.a ADEMPIMENTI CONTABILI

Tra i vari adempimenti che competono al Curatore, riveste grande importanza l'acquisizione della documentazione amministrativa e contabile della società fallita.

E' consigliabile quindi che il Curatore:

- a) qualora tale documentazione non fosse stata depositata in tribunale dal soggetto fallito, inviti lo stesso a trasmettergli o a mettergli a disposizione tutti i libri e la documentazione contabile dell'impresa fallita, come previsto dagli artt. 14 e 16 della Legge Fallimentare;
- b) si faccia consegnare dal fallito un elenco dettagliato di tutti i creditori, con i rispettivi indirizzi e l'ammontare dei crediti vantati; tale elenco sarà un valido supporto per sia per compilare gli elenchi di cui all'art. 89 L.F. (*sebbene la prassi del Tribunale di Lecco non lo preveda*) che per spedire le comunicazioni previste dall'art. 92 L.F.

Al riguardo è opportuno che il Curatore inoltri detta comunicazione anche a tutti i creditori istituzionali territorialmente competenti (solo a titolo esemplificativo: Inps, Inail, Agenzia delle Entrate, Comune, etc.) e verifichi se dalla contabilità della società fallita siano presenti altri crediti oltre a quelli già comunicati dal fallito.

Inoltre, se alla data della dichiarazione di fallimento risultano in forza dipendenti, sarà necessario che il Curatore provveda al loro licenziamento, eventualmente attivando le procedure contrattuali previste; in ogni caso il Curatore dovrà comunque informare dell'intervenuto fallimento anche gli ex dipendenti della fallita.

Bilancio

Anche se non vi ha provveduto il fallito o l'organo amministrativo della società fallita, ai sensi dell'art. 89 L.F. il Curatore deve redigere il bilancio relativo al periodo che va dall'1 gennaio sino alla data della dichiarazione di fallimento; tale documento ***non deve comunque essere depositato dal Curatore presso il Registro delle Imprese.***

Tale bilancio non deve essere confuso con quello relativo all'esercizio precedente la dichiarazione di fallimento, di competenza esclusiva degli amministratori (per la compilazione e redazione) e dei soci (per l'approvazione) della fallita.

1.b DICHIARAZIONE IVA

Fatturazione e registrazione operazioni attive e passive

Il Curatore deve provvedere alla fatturazione e registrazione delle operazioni effettuate dal

fallito prima della dichiarazione di fallimento, qualora lo stesso non vi abbia ancora provveduto.

Denuncia di variazione

Il Curatore, entro 30 giorni dall'accettazione della carica, deve effettuare la variazione dati IVA.

Qualora il Curatore intenda adempiervi con "ComUnica" potrà, unitamente alla variazione dati IVA, effettuare anche la comunicazione al Registro Imprese (ex art.29, comma 6 del D.L. 78/2010) rispettando però il termine più restrittivo di 15 giorni dalla data di accettazione della carica.

Modello IVA 74-bis

Entro 4 mesi dalla sua nomina, il Curatore deve presentare telematicamente la dichiarazione IVA Mod. 74-bis relativa al periodo compreso tra l'1 gennaio e la data della dichiarazione di fallimento.

Dichiarazione IVA relativa all'anno precedente la dichiarazione di fallimento

Il Curatore deve presentare tale dichiarazione se la sua nomina avviene prima della scadenza dei termini ordinari.

La scadenza della presentazione rimane quella fissata per i termini ordinari ovvero entro 4 mesi dalla nomina, se più favorevole.

Se il fallimento interviene dopo la scadenza dei termini ordinari, nessun adempimento va rispettato in quanto i termini per la presentazione della Dichiarazione sono già scaduti.

Dichiarazione IVA anno di 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.

1.c DICHIARAZIONE DEI REDDITI E DICHIARAZIONE IRAP

A differenza di quanto previsto per l'IVA, il Curatore non ha alcun obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione Irap relativa all'esercizio antecedente l'apertura del concorso.

Il Curatore deve invece predisporre la dichiarazione relativa al periodo che intercorre dall'1

gennaio alla data di fallimento entro i termini previsti dall'art. 5, comma 4, D.P.R. n. 322/98¹. In caso di fallimento di impresa individuale, familiare o società di persone, il Curatore, non appena redatta la dichiarazione dei redditi relativi alla procedura, deve provvedere a trasmettere copia al titolare, ai familiari partecipanti o ai soci dell'impresa fallita, affinché questi ultimi possano inserire detto reddito nel loro reddito complessivo (ex art. 183 TUIR).

Infatti, l'imprenditore individuale o i soci di società di persone, seppur falliti, restano obbligati agli adempimenti fiscali derivanti da eventuali altri redditi non acquisibili alla massa fallimentare.

Qualora il Curatore non fosse in possesso dei documenti necessari alla redazione della dichiarazione, deve comunque assolvere a tale adempimento.

Anche ai fini IRAP, rispettando gli stessi termini previsti per l'invio della Dichiarazione dei Redditi, il Curatore deve presentare l'idonea Dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'1 gennaio e la data di fallimento.

Studio di Settore: il Curatore deve compilarlo, solo ai fini statistici, con i dati in suo possesso.

Determinazione delle imposte

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

La dichiarazione assume una funzione "informativa" per l'erario, al fine di un'eventuale insinuazione al passivo fallimentare.

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.

1.d SOSTITUTO DI IMPOSTA

In caso di compensi corrisposti dal fallito nell'anno anteriore alla dichiarazione di fallimento, non esiste una specifica e precisa disposizione di legge che ponga l'obbligo in capo al curatore di presentare la relativa dichiarazione, sebbene l'amministrazione finanziaria abbia più volte espresso il proprio opposto parere.

¹ Ovvero, alla data alla data di redazione del presente elaborato, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla dichiarazione di fallimento.

In caso di compensi corrisposti nell'anno della dichiarazione di fallimento, è opportuno distinguere tra:

- compensi corrisposti dal fallito: anche in questo caso sono valide le medesime considerazioni sopra esposte;
- compensi corrisposti dal curatore nell'esercizio delle sue funzioni: il curatore deve presentare la dichiarazione del sostituto di imposto e relativa al periodo "data di fallimento" - chiusura dell'esercizio.

2. SVOLGIMENTO PROCEDURA

2.a ADEMPIMENTI CONTABILI

Il Curatore deve tenere un registro (c.d. "*libro giornale del fallimento*"), preventivamente validato da almeno un componente del Comitato dei Creditori, nel quale deve annotare giorno per giorno le operazioni relative alla sua amministrazione (ex art. 38 L.F.).

2.b DICHIARAZIONE IVA PERIODO FALLIMENTARE

Nel corso della procedura, il Curatore deve provvedere alla fatturazione e alla registrazione di eventuali operazioni attive e alla registrazione di operazioni passive.

Deve altresì presentare, seguendo i termini e le modalità ordinarie, la dichiarazione IVA annuale.

Il Curatore è esonerato dall'invio della Comunicazione Annuale Dati IVA.

2.c SOSTITUTO DI IMPOSTA

L'art.37, comma 1 del D.L. 4 luglio 2006, convertito dalla legge 4 agosto 2006 n.248 ha attribuito al Curatore (e al commissario liquidatore) la qualifica di sostituto di imposta.

Da ciò deriva l'obbligo per i curatori, nel caso di somme erogate in esecuzione di riparti o a titolo di compensi dovuti nell'ambito della gestione fallimentare, di:

- a) operare le ritenute sui redditi di lavoro dipendente ed assimilati, sui redditi di lavoro autonomo, sui redditi da provvigione nonché sui redditi di capitale, corrisposti durante la procedura;
- b) provvedere ai versamenti nelle scadenze di legge;
- c) rilasciare le certificazioni;
- d) predisporre e presentare la dichiarazione annuale Mod.770.

Per quanto riguarda l'applicazione di ritenute su redditi di lavoro dipendente corrisposti in sede di distribuzione dell'attivo, si precisa che l'ammontare delle somme erogate (sia a titolo di TFR che di retribuzioni arretrate) è assoggettato a tassazione separata.

3. CONCLUSIONE DELLA PROCEDURA

3.a ADEMPIMENTI CONTABILI

Il Curatore deve allegare all'istanza di chiusura del fallimento predisposta ex art. 119, comma 1, L.F. il Libro Giornale del fallimento, opportunamente aggiornato.

3.b DICHIARAZIONE IVA FINALE

Il Curatore, completate tutte le operazioni attive, è obbligato a presentare telematicamente la dichiarazione di cessazione attività.

Predisporre altresì l'ultima dichiarazione annuale IVA.

3.c DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Ai fini delle imposte sul reddito, il periodo di durata del fallimento costituisce un unico periodo d'imposta qualunque sia la durata della procedura ed anche in caso di esercizio provvisorio dell'impresa.

Il Curatore, dopo la chiusura del fallimento, deve presentare una dichiarazione finale dei redditi entro i termini previsti dall'art. 5 comma 4 DPR 322/98 (alla data di redazione del presente elaborato entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla chiusura della procedura).

Sul Curatore grava anche l'incombenza di determinare il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio della procedura concorsuale.

Ai fini della determinazione dell'imponibile da indicare nella dichiarazione finale, il Curatore dovrà determinare il Patrimonio netto iniziale.

Il Curatore dovrà altresì determinare il reddito di impresa (ossia "l'imponibile") relativo al periodo compreso fra l'inizio e la chiusura del procedimento concorsuale, costituito dalla differenza fra il residuo attivo e il patrimonio netto iniziale e determinato in base ai valori fiscalmente rilevati.

Per residuo attivo, si intende l'eventuale disponibilità di beni o di denaro che è rimasta al Curatore dopo che, per effetto della esecuzione del riparto finale, sono stati pagati integralmente tutti i creditori concorsuali (ossia quanto viene restituito al fallimento).

Per patrimonio netto iniziale si intende la differenza, a valori fiscalmente riconosciuti, tra le attività e le passività risultanti dal bilancio redatto dal Curatore.

Nel caso in cui l'ammontare delle passività fosse pari o superiore a quello delle attività (ossia quando il patrimonio netto è negativo) il patrimonio netto è considerato nullo.

Il curatore deve predisporre la dichiarazione IRAP finale solo se vi sia stato esercizio provvisorio.

4. I.C.I.

Ai sensi dell'art. 10, 6° comma, D.lgs n. 504/92, il Curatore determina l'ICI dovuta sugli immobili di pertinenza della procedura in relazione al periodo di possesso degli stessi.

Il Curatore è dunque tenuto al pagamento dell'ICI solo al momento della loro vendita; il versamento dell'imposta deve essere effettuato entro 3 mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili stessi.

Il Curatore deve altresì predisporre, se ne sussistono i presupposti, la relativa dichiarazione.

5. NOTE DI VARIAZIONE IVA

Il creditore che intenda recuperare l'Iva può legittimamente emettere le note di variazione soltanto quando vi sia la certezza della irrecoverabilità (totale o parziale) del credito Iva.

Nell'ambito delle procedure concorsuali i creditori possono emettere le note di variazione IVA (ex art. 26, comma 2, DPR 633/72) nei seguenti casi:

- se vi sia stata ripartizione dell'attivo: dopo che sono scaduti i termini per proporre osservazioni al decreto che conferisce esecutività al piano di riparto finale;
- se non vi sia stata ripartizione dell'attivo: dopo che sono scaduti i termini per proporre reclamo al decreto di chiusura della procedura.

Il diritto del creditore insoddisfatto ad emettere le note di variazione IVA, viene meno dopo due anni dai termini sopra citati.

Il Curatore che riceve le note di variazione deve annotare la variazione in aumento nel registro dei corrispettivi o delle fatture emesse.

<u>Adempimento</u>	<u>Obbligato</u>	<u>Termini</u>
Comunicazione al Registro Imprese	Curatore	entro 15 giorni dalla nomina
Denuncia variazione dati IVA	Curatore	entro 30 giorni dalla nomina
Modello IVA 74-bis	Curatore	entro 4 mesi dalla nomina
Bilancio esercizio precedente alla dichiarazione di fallimento	Amministratori	termini ordinari
Bilancio 1/1- data fallimento	Amministratori/Curatore	nessun termine, quanto prima (no deposito R.I.)
Dichiarazione IVA periodo pre-fallimentare (fallimento dichiarato entro la scadenza dei termini per invio)	Curatore	termini ordinari, ovvero entro 4 mesi dalla nomina se più favorevoli
Dichiarazione IVA periodo pre-fallimentare (fallimento dichiarato dopo la scadenza dei termini per invio)	Amministratori	termini ordinari
Dichiarazione IVA periodo fallimentare	Curatore	ogni anno, nei termini ordinari
Dichiarazione IVA finale	Curatore	termini ordinari
Dichiarazione dei Redditi periodo precedente	Società	termini ordinari
Dichiarazione dei Redditi 1/1-data fallimento	Curatore	termini art.5, comma 4, DPR 322/1998 (alla data di redazione del presente elaborato entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla chiusura della procedura)
Dichiarazione dei Redditi periodo fallimentare	Curatore	a chiusura fallimento, nei termini ordinari
Modello 770 periodo precedente	Società	termini ordinari
Modello 770 1/1-data fallimento	Società	termini ordinari
Modello 770 data fallimento-31.12	Curatore	termini ordinari