

ADEMPIMENTI FISCALI NELLE PROCEDURE CONCORSUALI

ADEMPIMENTI FISCALI INIZIALI

◆ predisporre i registri IVA

◆ **entro i quindici giorni successivi all'accettazione** presentazione dichiarazione COMUNICA per comunicare agli enti interessati i dati necessari ai fini dell'eventuale insinuazione al passivo (*art. 29, VI comma, D.L. 31/5/10 n. 7*) - PEC del curatore

◆ **entro 30 giorni dalla notifica**, comunicare all'Agenzia delle Entrate la dichiarazione di fallimento con modello di **variazione** dati (*art. 35 D.P.R. 633/72*)

cosa fare se la ditta o società fallita risulta già cancellata alla data del fallimento?

◆ attivare il cassetto fiscale del fallito, così da poter attingere le informazioni in esso contenute (*la richiede direttamente il Curatore e non necessita di autorizzazione*)

◆ **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*)

◆ **entro 4 mesi dalla nomina**, provvedere agli obblighi di fatturazione e registrazione relativi alle operazioni antecedenti al fallimento, se i termini non sono scaduti (*art 74-bis D.P.R. 633/72*)

◆ **entro 4 mesi dal fallimento**, presentare 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*).

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 (*art. 8, IV comma, D.P.R.322/1998*) (*in pratica:*

-*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.)*

◆ **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

- Causa di esclusione dal regime delle società operative

- Causa di esclusione dall'obbligo di compilazione degli 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*)
- ◆ 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*)
- ◆ in caso di lite fiscale pendente, rendere edotta la commissione tributaria della intervenuta dichiarazione di fallimento, che è causa di interruzione del processo.
Per la riassunzione e/o per l'inizio di nuove controversie, chiedere la nomina di un difensore abilitato che possa assistere la Curatela

ADEMPIMENTI FISCALI DURANTE LA PROCEDURA

- ◆ **entro 30 giorni** dalla vendita di beni mobili aziendali, eseguire la fatturazione (*escluso i beni personali dell'imprenditore individuale o del socio illimitatamente responsabile che sono fuori del campo dell'applicazione dell'IVA*)
- ◆ 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 (*art. 74-bis D.P.R. 633/72*)
- ◆ **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
- ◆ in riferimento ai fallimenti in essere al 30/11/1997 il versamento dell'IVA e delle imposte dirette, anche se effettuato tardivamente, non comporta l'addebito di sanzioni né di interessi, sempre che il versamento venga effettuato entro 30 giorni dal decreto di esecutività del piano di riparto finale (*art. 6-bis D.L. 328/97*)
(*il D.L. 328/97 fa riferimento a norme sanzionatorie ormai abrogate, ma è da ritenersi applicabile anche alla più recente disciplina sulle sanzioni amministrative*)

◆ **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) (*art. 74-bis D.P.R. 633/72*)

(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 – barrare VA5 relativo alla prima parte dell'anno; il secondo le operazioni dalla data del fallimento al 31 dicembre)

◆ **entro il 27/12**, versare l'acconto IVA (solo se dovuto)

◆ 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*)

◆ solo se vi è stato esercizio provvisorio: presentare la dichiarazione IRAP

◆ Il curatore è sostituto di imposta e deve effettuare e versare le ritenute di acconto nel caso di pagamenti a soggetti come perito, cancelliere, dipendenti, professionisti vari, IVG, curatore, ecc. come anche per i pagamenti effettuati in sede di riparto a professionisti o dipendenti.

◆ i curatori fallimentari sono esonerati dalla presentazione della comunicazione annuale IVA

◆ **Compensazione dei crediti IVA**: esclusivamente tramite servizi telematici

◆ **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 dipendenti)

◆ **entro il 10 ovvero il 20 aprile di ogni anno**, a seconda che si tratti di contribuenti mensili o trimestrali e salvo proroghe, presentare il c.d. "spesometro"

◆ **entro il 31 luglio di ogni anno** presentare il modello 770 se nell'anno solare precedente sono state effettuate ritenute (*nota: 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*)

ADEMPIMENTI FISCALI NELLE VENDITE IMMOBILIARI

◆ emettere eventuale fattura (salvo che si tratti di beni personali)

(Nota 1: si ritiene che la fattura, ai sensi dell'art. 74 bis e art. 6, II comma lettera a, D.P.R. 633/72, debba essere emessa entro 30 giorni dalla data del versamento del saldo prezzo;

Nota 2: nei casi previsti, è applicabile il regime del “reverse charge”)

◆ **entro tre mesi dalla data del decreto di trasferimento**, 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) (*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*)

Cosa succede in caso di autorizzazione a rinunciare alla vendita di un bene immobile?

ADEMPIMENTI FISCALI IN SEDE DI CHIUSURA

◆ registrare le note di variazione IVA che i cedenti/prestatori possono emettere a partire dalla esecutività del piano di riparto finale (*semprechè il Curatore sia ancora in carica e nel frattempo non sia stata presentata la dichiarazione di cessazione. Si consiglia comunque di dare comunicazione all’Agenzia delle Entrate competente delle note di variazione ricevute*)

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

◆ **l’anno successivo alla chiusura, entro il 30 settembre**, presentare la dichiarazione annuale IVA (*art. 74-bis D.P.R. 633/72*)

◆ **entro l’ultimo giorno del 9° mese successivo alla chiusura**, presentare dichiarazione dei redditi per il periodo fallimentare (data di inizio - data di chiusura) (*art. 5, IV comma, D.P.R. 322/98*). Presentare la dichiarazione IRAP solo se vi è stato esercizio provvisorio (*è possibile scomputare le ritenute sugli interessi attivi bancari maturati nel corso della procedura – R.M. 154 del 24/5/02*)

◆ 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, IV comma, D.P.R. 322/98*)

Determinazione del reddito compreso tra l’inizio dell’anno solare e la data della sentenza dichiarativa di fallimento e del reddito del periodo della procedura

articolo 183 del TUIR (DPR 917/86),

articolo 5 del DPR 322/98

circolare n. 26/E del Ministero delle Finanze del 22 marzo 2002.

In estrema sintesi:

- 1) il reddito compreso tra l’inizio dell’esercizio e la dichiarazione di fallimento è determinato in base al bilancio redatto dal curatore;
- 2) il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l’inizio del procedimento e la sua chiusura deve essere calcolato come differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto

attivo all'inizio del procedimento determinato in base ai valori fiscalmente riconosciuti, pari a zero se negativo;

3) il patrimonio netto è determinato mediante il confronto, secondo i valori fiscalmente riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi, tra le attività e le passività risultanti dal bilancio redatto dal curatore.

La circolare 26/E fornisce chiarimenti sulla determinazione del patrimonio netto all'inizio della procedura e in ultima analisi implicitamente specifica i criteri per la redazione del bilancio cui deve attenersi il curatore. Secondo la circolare, di cui si riporta per estratto il paragrafo 1.1. "il patrimonio netto dell'impresa all'inizio della procedura deve essere determinato tenuto conto che rileva il costo fiscalmente riconosciuto degli elementi patrimoniali attivi e passivi e non il loro valore di stima; rilevano le attività e le passività aziendali accertate dal curatore, anche se non registrate nelle scritture contabili; sono esclusi gli elementi attivi o passivi, appartenenti al patrimonio personale dell'imprenditore individuale."

Rilevano innanzitutto le risultanze contabili del soggetto fallito, in base alle quali il curatore può determinare il valore del patrimonio netto dell'impresa fallita valutando anche gli elementi patrimoniali attivi e passivi al loro costo fiscalmente riconosciuto.

Spesso nelle procedure concorsuali si può verificare che non sono disponibili le scritture contabili del fallito perché smarrite, distrutte o occultate; in tal caso il curatore deve ricostruire il patrimonio netto dell'impresa all'inizio della procedura sulla base dei dati disponibili e di quelli emersi nel corso della procedura, in sede di redazione dell'inventario dei beni acquisiti all'attivo fallimentare e di predisposizione dello stato passivo. Dovrà usare a tal fine tutta la diligenza necessaria per ricostruire il patrimonio aziendale sulla base degli elementi disponibili, richiedendo la collaborazione del fallito ed anche degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate che potranno fornire dati e notizie desumibili dalle dichiarazioni dei redditi, utili ai fini della determinazione del valore fiscale degli elementi patrimoniali. Nel fallimento, infatti, assumono rilievo le attività o le passività comunque accertate dal curatore, anche se non registrate dal fallito nelle scritture contabili. In relazione ai beni che avrà inventariato, ad esempio, il curatore deve chiarire se si tratta di beni dell'impresa, ai sensi dell'articolo 77 del TUIR, oppure di beni personali dell'imprenditore. Questa circostanza, in assenza di dati contabili, potrebbe essere indicata dallo stesso fallito o potrebbe ricavarsi dalle dichiarazioni dei redditi.

Il valore fiscalmente riconosciuto dovrà essere ricostruito non sulla base della stima del loro attuale valore, ma del loro costo storico e, per i beni ammortizzabili, in assenza di dati contabili, occorrerà tener conto anche dei presumibili ammortamenti dedotti. Per individuare il valore fiscale di un credito, invece, occorrerà risalire al relativo valore nominale e verificare, sulla base dei dati disponibili, se lo stesso sia stato oggetto di svalutazioni fiscalmente rilevanti. Anche per quanto riguarda gli elementi patrimoniali passivi si dovrà fare riferimento anzitutto ai valori iscritti in contabilità.

Il patrimonio netto dell'impresa sarà quindi pari alla differenza tra il valore degli elementi attivi e il valore degli elementi passivi, come sopra individuati, tenendo presente che, ai fini del calcolo della differenza con il residuo attivo, l'art. 18, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 4 febbraio 1988, n. 42, prevede che il patrimonio netto iniziale negativo, per eccedenza delle passività sull'attività, si considera pari a zero. Il curatore non deve tenere conto, invece in sede di determinazione del patrimonio iniziale, degli eventi successivi all'apertura del fallimento, come la perdita, la distruzione o la diminuzione di valore di elementi attivi del patrimonio. L'insussistenza di elementi dell'attivo, comunque

concorrerà al reddito della procedura, in quanto il valore di tali elementi non potrà essere ricompreso nel residuo attivo della procedura" (cfr. par. 1.1 circolare 26/E).