



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI DI PALERMO
Circonscrizione dei Tribunali di
Palermo e Termini Imerese
Ente Pubblico non Economico



FONDAZIONE
"FRANCESCO BIANCHINI"

CORSO DI FORMAZIONE PER ISCRITTI REGISTRO TIROCINANTI

Adempimenti fiscali nelle procedure concorsuali

Dott. Antonio Barbera

12 giugno 2017

ADEMPIMENTI FISCALI INIZIALI

- predisporre i registri IVA
- **entro i quindici giorni successivi all'accettazione** presentare la 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*)
- Attivare una PEC del curatore

- **entro 30 giorni dalla notifica della nomina,** 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** attestante l'avvio della procedura
- **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*):

Quando la scadenza era il 30/9

- *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.)*

- presentare la **dichiarazione IVA dell'anno solare precedente** (*art. 8, IV comma, D.P.R.322/1998*):

Con la scadenza al 28/2

- *se la nomina è compresa tra il 1.1 e il 28.02: la scadenza è 4 mesi dalla nomina;*
- *se la nomina è dopo il 28.02: 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**
- Il fallimento è:
- Causa di esclusione dal regime delle società operative
- Causa di esclusione dall'obbligo di compilazione degli studi di settore

- L'art **183 tuir** richiede che il reddito venga determinato sulla base dei dati risultanti da **apposito bilancio *predisposto dal curatore***.
- Nel conto patrimoniale affluiscono tutti i valori contabili ma anche tutti gli elementi che al curatore possono risultare dai suoi poteri di accertamento al fine di fare una situazione il più reale possibile.
- Il reddito viene determinato secondo le regole ordinarie con le Variazioni in aumento e diminuzione del caso
- Per l'imposta dovuta dalle società l'Amministrazione finanziaria si insinuerà poiché è un credito *pre-concorsuale*

- in caso di fallimento di un'impresa individuale o di una società di persone, occorre spedire all'imprenditore o ai soci una copia della dichiarazione dei redditi presentata per il periodo 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 e della dichiarazione modello 770 relative all'esercizio precedente (*questi adempimenti non sono previsti 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. È 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

- **nei termini di legge** eseguire la fatturazione della vendita di beni mobili aziendali (*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 (dall'anno 2017 il 30.04), compilare e presentare la dichiarazione IVA (art. 74-bis D.P.R. 633/72)**
- ***N.B.** 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 VA3 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 con il metodo delle operazioni effettuate)
- **Compensazione dei crediti IVA**: esclusivamente tramite servizi telematici
- 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

- I curatori fallimentari sono esonerati dalla presentazione della comunicazione annuale IVA
- Il curatore è sostituto di imposta e deve effettuare e versare le ritenute di acconto sui compensi corrisposti anche in sede di riparto.

- **entro il 28 febbraio di ogni anno** devono rilasciare ai soggetti cui è stata effettuata la ritenuta nell'anno precedente la relativa certificazione (ivi compreso il CUD per i dipendenti)
- **entro il 7 marzo di ogni anno** devono inviare telematicamente all'Agenzia delle Entrate le certificazioni relative ai redditi di lavoro dipendente, ai redditi di lavoro autonomo e ai redditi diversi, già rilasciate entro il 28 febbraio (Certificazione Unica)

- **entro il 10 o 20 aprile di ogni anno** devono presentare il c.d. “spesometro”
- **A partire dall’anno 2017** è previsto l’invio trimestrale dello spesometro e delle comunicazioni trimestrali IVA.
- Per il primo anno le scadenze dell’invio delle comunicazioni IVA sono le seguenti: 31/5 per il I trim., 16/9 per il II trim., 30/11 per il III trim. e 28/2 per il IV trim.;
- Per il primo anno le scadenze dell’invio dello spesometro IVA sono le seguenti: 25/7 per il I sem., 30/11 per il III trim. e 28/2 per il IV trim.

- **entro il 31 luglio di ogni anno** devono presentare il modello 770 se nell'anno solare precedente sono state effettuate ritenute. *(N.B: 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 sostituti 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) entro 30 giorni dalla data del versamento del saldo prezzo (ai sensi dell'art. 74 bis e art. 6, II comma lettera a, D.P.R. 633/72);
- è applicabile, nei casi previsti dalla Legge, il regime del “reverse charge”

- ICI - Il comma 6 dell'art. 10 del D.Lgs. 504/1992 recitava così: “ Per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa il curatore o il commissario liquidatore, entro novanta giorni dalla data della loro nomina, devono presentare al comune di ubicazione degli immobili una dichiarazione attestante l'avvio della procedura. Detti soggetti sono, altresì, tenuti al versamento dell'imposta dovuta per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale entro il termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili.”

- IMU - A partire dal 1° gennaio 2012, ai sensi del comma 1 dell'art.13 del D.L. 201/2011, torna applicabile il D.Lgs. 23/2011 il quale, agli articoli 8 e 9, ha introdotto e disciplinato l'IMU che sostituisce l'ICI.
- Nello specifico, il comma 7 dell'art. 9 del D.Lgs. 23/2011 recita così: “Per l'accertamento, la riscossione coattiva, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applicano gli articoli 10, comma 6, del D.Lgs 504/1992.....etc.”

- TASI - Viene introdotta dal 1° gennaio 2014 con la Legge di Stabilità 2014.
- In assenza di una specifica previsione normativa riguardante le procedure concorsuali, occorre inevitabilmente procedere per “*analogia legis*”.
- Si ritiene dovuta la TASI dalla procedura concorsuale con diverse casistiche variabili in funzione della regolamentazione locale.
- Il termine di pagamento si ritiene debba coincidere con quello previsto per l’IMU. Ciò sia per analogia che per la disciplina generale dettata dall'art. 111-bis l.fall. per i debiti prededucibili.

- **In sintesi:**
- entro tre mesi dalla data del decreto di trasferimento, effettuare il pagamento dell'**IMU/ICI** e della **TASI** 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)
- *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
- **entro 30 giorni dalla chiusura**, presentare dichiarazione di cessazione ai fini IVA (*art. 35 D.P.R. 633/72*) (*se non fatto in precedenza*) ovvero dichiarazione COMUNICA alla CCIAA

- **entro il 30 settembre dell'anno successivo alla chiusura**, 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 d'impresa nel fallimento

- Art.183 tuir 2°-3°c.o reddito dell'impresa durante l'unico periodo fallimentare è dato dalla **differenza** tra il residuo attivo e Patrimonio netto dell'impresa all'inizio della procedura se non vi è stato Esercizio provvisorio
- Se il Patrimonio Netto iniziale è negativo si considera pari *a zero*

In 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 della procedura 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.

Secondo la circolare 26/E Min. Fin. del 22/3/2002:

- 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.

Nel fallimento 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 il curatore deve chiarire se si tratta di beni dell'impresa, ai sensi dell'articolo 77 del TUIR, oppure di beni personali dell'imprenditore.

Il valore fiscalmente riconosciuto dovrà essere ricostruito non sulla base della stima del loro attuale valore ma partendo dal loro valore contabile (costo storico, valore nominale dei crediti, ecc.)

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 se negativo, si considera pari a zero.

Il curatore non deve tenere conto, 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 concorrerà al reddito della procedura in quanto il valore di tali elementi non potrà essere ricompreso nel residuo attivo della procedura.

Valorizzazione fiscale del Residuo attivo

Si ricorda che il fallimento ai sensi dell'art.118 l.f.

si chiude:

- 1. Inesistenza di passivo**
- 2. Integrale pagamento dei creditori**
- 3. Compiuta ripartizione finale con creditori parzialmente soddisfatti**
- 4. Insufficienza dell'attivo nel corso della procedura** che può essere verificata anche prima dell'udienza di verifica dei creditori

Nei casi **3)** e **4)** non vi è alcun residuo attivo, quindi non vi è alcun plusvalore tassabile.

Il problema della valorizzazione ai fini fiscali del residuo attivo si pone nei casi **1)** e **2)**

- I redditi prodotti dai **beni extra aziendali** acquisiti all'attivo vanno dichiarati per ogni periodo d'imposta da parte del fallito e dallo stesso pagate le imposte salva la possibilità di chiedere somme al fallimento ex art.47 per impossibilità a pagare le imposte

- Le **perdite di impresa** maturate nei periodi di imposta precedenti *all'inizio* della procedura **sono deducibili** sia dal reddito della procedura che dai redditi derivanti da attività di impresa successivamente esercitata dal soggetto tornato *in bonis*

- **Nei casi di chiusura SENZA PASSIVO** o per pagamento integrale dei creditori, *i beni aziendali compresi nel residuo attivo* vanno valutati al *costo fiscalmente riconosciuto* e preesistente al fallimento.
- Il residuo attivo così valorizzato andrà raffrontato col Patrimonio Netto iniziale per giungere al risultato da tassare.

L'amministrazione finanziaria con la circolare n.42/E del 4.10.2004 ha affermato che :

- La procedura fallimentare NON costituisce soluzione di continuità nell'esercizio della impresa fallita col risultato che alla chiusura del fallimento per l'inesistenza del passivo o per integrale pagamento dei creditori segue la ripresa della attività economica

L'amministrazione finanziaria con la circolare n.42/E del 4.10.2004 ha affermato che :

- Il fallito ritornerà *in bonis* in qualità di imprenditore dovendo pertanto riassumere nel proprio patrimonio i beni del residuo attivo al costo fiscalmente rilevante, assoggettandoli al regime proprio dei redditi di impresa.

Problematiche fiscali nella chiusura del fallimento con giudizi pendenti

L'art. 118 comma 2 del RD 267/42, così come modificato dal DL 83/2015, stabilisce che la chiusura del fallimento per compiuta ripartizione finale dell'attivo non è impedita dalla pendenza di giudizi. Dopo la conclusione della procedura, *“le somme ricevute dal curatore per effetto di provvedimenti definitivi e gli eventuali residui degli accantonamenti sono fatti oggetto di riparto supplementare fra i creditori secondo le modalità disposte dal tribunale”*.

Problematiche fiscali

Primo orientamento ufficiale da parte della DRE Veneto in una risposta ad un interpello del 25/3/2016.

Con la cessazione della procedura il curatore chiude la partita IVA ma non cancella la società o la ditta dal registro delle imprese.

Presenterà, quindi, solamente la dichiarazione di cessazione dell'attività entro 30 giorni dalla chiusura della procedura, la dichiarazione IVA dell'ultimo esercizio e la dichiarazione dei redditi relativa al maxi periodo fallimentare.

L'eventuale riparto supplementare (che non comporta la riapertura della procedura) imporrà la presentazione di una ulteriore dichiarazione dei redditi solo se vi sia residuo attivo da dichiarare.

Non si tratta di una dichiarazione integrativa ma di una nuova dichiarazione relativa al nuovo periodo.

Il curatore mantiene la sua qualità di sostituto di imposta anche in sede di riparto supplementare.

Note di variazione IVA

- la Legge di Stabilità 2017 ha annullato le modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio 2016 all'art. 26 del Decreto IVA, ripristinando la normativa ante 2016 sulla emissione delle **note di credito IVA**.
Ne segue che:
 - in caso di **fallimento** si dovrà attendere l'esito del piano di ripartizione finale del fallimento;
 - in caso di **concordato preventivo**, si dovrà attendere il decreto di omologazione e il rispetto a cura del debitore degli obblighi ivi assunti.

Note di variazione IVA

(novità mai entrate in vigore perché annullate dalla Legge di stabilità 2017)

Novità normative introdotte dall'art. 1, commi 126 e 127 della L.n. 208/2015 che hanno riformulato l'art. 26 del DPR n. 633/1972.

Entrata in vigore viene differita ai “casi in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016”.

È possibile una duplice interpretazione:

- è necessario che la procedura concorsuale sia avviata dal 1° gennaio 2017;
- è sufficiente che, in tale data, la procedura concorsuale non sia ancora chiusa, ammettendo, quindi, l'applicazione dell'art. 26, comma 4, lett. a), 5 e 11 del DPR n. 633/1972 anche alle procedure concorsuali aperte entro il 31 dicembre 2016.

Dopo un 'iniziale dibattito appare ormai acclarato che la norma si riferisca esclusivamente alle procedure aperte successivamente al 1° gennaio 2017

Novità:

- Anticipazione, al momento dell'apertura della procedura concorsuale, dei requisiti che consentono di operare la variazione in diminuzione, qualora il debitore (cessionario o committente) sia assoggettato a fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa o amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (art. 26, comma 4, lett. a) e 11 del DPR n. 633/1972).

Questo comporta che il diritto all'emissione della nota di variazione IVA prescinde dalla circostanza che il creditore abbia depositato una domanda di ammissione allo stato passivo del fallimento del debitore perché, se l'insinuazione al passivo fosse un presupposto del recupero dell'IVA, la data di riferimento avrebbe dovuto essere individuata proprio in quella di presentazione della relativa istanza e non nella apertura della procedura.

- Con la nuova disciplina il curatore non ha più l'obbligo di annotare la variazione nel Registro IVA delle fatture emesse, né di computare la relativa imposta nella liquidazione.

Responsabilità del curatore

- Anche il curatore può essere assoggettato a sanzioni sia amministrative che penali se viola le norme fiscali ciò è pacifico alla luce della riforma del sistema sanzionatorio definito con D.Ls. 18 dicembre 1997 n. 472