

IL MODELLO 770 nel FALLIMENTO

di Paolo Adriano Stella

MOD. 770/1999

Le istruzioni alla compilazione del modello 770/99 relativo al periodo di imposta 1998, per la prima volta, considerano **obbligati** alla **presentazione** del modello, tra gli altri, i **curatori fallimentari**.

In particolare il passaggio interessato (punto S1) stabilisce che «sono, inoltre, **tenuti** alla **presentazione** del Mod. 770/99 i **curatori fallimentari**, gli **eredi** che non proseguono l'attività del sostituto d'imposta deceduto, nonché, a partire da quest'anno, i **soggetti** che hanno **corrisposto somme e valori** per i quali non è prevista l'applicazione delle ritenute alla fonte, ma che sono **assoggettati** alla **contribuzione** dovuta all'**INPS** e che fino allo scorso anno erano obbligati alla presentazione del **Mod. OIM** (...). A tal fine i soggetti in questione comunicano mediante la compilazione del Mod. 770/99 i dati relativi al personale interessato, compilando l'apposita sezione prevista per l'istituto nel quadro SA».

Ritengo necessario a tal punto svolgere una breve analisi in merito alla possibilità di configurare il curatore fallimentare quale sostituto di imposta.

DICHIARAZIONE UNICA

L'articolo 4 del D.P.R. 322/1998, intitolato «dichiarazione dei sostituti di imposta», stabilisce che i soggetti indicati nel titolo III, che corrispondono **compensi**, sotto qualsiasi forma, soggetti a **ritenute** alla fonte secondo le disposizioni dello stesso titolo, **presentano annualmente** una **dichiarazione unica**, anche ai fini dei contributi dovuti all'Istituto nazionale per la previdenza sociale (INPS) e dei premi dovuti all'Istituto nazionale per le assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro (INAIL), relativa a tutti i percipienti.

SOGGETTI OBBLIGATI

I soggetti indicati nel titolo III dello stesso decreto sono i seguenti:

- gli **enti** e le **società** indicati nell'articolo 87, co. 1 del D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5187] (società di capitali, enti pubblici e privati, sia residenti che non residenti nel territorio dello Stato, aventi o meno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali);
- le **società** e le **associazioni** indicate nell'articolo

5 del D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5105] (società di persone, società semplici ed assimilate);

- le **persone fisiche** che esercitano **imprese commerciali** ai sensi dell'articolo 51 del D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5151];
- le **imprese agricole**;
- le **persone fisiche** che **esercitano arti e professioni**;
- il **condominio** quale sostituto di imposta.

CURATORE - SOSTITUTO

Con riferimento alla procedura concorsuale di fallimento è pertanto necessario stabilire se il **curatore fallimentare** rappresenti un **sostituto d'imposta** ovvero un soggetto tenuto, nel momento in cui corrisponde compensi, ad effettuare una **ritenuta a titolo di acconto e/o di imposta**. L'amministrazione finanziaria ha più volte affermato (si veda in particolare le R.M. 8/190 del 3.3.1976, Dir. Gen. Imposte; R.M. 8/856 del 14.3.1979, Dir. Gen. Imposte; R.M. 15/3644 del 25.11.1982, Dir. Gen. Imposte) che a carico del curatore fallimentare sussiste l'**obbligo** della **ritenuta** per i **redditi di lavoro dipendente liquidati** dal curatore stesso, dato che la funzione di quest'ultimo è strettamente connessa con la posizione del debitore fallito nella cui sfera la sua attività deve essere ricondotta. L'amministrazione finanziaria ha inoltre sostenuto che tale obbligo deve estendersi anche all'ipotesi di corresponsione di **redditi diversi** da quelli di lavoro dipendente, sempreché **soggetti** alla **ritenuta** alla fonte, ed al **compenso** percepito dal **curatore** stesso per le sue prestazioni di curatela, il cui pagamento è a carico del patrimonio fallimentare, del quale il curatore ha l'amministrazione ai sensi dell'articolo 31 della legge fallimentare (R.D. 16.3.1942 n. 267).

Di tutt'altro orientamento si è dimostrata la Suprema Corte di Cassazione, che ha avuto più volte modo di affermare che il **curatore**, attesa la sua qualità di organo dell'ufficio fallimentare e non di mero rappresentante del fallito, **non riveste il ruolo di sostituto d'imposta** (articolo 64, D.P.R. 600/1973 [CFF ● 6364]) non essendo ricompreso tra i soggetti per i quali gli articoli 23 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 [CFF ● 6323], con elencazione a carattere tassativo, prevedono l'obbligo di effettuare ritenute al momento del pagamento (si veda in particolare Corte di Cassazione, Sez. I del 13.5.1980,

n. 5777, Corte di Cassazione, Sez. I civ. del 5.2.1982, n. 660, Sez. I civ. del 8.9.1986, n. 5476, Corte di Cassazione Sez. I civ. del 4.9.1991 n. 9606).

La Suprema Corte, con la sentenza del 22.12.1994, n. 11047, ha inoltre affermato che il **curatore** del fallimento è un **organo della procedura giudiziale fallimentare** e non svolge alcuna attività di impresa. Perciò non rientra in alcuna delle categorie indicate nell'articolo 23 del D.P.R. 600/1973 [CFF ● 6323] e quando liquida, durante la procedura concorsuale, compensi per l'opera prestata da lui stesso o da terzi nella procedura medesima, è **obbligato** alla **presentazione** della **dichiarazione** dei redditi, ma **non all'applicazione** delle **ritenute d'acconto**, ai correlativi versamenti ed alla **presentazione** della **dichiarazione** quale **sostituto di imposta** (in senso conforme Corte di Cassazione Sez. I civ. del 22.12.1994 n. 11047).

La giurisprudenza tributaria si è dimostrata invece alquanto indecisa: in **senso conforme** all'orientamento assunto dalla Cassazione si veda C.T.C. Sez. VIII del 21.9.1989 n. 5573, C.T.C. Sez. I del 4.10.1991, n. 6612, C.T.C. Sez. XXIV del 25.3.1994 n. 899; in **senso contrario** C.T.C. Sez. XX del 8.11.1991, n. 7416, C.T.C. Sez. XX del 14.5.1991, n. 3847.

Aderendo al consolidato orientamento della Suprema Corte, possiamo concludere affermando che il **curatore fallimentare non assume**, nello **svolgimento delle proprie funzioni**, la qualifica di **sostituto di imposta**. Non effettuando ritenute non sorge neppure l'obbligo di presentare l'apposita dichiarazione.

Quanto detto ovviamente è valido per i periodi di imposta **successivi** alla **nomina** del curatore del fallimento.

PERIODO PRE-FALLIMENTARE e OBBLIGHI del CURATORE

In merito al **periodo prefallimentare**, ovvero il periodo di imposta antecedente la declaratoria fallimentare, anche qualora al momento della nomina non sia ancora concluso il termine di presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta (ora Mod. 770), non si ravvisa **alcun obbligo di presentazione a carico del curatore**. L'art. 5, co. 4, del D.P.R. 322/1998 [CFF ● 7047] infatti, non pone a carico del curatore del fallimento tale adempimento, ma **esclusivamente** la **presentazione** della **dichiarazione dei redditi**.

Non si ravvisano inoltre obblighi di presentazio-

ne del Mod. 770 a carico del curatore per le finalità che al medesimo sono state assegnate dall'articolo 4 dello stesso D.P.R. 322/1998 [CFF ● 7046] in relazione alla **dichiarazione ai fini contributivi, previdenziali ed assistenziali** INPS o per i premi assicurativi INAIL.

Il curatore, come affermato dalla già citata sentenza della Cassazione del 14.9.1991, n. 9606, deve sostituirsi al fallito **esclusivamente** per gli **adempimenti previsti** dalla **legge** e non per tutti gli obblighi che facevano capo al fallito stesso; questo in quanto il curatore non agisce in sostituzione del fallito, ma bensì in forza di un potere che gli deriva dalla legge fallimentare quale organo investito di una pubblica funzione.

Pertanto al **curatore** fallimentare competono **esclusivamente** gli **obblighi** che la **legge espressamente gli attribuisce** mentre non è ravvisabile alcun obbligo generale di subentro nelle situazioni giuridiche del fallito.

Conseguentemente, gli adempimenti di carattere amministrativo che hanno il loro presupposto nell'esistenza di rapporti di lavoro con l'imprenditore fallito in **epoca anteriore** all'inizio della procedura, **non gravano** sul **curatore** ancorché al momento della scadenza sia in corso un esercizio provvisorio fallimentare (Cassazione 14.9.1991 n. 9606).

Si ritiene che la citata sentenza della Corte, che sanciva l'**esonero** per il curatore di **presentare** le denunce **OIM** direttamente all'**INPS**, possa ritenersi **ancora efficace** con riferimento alle nuove modalità di presentazione, essendo variata esclusivamente la forma, ma non certamente la sostanza e la posizione giuridica del curatore.

È auspicabile che l'Amministrazione finanziaria riveda una volta per tutte la propria posizione in tal senso ed intervenga adeguando gli adempimenti a carico del curatore in relazione all'interpretazione assunta dalla Suprema Corte.

QUADRO SA

Come già segnalato da alcuni Autori (Enzo Solini - Le dichiarazioni fiscali del curatore fallimentare - Consulenza n. 19/1999), in presenza di **esercizio provvisorio**, anche alla luce della nuova funzione assunta dal Mod. 770 relativa alla dichiarazione ai fini contributivi, previdenziali ed assistenziali INPS nonché assicurativi INAIL, si ritiene **necessario compilare** lo stesso **Mod. 770** limitatamente al **quadro SA** effettuandone la presentazione negli ordinari termini previsti.