

D.P.R. approvato il 3.9.1999

ESERCIZIO PROVVISORIO di IMPRESA DICHIARAZIONI FISCALI

di Paolo Adriano Stella

PREMESSA

Il decreto del Presidente della Repubblica concernente «Modifiche alle disposizioni relative alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi, dell'Irap e dell'Iva», approvato definitivamente dal Consiglio dei ministri in data 3 settembre 1999 (in attesa di pubblicazione sulla «Gazzetta Ufficiale»), tra l'altro, è intervenuto a variare gli obblighi di presentazione delle dichiarazioni delle imposte sui redditi in ambito fallimentare.

D.P.R. 22.7.1998, n. 322

La **presentazione** delle **dichiarazioni dei redditi** nei **cas** di **fallimento** e **liquidazione** coatta amministrativa (per maggiori approfondimenti si cfr. l'articolo «Dichiarazioni dei redditi e Irap nel fallimento» su «La Settimana fiscale» n° 28 del 1999, pag. 35), è **regolata** dall'**art. 5, co. 4, D.P.R. 22.7.1998, n. 322** [CFF 7047], che riproduce integralmente il disposto dell'abrogato 4° comma dell'articolo 10 del D.P.R. 600/1973 [CFF 6310].

Il periodo in esame stabilisce che nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa, le **dichiarazioni relative**:

- al periodo intercorrente tra l'inizio del periodo di imposta e la declaratoria fallimentare (cosiddetto periodo prefallimentare);
- al periodo intercorrente tra la data di deposito della sentenza che pronuncia il fallimento e la chiusura della procedura (maxi periodo fallimentare)

sono **presentate**, anche se si tratta di imprese individuali, dal curatore o dal commissario liquidatore, rispettivamente:

- entro quattro mesi dalla nomina;
- entro quattro mesi dalla chiusura del fallimento e della liquidazione coatta.

Dal combinato disposto dei commi 3 e 4 del medesimo articolo 5, discendeva l'**obbligo a carico** del **curatore**, di **presentare**, se il **fallimento** e/o la **liquidazione** coatta amministrativa **si prolungava** oltre il **periodo di imposta** in corso alla data della declaratoria, nei termini stabiliti dall'articolo 2, la **dichiarazione** relativa alla **residua frazione** del detto periodo e **quelle relative** ad ogni successivo perio-

do di imposta esclusivamente nel caso in cui era stato autorizzato l'**esercizio provvisorio di impresa** (l'articolo 90 della Legge Fallimentare concede infatti la facoltà al tribunale, dopo la dichiarazione di fallimento, di disporre la continuazione temporale dell'esercizio dell'impresa del fallito, quando dall'interruzione improvvisa possa derivare un danno grave ed irreparabile). La **norma** si intendeva **riferita** sia alla **dichiarazione dei redditi** che alla **dichiarazione dell'imposta regionale sulle attività produttive**.

D.P.R. approvato il 3.9.1999

L'**art. 1, co. 5, del D.P.R. in esame** è intervenuto a modificare l'art. 5, co. 4, D.P.R. 322/1998; in particolare dopo le parole «comma 3 sono presentate» sono state aggiunte le seguenti «**esclusivamente ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive**».

Attualmente pertanto, il quarto comma dell'articolo 5 del D.P.R. 322/1998, prevede che *nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa le dichiarazioni di cui al comma 1 sono presentate, anche se si tratta di imprese individuali, dal curatore o dal commissario liquidatore, rispettivamente entro quattro mesi dalla nomina ed entro quattro mesi dalla chiusura del fallimento e della liquidazione, e le dichiarazioni di cui al comma 3 sono presentate esclusivamente ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, soltanto se vi è stato esercizio provvisorio.*

Ne discende che **in caso di esercizio provvisorio**, la **dichiarazione** relativa ai **periodi di imposta intermedi** dovrà essere **presentata esclusivamente ai fini Irap**.

È stata in altre parole modificata la disciplina relativa alle procedure di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa ai fini delle imposte sui redditi. La **disposizione ora** appare **coordinata** con il testo dell'**art. 125, co. 2, D.P.R. 22.12.1986, n. 917** [CFF 5225] in base al quale il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura del procedimento concorsuale, quale che sia la durata di questo ed anche se vi è stato esercizio provvisorio, è costituito dalla differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto dell'impresa o della

società all'inizio del procedimento, determinato in base ai valori fiscalmente riconosciuti.

In altre parole il Testo unico identifica un **unico periodo di imposta** tra l'**inizio** e la **chiusura** della **procedura concorsuale**, indipendentemente dal fatto che sia stato autorizzato l'esercizio provvisorio di impresa.

Tale coordinamento non esisteva antecedentemente all'entrata in vigore della modifica del comma 4 dell'articolo 5 del D.P.R. 322/1998, per cui, nono-

stante il chiaro disposto del II comma dell'articolo 125 del Tuir, in presenza di esercizio provvisorio, era necessario presentare le dichiarazioni intermedie.

Alla luce della modifica intervenuta, gli **obblighi dichiarativi** ai fini delle **imposte sui redditi** e dell'**imposta regionale sulle attività produttive**, a **carico** del **curatore**, possono essere riassunti nella seguente tabella:

PERIODO d'IMPOSTA	DICH. REDDITI	DICH. IRAP	PRESENTAZIONE
PREFALLIMENTARE	SÌ	SÌ	Entro 4 mesi dalla nomina del curatore
FALLIMENTARE senza esercizio provvisorio	SÌ	NO	Entro 4 mesi dalla chiusura della procedura
FALLIMENTARE con esercizio provvisorio	SÌ (*)	SÌ (**)	Vedi note (*) (**)

(*) La dichiarazione dei redditi dovrà essere presentata entro quattro mesi dalla chiusura della procedura concorsuale per l'intero periodo fallimentare (data apertura - data chiusura fallimento).

(**) La dichiarazione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive dovrà essere presentata, negli ordinari termini previsti dalla normativa, per ciascun singolo periodo di imposta (ai fini Irap) sino a quando è autorizzato l'esercizio provvisorio di impresa (ricordo a tal fine che, come ribadito da ultimo dalla circolare 24.3.1999, n. 68/E, il modello Unico non può essere utilizzato nell'ambito delle procedure concorsuali. Il curatore pertanto sarà tenuto a presentare autonomamente, con separati modelli ed alle scadenze definite, le varie dichiarazioni).

Un **esempio** può aiutare a chiarire: declaratoria fallimentare in data 20.11.1999 con contestuale autorizzazione all'esercizio provvisorio di impresa; cessazione di quest'ultimo in data (per semplicità) 31.12.2000; chiusura del fallimento in data 30.6.2001.

Il **curatore dovrà presentare**:

- **entro quattro mesi** dalla **nomina** la dichiarazione dei redditi ed Irap relativa al periodo prefallimentare 1.1.1999 - 20.11.1999;
- negli **ordinari termini** previsti per la dichiarazione autonoma ai fini dell'imposta regionale

sulle attività produttive, la dichiarazione Irap relativa ai periodi 20.11.1999 - 31.12.1999 e 01.01.2000 - 31.12.2000;

- **entro quattro mesi** dalla **chiusura** della **procedura**, la dichiarazione dei redditi relativa al maxi periodo fallimentare 20.11.1999 - 30.6.2001.

(Per la dichiarazione IVA ed il modello dei sostituti in ambito fallimentare, si cfr. gli articoli pubblicati su «La Settimana fiscale» nn° 13, pag. 25 e 26, pag. 40)