

Imposte dirette

DICHIARAZIONI dei REDDITI e IRAP nel FALLIMENTO

di Paolo Adriano Stella

La presentazione delle dichiarazioni dei redditi nei casi di fallimento e liquidazione coatta amministrativa, è regolata dall’art. 5, co. 4, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 [CFF ● 7047] che riproduce integralmente il disposto dell’abrogato art. 10, co. 4, D.P.R. 600/1973 [CFF ● 6310].

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

- al periodo intercorrente tra l’inizio dell’esercizio 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.

A differenza della liquidazione volontaria, dove il liquidatore nel caso in cui la procedura si prolunghi oltre il periodo di imposta in corso alla data di apertura della stessa, è tenuto a presentare negli ordinari termini previsti, le dichiarazioni relative alla residua frazione del periodo d’imposta successivo alla declaratoria fallimentare e quelle relative ad ogni successivo periodo d’imposta, nel caso di fallimento, il curatore deve presentare tali dichiarazioni, esclusivamente nel caso di esercizio provvisorio d’impresa (l’art. 90 della Legge Fallimentare stabilisce che, dopo la dichiarazione di fallimento, il tribunale può disporre la continuazione temporale dell’esercizio dell’impresa del fallito, quando dall’interruzione improvvisa può derivare un danno grave ed irreparabile).

Pertanto, a differenza della normativa in materia di imposta sul valore aggiunto (cfr. art. 74-bis, co. 1, periodo 2°, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 274a]), ai fini delle imposte sui redditi, **non** è ravvisabile un obbligo a carico del curatore, di **presentare la dichiarazione dei redditi** relativa al **periodo** di imposta **antercedente** a quello in corso alla data di **fallimento** nel caso in cui i **termini ordinari** di presentazione

non siano **ancora scaduti** alla data di deposito della sentenza dichiarativa ed il fallito non vi abbia ancora provveduto.

Per esclusione se ne deduce che rimane obbligato alla presentazione di tale dichiarazione il fallito.

PERIODO PREFALLIMENTARE

Per l’assolvimento dell’obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo prefallimentare, il **curatore** dovrà, secondo quanto stabilito dall’articolo 125, co. 1, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5225], **predisporre il bilancio** atto a **determinare il reddito di impresa relativo al periodo** compreso tra l’**inizio dell’esercizio** e la **dichiarazione di fallimento**.

Il bilancio dovrà misurare il **reddito** di un’**impresa in funzionamento** e pertanto le norme da seguire per la sua redazione sono quelle di carattere generale rintracciabili negli artt. 52 e segg., D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5152] con le deroghe previste per la determinazione del reddito delle imprese minori (art. 79, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5179]). Questo in quanto il periodo prefallimentare, dal punto di vista fiscale, è considerato periodo di normale svolgimento dell’attività da parte dell’impresa (ai fini dell’applicazione degli studi di settore, il periodo di imposta che precede quello in cui ha avuto inizio la liquidazione è considerato di cessazione dell’attività).

Ovviamente la **dichiarazione** presentata dal curatore per il **periodo prefallimentare** ai fini delle imposte sui redditi, non implica il previo versamento delle imposte liquidate, ma ha l’esclusivo **effetto di legittimare gli uffici** ad **insinuarsi al passivo della procedura fallimentare**, per la riscossione dell’imposta. La natura concorsuale di tale credito è pacifica in quanto il presupposto impositivo si genera su redditi prodotti in epoca antecedente alla procedura fallimentare.

L’art. 125, co. 1, periodo 2, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5225] stabilisce, inoltre, che nel caso di **fallimento di imprese individuali e società in nome collettivo** ed in **accomandita semplice**, il **reddito** relativo al **periodo prefallimentare, concorre a formare il reddito** complessivo dell’**imprenditore**, dei familiari partecipanti all’impresa o dei soci della società,

relativo al periodo di imposta in corso alla data di dichiarazione di fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione.

Nei casi ricordati il **curatore** sarà **tenuto a trasmettere copia della dichiarazione** relativa al **periodo prefallimentare**, non solo all’**amministrazione finanziaria**, ma **anche all’imprenditore** ed a ciascuno dei familiari partecipanti all’impresa nonché ai soci delle società di persone, affinché gli stessi possano includere tali redditi (o perdite) nelle proprie dichiarazioni (cfr. art. 18, co. 4, D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42 [CFF ● 5500]).

Questo significa che per tali soggetti (**imprenditore** individuale, **socio** di società di persone, ecc.), il **periodo di imposta** in corso al momento della declaratoria fallimentare, **non** subisce **interruzioni**, ma continua a decorrere normalmente e gli stessi dovranno **provvedere ai normali adempimenti** con l’**obbligo di inserire** nelle proprie dichiarazioni annuali, il **risultato della frazione di periodo** compresa tra l’1.1. e la **data di deposito** della sentenza che ha dichiarato il **fallimento**.

La dichiarazione dei redditi presentata dal curatore per il periodo prefallimentare in altre parole, riflette il reddito di impresa ed eventuali altri redditi suscettibili di essere attratti nel fallimento, ma non anche i **redditi relativi a beni e diritti non compresi** nella **procedura fallimentare** ai sensi dell’articolo 46 L.F.

Per questi ultimi non si rende necessario frazionare il periodo di imposta in corso al momento del fallimento ed il **fallito** continuerà ad **adempiere personalmente** agli ordinari obblighi tributari.

Tesaro ha correttamente fatto notare (Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare – Rassegna Tributaria, Milano n. 4/1990) che agli effetti dell’imposta sul reddito delle persone fisiche, la dichiarazione resa dal curatore per gli altri soggetti avrebbe un valore esclusivamente istruttorio e non legittimerebbe l’amministrazione finanziaria ad insinuarsi nella procedura concorsuale poiché il debito di imposta in esame sarebbe dovuto direttamente dal fallito con la dichiarazione presentata per l’anno solare in cui è stato dichiarato il fallimento. Usando le parole dello stesso Autore *la scissione all’interno del reddito complessivo annuale del fallito, tra risultati del segmento temporale prefallimentare ed altri risultati, e la scissione all’interno dell’imposta unitariamente computata, tra imposta riferibile al reddito di impresa prefallimentare, e imposta residua, non ha alcuna legittimazione nella disciplina dell’imposta, così da giustificare lo sdoppiamento del presupposto e del debito....*

Dal disposto del secondo periodo del 1° comma

to all’inizio del fallimento, è configurabile un **reddito imponibile**.

Vi è comunque da sottolineare che tale circostanza rappresenta una fattispecie del tutto teorica in quanto nella stragrande maggioranza dei casi, le procedure concorsuali non si concludono con residui attivi.

In merito alla **determinazione del patrimonio netto all’inizio della procedura**, molto opportunamente è intervenuto l’art. 18, co. 2, D.P.R. 42/1988 [CFF ● 5500], chiarendo che lo stesso è **calcolato** mediante **confronto**, secondo i valori riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi, **tra le attività** e le **passività risultanti** dal **bilancio** di cui all’art. 125, co. 1, D.P.R. 917/1986 e che il patrimonio netto è considerato nullo se l’ammontare delle passività è pari o superiore a quello delle attività.

In altre parole l’eventuale **patrimonio netto negativo**, ai fini del confronto con il residuo attivo di cui all’art. 125, co. 2, D.P.R. 917/1986, verrà **assunto a valore nullo**. Pertanto in presenza di residuo attivo al termine della procedura, il reddito imponibile è il medesimo sia nel caso in cui il patrimonio netto all’inizio del fallimento fosse negativo, sia nel caso – ipotetico – in cui lo stesso fosse nullo.

A differenza di quanto affermato con riferimento al periodo prefallimentare, la **determinazione del reddito d’impresa** relativo al **periodo fallimentare non** prevede l’applicazione dei **criteri generali** previsti dal Capo VI del D.P.R. 917/1986 sia con riferimento alle singole componenti positive e negative di reddito, sia con riferimento alle norme di carattere generale riguardanti l’imputazione per competenza dei componenti di reddito.

Ne discende che **non** assumono alcuna **rilevanza i costi, i ricavi, le plusvalenze, le minusvalenze, le sopravvenienze attive, quelle passive, i ratei, i risconti, le rimanenze iniziali e finali**, ecc.

Tutte queste voci **parteciperanno**, attraverso la loro vendita cui è destinata la procedura concorsuale, a **determinare l’eventuale residuo attivo** scaturente dalla differenza tra l’ammontare dell’attivo realizzato e quello del passivo liquidato, da confrontare al patrimonio netto fiscalmente rilevante al momento dell’apertura della procedura.

Le **scritture contabili** previste dalla legislazione tributaria ai fini delle imposte dirette abbandonano la loro originaria funzione di rilevazione dei componenti reddituali in coerenza del principio di competenza sancito dall’art. 75 del D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5175], per assolvere ad una **mera annotazione delle operazioni finanziarie attive e passive** secondo un **criterio di cassa**.

In realtà la dottrina è concorde nel ritenere (contra Potito) che il curatore, al contrario di quanto accade ai fini dell’imposta sul valore aggiunto, non sia obbligato a tenere le scritture contabili previste ai fini delle imposte sui redditi.

La **rendicontazione delle operazioni effettuate** dalla curatela nel **periodo fallimentare è demandata al registro**, preventivamente **vidimato dal Giudice Delegato**, previsto dall’articolo 38 della L.F. **nonché dal conto della gestione** di cui all’art. 116 L.F. La **mancaanza di un obbligo di tenuta delle scritture contabili** previste ai **fini delle imposte sui redditi**, si evince dal contenuto dello stesso art. 125 D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5225] che richiede la redazione di un bilancio per la determinazione del reddito d’impresa esclusivamente per il periodo prefallimentare.

Alla stessa conclusione si perviene analizzando l’art. 124 D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5224] che, nel caso della liquidazione volontaria ed a differenza del fallimento, esplicitamente prevede la realizzazione di un bilancio finale oltre alla redazione del bilancio relativo a ciascun periodo intermedio.

Considerando che **nel caso di impresa individuale o società di persone**, il fallimento coinvolge, salvo il disposto dell’articolo 46 L.F., anche il patrimonio personale dell’imprenditore e quello dei soci illimitatamente responsabili cui si estende il fallimento, l’art. 125, co. 3, D.P.R. 917/1986 al fine di determinare correttamente l’**eventuale reddito d’impresa** (o la perdita) **prodotto** nel corso della **procedura concorsuale**, dispone che la **differenza tra residuo attivo e patrimonio netto** debba essere **diminuita dei corrispettivi delle cessioni di beni personali** ricavati dalla curatela e/o dal commissario liquidatore **ed aumentata dei debiti personali** soddisfatti (e viceversa in caso di differenza negativa).

Il **reddito** che ne risulta è **imputato all’imprenditore**, ai familiari partecipanti all’impresa o ai soci nel periodo d’imposta in cui si è chiuso il procedimento, analogamente a quanto illustrato in merito al periodo prefallimentare. Se il maxi periodo fallimentare dovesse chiudere in **perdita**, si rende **applicabile** il disposto **dell’art. 8**, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5108] (determinazione del reddito complessivo). I redditi in esame sono soggetti a **tassazione separata** ove ricorrano le **condizioni** di cui all’art. 16 [CFF ● 5116] del T.U.I.R.

Come anticipato, il **periodo d’imposta della procedura** concorsuale rappresenta un **unico periodo di imposta** ai soli fini della liquidazione finale, considerando comunque che l’**eventuale reddito** non costituirà oggetto di autonoma tassazione nei singoli esercizi in quanto lo stesso verrà **attribuito come**

dell’art. 125, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5225], consegue che il **fallimento non** costituisce un **autonomo soggetto d’imposta** da ricomprendere tra quelli indicati nell’art. 87 dello stesso decreto [CFF ● 5187] e pertanto il **curatore** ed il **commissario** liquidatore agiscono come **organi di gestione liquidatoria del fallito**, il quale resta l’**esclusivo** titolare del patrimonio stesso e come tale è inciso direttamente dal prelievo fiscale.

La Direzione Generale delle imposte dirette ha avuto modo di affermare che le **eventuali rettifiche del reddito dichiarato dal curatore**, devono essere **effettuate** direttamente nei **confronti dell’ex fallito**, alla cui sfera di responsabilità sono riconducibili le obbligazioni sorte in dipendenza dell’attività svolta dall’Ufficio fallimentare.

La Corte di Cassazione, dopo la Sentenza 5.2.1982, n. 660 con la quale aveva stabilito che gli **oneri tributari sulle plusvalenze** emerse nel corso del **periodo fallimentare** vanno poste a **carico del fallito e non della massa fallimentare**, è intervenuta ad affermare con la Sentenza 11.7.1995, n. 7561, che l’**accertamento** effettuato per i **redditi** relativi al periodo di imposta **prefallimentare**, va **notificato** non solo al **curatore** ai fini dell’insinuazione al passivo della procedura stessa dei crediti erariali ma **anche al fallito** che, non perdendo la qualità di soggetto passivo del rapporto tributario a seguito del fallimento, è legittimato ad impugnare l’avviso di accertamento in caso di inerzia del curatore.

La Direzione Generale delle imposte infine, ha sostenuto con la risoluzione 19.2.1979, n. 7/1984 che eventuali sanzioni imputabili al comportamento del curatore devono fare carico allo stesso, al quale pertanto saranno intestati i relativi avvisi di accertamento.

PERIODO FALLIMENTARE

L’art. 125, co. 2, D.P.R. 917/1986 stabilisce che 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.

Nel caso in cui il **residuo attivo** al termine della procedura sia **inferiore** o uguale al **patrimonio netto** dell’impresa o della società al momento in cui ha avuto inizio la procedura concorsuale, **non** si crea **materia imponibile** ai fini delle imposte sui redditi. Viceversa nel caso in cui il **residuo attivo** al termine della procedura sia **maggiore del patrimonio net-**

anticipato, all’**imprenditore** ovvero, pro quota, ai collaboratori familiari **ed ai soci** della società di persone **nel periodo di imposta** in cui si **concluderà** la **procedura** (il curatore è tenuto a trasmettere agli stessi soggetti, mediante raccomandata, copia della dichiarazione predisposta per il periodo fallimentare allo stesso modo e per gli stessi scopi illustrati precedentemente con riferimento al periodo prefallimentare – art. 18, co. 4, D.P.R. 4.2.1988, n. 42 [CFF ● 5500]).

Quanto detto vale anche nel caso di **esercizio provvisorio** d’impresa ex art. 90 L.F., nel quale il curatore è tenuto a norma dell’art. 5, co. 3 e 4, D.P.R. 322/1998 [CFF ● 7047] a presentare le **dichiarazioni** per i **vari periodi di imposta** di durata dell’attività provvisoria.

Infine l’art. 125, co. 3, ultimo periodo, D.P.R. 917/1986, precisa che per i redditi relativi ai **beni e diritti non compresi nel fallimento o nella liquidazione** a norma dell’articolo 46 L.F., **restano fermi** in ciascun periodo di imposta, gli **obblighi tributari dell’imprenditore** e dei soci.

Dopo alcuni contrasti interpretativi, si è consolidato l’orientamento che vede **obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi relativi ai beni sottratti alla procedura concorsuale, l’imprenditore e/o i soci** ancorché **falliti**. E questo per due motivi: il primo rappresentato dal fatto che i beni in esame rimangono nella disponibilità del fallito che ne cura anche l’amministrazione; il secondo costituito dal mantenimento della capacità di agire da parte del fallito che potrà in tal modo validamente presentare la dichiarazione dei redditi relativa ai beni sottratti alla procedura concorsuale e per tale motivo non rientranti nella legittimazione esclusiva del curatore.

IRAP

In merito all’imposta regionale sulle attività produttive è sufficiente richiamare l’art. 19, co. 6, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 [CFF ● 4085d] che, in buona sostanza stabilisce, tra l’altro, che nei casi di **fallimento e liquidazione** coatta amministrativa di società ed enti soggetti all’IRPEG e di società o associazioni di cui all’art. 5, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5105], la **dichiarazione ai fini IRAP** deve essere **presentata esclusivamente** nel caso in cui vi sia **esercizio provvisorio** di impresa. In tal caso la dichiarazione IRAP dovrà essere presentata **per ciascun periodo di imposta** in cui esiste l’autorizzazione allo svolgimento dell’esercizio provvisorio.

Ne consegue pertanto che il **curatore, se non** è stato autorizzato all’**esercizio provvisorio** d’impresa ex art. 90 L.F., dovrà presentare la **dichiarazione IRAP** esclusivamente per il **periodo prefallimentare entro quattro mesi** dalla **nomina** ai sensi dell’art. 5, co. 4, D.P.R. 322/1998 [CFF ● 7047].

Vi è infine da segnalare 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** e con **separati modelli** ed alle **scadenze definite** le varie dichiarazioni. La circolare ricordata ha precisato inoltre che, per quanto riguarda le dichiarazioni con scadenza ordinaria, **se il curatore** fallimentare è **soggetto abilitato alla trasmissione telematica**, lo stesso potrà utilizzare tale metodologia di presentazione con i tempi ivi previsti. È comunque **consigliabile**, in tale circostanza, produrre una **copia cartacea** delle dichiarazioni inviate telematicamente complete di ricevuta, da **archiviare e conservare** nel fascicolo del fallimento.