



**ORDINE dei DOTTORI COMMERCIALISTI e degli ESPERTI CONTABILI - LODI**

**corso gratuito  
DIRITTO FALLIMENTARE  
“La procedura dalla A alla Z” - 9° sessione  
Aspetti fiscali nelle procedure concorsuali**

**Sede presso:**

**l'Ordine Dottori Commercialisti Esperti Contabili**

**Via M. d'Azeglio n° 20 - Lodi**

**Lodi 06/02/2012**

**A cura di Bartoli Bruno**

Presidente commissione

“Crisi e ristrutturazione d'impresa”

ODCEC di Reggio Emilia

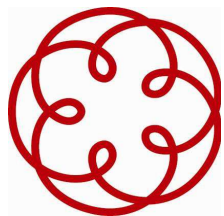
[bruno.bartoli@studiobaldi.it](mailto:bruno.bartoli@studiobaldi.it)

**A cura di Catellani Claudia**

Dottore Commercialista

Curatore fallimentare in Reggio Emilia

[claudia.catellani@studiobaldi.it](mailto:claudia.catellani@studiobaldi.it)



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

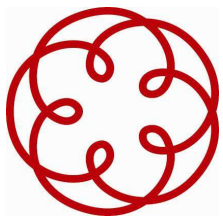
---

L O D I



# T.U.I.R.

- ▶ Il reddito d'impresa
- ▶ La dichiarazione per il periodo anteriore al fallimento
- ▶ La dichiarazione per la durata della procedura
- ▶ Le ritenute fiscali e l'obbligo del curatore
- ▶ L'esdebitazione ed i risvolti fiscali



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

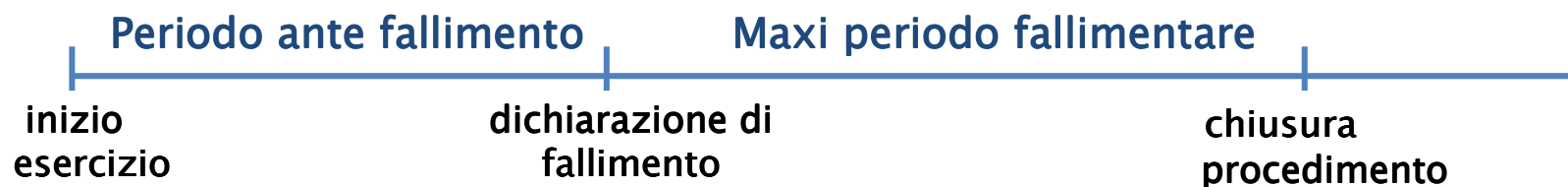


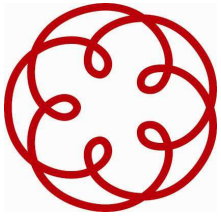
LODI

# T.U.I.R.

- ▶ Il reddito d'impresa (Art. 183 TUIR)  
Per qualunque soggetto

(società di capitali o di persone – imprenditore individuale – enti in l.c.a.)  
ai fini delle imposte sul reddito





ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

# T.U.I.R.

## ▶ Il reddito d'impresa La dichiarazione di fallimento

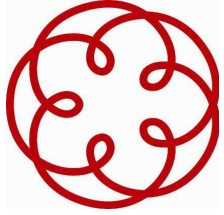
determina la cessazione dei seguenti regimi tributari a far data dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione di fallimento (o di l.c.a.):

### 1) “trasparenza fiscale” (Artt. 115 e 116 TUIR)

che consente alle società di capitali di imputare per trasparenza il reddito ai soci, a prescindere dall'effettiva erogazione del medesimo;

### 2) “consolidato fiscale” (Artt. 117 e segg. TUIR)

che consente la possibilità di tassare unitariamente i gruppi societari, permettendo la compensazione dei redditi con le perdite.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

# T.U.I.R.

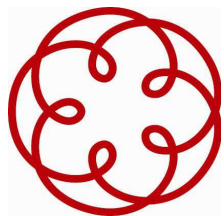
- ▶ La dichiarazione per il periodo anteriore al fallimento

Il reddito d'impresa di tale periodo è determinato sulla base di un

bilancio infrannuale pre-concorsuale

comprendente le operazioni verificatesi dall'inizio del periodo di imposta alla data della dichiarazione di fallimento.

Il periodo ante fallimento è un periodo di imposta autonomo.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---

LODI

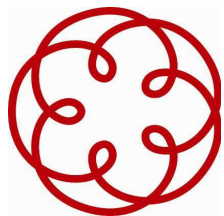


# T.U.I.R.

## ▶ La dichiarazione per il periodo anteriore al fallimento

Il bilancio pre-concorsuale è redatto:

- a) sulla base della situazione contabile che l'organo amministrativo dell'impresa fallita dovrebbe consegnare al curatore
- b) in mancanza di essa, sulla base dei dati e delle informazioni in possesso del curatore.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



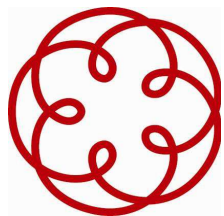
L O D I

# T.U.I.R.

## ▶ La dichiarazione per il periodo anteriore al fallimento

Il bilancio pre-concorsuale ha due funzioni:

- 1) Determinare il reddito e le eventuali imposte dovute per la frazione d'anno ante fallimento (e che l'Erario dovrà insinuare allo stato passivo), seguendo le regole ordinarie di determinazione del reddito
- 2) Quantificare il patrimonio netto iniziale, che dovrà essere dedotto dall'eventuale residuo attivo finale, per determinare il reddito imponibile della procedura (Art. 183 c. 2 TUIR).



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI




L O D I

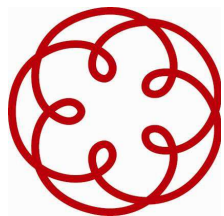
# T.U.I.R.

## ▶ La dichiarazione per il periodo anteriore al fallimento

Nella quantificazione del patrimonio netto iniziale :

- gli elementi attivi e passivi esistenti all'apertura del fallimento sono quantificati in base ai valori fiscalmente riconosciuti (non ai valori di stima assunti nell'ambito della procedura concorsuale)
- nel caso manchino le scritture contabili, rilevano i valori ricostruiti dal curatore
- vanno considerate solo le attività e passività riferibili all'impresa, non anche quelle riferibili al patrimonio personale dell'imprenditore fallito o dei soci persone fisiche di società di persone
- se: passività > attività  patrimonio netto iniziale = 0





ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

# T.U.I.R.

## ► La dichiarazione per il periodo anteriore al fallimento

Il curatore deve presentare la dichiarazione dei redditi (sia ai fini IRPEF-IRES che IRAP) del periodo ante fallimento in via telematica,

**entro la fine del nono mese successivo a quello di nomina**

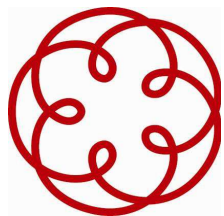
(Art. 5 c. 4 DPR 322/98)

La dichiarazione ai fini Irap deve essere presentata in forma autonoma



non va inclusa nel Modello Unico.

Le eventuali imposte a debito non devono essere pagate: per esse l'Erario si insinuerà secondo le modalità previste per tutti i creditori.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

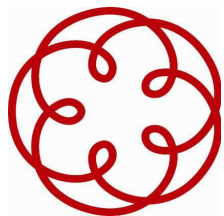
# T.U.I.R.

## ▶ La dichiarazione per il periodo anteriore al fallimento

Nel caso di imprenditori individuali e società di persone con falliti persone fisiche:

Il curatore, contemporaneamente alla presentazione della dichiarazione, deve consegnarne o spedirne copia con raccomandata all'imprenditore ovvero a ciascuno dei soci, ai fini dell'inclusione del reddito o della perdita, nelle rispettive dichiarazioni dei redditi.

(Art. 5 c. 4 DPR 322/98)



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---

L O D I



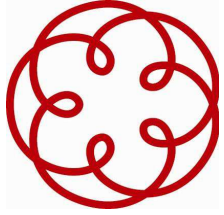
# T.U.I.R.

## ▶ La dichiarazione per il periodo anteriore al fallimento

La dichiarazione deve essere inviata anche se il curatore:

- non è in possesso della contabilità,
- la contabilità è inattendibile.

In questi casi, il curatore invia la dichiarazione senza indicazione dei dati contabili.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

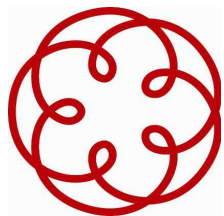
# T.U.I.R.

- ▶ La dichiarazione per il periodo anteriore al fallimento

DICHIARAZIONE DEI REDDITI ed IRAP RELATIVE ALL'ANNO PRECEDENTE  
A QUELLO DEL FALLIMENTO

La legge non pone questo adempimento al curatore.

L'Amministrazione finanziaria sostiene il contrario, qualora i termini di presentazione non siano scaduti.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LODI

# T.U.I.R.

## ► La dichiarazione per il periodo anteriore al fallimento

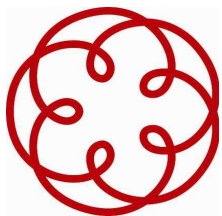
DICHIARAZIONE DEI REDDITI ed IRAP RELATIVE ALL'ANNO PRECEDENTE  
A QUELLO DEL FALLIMENTO

Sulla questione, la letteratura osserva:

- la mancanza di norme che pongano prescrivano questo obbligo al curatore;
- il fallito conserva la capacità e la soggettività tributaria;
- il curatore non ha attitudine né a rappresentare né a sostituire il fallito.



la predisposizione di tali dichiarazioni  
andrebbe posta a carico del fallito.



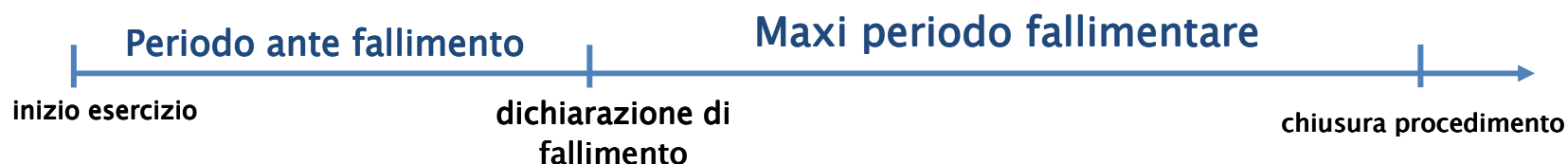
ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LODI

# T.U.I.R.

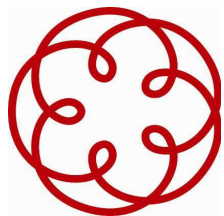
## ▶ La dichiarazione per la durata della procedura



L'Art. 183 c.2 TUIR, prevede che tale periodo costituisce:

- ▶ un unico ed autonomo periodo d'imposta
- ▶ qualunque ne sia la durata
- ▶ anche se vi è stato l'esercizio provvisorio

Durante la procedura il curatore non deve presentare alcuna dichiarazione dei redditi (Irpef/Ires).



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---

L O D I

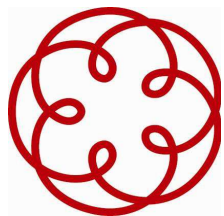


# T.U.I.R.

- ▶ La dichiarazione per la durata della procedura

Anche il reddito conseguito nell'esercizio provvisorio è parte del reddito del maxi-periodo fallimentare ed è calcolato secondo le medesime, particolari regole.

L'esercizio provvisorio NON HA rilevanza fiscale autonoma ai fini Irpef/Ires.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---

L O D I



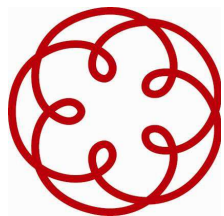
# T.U.I.R.

## ▶ La dichiarazione per la durata della procedura

Ai fini IRAP, in caso di esercizio provvisorio, il curatore è tenuto a presentare telematicamente la relativa dichiarazione per ciascun esercizio, entro la fine del nono mese successivo alla chiusura di ciascuno degli esercizi.

La determinazione del valore della produzione, che costituisce la base imponibile IRAP, segue le regole di calcolo ordinarie.





ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

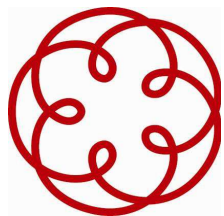
# T.U.I.R.

## ► La dichiarazione per la durata della procedura

Il curatore deve presentare la dichiarazione dei redditi (IRPEF-IRES) relativi al maxi periodo fallimentare

entro la fine del **nono** mese successivo a quello di chiusura della procedura  
(Art. 5 c. 4 DPR 322/98)

Nel caso di fallimento di imprenditore individuale o società di persone con falliti persone fisiche, il curatore deve consegnare copia della dichiarazione a questi soggetti, affinché possano inserire gli eventuali redditi del periodo fallimentare nelle loro dichiarazioni dei redditi relative a redditi extrafallimentari.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

# T.U.I.R.

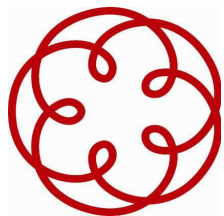
## ▶ La dichiarazione per la durata della procedura

Il reddito d'impresa prodotto dalla procedura fallimentare è pari a:  
residuo attivo finale

**meno** patrimonio netto di inizio procedura

**meno** corrispettivi per cessione dei beni personali dell'imprenditore o dei soci falliti

**più** debiti personali dell'imprenditore o dei soci falliti, pagati dal curatore.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

# T.U.I.R.

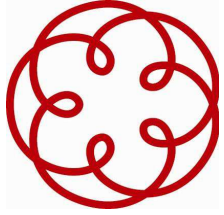
## ▶ La dichiarazione per la durata della procedura

Nel determinare il reddito della procedura non si tiene conto di altre fattispecie reddituali, quali, ad esempio, sopravvenienze attive da rinuncia di taluni creditori ad insinuare il loro credito o quote di plusvalenze rateizzate derivanti da esercizi precedenti il fallimento e la cui tassazione viene interrotta dall'intervenuto fallimento.

Inoltre:

le perdite precedenti l'inizio del fallimento possono essere scomutate dal reddito del fallimento stesso, entro i limiti del quinquennio di formazione.

Concorre al conteggio del quinquennio anche il periodo c.d. ante-fallimento.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---

LODI

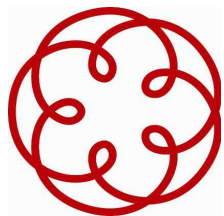


# T.U.I.R.

- ▶ La dichiarazione per la durata della procedura

Residuo attivo finale = eventuale disponibilità che residua dopo aver pagato i creditori e le spese della procedura.

Il caso si verifica di rado e quando il fallimento si chiude o per integrale pagamento dei creditori, o per inesistenza del passivo.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

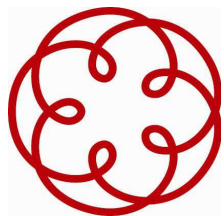
# T.U.I.R.

## ► La dichiarazione per la durata della procedura

Il curatore, se vi è reddito:

–nel caso di società di capitali, versa l’IRES dovuta, entro il termine di presentazione della dichiarazione finale (= fine nono mese successivo a quello di chiusura della procedura)

–nel caso di imprese individuali o società di persone, trasmette copia della dichiarazione dei redditi predisposta (maxi periodo fallimentare) ai soci, per consentire loro di includere il reddito del maxi periodo fallimentare nella loro dichiarazione dei redditi personale. L’IRPEF è materialmente liquidata e versata da questi soggetti e non dal curatore.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

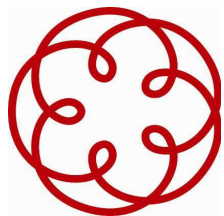
# T.U.I.R.

## ▶ Le ritenute fiscali e l'obbligo del curatore

Dal 2006 il curatore è sostituto di imposta, come da elenco di cui all'Art. 23, c.1- DPR 600/73.

Fonte normativa: Art. 37, c.1 D.L.223/06 convertito in L.248/06.

➡ E' stata definitivamente superata la disputa tra Amm.ne Finanziaria, da sempre sostenitrice dell'obbligo per i curatori di rispettare gli adempimenti del sostituto di imposta, e la gran parte di giurisprudenza e dottrina, di opinione contraria, ritenendo tassativa l'elencazione dei soggetti di cui all'Art. 23, c. 1 DPR 600/73.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



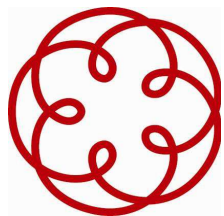
L O D I

# T.U.I.R.

## ► Le ritenute fiscali e l'obbligo del curatore

Il curatore dovrà quindi:

- operare le ritenute d'acconto su redditi di lavoro subordinato e assimilati, redditi di lavoro autonomo, provvigioni e di capitale corrisposti per qualsiasi titolo nel corso della Procedura (es. perito, cancelliere, dipendenti, professionisti vari, curatore);
- Versare i relativi importi entro il giorno 16 del mese successivo al pagamento;
- rilasciare le certificazioni fiscali ai sostituiti ed i modelli Cud ai lavoratori dipendenti entro il 28 Febbraio;
- trasmettere il modello 770 semplificato entro il 31 Luglio.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---

LODI



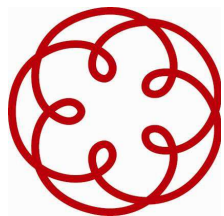
# T.U.I.R.

## ▶ Le ritenute fiscali e l'obbligo del curatore

**N.B.**:il riconoscimento della qualifica di sostituto d'imposta in capo al Curatore Fallimentare ed al Commissario Liquidatore costituisce un'importante occasione per avvalersi dell'istituto della **compensazione dei crediti d'imposta con i debiti d'imposta.**

In particolare, compensazione del credito IVA generato in corso di procedura, con debiti per ritenute d'acconto.





ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

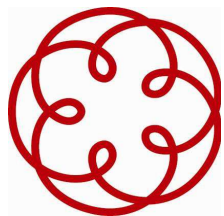
# T.U.I.R.

## ► Le ritenute fiscali e l'obbligo del curatore

L'Art. 23 del DPR 600/1973, al secondo comma stabilisce le modalità di calcolo delle ritenute da applicare sul reddito di lavoro dipendente.

L'Art.23 esclude dalla tassazione ordinaria gli emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti e l'indennità di fine rapporto per i quali sono previste aliquote più favorevoli: si utilizza l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore.

Se tale valore non è desumibile dal Curatore, o se non risultino redditi nei due anni precedenti, si applicherà l'aliquota stabilita per il primo scaglione di reddito.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LODI

# T.U.I.R.

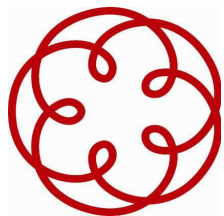
## ▶ Le ritenute fiscali e l'obbligo del curatore

**Modello 770 anno precedente il fallimento:**

- ➔ tesi dell'Amm.ne Finanziaria = il curatore è tenuto all'adempimento qualora i termini di presentazione non siano scaduti;
- ➔ con la modifica dell'Art. 4 DPR 322/98, dovrebbe essere definitivamente chiaro che gli obblighi del curatore come sostituto di imposta decorrono con l'avvio della procedura.

D'altra parte, è pacifico che l'imprenditore fallito può intervenire nei rapporti con il fisco (ad es. è legittimato a sottoscrivere e presentare le dichiarazioni prescritte da norme fiscali, riferite a fatti accaduti prima del fallimento).

Inoltre, non vi è norma che prescriva al curatore di predisporre tale dichiarazione, che rimane adempimento a carico del fallito



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

# T.U.I.R.

## ▶ L'esdebitazione ed i risvolti fiscali

L'esdebitazione (Artt. 122 e segg. LF):



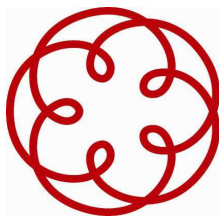
ha sostituito la preesistente riabilitazione civile



riconosce all'imprenditore individuale (ed ai soci illimitatamente responsabili) la possibilità di ottenere la remissione giudiziale dei debiti concorsuali rimasti insoddisfatti



vengono dichiarati inesigibili i debiti concorsuali non completamente soddisfatti e vale anche nei confronti dei creditori che non si sono insinuati (per l'eccedenza rispetto alla percentuale attribuita nel concorso ai creditori di pari grado)



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

# T.U.I.R.

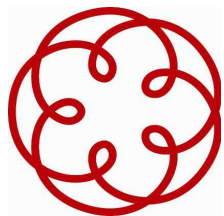
## ▶ L'esdebitazione ed i risvolti fiscali

L'esdebitazione genera per il fallito tornato in bonis

### SOPRAVVENIENZE ATTIVE

Quale trattamento fiscale hanno?

- Non vi sono riferimenti specifici nel TUIR.
- L'Art. 88 c. 4 TUIR, dispone l'esclusione dalla base imponibile delle riduzioni di debiti in sede di CONCORDATO FALLIMENTARE e di CONCORDATO PREVENTIVO.
- Poche l'esdebitazione opera in ambito esclusivamente FALLIMENTARE, NON E' APPLICABILE l'Art. 88 TUIR.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LODI

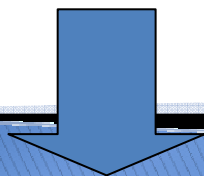
# T.U.I.R.

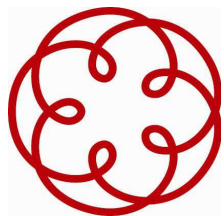
## ► L'esdebitazione ed i risvolti fiscali

Le sopravvenienze attive da esdebitazione rientrano nel reddito del maxi-periodo fallimentare (Art. 183, c. 2 TUIR).

Tuttavia si consideri quanto segue:

- 1) le sopravvenienze, se esistenti, si manifestano alla CHIUSURA del fallimento con la dichiarazione di inesigibilità dei crediti non soddisfatti;
- 2) se, chiuso il fallimento, ci sono passività non soddisfatte, è evidente che **NON PUO' ESSERVI un "RESIDUO ATTIVO"**, che è presupposto perché vi sia materiale imponibile da maxi-periodo fallimentare.





ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

# T.U.I.R.

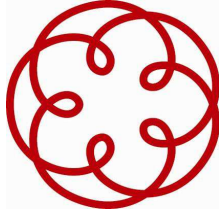
## ▶ L'esdebitazione ed i risvolti fiscali

Il risultato reddituale del maxi-periodo sarà NEGATIVO o PARI A ZERO.

Le sopravvenienze da esdebitazione non daranno origine materiale imponibile.

D'altra parte, poiché l'esdebitazione vuole essere un istituto "premiante", sarebbe in contro tendenza una norma fiscale che preveda la tassazione delle plusvalenze da essa rivenienti.

N.B. Rimane il dubbio per le plusvalenze derivanti dalla cancellazione dei debiti non insinuati al passivo. Trattandosi però di analoga fattispecie, sarebbe incoerente un trattamento fiscale diverso.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

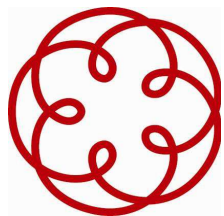
---

LODI



# IRAP

- ▶ Obbligo d'imposta
- ▶ Gli adempimenti del curatore
- ▶ Modalità e termini della dichiarazione



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

# IRAP

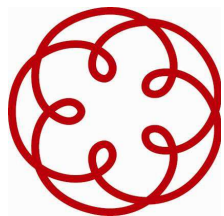
## ► Obbligo di imposta

Imposta Regionale sulle Attività Produttive istituita con il D.Lgs. 446/1997.

Presupposto dell'imposta è *“l'esercizio abituale di un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”* (Art.2)

Il fallimento non figura nell'elenco dei soggetti passivi (Art.3, c.1), ma nemmeno risulta fra i soggetti esonerati (Art.3, c.2)...





ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



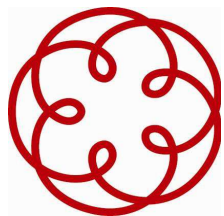
LODI

# IRAP

## ► Gli adempimenti del curatore

L'art.19, c.6 del D.Lgs. 446/97 impone espressamente al curatore di rispettare gli adempimenti previsti dagli artt.10 e 11 del D.P.R. 600/73, ossia presentare, in via telematica, entro **l'ultimo giorno del 9° mese** successivo alla nomina, la dichiarazione ai fini IRAP relativa al periodo ante-fallimento (dall'inizio del periodo d'imposta - 1° Gennaio - alla data di dichiarazione del fallimento)

[Fonti: DPR 322/98 ART 5, modificato da DPR 435/2001 ART5]



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



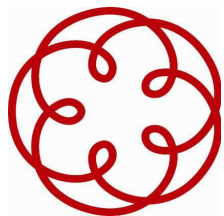
L O D I

# IRAP

## ► Gli adempimenti del curatore

Il curatore non è tenuto a versare l'imposta IRAP che eventualmente dovesse risultare a debito, trattandosi di un credito concorsuale che deve essere insinuato al passivo.

Nel caso di **concordato preventivo**, le plusvalenze derivanti dalla cessione di beni presentano natura straordinaria e quindi non vanno incluse nella base imponibile IRAP (devono essere rilevate alla voce E.20 del conto economico)



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



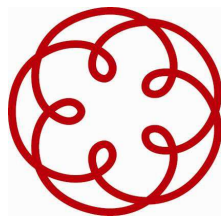
L O D I

# IRAP

## ► Gli adempimenti del curatore

Solo in caso di esercizio provvisorio il curatore sarà tenuto a presentare, in pendenza di procedura, le dichiarazioni annuali successive a quella iniziale (in questo caso quindi non c'è un unico maxi-periodo d'imposta).

Il curatore sarà quindi tenuto ad eseguire le registrazioni contabili senza limitarsi alla tenuta del registro della procedura, ma dovrà registrare le operazioni sul libro giornale e procedere alla riclassificazione del conto economico come ordinariamente previsto.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LODI  
**IRAP**

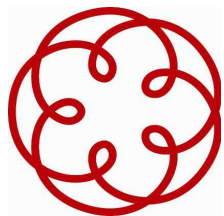
## ► Gli adempimenti del curatore

Nel caso di esercizio provvisorio il curatore è tenuto a

- 1) versare all'Erario il debito IRAP emergente dalle dichiarazioni annuali relative ai singoli esercizi
- 2) versare gli acconti di imposta: il legislatore non specifica come.

Pertanto si ritiene :

- nel caso l'esercizio provvisorio sia stato autorizzato a distanza di tempo dalla dichiarazione di fallimento, l'acconto non risulterebbe dovuto (per mancanza del dato storico)
- nel caso l'autorizzazione sia contestuale alla dichiarazione di fallimento, il curatore potrà utilizzare come base di calcolo l'imposta dovuta per il periodo pre-fallimentare.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---

L O D I

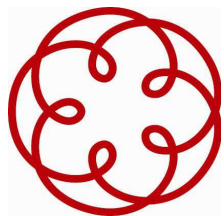


# IRAP

## ▶ Modalità e termini della dichiarazione

Il termine per la presentazione della dichiarazione IRAP è:

- ❖ l'ultimo giorno del nono mese successivo alla nomina, per la dichiarazione del periodo ante fallimento
- ❖ in caso di esercizio provvisorio, va inviata una dichiarazione per ogni esercizio con scadenza l'ultimo giorno del nono mese successivo alla fine dell'esercizio stesso.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

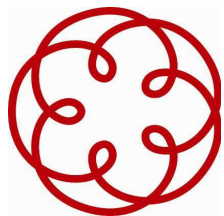
# IRAP

## ► Modalità e termini della dichiarazione

Questo significa che per impresa con esercizio coincidente con l'anno solare dichiarata fallita in corso d'anno e con contestuale autorizzazione all'esercizio provvisorio, per l'anno del fallimento verranno inviate due dichiarazioni IRAP:

1/1-data di fallimento: entro la fine del non mese successivo alla data di nomina - nel caso di dichiarazione a debito, non va fatto nessun versamento;

data di fallimento(=data autorizz. Esercizio provvisorio) - 31/12: entro il 30/9 dell'anno successivo - nel caso di dichiarazione a debito, l'importo va versato dal curatore.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

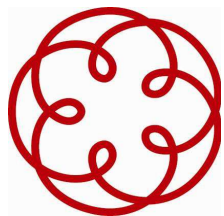
---

LODI

IVA



- ▶ Gli adempimenti fiscali preconcorsuali del curatore
- ▶ Gli adempimenti fiscali concorsuali del curatore
- ▶ La gestione dei rimborsi IVA



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---

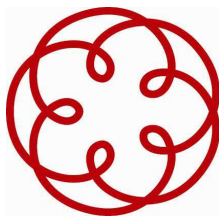
LODI



# IVA

- ▶ **Gli adempimenti fiscali preconcorsuali del curatore:**
  - obblighi di fatturazione e reg.ne operazioni ante fallimento
  - modello 74 bis
  - dichiarazione iva ante fallimento





ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

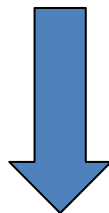
---

LODI

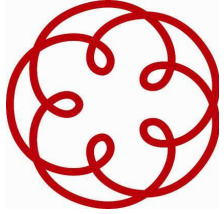


# IVA

- ▶ Inquadramento normativo



Art. 74 *bis* d.p.r. 633/1972;  
Art. 8 d.p.r. 322/1998.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---

LODI

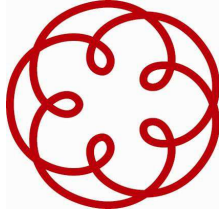


# IVA

- ▶ Gli adempimenti fiscali preconcorsuali del curatore

Il curatore è tenuto a sostituirsi all'impresa fallita sia per quanto riguarda gli obblighi di fatturazione che di registrazione.

Questa attività si conclude con la liquidazione IVA che confluirà nella dichiarazione IVA infrannuale ex Art. 74bis.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



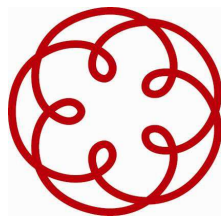
LODI

# IVA

## ▶ Gli adempimenti fiscali preconcorsuali del curatore

**Fatturazioni e registrazioni relative al periodo pre-fallimentare**  
(art. 74 bis 1° comma del D.P.R. 633/1972 ):

- entro 4 mesi dalla nomina (sempreché i relativi termini non siano ancora scaduti);
- si possono utilizzare gli stessi registri del contribuente fallito.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---

LODI



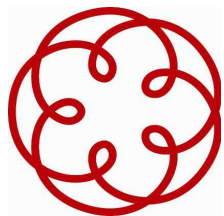
# IVA

- ▶ Gli adempimenti fiscali preconcorsuali del curatore

N.B.

I regimi speciali IVA si applicano sino alla dichiarazione di fallimento.

Da quel momento in avanti si applica il regime normale, senza necessità per il curatore di esercitare alcuna opzione.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LODI

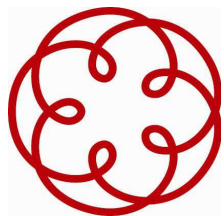
# IVA

## ▶ Gli adempimenti fiscali preconcorsuali del curatore

Presentazione del Modello Iva 74 bis (previsto dall'Art. 74 bis DPR 633/72):

- ▶ nel termine di 4 mesi dalla nomina ed in via telematica (altrimenti è considerata presentata su modello non conforme con sanzione da € 258,00 a € 2.065);
- ▶ dichiarazione relativa alle operazioni registrate nella frazione di anno ante dichiarazione di fallimento;
- ▶ *ratio*: consentire al Fisco di insinuarsi al passivo per l'eventuale debito Iva.

**N.B.** La posizione del curatore non è assimilabile a quella del contribuente ordinario e non potrà essere responsabile per eventuali irregolarità compiute dalla fallita nel periodo considerato.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---

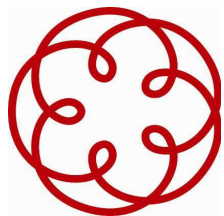
LODI



# IVA

- ▶ Gli adempimenti fiscali preconcorsuali del curatore

Se dal Modello Iva 74 bis emerge un credito, secondo l'Agenzia Entrate, non potrà essere chiesto a rimborso se non nell'ambito della dichiarazione IVA che comprende tutte le operazioni compiute nell'anno solare (purchè ricorrano gli altri requisiti di cui all'Art. 30 DPR 633/72).



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

# IVA

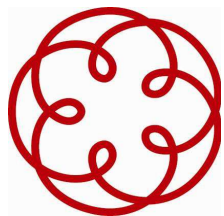
## ▶ Gli adempimenti fiscali preconcorsuali del curatore

### Dichiarazione IVA anno solare anteriore al fallimento

(Art. 8, c.4 D.P.R. 322/1998) :

l'obbligo sussiste sempre che il termine di presentazione  
NON sia scaduto (30 settembre di ogni anno).

- la presentazione deve avvenire in via telematica;
- entro i termini ordinari (30 settembre dell'anno successivo) se non ancora scaduti e se l'obbligo non è stato ancora adempiuto;
- oppure entro 4 mesi dalla nomina se tale termine viene a scadere oltre quello ordinario;



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LODI

# IVA

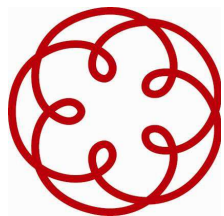
## ► Gli adempimenti fiscali preconcorsuali del curatore

### Dichiarazione IVA anno solare anteriore al fallimento

(Art. 8, c.4 D.P.R. 322/1998) :

- è riferita alle operazioni compiute nell'anno solare anteriore all'anno in cui si è verificato il fallimento;
- nel caso chiuda a credito, ricorrendone i presupposti, il curatore può chiedere il rimborso del credito;
- nel caso chiuda a debito, l'Agenzia insinuerà l'importo nel passivo.





ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

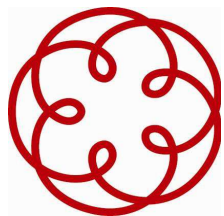
---

L O D I



# IVA

- ▶ **Gli adempimenti fiscali concorsuali del curatore:**
  - adempimenti iniziali (comunicazioni)
  - tenuta registri e adempimenti connessi
  - dichiarazioni iva in corso di fallimento
  - adempimenti finali



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LODI

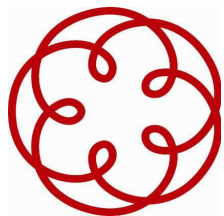
# IVA

## ▶ Adempimenti fiscali concorsuali / iniziali

Entro 30 giorni dalla dichiarazione di fallimento:



- denuncia di variazione dati in via telematica presso qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle Entrate (modello AA9 per l'impresa individuale o modello AA7 per le società);
- dichiarazione di inizio esercizio provvisorio all'Agenzia delle Entrate territorialmente competente.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

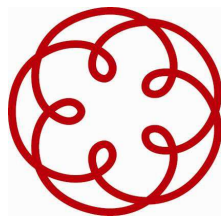
# IVA

## ▶ Adempimenti fiscali concorsuali / iniziali

Attenzione!

Sebbene la normativa IVA (Art. 35 DPR 633/72) indichi un termine di 30 giorni, il decreto sviluppo (Art. 29 c. 6 DL78/2010 L 122/2010) ha fissato il termine di **15 giorni dalla data di accettazione carica** per effettuare la variazione al Registro Imprese.

Molti Registri Imprese non accettano la variazione in mancanza della variazione IVA.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---

LODI



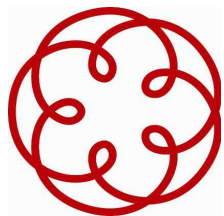
# IVA

## ▶ Adempimenti fiscali concorsuali / iniziali

Nel caso di fallimento successivo alla cessazione dell'attività, il curatore deve

riattivare la partita IVA del soggetto fallito

con istanza da presentare presso l'Agenzia Entrate competente.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LODI

IVA

▶ **Adempimenti fiscali concorsuali / tenuta registri ecc.**

Art. 74 bis, c.2 DPR 633/72

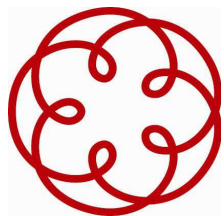


obbliga il curatore ad effettuare, durante il fallimento, gli stessi adempimenti di qualunque altro contribuente soggetto ad IVA.

Tuttavia, esistono delle particolarità:

- emissione fatture: entro 30 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione (in deroga ai termini ex Art. 6 e 21 DPR 633/72)
- liquidazioni periodiche solo se nel mese o nel trimestre siano state registrate operazioni **imponibili** (se l'IVA è a debito il curatore versa l'imposta in prededuzione con l'autorizzazione del G.D.).

*favor per agevolare gli adempimenti del curatore*



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LODI  
**IVA**

## ► Adempimenti fiscali concorsuali / tenuta registri ecc.

**Acconto IVA.**

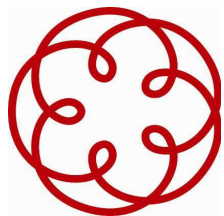
Va versato entro il 27 dicembre di ogni anno.

↓

Obbligo non formalmente previsto dalla legge ma addossabile in facto al curatore.

↘

Obbligo in capo al curatore in quanto il fallimento è soggetto passivo IVA.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

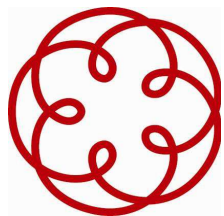


LODI  
**IVA**

## ► Adempimenti fiscali concorsuali / tenuta registri ecc. Acconto IVA (calcolo).

Si applica l'Art. 6, c.2 L 405/90, come per i tutti i contribuenti:

- Metodo storico: acconto = 88% dell'Iva dovuta per l'ultimo mese o trimestre dell'anno precedente
- Metodo previsionale: acconto = 88% di quanto si prevede dovuto nel mese di dicembre/ultimo trimestre dell'anno in cui si versa
- Metodo analitico: acconto = 100% di quanto emerge dalla speciale liquidazione IVA relativa alle operazioni rilevate nel periodo:
  - 1/12-20/12 (soggetti mensili) dell'anno di versamento ovvero
  - 1/10-20/12 (soggetti trimestrali) sempre dell'anno di versamento



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LODI

IVA

## ► Adempimenti fiscali concorsuali/dich.ni IVA

Dichiarazione anno del fallimento.

Termine di presentazione: entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di fallimento.

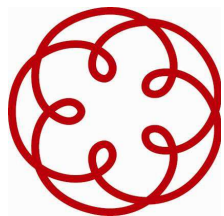
Si compone di almeno due moduli :

1° modulo: operazioni 1° gennaio–data fallimento (ricordare di barrare l'apposita casella)

2° modulo: operazioni successive alla data di fallimento sino a 31 dic.

Eventuali altri moduli andranno compilati nel caso la fallita avesse più attività rilevanti ai fini IVA con contabilità separate.





ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LODI

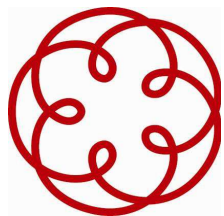
IVA

## ► Adempimenti fiscali concorsuali/dich.ni IVA

Dichiarazione anno del fallimento.

Nel caso il primo periodo chiuda a debito, trattandosi di debito pre-concorsuale, **NON** ne va tenuto conto nel quadro VX (che riporta il saldo generale dell'IVA annuale).

Nel caso il primo periodo chiuda a credito, **NE VA** tenuto conto nel quadro VX che indicherà i saldi sommati o compensati del primo e del secondo modulo.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---



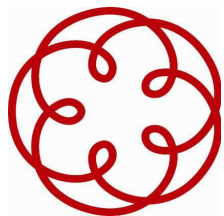
LODI

IVA

## ► Adempimenti fiscali concorsuali/dich.ni IVA

Comunicazione dati iva.

Istituita con l'Art. 9 DPR 435/2001, l'attuale versione dell'Art. 8-bis, c. 2 DPR 322/98, esonera le procedure concorsuali dall'obbligo di trasmettere questa comunicazione.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---



L O D I

**IVA**

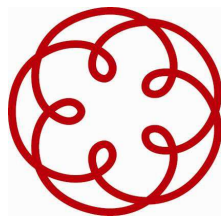
## ► Adempimenti fiscali concorsuali/dich.ni IVA

**Dichiarazione anni successivi al fallimento.**

Per ogni anno solare di durata della procedura va inviata in forma autonoma la dichiarazione IVA.

Le modalità di compilazione sono quelle ordinarie dei contribuenti non assoggettati a procedure concorsuali.

Il termine è ordinario: 30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

**IVA**

▶ **Adempimenti fiscali concorsuali/ finali**

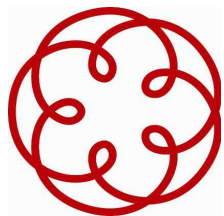
**Dichiarazione IVA anno chiusura procedura.**

Il curatore, dopo la chiusura del fallimento, redige ed invia una dichiarazione IVA relativa alle operazioni del periodo :

1° gennaio – data di chiusura del fallimento.

In questa dichiarazione va indicata la data di chiusura della procedura.

Termine di invio: 30 settembre dell'anno successivo alla chiusura del fallimento.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---



L O D I

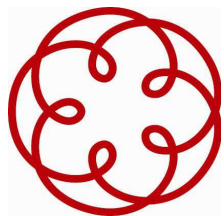
**IVA**

▶ **Adempimenti fiscali concorsuali/ finali**

**Comunicazione di cessazione dell'attività/variazione dati  
(Art. 35 DPR 633/72)**

Il curatore entro 30 giorni dalla data di chiusura della procedura deve comunicare la **cessazione attività** all'Agenzia Entrate.

Ciò accade in tutti i casi in cui non vi è prosecuzione dell'attività da parte della fallita tornata in bonis (ovvero quasi sempre).



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LODI

IVA

► **Adempimenti fiscali concorsuali/ finali**

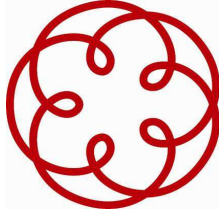
**Comunicazione di cessazione dell'attività/variazione dati  
(Art. 35 DPR 633/72)**

Nel raro caso in cui vi sia prosecuzione dell'attività dopo la chiusura del fallimento:

il curatore entro 30 giorni dalla data di chiusura della procedura deve

comunicare una **variazione dati** all'Agenzia Entrate.

Viene così ripristinata la situazione precedente la dichiarazione di fallimento.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

IVA

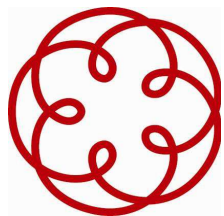
## ► Adempimenti fiscali concorsuali/ finali

Comunicazione di cessazione dell'attività/variazione dati  
(Art. 35 DPR 633/72)

Ulteriore ipotesi di chiusura della partita IVA:

prima del riparto finale, quando “cessano” le operazioni rilevanti ai fini IVA.

Materialmente, quando tutte le fatture di vendita sono state emesse, e quelle di acquisto (inclusa quella del compenso curatore) sono state registrate.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LODI

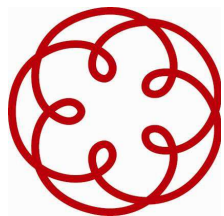
# IVA

- ▶ La gestione dei rimborsi IVA /possibili utilizzi del credito

**I possibili utilizzi del credito IVA maturato in corso di procedura:**

- può essere detratto dall'Iva sulle fatture emesse in relazione alle cessioni di beni del fallimento;
- l'eccedenza può essere compensata con altri tributi (ad es. ritenute su redditi di lavoro autonomo o dipendente);
- l'eccedenza può essere chiesta a rimborso.





ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LODI

**IVA**

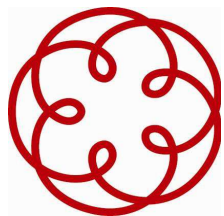
► **La gestione dei rimborsi IVA /possibili utilizzi del credito**

**La compensazione del credito IVA sorto durante la procedura.**

Valgono anche per il curatore le regole dettate dall'Art. 10 DL 78/2009.

In caso di utilizzo in compensazione con altri tributi nel modello F24:

- la compensazione Iva è libera fino a 10.000 euro;
- oltre tale importo e sino a 15.000€, occorre attendere il 16 del mese successivo alla presentazione del modello Iva 2012;
- oltre i 15.000 € occorre la presentazione della dichiarazione IVA 2012 con apposizione del visto.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

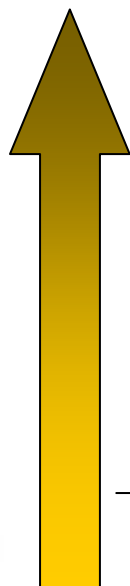


LODI

# IVA

- ▶ La gestione dei rimborsi IVA / possibili utilizzi del credito

La compensazione del credito IVA sorto durante la procedura.



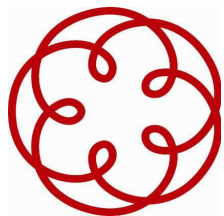
COMP.NE OLTRE 15.000€ :

- OBBLIGO PRESENTAZIONE DICH. IVA ANNUALE
- COMPENSAZIONE DAL 16 DEL MESE SUCCESSIVO A QUELLO DI PRESENTAZIONE DICH. IVA
- VISTO DEL PROFESSIONISTA

COMP.NE OLTRE 10.000 € SINO A 15.000 € :

- OBBLIGO PRESENTAZIONE DICH. IVA ANNUALE
- COMPENSAZIONE DAL 16 DEL MESE SUCCESSIVO A QUELLO DI PRESENTAZIONE DICH. IVA

COMP.NE SINO A 10.000 € : LIBERA



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



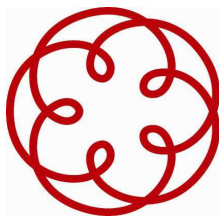
LODI

**IVA**

- ▶ La gestione dei rimborsi IVA /possibili utilizzi del credito

**La compensazione del credito IVA sorto durante la procedura  
In presenza di debiti iscritti a ruolo (Art. 31, c. 1 DL 78/2010)**

Per la generalità dei contribuenti, dall'1/1/2011 opera il divieto di compensazione di crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a 1.500€, per i quali è scaduto il termine di pagamento.

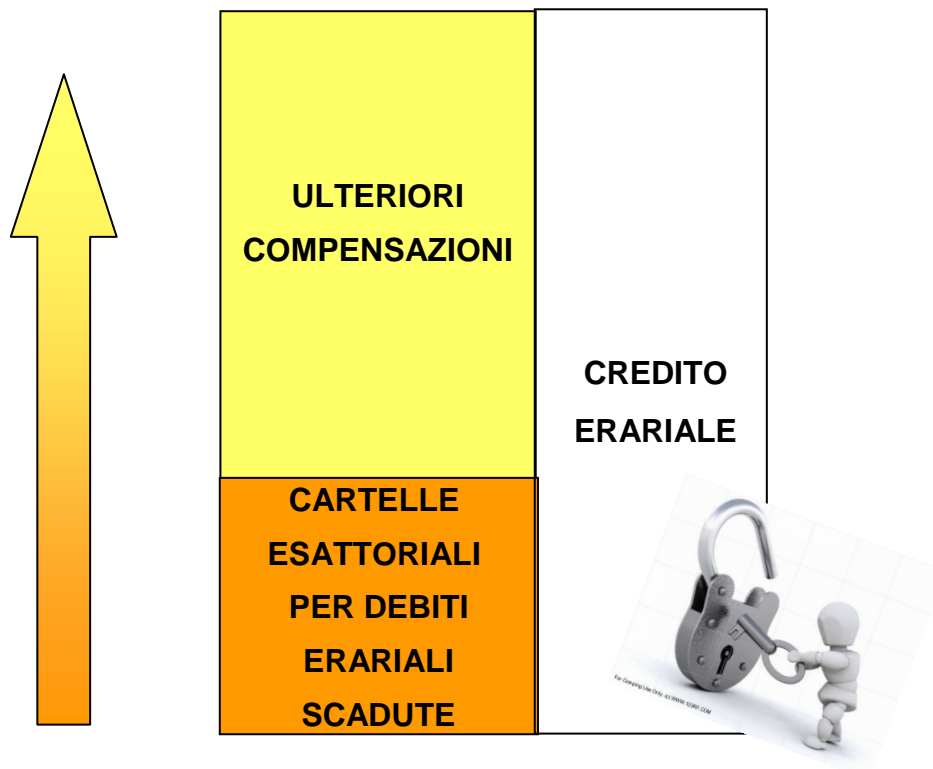


ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

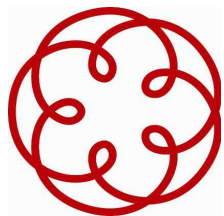


LODI

IVA



- Imposte erariali = dirette (IRPEF, IRES, IRAP, Add.li regionali IRPEF) + indirette (IVA, registro)
- I limiti NON riguardano le altre imposte = tributi Icoali (ad es. ICI, Tarsu) + contributi previdenziali e assistenziali (INPS, INAIL)



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---



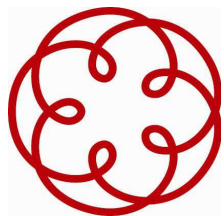
LODI

**IVA**

- ▶ **La gestione dei rimborsi IVA /possibili utilizzi del credito**

**La compensazione del credito IVA sorto durante la procedura  
In presenza di debiti iscritti a ruolo (Art. 31, c. 1 DL 78/2010)**

Particolarità per le procedure (Circ. n. 13/E -2011):  
la presenza di debiti erariali iscritti a ruolo nei confronti del fallito,  
scaduti e non pagati, ma maturati in data antecedente all'apertura  
della procedura concorsuale, non si ritiene sia causa ostativa alla  
compensazione tra i crediti e i debiti erariali formatisi nel corso della  
procedura stessa.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LODI

**IVA**

- ▶ **La gestione dei rimborsi IVA /possibili utilizzi del credito**

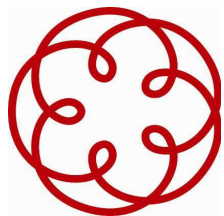
**La compensazione del credito IVA sorto durante la procedura  
In presenza di debiti iscritti a ruolo (Art. 31, c. 1 DL 78/2010)**



Il curatore può compensare il credito IVA sorto durante la procedura anche in presenza di cartelle esattoriali scadute, notificate dopo l'apertura della procedura ma relative a fatti accaduti prima.



Il curatore non può compensare se la cartella esattoriale è riferita a fatti accaduti dopo l'apertura della procedura (ipotesi rara), a meno che, ovviamente, non provveda a pagare la cartella.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---



LODI

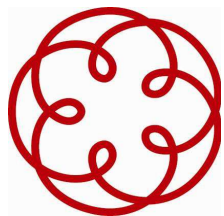
IVA

- ▶ La gestione dei rimborsi IVA /possibili utilizzi del credito

### La compensazione del credito IVA.

L'Erario può chiedere che sia compensato il credito IVA maturato ante fallimento con i debiti IVA sorti ante fallimento, al pari di qualsiasi altro creditore.

Al contrario, non può essere invocata la compensazione di debiti IVA ante procedura con il credito IVA maturato in corso di Procedura.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LODI  
**IVA**

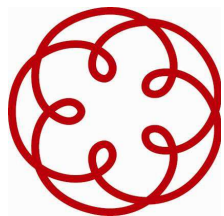
## ▶ La gestione dei rimborsi IVA

Il curatore, come qualsiasi altro soggetto iva può chiedere il rimborso alle condizioni di cui all'Art. 30 DPR 633/72:

1. alla cessazione dell'attività, previa chiusura della partita Iva;
2. sulla base della minore eccedenza creditoria dell'ultimo triennio;
3. in caso di aliquota media operazioni attive < aliquota media operazioni passive;
4. in caso di effettuazione operazioni non imponibili ex art. 8-8 bis-9 DPR 633/72, superiori al 25% del volume d'affari;
5. acquisto di beni strumentali.

Le ipotesi 3-4-5 sono molto rare (salvo caso esercizio provvisorio).





ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---



LODI

IVA

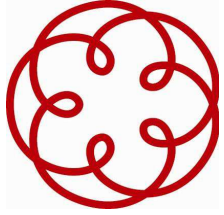
### ▶ La gestione dei rimborsi IVA

La richiesta di rimborso dopo la chiusura della partita IVA, implica tempi d'attesa molto lunghi in quanto il rimborso non può avvenire tramite il conto fiscale.

Pertanto, può essere più conveniente la richiesta di rimborso della minore eccedenza creditoria dell'ultimo triennio.

Il rimborso va chiesto presentando il quadro VR e presentando le garanzie richieste dall'Art. 38-bis DPR 633/72.

In alternativa, per poter giungere alla chiusura del fallimento, il curatore può cedere *pro soluto* a terzi il credito Iva, oppure, se questo è di modesta entità, lo si può abbandonare, previa autorizzazione ai sensi dell'Art. 35 LF.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---



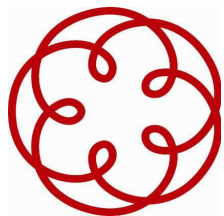
LODI  
IVA

▶ Le note di accredito per variazione di IVA

Ai sensi dell'Art. 26, c.2 DPR 633/72 è possibile emettere nota di accredito per variazione Iva in caso di:

“mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose”.

Per avere certezza che la procedura concorsuale sia rimasta infruttuosa, è necessario che sia divenuto definitivo il piano di riparto finale.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



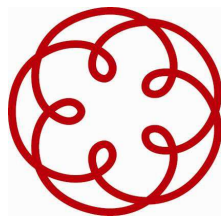
LODI  
IVA

▶ Le note di accredito per variazione di IVA

Pertanto (RM 89/E 2002):

- momento di emissione della nota di accredito: da quando è reso esecutivo il piano di riparto dell'attivo, ovvero dalla data di chiusura della procedura (se manca un piano di riparto);
- il diritto alla detrazione (Art. 19 DPR 633/72) può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione IVA relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione (anno di esecutività del riparto finale/ chiusura del fallimento, in assenza del piano di riparto).

Esempio: riparto esecutivo nel 2011 – la nota di variazione può essere detratta al più tardi con la dichiarazione IVA operazioni 2013, il cui termine di scadenza per l'invio è 30/09/2014.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---

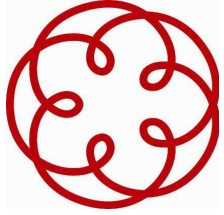


LODI  
IVA

▶ Le note di accredito per variazione di IVA

Pertanto (RM 89/E 2002):

- il Curatore/Commissario Liquidatore registra le note di variazione ricevute in aumento del registro fatture emesse (al fine di evidenziare il credito d'imposta per il quale l'Erario potrà agire nei confronti del fallito tornato in bonis). Si noti, anche nel caso il curatore abbia già cessato la partita IVA;
- il Curatore/Commissario Liquidatore successivamente non deve inserire l'Erario nel riparto finale.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

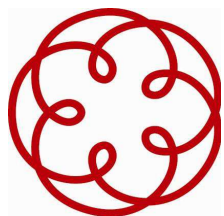
---

L O D I



I.C.I.

- ▶ La base imponibile
- ▶ Momento impositivo
- ▶ Obblighi di comunicazione



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

I.C.I.

## ► La base imponibile e aliquota

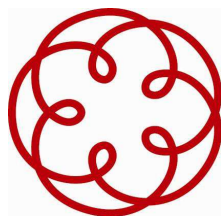
Imposta Comunale sugli Immobili istituita dal D.Lgs. 504/1992 e dal 2012 sostituita dall'IMU (DL 201/2011).

Aliquota ordinaria IMU= 0,76% con possibilità dell'ente locale di aumentarla o diminuirla al massimo dello 0,3%



IMU: min 0,46% – max 1,06%

Imposta reale gravante sul patrimonio immobiliare: presupposto impositivo è il possesso del bene immobile (fabbricati, aree edificabili, terreni agricoli).



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

ICI / IMU

## ► La base imponibile

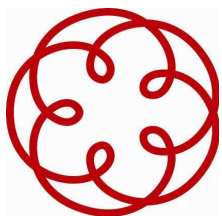
Secondo i nuovi criteri IMU, dall'1/1/2012 la base imponibile è così calcolata.

Nel caso di fabbricati accatastati:

$(\text{rendita catastale} + 5\%) \times \text{moltiplicatore specifico della categoria catastale}$

Moltiplicatori:

Cat. A (escluso A/10)	160
C/2, C/6, C/7	140



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LODI

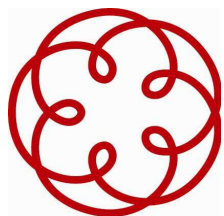
ICI / IMU

► La base imponibile

Moltiplicatori:

Cat. B, C/2,C/3,C/4,C/5	140
A/10	80
D	60
C/1	55
Terreni agricoli (reddito dominicale Rivalutato del 25%)	120





ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LODI

ICI / IMU

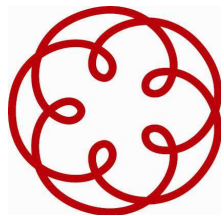
► La base imponibile

Nel caso di aree fabbricabili:

base imponibile = valore venale in comune commercio al  
1° gennaio dell'anno di imposizione.

Nel caso di utilizzazione edificatoria dell'area:

base imponibile = valore area fabbricabile, senza tenere  
conto del valore dell'immobile, fino a che  
non sia stato ultimato o altrimenti  
utilizzato



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---



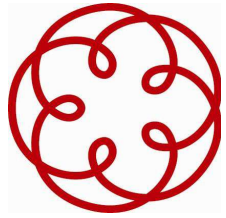
L O D I

ICI / IMU

### ► Momento impositivo

Gli immobili compresi nell'attivo fallimentare godono di uno speciale regime di sospensione tributaria dalla data della sentenza di fallimento fino alla vendita.

L'imposta maturata in corso di procedura è dovuta **entro 3 mesi dalla data del decreto di trasferimento** (Art.1, c. 173, L. 296/2006).



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---

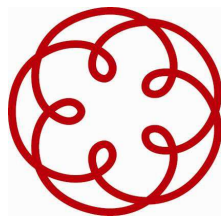
L O D I

ICI / IMU



## ► Comunicazione al Comune

Inoltre, La legge 296/2006, ha anche introdotto l'obbligo per il Curatore Fallimentare e per i Commissari Liquidatori di comunicare **entro 90 giorni dalla loro nomina**, l'avvio della procedura al Comune di ubicazione degli immobili acquisiti all'attivo fallimentare.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

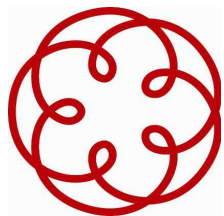
---

LODI



# IMPOSTA DI REGISTRO

- ▶ La sentenza dichiarativa di fallimento
- ▶ Il decreto di esecutività dello stato passivo
- ▶ Il decreto di esecutività della ripartizione
- ▶ L'affitto d'azienda
- ▶ La cessione d'azienda
- ▶ Imposte ipotecarie e catastali
- ▶ Concordato fallimentare



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

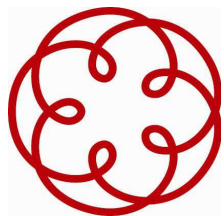
# IMPOSTA DI REGISTRO

E' disciplinata dal DPR 131/1986 che non detta regole particolari per gli atti di cui alle procedure concorsuali.

Si applica in misura diversa agli atti della procedura e per analogia con atti similari.

Quando non vi è capienza nell'attivo fallimentare, viene anticipata dall'Erario con la prenotazione a debito, previo decreto del giudice delegato (Art. 146 DPR 115/2002).

Trattandosi di spese di procedura, sono in prededuzione e vengono pagate in un momento successivo quando vi è liquidità.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

LODI

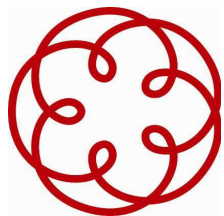


# IMPOSTA DI REGISTRO

## ▶ La sentenza dichiarativa di fallimento

La sentenza che dichiara il fallimento è soggetta ad imposta di registro in misura fissa (€ 168,00).

La sentenza di fallimento rientra tra i provvedimenti Art. 8 lett d) Tariffa allegata al PPR 131/86: *atti non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale.*



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LODI

# IMPOSTA DI REGISTRO

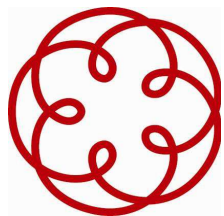
## ▶ Il decreto di esecutività dello stato passivo

Non esistono pronunce della giurisprudenza.

Due sono gli orientamenti:

1. se si ritiene che lo stato passivo “accerti” i crediti di coloro che si sono insinuati, la tassazione dovrebbe essere proporzionale dell’ 1% (*atto di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale : Art. 8 c. 1 lett c della Tariffa*)

2. se, come sembra più corretto ritenere, mancando una fase contenziosa vera e propria, questo decreto rientra negli atti giudiziari “*non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale*”, è soggetto a registrazione in misura fissa (€ 168,00).



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

LODI



# IMPOSTA DI REGISTRO

## ▶ Il decreto di esecutività della ripartizione

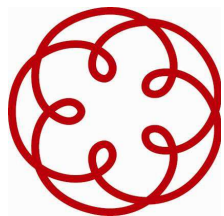
Sono da considerare diversi casi:

1. Il decreto che rende esecutivo il piano non contiene modifiche (per assenza di osservazioni da parte dei creditori) o accoglie modifiche (chieste da alcuni creditori) non contestate né dal curatore né dagli altri creditori: non c'è obbligo di registrazione.



**NESSUNA IMPOSTA**





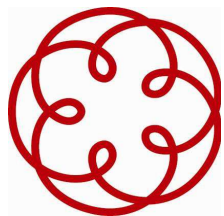
ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

LODI



# IMPOSTA DI REGISTRO

- ▶ Il decreto di esecutività della ripartizione
- 2. Il decreto risolve una contestazione tra creditori o tra questi e il curatore senza mettere in discussione i risultati dello stato passivo:
  - **IMPOSTA FISSA (€ 168)** se il decreto respinge le istanze (Art. 8, c.1 lett d Tariffa Parte I Dpr 131/86)
  - **IMPOSTA PROPORZIONALE RIDOTTA (1%)** se le accoglie (Art. 8, c.1 lett c Tariffa Parte I Dpr 131/86)



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

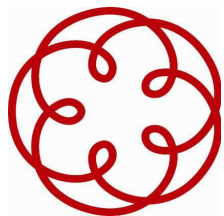


L O D I

# IMPOSTA DI REGISTRO

- ▶ Il decreto di esecutività della ripartizione
- 3. Il decreto interviene su pretese non fatte valere nella precedente fase di ammissione al passivo:
  - **IMPOSTA FISSA** se il decreto respinge le istanze,
  - **IMPOSTA PROPORZIONALE (3%)** se provvede nel merito delle istanze (Art. 8, c.1 lett b Tariffa Parte I Dpr 131/86) L'imposta si applica per la parte in cui il provvedimento decide sulla collocazione dei crediti e quindi sui diritti soggettivi dei creditori, o, in caso di controversia, il provvedimento modifica il piano di riparto. Base imponibile è la porzione dell'attivo che il provvedimento riconosce come spettante.

Sono escluse dall'imposta le controversie di lavoro subordinato, i crediti erariali e previdenziali.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

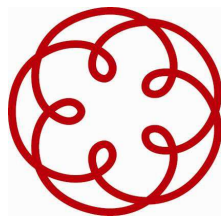
LODI



# IMPOSTA DI REGISTRO

## ▶ Il decreto di esecutività della ripartizione

4. I reclami contro i decreti del G.D. o i decreti del Tribunale provocati da tali reclami:
  - **IMPOSTA FISSA** se il provvedimento respinge il reclamo (Art. 8, c.1 lett d Tariffa Parte I Dpr 131/86)
  - **IMPOSTA PROPORZIONALE RIDOTTA (1%)** se il provvedimento accoglie il reclamo (Art. 8, c.1 lett c Tariffa Parte I Dpr 131/86)



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

LODI



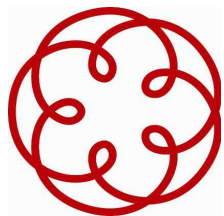
# IMPOSTA DI REGISTRO

## ▶ L'affitto d'azienda

Imprenditore individuale che affitta l'unica azienda con canoni separati mobili e immobili: **IMPOSTA AL 2%** per l'immobile, e al 3% sui beni mobili.

Imprenditore individuale che affitta l'unica azienda con canone unico: **IMPOSTA AL 3%** (Art. 9 Tariffa Parte I Dpr 131/86).

Ciò in quanto, affittando l'unica azienda, l'imprenditore individuale perde il requisito soggettivo (esercizio di impresa) per l'applicazione dell'IVA. Quindi, in virtù del principio di alternatività Iva - registro, risulterà applicabile l'imposta di registro in misura proporzionale.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

LODI



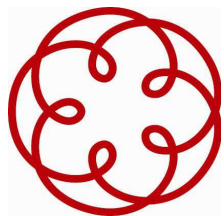
# IMPOSTA DI REGISTRO

## ▶ L'affitto d'azienda

Imprenditore individuale che affitta una delle aziende (o ramo d'azienda):

**IMPOSTA FISSA (€ 168).** I canoni sono soggetti ad IVA poiché in questo caso l'imprenditore non perde il requisito soggettivo di esercizio dell'impresa.

Per la stessa motivazione, anche l'affitto d'azienda effettuato da una società è soggetto ad **IMPOSTA FISSA**: per i canoni viene emessa fattura con Iva.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

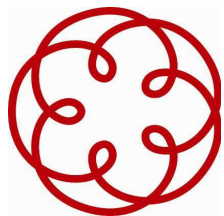
# IMPOSTA DI REGISTRO

## ▶ La cessione d'azienda

Il contratto di cessione d'azienda è soggetto alla registrazione obbligatoria entro 20 giorni dalla stipula e quindi all'imposta proporzionale di registro con l'aliquota del 3% calcolata sul prezzo di cessione.

La base imponibile è costituita dai valori di mercato dei beni (mobili e immobili, materiali e immateriali) e dei diritti che compongono l'azienda, compreso il valore dell'avviamento, al netto delle passività risultanti dalle scritture obbligatorie.

Non rileva che la cessione d'azienda avvenga nell'ambito di un fallimento o che l'attività, nel momento della cessione, risulti cessata.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

LODI

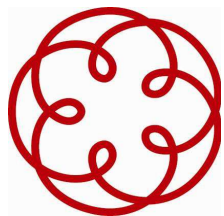


# IMPOSTA DI REGISTRO

## ► Imposte ipotecarie e catastali

Le imposte ipotecarie e catastali, sul trasferimento dei beni immobili strumentali, ammontano rispettivamente al 3% e all'1% del loro valore di aggiudicazione.

Per gli altri immobili, l'imposta ipotecaria è ridotta al 2%, fermo restando l'imposta catastale all'1%.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

# IMPOSTA DI REGISTRO

## ► Concordato fallimentare

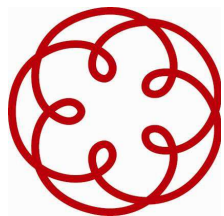
La cessione dei beni ai creditori non origina né plusvalenze, né minusvalenze (Artt.86, c.5, e 101 del TUIR)

La riduzione dei debiti in sede di concordato preventivo o fallimentare non è sopravvenienza attiva (Art.88, c.4 del TUIR)

Parte della giurisprudenza ritiene che il decreto di omologa del concordato fallimentare sia soggetto all'imposta di registro proporzionale 3% (Art.8 c.1 lett. B) Tariffa DPR 131/86).

Altra giurisprudenza ritiene che la tassazione, sempre proporzionale, debba essere dell'1% .





ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

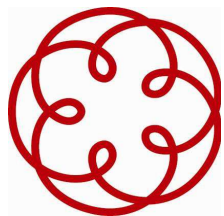
---

LODI



# IMPOSTE DI SUCCESSIONE

- ▶ Il fallimento dell'imprenditore defunto
- ▶ Morte del fallito
- ▶ Il fallimento dell'erede dell'imprenditore



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

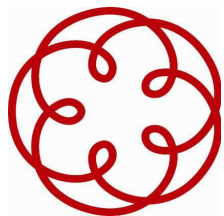


L O D I

# IMPOSTE DI SUCCESSIONE

## ▶ Il fallimento dell'imprenditore defunto

L'imprenditore individuale defunto può essere dichiarato fallito solo entro il termine di un anno dalla cancellazione dal registro delle imprese, purché l'insolvenza si sia manifestata prima della morte o entro l'anno successivo e riguardi obbligazioni contratte dall'imprenditore prima della sua morte.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

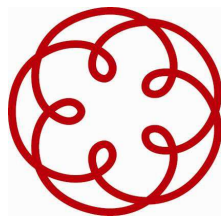


L O D I

# IMPOSTE DI SUCCESSIONE

## ► Il fallimento dell'imprenditore defunto

Il fallimento dell'imprenditore defunto può essere richiesto dagli interessati e dall'erede stesso solo qualora abbia accettato l'eredità con beneficio di inventario evitando così la confusione dell'eredità con il suo patrimonio; in tal caso egli non è soggetto agli obblighi di deposito delle scritture contabili e fiscali obbligatorie previste per l'imprenditore che chiede il proprio fallimento. La procedura di fallimento diventa predominante rispetto a quella di liquidazione dei beni.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



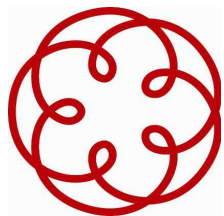
L O D I

# IMPOSTE DI SUCCESSIONE

## ► Il fallimento dell'imprenditore defunto

Soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione di successione sono (Artt. 28 e 29 DLgs 346/90):

- i chiamati all'eredità e i legatari (ovvero i loro rapp.ti legali);
- gli immessi nel possesso temporaneo dei beni dell'assente;
- gli amministratori dell'eredità e i curatori dell'eredità giacente;
- gli esecutori testamentari.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

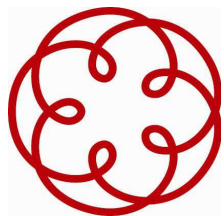
# IMPOSTE DI SUCCESSIONE

## ► Il fallimento dell'imprenditore defunto

La dichiarazione di successione va presentata entro 12 mesi dalla data di apertura della successione.

Nel caso di fallimento in corso alla data di apertura della successione, il termine per la presentazione della dichiarazione decorre dalla data di chiusura del fallimento.

Nel caso di curatori di eredità giacente o rapp.ti legali degli eredi o dei legatari, il termine decorre dalla data, se successiva all'apertura della successione, in cui essi abbiano avuto notizia della loro nomina.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

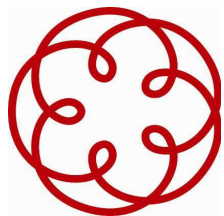
# IMPOSTE DI SUCCESSIONE

## ► La morte del fallito

In questo caso il fallimento prosegue nei confronti degli eredi del fallito, anche nel caso in cui essi abbiano accettato l'eredità con beneficio d'inventario.

Se ci sono più eredi, la procedura prosegue nei confronti di un rappresentante nominato di comune accordo o dal giudice delegato

Nel caso di eredità giacente il fallimento prosegue nei confronti del curatore della stessa; nel caso di erede nominato sotto condizione sospensiva, nei confronti dell'amministratore dell'eredità



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LODI

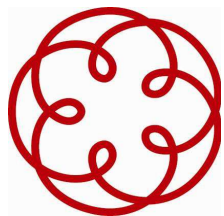
# IMPOSTE DI SUCCESSIONE

## ▶ Il fallimento dell'erede dell'imprenditore

Se però l'erede ha proseguito l'attività imprenditoriale del defunto, diviene egli stesso assoggettabile a fallimento.

Se l'eredità viene accettata senza beneficio d'inventario, si costituiscono 2 masse passive distinte:

- ◀ quella formata dai beni ereditari, destinata a soddisfare i creditori del defunto
- ◀ quella formata dai beni appartenenti all'erede a qualunque titolo che rimane soggetta all'azione esecutiva dei creditori sia ereditari che personali dell'erede



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

---

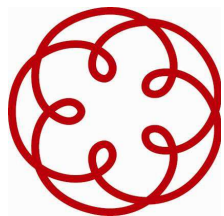
LODI



# PROCESSO TRIBUTARIO

- ▶ La legittimazione del curatore
- ▶ La legittimazione processuale del fallito





ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

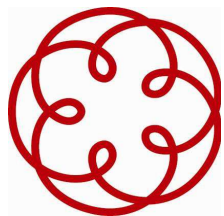
# PROCESSO TRIBUTARIO

## ► La legittimazione del curatore

La legge priva l'imprenditore fallito dell'amministrazione dei beni esistenti alla data del fallimento, stabilendo che:

“Nelle controversie, anche in corso, relative a rapporti di diritto patrimoniale del fallito compresi nel fallimento sta in giudizio il curatore.” (Art. 41, c. 1 LF)

Anche le liti tributarie ineriscono a rapporti patrimoniali compresi nel fallimento.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

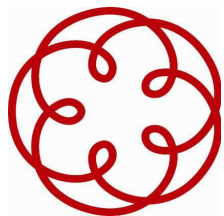
# PROCESSO TRIBUTARIO

## ► La legittimazione del curatore

Poiché la gestione dei rapporti patrimoniali compresi nel fallimento è attribuita *ex lege* al curatore,



si dovrebbe concludere che al solo curatore devono essere indirizzati e notificati gli atti volti a costituire l'obbligazione tributaria e a consentirne l'ammissione al passivo (avvisi accertamento, iscrizioni a ruolo e cartelle di pagamento).



# PROCESSO TRIBUTARIO

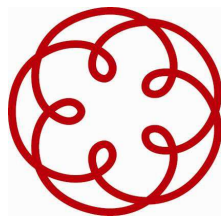
## ► La legittimazione del curatore

Due sono le conseguenze di ciò:

1. avvisi di accertamento, iscrizioni a ruolo e cartelle, hanno efficacia esclusivamente endofallimentare;
2. il curatore è l'unico soggetto legittimato a proporre ricorso avanti alle commissioni.



Dissociazione tra *legitimitas ad causam*, spettante al fallito come parte del processo tributario (Art. 10 Dlgs 546/92) e *legitimitas ad processum* spettante al curatore che agisce nell'interesse della massa dei creditori.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

LODI

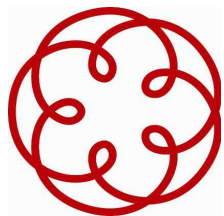


# PROCESSO TRIBUTARIO

## ▶ La legittimazione del curatore

Per ottenere un titolo nei confronti dell'imprenditore, in vista del suo ritorno *in bonis* dopo la chiusura del fallimento, l'Ufficio dovrebbe notificare a lui direttamente il provvedimento di imposizione, consentendogli un'autonoma impugnazione giudiziale.

Diverso avviso esprime la Cassazione.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LODI

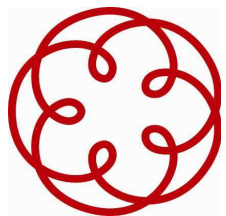
# PROCESSO TRIBUTARIO

## ► La legittimazione processuale del fallito

Cassazione.

L'avviso di accertamento tributario, inerente a crediti con presupposti ante dichiarazione di fallimento, deve essere notificato non solo al curatore, ma anche al contribuente fallito, il quale non è privato della qualità di soggetto passivo del rapporto tributario e resta esposto ai riflessi della definitività del provvedimento impositivo o sanzionatorio.

Inoltre, in quanto destinatario dell'avviso di accertamento, il fallito è eccezionalmente abilitato ad impugnarlo non potendo attribuire carattere assoluto alla perdita della capacità processuale conseguente alla dichiarazione di fallimento.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



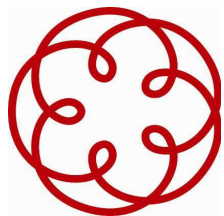
L O D I

# PROCESSO TRIBUTARIO

## ▶ La legittimazione processuale del fallito

E' condiviso l'orientamento che circoscrive la capacità processuale del fallito alle ipotesi di inerzia del curatore:

quando il curatore omette di impugnare il provvedimento notificatogli, il fallito può (e deve) proporre autonomo ricorso; ma il ricorso sarà dichiarato inammissibile qualora il curatore decida di impugnare il provvedimento.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

LODI

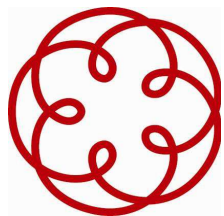


# PROCESSO TRIBUTARIO

## ► La legittimazione processuale del fallito

Se il curatore promuove il giudizio o interviene nel giudizio, in caso di mancata notifica del provvedimento nei confronti del fallito, il fallito non può eccepire la mancata notifica nei suoi confronti al fine di contestare l'esistenza della pretesa tributaria nei suoi confronti.

In questo caso, il difetto di capacità processuale del fallito è assoluto, opponibile da chiunque e rilevabile d'ufficio.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



L O D I

# PROCESSO TRIBUTARIO

## ► La legittimazione processuale del fallito

Un esempio:

in tema di condono fiscale, e con riferimento alla chiusura delle liti fiscali pendenti prevista dall'art. 16 L. 27 dicembre 2002 n. 289, legittimato a proporre istanza di definizione agevolata, a seguito del fallimento del contribuente, deve essere considerato, in caso d'inerzia del curatore, anche il fallito.