PROCEDURE CONCORSUALI ■ Il Tuir individua un unico periodo d'imposta che va dall'inizio fino alla chiusura del procedimento

Fallimento: gli obblighi su redditi e Irap

Il patrimonio netto si considera nullo se l'ammontare delle passività è pari o superiore a quello delle attività

La presentazione delle dichiarazioni dei redditi e Irap nell'ambito della procedura concorsuale di fallimento, è regolata dal 4° comma dell'articolo 5 del Dpr 322/1998, così come recentemente modificato dal Dpr 542 del 14 ottobre 1999 («Gazzetta ufficiale» 17 febbraio 2000). La norma prevede che nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa le dichiarazioni dei redditi sono presentate, anche se si tratta di imprese individuali, dal curatore o dal commissario liquidatore, rispettivamente entro quattro mesi dalla nomina ed entro quattro mesi dalla chiusura del fallimento e della liquidazione, mentre le dichiarazioni Irap sono presentate esclusivamente nel caso in cui vi sia stato esercizio provvisorio d'impresa (articolo 90 legge fallimentare).

La disposizione ora appare coordinata con il testo dell'articolo 125, comma 2 del Dpr 917/1986 in base al quale il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura del procedimento concorsuale, quale che sia la durata di questo e anche se vi è stato esercizio provvisorio, è costituito dalla differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento, determinato in base ai valori fiscalmente riconosciuti.

In altre parole il Testo unico identifica un unico periodo di imposta tra l'inizio e la chiusura della procedura concorsuale, indipendentemente dal fatto che sia stato autorizzato l'esercizio provvisorio di impresa. Il patrimonio netto all'inizio della procedura, calcolato mediante confronto, secondo i valori riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi, tra le attività e le passività risultanti dal bilancio di cui al comma 1 dell'articolo 125 del Tuir, è considerato nullo se l'ammontare delle passività è pari o superiore a quello delle attività.

■ **I TEMPI DA RISPETTARE**

Periodo d'imposta	Dichiarazione redditi	Dichiarazione Irap	Termini di presentazione
Prefallimentare	Sì	Sì	Entro 4 mesi dalla nomina del curatore
Fallimentare senza esercizio provvisorio	Sì	No	Entro 4 mesi dalla chiusura della procedura
Fallimentare con esercizio provvisorio	Sì (*)	Sì (**)	Vedi note (*) (**)

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

(**) La dichiarazione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive dovrà essere presentata, negli ordinari termini previsti dalla normativa, per ciascun singolo periodo d'imposta (ai fini Irap) sino a quando è autorizzato l'esercizio provvisorio d'impresa (come ribadito da ultimo dalla circolare 24 marzo 1999, n. 68/E, il modello Unico non può essere utilizzato nell'ambito delle procedure concorsuali. Il curatore pertanto sarà tenuto a presentare autonomamente, con separati modelli e alle scadenze definite le varie dichiarazioni)

In caso di esercizio provvisorio d'impresa, la dichiarazione relativa ai periodi di imposta intermedi, dovrà essere presentata esclusivamente ai fini Irap.

A differenza di quanto previsto in materia di imposta aggiunto, ai fini sul valore sui redditi non delle imposte un obbligo a carico del dichiarante, di presentare la dichiarazione relativa al periodo d'imposta antecedente 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 abbia ancora provveduto. Ne discende che il relativo obbligo rimane a carico del fallito.

Gli obblighi dichiarativi ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, a carico del curatore, sono riassunti nella tabella di fianco.

Per l'adempimento dell'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo prefallimentare, il curatore dovrà, secondo quanto stabilito dall'articolo 125, comma 1, Dpr 917/1986, 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 articoli 52 e seguenti del Dpr 917/1986 con le deroghe previste per la determinazione del reddito delle imprese minori (articolo 79 Tuir). Gli uffici, sulla base delle dichiarazioni presentate dal curatore per il periodo prefallimentare, saranno legittimati a insinuarsi al passivo della procedura fallimentare, per la riscossione dell'imposta.

Il secondo periodo del comma 1 dello stesso articolo 125 del Tuir, stabilisce inoltre che nel caso di fallimento di imprese individuali e società in nome collettivo e 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 (mediante raccomandata) copia della dichiarazione relativa al periodo prefallimentare, non solo all'amministrazione finanziaria, ma anche all'imprenditore e a ciascuno dei familiari partecipanti all'impresa nonché ai soci delle società di persone, affinchè gli stessi possano includere questi redditi nelle proprie dichiarazioni (comma 4 dell'articolo 18 del Dpr 4 febbraio 1988, n. 42).

A CURA DI
PAOLO ADRIANO STELLA

Al curatore spetta solo la gestione

La dichiarazione dei redditi presentata dal curatore per il periodo prefallimentare 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 della legge fallimentare. Per questi ultimi non si rende necessario frazionare il periodo di imposta in corso al momento del fallimento e il fallito continuerà ad adempiere personalmente agli ordinari obblighi tributari.

Il fallimento, infatti, non costituisce un autonomo soggetto d'imposta e pertanto il curatore agisce come organo di gestione liquidatoria del fallito, il quale, pertanto resta l'esclusivo titolare del patrimonio stesso ed è l'unico soggetto passivo. Per le stesse ragioni la giurisprudenza tributaria e di legittimità sono consolidate nel ritenere che il curatore non assume nello svolgimento delle proprie funzioni, la qualifica di sostituto di imposta (non così l'amministrazione finanziaria: si veda per tutte la risoluzione ministeriale 15/3644 del 25 novembre 1982 della direzione generale Imposte). Non effettuando ritenute non sorge neppure l'obbligo di presentare l'apposita dichiarazione. La Corte di cassazione, dopo la sentenza del 5 febbraio 1982 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 7561 del 11 luglio 1995 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 a impugnare l'avviso di accertamento in caso di inerzia del curatore.

> In caso di sua inerzia è il fallito a impugnare l'accertamento

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 Tuir 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. Le varie poste 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.

La rendicontazione delle operazioni effettuate dalla curatela nel periodo fallimentare è demandata al registro, preventivamente vidimato dal Giudice delegato, previsto dall'articolo 38 della legge fallimentare nonché dal conto della gestione ex articolo 116 della stessa legge.

Nel caso di impresa individuale o società di persone, il reddito eventualmente prodotto nel periodo fallimentare 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'articolo 8 del Dpr 917/1986. I redditi in esame sono soggetti a tassazione separata ove ricorrano le condizioni di cui all'articolo 16 del Tuir.

■ **DICHIARAZIONI IVA**

Le operazioni da comunicare

Dalla denuncia l'amministrazione può controllare i versamenti non effettuati

L'articolo 74-bis del Dpr 633/72, stabilisce che per le operazioni effettuate anteriormente alla dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, gli obblighi di fatturazione e registrazione, sempreché i relativi termini non siano ancora scaduti, devono essere adempiuti dal curatore o dal commissario liquidatore entro quattro mesi dalla nomina.

Dichiarazione anno solare precedente il fallimento. Lo stesso articolo 74-bis stabilisce inoltre che, se al momento della declaratoria fallimentare non sono ancora spirati i termini per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno solare precedente, il curatore è tenuto a presentarla entro quattro mesi dalla data di nomina. Il curatore, entro 30 giorni dalla declaratoria fallimentare, dovrà effettuare la comunicazione ex articolo 35 Dpr 633/72 al competente Ufficio Iva (Ufficio unico delle entrate ove istituito).

Dichiarazioni anno solare in cui è dichiarato il fallimento. I curatori e i commissari liquidatori sono tenuti a presentare la dichiarazione per le operazioni registrate nell'anno solare in cui è stato dichiarato il fallimento ovvero la liquidazione coatta amministrativa (comprensiva di due moduli: il primo per le operazioni registrate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa - ricordandosi di barrare la casella del rigo VA8 per il modello Iva 2000 -, e il secondo per le operazioni registrate successivamente a questa data). La presentazione dovrà avvenire nei termini ordinari. Limitatamente alle operazioni registrate nella parte dell'anno antecedente all'apertura della procedura concorsuale, gli stessi soggetti, entro quattro mesi dalla nomina, devono inoltre presentare apposita dichiarazione al competente ufficio Iva o delle Entrate, ove istituito, per consentire l'eventuale insinuazione al passivo della procedura concorsuale (modello Iva 74-bis).

Quest'ultimo modello non ha subito variazioni rispetto all'anno precedente. Sono richiesti in particolare alcuni elementi quali il valore delle rimanenze al 31 dicembre dell'anno solare precedente (rigo A1) e alla data di fallimento (rigo A2), nonché i versamenti periodici dovuti dal soggetto fallito (rigo A10), e quelli effettuati dallo stesso (rigo A11), entrambi comprensivi degli eventuali interessi dell'1,5% dovuti per le liquidazioni trimestrali. Gli elementi richiesti consentiranno all'amministrazione finanziaria di verificare agevolmente i versamenti non effettuati insinuandosi al passivo della procedura concorsuale. Il paragrafo 2.3 delle istruzioni ministeriali conferma che il nuovo modello non consente, come nel passato, di richiedere il rimborso dell'eventuale eccedenza di credito risultante (risoluzione ministeriale 181/E del 1995). Se il curatore del fallimento è un professionista abilitato all'invio telematico della dichiarazione, il termine è aduto il 30 giugno 2000.

> Il modello 74-bis non consente il rimborso dell'eccedenza

Dichiarazioni Iva iodiche nell'ambito della proced i. Per le operazioni effettuate succ vamente all'apertura del fallimen o all'inizio della liquidazione coat amministrativa, adempimenti p isti dal decreto 633/72 (fatturazion registrazione, c iarazione, ecc a), dovranno ere eseguiti dal ratore o dal com sario liquidator anche se è stato disposto l'eserciz provvisorio d'i resa.

Le fa re vanno emesse entro trenta orni dal momento di effettuazione lle operazioni e le liquidazioni iodiche di cui agli articoli 27 e dovran-

Il curatore inoltre sarà tenuto alla presentazione delle dichiarazioni Iva periodiche. Le istruzioni a questa dichiarazione prevedono l'esonero della presentazione, accanto ad alcune esclusioni soggettive, per i contribuenti esonerati dall'obbligo della liquidazione periodica anche se tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale (soggetti che nel periodo di riferimento non hanno effettuato alcuna operazione, né attiva, né passiva, ovvero soggetti che hanno effettuato esclusivamente operazioni esenti e hanno optato per la dispensa degli adempimenti ai sensi dell'articolo 36 bis).

A titolo informativo si ricorda che una recente interrogazione parlamentare ha chiarito che per le procedure concorsuali, stante il chiaro disposto dell'articolo 74-bis, l'obbligo di effettuare la liquidazione periodica esisterebbe solo nel caso in cui siano state registrate operazioni imponibili attive. In altre parole secondo la risposta fornita in ambito parlamentare, l'obbligo della liquidazione e pertanto della presentazione della dichiarazione Iva periodica, sussisterebbe nel caso in cui si siano registrate per il periodo interessato, operazione attive e non anche nel caso in cui si siano registrate esclusivamente operazioni passive (acquisti).

Dichiarazioni anni solari successivi. Per gli anni solari successivi, il curatore sarà tenuto a presentare le relative dichiarazioni annuali sulla base delle operazioni registrate nell'ambito della procedura concorsuale, secondo i normali termini previsti per le dichiarazioni non unificate (per l'anno solare 1999, termine scaduto il 31 maggio 2000; eventuale trasmissione telematica entro il 30 giugno 2000). La dichiarazione annuale Iva relativa all'ultimo periodo (1° gennaio-data di chiusura della procedura concorsuale), dovrà essere presentata nell'anno successivo a quello in cui l'attività è cessata, entro i normali termini. Il curatore è tenuto a effettuare la comunicazione ex articolo 35, 3° e 4° comma Dpr 633/72, all'Ufficio Iva competente ovvero all'Ufficio unico delle Entrate ove istituito, entro 30 giorni dalla cessazione dell'attività.

BAYERISCHE VITA
SPONSOR
DELLA MOSTRA
"PIRANESI & GOYA"
FONDAZIONE
ANTONIO MAZZOTTA
MILANO
FORO BUONAPARTE 50
11 GIUGNO
10 SETTEMBRE 2000
BAYERISCHE VITA

ANIMA®
La **Federazione delle Associazioni Nazionali dell'Industria Meccanica varia ed Affine** in occasione dell'Assemblea Generale dei Soci è lieta di conferire alle Società:
CLIMA VENETA S.p.A. - Bassano del Grappa
COSTAN S.p.A. - Limana
ISEO SERRATURE S.p.A. - Pisogne
OLPIDÜRR S.p.A. - Novegro di Segrate
R C GROUP S.p.A. - Valle Salimbene
SAMGAS S.p.A. - Vernate
SILVANI ANTINCENDI S.p.A. - Bareggio
il **PREMIO ANIMA-ESPORTAZIONE 2000** attribuito alle Aziende aderenti da almeno 20 anni la cui esportazione supera il 50% della produzione oppure è stata particolarmente incrementata negli ultimi 5 anni.
L'Assemblea si svolgerà **oggi 3 luglio 2000** alle ore 9.00 presso il Centro Congressi CARIPLO - Milano - Via Romagnosi 6 - alla presenza del Presidente Confindustria **Antonio D'Amato**.

SYSTEM COMUNICAZIONE PUBBLICITARIA
Per la piccola pubblicità
Via Castellanza, 11
20151 Milano
Telefono
023022.1
3842/3852/3859
Fax 0230223951
E-MAIL
system@ilsole24ore.it
Il Sole 24 ORE

■ **GLI EFFETTI PER I CREDITORI**

Così la variazione per i mancati incassi

Da concordato preventivo a liquidazione, diversi i requisiti e le modalità di emissione della nota

Descritti gli obblighi contabili e fiscali a carico del curatore, analizziamo gli effetti ai fini dell'Iva e delle imposte sui redditi nei confronti dei soggetti che vengono in contatto con le procedure concorsuali.

Note di variazione ex articolo 26 Dpr 633/72. L'amministrazione finanziaria, con la circolare 77/E del 17 aprile 2000, ha recentemente precisato l'ambito di applicazione delle variazioni in diminuzione ai fini Iva per mancato pagamento in tutto o in parte a cause di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose.

Il ministero ha chiarito che affinché il creditore sia autorizzato a emettere una nota di variazione al fine di stornare l'Iva non incassata, risulta necessario:

- che per l'operazione posta in essere fosse stata emessa la relativa fattura (pertanto la disposizione risulta inutilizzabile qualora l'operazione sia stata semplicemente annotata nel registro dei corrispettivi);
- che il creditore si sia insinuato al passivo del fallimento (tempestivamente e/o tardivamente, rispettivamente ex articoli 93 e 101 della legge fallimentare);
- che la procedura si sia rivelata infruttuosa.

L'infruttuosità della procedura è stata identificata dall'amministrazione finanziaria, nell'insussistenza di somme disponibili per il soddisfacimento, totale o parziale, del creditore insinuato, una volta ultimata la ripartizione dell'attivo (si veda la tabella).

Concordato preventivo. In merito all'ipotesi di concordato preventivo con cessione dei beni, la giurisprudenza sembra ormai consolidata nel ritenere che lo stesso possa essere risolto (con relativa dichiarazione di fallimento) allo stesso modo si accerti che ai credito irografari non possa essere ibuita alcuna percentuale non possano essere soddis per intero gli stessi credito vilegiati.

I ori chirografari per l'emiss della nota di variazione, dov pertanto attendere la chiusu concordato.

■ **L STORNO» DELL'IMPOSTA**

Da qu possibile emettere nota di variazione

ento	Liquidazione coatta amministrativa	Concordato fallimentare	Concordato preventivo	Amministrazione controllata e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi
Scade per le no di 110 i ovver quest' del te mo al ra (art limem	al termine zioni al pia o (articolo llimentare) lancanza di scadenza per il recla o di chiusu 9 legge fal-	Scadenza dei termini previsti dall'articolo 213 legge fallimentare	Passaggio in giudicato della sentenza di omologazione - articoli 130 e 131 legge fallimentare	Sentenza di omologazione (articolo 181 legge fallimentare) e momento in cui il debitore concordatario adempie agli obblighi assunti in sede di concordato	Le procedure in esame non legittimano la variazione in diminuzione ex articolo 26, comma 2, Dpr 633/72

In presenza dei presupposti ricordati, sarà possibile emettere la nota di variazione ex articolo 26, operando sia con riguardo all'imponibile che all'imposta. Nel caso in esame infatti, non si applica il limite temporale di un anno, previsto dal 3° comma dello stesso articolo 26.

Fallimento e/o liquidazione coatta amministrativa. In questo caso, la nota di variazione potrà essere emessa solo successivamente al piano di riparto finale divenuto definitivo.

La circolare afferma inoltre che le eventuali note di variazione emesse dal creditore insoddisfatto (che ne ha facoltà ma non obbligo), dovranno essere (in questo obbligatoriamente) registrate dal curatore, quali variazioni in aumento, nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi.

L'emissione della nota di variazione nell'ambito fallimentare potrà pertanto aversi a seguito del piano di riparto finale ovvero a seguito del decreto di chiusura della procedura per insufficienza di attivo. Sicuramente nel secondo caso, probabilmente nel primo, la nota di variazione verrà ricevuta quando il curatore, al pari degli altri organi della procedura, sarà cessato dalla carica.

Nel caso in cui, al momento del ricevimento della nota, la procedura fosse ancora aperta, sarà onere della curatela effettuare la necessaria registrazione.

Il credito dell'Erario. È stato fatto notare con riferimento alla procedura di concordato preventivo, che i requisiti richiesti per l'emissione della nota di variazione, implicano che gli organi della procedura si devono disinteressare del credito dell'Erario che deriva dall'emissione della nota di variazione, e che il credito dell'Erario verso l'imprenditore non partecipa al concorso e quindi non va pagato con l'attivo della procedura ma ricade integralmente sul debitore dopo la chiusura della procedura.

In considerazione del fatto che il tributo relativo alla nota di variazione si riferisce a una prestazione resa in favore dell'imprenditore prima dell'ammissione alla procedura concorsuale, anche alla luce del consolidato orientamento della Suprema Corte, è lecito nutrire alcune perplessità sull'attribuzione della non concorsualità del credito dell'Erario derivante dalla nota di variazione.

Così come, per altro, sull'implicita deroga al carattere remissorio del concordato che rappresenta un principio fondamentale della procedura.

Sempre deducibili le perdite su crediti

Il ma dell'articolo 66 Tuir st e che le perdite su crediti sc ducibili in ogni caso se il debitc assoggettato a procedure conco Con questa norma il legislator ale aderisce al dettato dell'a 2426 del Codice civile, secon i crediti devono essere iscritt ancio secondo il loro presumit lore di realizzo.

La ibilità fiscale della perdita su si ottiene, pertanto, nello stessc izio in cui hanno avuto inizio cedure concorsuali, senza dover endere la chiusura come per l'Iva. Secondo una corrente di pensiero di fonte ministeriale, la norma in esame non implica che debba essere portato in deduzione l'intero ammontare del credito o comunque qualunque credito vantato nei confronti del debitore assoggettato alla procedura concorsuale. Nel caso del concordato preventivo, considerando che lo stesso risulta ammissibile a condizione che il debitore soddisfi i propri debiti privilegiati integralmente e quelli chirografi nella misura non inferiore al 40%, la perdita su crediti vantati nei confronti di debitori assoggettati alla stessa procedura, sarebbe ammessa in deduzione, solo oltre tale percentuale, per la parte non garantita dal debitore e nella misura pari all'importo che non ha copertura nel fondo accantonamento (articolo 71 del Tuir). Un secondo orientamento, più aderente al testo normativo, consente invece la deducibilità dell'intero importo del credito, fatto salvo l'obbligo di comprendere l'ammontare del recupero come sopravvenienza attiva (ex articolo 55 Tuir), nell'esercizio dell'ultimazione della procedura di concordato preventivo.