



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Gli adempimenti fiscali del curatore

Il contenzioso tributario nelle more della procedura fallimentare

Dott. Filippo Mangiapane

Dott. Giulio Nicolò Campagni



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Obiettivo dell'intervento

L'analisi è volta alla trattazione degli adempimenti fiscali della procedura nelle sue diverse fasi, ossia dal momento della sua apertura fino alla chiusura.

Al momento dell'apertura della procedura il curatore assume una serie di obblighi di natura fiscale, sia con riferimento alle imposte dirette che a quelle indirette.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Argomenti

Gli adempimenti fiscali del curatore:

- A. Adempimenti fiscali iniziali
- B. Adempimenti fiscali durante la procedura
- C. Adempimenti fiscali nelle vendite di immobili
- D. Adempimenti fiscali in sede di chiusura

Il contenzioso tributario nelle more della procedura



Riferimenti normativi

Nell'ambito dei singoli adempimenti tributari evidenziamo quali spettano:

- al curatore del fallimento;
- ad altri soggetti, quali i creditori o il soggetto fallito;

precisando che il soggetto passivo di imposta è il contribuente fallito (PF o società), il quale resta esclusivo titolare del patrimonio e, di fatto, sopporta l'onere tributario.

Il curatore agisce solo in qualità di organo di gestione liquidatoria del fallito, titolare esclusivo del patrimonio fallimentare.

Il fatto che il fallito non perda la soggettività passiva tributaria è confermato dalla stessa Amministrazione finanziaria (Circolare n. 26/E e Risoluzione n. 171/E del 2002).



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Il principio fondamentale elaborato da dottrina e giurisprudenza è il **principio di tassatività**, in forza del quale il curatore deve assolvere tutti e soli gli obblighi specificatamente previsti dalla legge, mentre gravano sul fallito gli adempimenti non specificatamente trasferiti alla procedura. Si fa discendere tale principio dalla natura stessa del ruolo di pubblico ufficiale.

Quale ausiliario di giustizia, egli assume il compito precipuo di amministrare e liquidare il compendio fallimentare in conseguenza dello spossessamento dei beni del fallito, al fine di provvedere al pagamento dei creditori concorsuali secondo le regole della *par condicio creditorum*.

Ne consegue che il curatore non sostituisce il fallito nell'obbligazione tributaria, rimanendo quest'ultimo il vero soggetto passivo d'imposta, ma gli si sovrappone solamente allo scopo di assolvere gli obblighi sanciti dalla legge o per quelli che ineludibilmente solo egli può assolvere.

Il fallimento pertanto produce una perdita di legittimazione sostanziale, intesa come limitazione della facoltà dispositiva, e la perdita di legittimazione processuale limitata del suo titolare, nella cui posizione subentra il curatore, ferma restando la titolarità del rapporto tributario in capo al fallito.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Si rileva l'assenza nell'ordinamento di una disciplina normativa fiscale organica con riguardo alle procedure concorsuali, mentre si rinvencono norme speciali, non coordinate tra di loro. Le **fonti normative** che prevedono gli obblighi in capo al curatore risiedono:

- art. 74bis del D.P.R. 633/72;
- art. 183 del D.P.R. 917/86;
- art. 89, c. 2, e art. 38, c. 1, della l.f.

Gli adempimenti fiscali variano a seconda del tipo di imposta e possono, in linea di massima, delinearsi in:

- Unico periodo d'imposta dalla data di fallimento alla sua chiusura ai fini delle imposte dirette;
- Liquidazioni periodiche ai fini IVA, con presentazione della dichiarazione annuale fino alla fine degli adempimenti IVA, che possono non coincidere con la data di chiusura del fallimento.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Adempimenti contabili

Tra i vari adempimenti che competono al curatore, riveste grande importanza l'acquisizione della documentazione amministrativa e contabile della impresa fallita.

È consigliabile quindi che il curatore qualora tale documentazione non fosse stata depositata in Tribunale dal soggetto fallito, inviti lo stesso a mettergli a disposizione tutti i libri e la documentazione contabile della fallita (Art. 14 e 16 l.f.).



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Per quanto attiene la normativa civilistica è possibile affermare che l'impresa fallita, che non svolge esercizio provvisorio, non ha l'obbligo di tenere le **scritture contabili** previste dall'art. 2214 c.c.

La natura di norma speciale delle legge fallimentare consente di ritenere prevalente il dato normativo dell'art. 38, che prevede l'obbligo di tenere un **registro cronologico**, su quello dell'art. 2214 c.c. (anche per il fatto che non vi è obbligo normativo di redigere il bilancio finale).



Sebbene la legge fiscale non lo preveda espressamente, si deduce che il **libro giornale** perda ogni funzione:

- ✓ da un lato tutte le operazioni fallimentari devono essere annotate nell'apposito registro vidimato dal comitato dei creditori (ovvero, in mancanza, dal D.G.);
- ✓ dall'alto, ai fini della determinazione del reddito del periodo fallimentare, rileva solo ciò che residua al termine della procedura. Computo che può essere agevolmente assolto dal rendiconto del curatore.

Viene pertanto meno l'utilità di registrare i componenti reddituali e di monitorare annualmente il patrimonio dell'impresa, finalità cui sono tipicamente finalizzate le scritture contabili dell'imprenditore commerciale.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

La questione è stata affrontata con riguardo alla debenza della tassa di concessione governativa per la bollatura e la vidimazione dei libri e registri contabili nell'ambito del fallimento.

Dal punto di vista fiscale, pur non essendo prevista nell'art. 13 del D.P.R. 600/73 alcuna deroga espressa, è opinione consolidata che gli **obblighi contabili del curatore** si esauriscano nel tenere, oltre all'apposito registro vidimato da comitato dei creditori (art. 38 l.f.), ovvero in mancanza dal G.D., i registri prescritti dalla normativa sull'IVA. La peculiare disciplina dettata per la determinazione del reddito del periodo fallimentare rende inutile la tenuta dell'apposita contabilità obbligatoria ai fini delle imposte dirette.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Argomenti

Gli adempimenti fiscali del curatore:

A. Adempimenti fiscali iniziali



Adempimenti IVA apertura procedura

Di regola il curatore effettua tutti gli adempimenti previsti dalla normativa IVA, sostituendosi al soggetto passivo dell'imposta. La norma estende al fallimento tutti gli obblighi previsti dal decreto IVA, salvo per due eccezioni riguardanti la fatturazione e la liquidazione periodica, mentre, per quelle prefallimentari, gli obblighi sono individuati e specificati.

Art. 74bis D.P.R. 633/72:

1. Denuncia di variazione IVA
2. Fatturazione e registri IVA
3. Modello IVA 74-bis
4. Dichiarazione annuale IVA relativa all'anno precedente il fallimento



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

1. Denuncia di variazione IVA

Il curatore, come primo adempimento ai fini IVA, entro 30 giorni dalla nomina, deve effettuare la variazione dei dati presso qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle Entrate a prescindere dal domicilio fiscale dell'impresa fallita, utilizzando la medesima modulistica prevista per la dichiarazione di inizio attività:

- Modello AA9 per imprese individuali;
- Modello AA7 per le società.

Art. 35 D.P.R. 633/72.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Con tale comunicazione il curatore provvede a modificare i dati precedenti dell'impresa utilizzando esclusivamente il quadro riservato alle generalità del rappresentate.

Tale adempimento può essere effettuato anche tramite **ComUnica** in considerazione del fatto che il curatore, entro 15 giorni dall'accettazione della carica, deve comunicare alla CCIAA territorialmente competente i dati relativi al fallimento.

Unitamente a tale adempimento può essere comunicato alla CCIAA anche la PEC della procedura.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Qualora l'impresa insolvente sia stata dichiarata fallita dopo la cessazione dell'attività il curatore deve provvedere a riattivare la partita IVA del soggetto cessato.

L'adempimento è eseguito mediante presentazione di un'istanza libera all'Agenzia delle Entrate territorialmente competente, esponendo i dati anagrafici e tributari del soggetto fallito, allegando la sentenza di fallimento e chiedendo la riattivazione del numero di partita IVA



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Cassetto fiscale

Il curatore può attivare il cassetto fiscale del fallito, così da poter attingere alle informazioni presenti in Anagrafe Tributaria.

La richiesta deve essere presentata direttamente dal curatore e non necessita di autorizzazione.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

2. Fatturazione e registri IVA

Il curatore entro 4 mesi dalla nomina deve sostituirsi al soggetto fallito ed emettere eventuali **fatture** da questi non emesse in relazione a cessioni di beni e prestazioni di servizi compiute dall'impresa prima del fallimento (art. 74bis D.P.R. 633/72).

Entro lo stesso termine provvederà a registrare le fatture di vendita e di acquisto non ancora annotate dall'impresa fallita nei registri IVA. Tutto ciò sempre che, alla data di apertura della procedura concorsuale, i termini di emissione e di registrazione non siano già scaduti.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

In caso di effettuazione di **operazioni attive nel corso della procedura** il curatore, in deroga alle norme generali, può emettere la relativa fattura entro i 30 giorni dall'operazione (cessione beni e prestazioni di servizi quali locazione e affitto).

In tali casi è consigliabile, nella numerazione delle fatture emesse, ripartire dalla n. 1.

Nel caso di fallimento di società di persone con soci a responsabilità illimitata ovvero in caso di fallimento di impresa individuale, per l'eventuale cessione dei beni personali appartenenti ai soci o all'imprenditore, il curatore non è tenuto agli obblighi di fatturazione in quanto trattasi di beni di proprietà di soggetti privati (fuori campo IVA).



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Per quanto concerne la detraibilità dell'IVA sugli acquisti, così come l'IVA da esporre sulle fatture emesse, valgono le regole generali previste per le imprese in normale attività.

L'eventuale **omissione di registrazione di fatture passive** ricevute nel corso della procedura, può arrecare un potenziale danno alla massa dei creditori, poiché comporta una mancata detrazione che, in caso di successive operazioni attive, implica da parte della procedura un maggior versamento di IVA, costituente un debito della massa pertanto da pagare in prededuzione.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Il curatore, per annotare le fatture emesse e ricevute, può utilizzare, se consegnati, i **registri IVA** delle fatture emesse e delle fatture di acquisto dell'impresa fallita ovvero approntarne dei nuovi senza l'obbligo di apporre alcuna vidimazione sugli stessi.

Qualora si decidesse di proseguire l'utilizzo dei registri IVA dell'impresa fallita è consigliabile partire da una nuova pagina (non trascritta) intestandola «periodo fallimentare», al fine di evitare ogni possibile confusione da parte di chiunque lo consulti.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

3. Modello 74-bis

La dichiarazione prevista dall'art. 8, c. 4, del D.P.R. n. 322 del 22.07.1998, come modificato dall'articolo 10 del D.L. n. 78 del 01.07.2009, deve essere presentata dai curatori **entro 4 mesi** dalla data di nomina, esclusivamente in via telematica, direttamente o tramite intermediari abilitati di cui all'art. 3, c. 2-bis e 3, del D.P.R. n. 322 del 22.07.1998.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Il modello deve contenere tutte le **operazioni IVA svolte** dall'impresa fallita dal 01.01 dell'anno in cui è stato dichiarato il fallimento alla data dello stesso. I dati contabili devono riferirsi alle operazioni effettuate nella parte dell'anno solare anteriore la dichiarazione di fallimento.

Il curatore fallimentare dovrà presentare altresì la dichiarazione annuale IVA relativa a tutto l'anno d'imposta, costituita da due moduli: il primo, per le operazioni registrate nella parte di anno solare anteriore alla dichiarazione di fallimento, e il secondo per le operazioni registrate successivamente a tali date.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

La funzione di tale modello è quella di **informare** l'Agenzia delle Entrate circa la posizione debitoria o creditoria ai fini IVA alla data di fallimento.

Nel caso in cui emerga un **debito** l'Erario potrà procedere all'iscrizione a ruolo dell'importo a debito, che costituirà titolo per l'insinuazione al passivo del fallimento per il tramite del concessionario della riscossione (Art. 33 D. Lgs. 112/1999).

Nel caso in cui emerga un **credito** lo stesso dovrà essere riportato nella dichiarazione presentata dal curatore inerente le operazioni svolte successivamente alla dichiarazione di fallimento.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Secondo quanto riportato nella Risoluzione Ministeriale n. 181/E del 12.07.1995, con il modello in questione in ogni caso non sarebbe possibile chiedere il rimborso dell'eventuale credito IVA della fallita poiché il Ministero non considera tali dichiarazioni come dichiarazioni annuali.

Tuttavia avverso tale impossibilità ci sono due sentenze della Cassazione (n. 7963 del 30.03.2007 e n. 19169 del 15.12.2003).



CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

MODELLO IVA 74-bis

DICHIARAZIONE DELLE OPERAZIONI EFFETTUATE NELLA FRAZIONE D'ANNO ANTECEDENTE LA DICHIARAZIONE DI FALLIMENTO O DI LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA

	ANNO	UFFICIO COMPETENTE	TIPO DICHIARAZIONE
			Correttiva nei termini <input type="checkbox"/>
DATI DEL CONTRIBUENTE	PARTITA IVA		
	Indirizzo di posta elettronica		TELEFONO O CELLULARE prefisso numero FAX numero
Persone fisiche	Cognome	Nome	Sesso (barrare la relativa casella) M <input type="checkbox"/> F <input type="checkbox"/> Provincia (sigla)
	Data di nascita giorno mese anno	Comune (o Stato estero) di nascita	
Soggetti diversi dalle persone fisiche	Denominazione o ragione sociale		
	Codice fiscale	Codice carica	Natura giuridica
CURATORE FALLIMENTARE O COMMISSARIO LIQUIDATORE	Cognome		Data di nomina giorno mese anno
	Nome		Sesso (barrare la relativa casella) M <input type="checkbox"/> F <input type="checkbox"/> Provincia (sigla)
	Data di nascita giorno mese anno	Comune (o Stato estero) di nascita	
	Indirizzo di posta elettronica		Telefono o cellulare prefisso numero
	Sentenza di Fallimento o di liquidazione coatta amministrativa		
	Tribunale di	n.	Data giorno mese anno
FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	Firma		
IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA	Codice fiscale dell'intermediario	N. iscrizione all'albo dei C.A.F.	
	Impegno a presentare per via telematica la dichiarazione <input type="checkbox"/>		
Riservato all'intermediario	Data dell'impegno giorno mese anno	FIRMA DELL'INTERMEDIARIO	



CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

QUADRO AF
DATI RELATIVI ALL'ATTIVITÀ
OPERAZIONI ATTIVE E PASSIVE
LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA

QUADRO AF								
Sez. 1 - Dati relativi all'attività	AF1	Rimanenze finali al 31 dicembre dell'anno precedente			,00			
	AF2	Rimanenze alla data del fallimento			,00			
	AF3	Operazioni effettuate fino alla data di fallimento ma con imposta esigibile successivamente			,00			
	AF4	Cessioni intracomunitarie			,00			
	AF5	Cessioni ad operatori della Repubblica di San Marino			,00			
	AF6	Acquisti intracomunitari di beni			,00			
	AF7	Acquisti da operatori della Repubblica di San Marino			,00			
	AF8	Versamenti periodici e acconto dovuti						
	1	,00	4	,00	7	,00	10	,00
	2	,00	5	,00	8	,00	11	,00
	3	,00	6	,00	9	,00	12	,00
							13	Acconto ,00
Sez. 2 - Operazioni				IMPONIBILE		IMPOSTA		
	AF10	Operazioni imponibili	1	,00	2	,00		
	AF11	Operazioni non imponibili		,00				
	AF12	Operazioni esenti		,00				
	AF13	Acquisti di beni destinati alla rivendita o alla produzione		,00			,00	
AF14	Altri acquisti		,00			,00		
Sez. 3 - Liquidazione dell'imposta				DEBITI		CREDITI		
	AF20	IVA sulle operazioni imponibili		,00				
	AF21	IVA relativa a particolari tipologie di operazioni		,00				
	AF22	Totale IVA a debito (somma dei righi AF20 e AF21)		,00				
	AF23	IVA ammessa in detrazione					,00	
	AF24	IVA detraibile per le operazioni occasionali rientranti nel regime previsto dall'art. 34-bis					,00	
	AF25	Totale IVA detraibile (somma dei righi AF23 e AF24)					,00	
	AF26	IMPOSTA DOVUTA (AF22 - AF25) O A CREDITO (AF25 - AF22)	1	,00	2	,00		
	AF27	Rimborsi infrannuali richiesti		,00				
	AF28	Credito relativo all'anno precedente e ai primi tre trimestri compensato in F24		,00				
	AF29	Interessi dovuti per liquidazioni trimestrali		,00				
AF30	Crediti d'imposta anni precedenti					,00		
AF31	Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche					,00		
AF32	Versamenti periodici e integrativi effettuati					,00		
AF33	IVA A DEBITO (AF26 col. 1 + righe da AF27 a AF29) - (AF26 col. 2 + righe da AF30 a AF32)				,00			
	ovvero							
AF34	IVA A CREDITO (AF26 col. 2 + righe da AF30 a AF32) - (AF26 col. 1 + righe da AF27 a AF29)					,00		



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Rigo AF1

Valore delle rimanenze risultante al 31 dicembre dell'anno precedente al fallimento.

Rigo AF2

Valore delle rimanenze alla data di apertura del fallimento.

Rigo AF8

Indicare nei campi da 1 a 12 (corrispondenti ai dodici mesi dell'anno) l'IVA a debito risultante dalle liquidazioni periodiche eseguite nel periodo antecedente l'apertura della procedura di fallimento. Nel campo 13 indicare l'ammontare dell'acconto eventualmente dovuto.



**Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia**

Rigo AF21

ammontare dell'IVA dovuta in relazione alle seguenti tipologie di operazioni per le quali, in base a specifiche disposizioni, l'IVA è dovuta dal cessionario:

- operazioni effettuate in Italia da soggetti non residenti nei confronti di operatori stabiliti in Italia (che devono emettere autofattura, da registrare sia nel registro delle fatture emesse che nel registro degli acquisti), comprese le introduzioni nello Stato di beni provenienti dalla Città del Vaticano o dalla Repubblica di San Marino;
- compensi corrisposti dagli esercenti l'attività di trasporto pubblico urbano di persone (art. 74, comma 1, lett. e) ai sensi del decreto 30 luglio 2009;
- provvigioni, corrisposte dalle agenzie di viaggio agli intermediari (art. 74-ter, comma 8);
- estrazione di beni da depositi IVA di cui all'art. 50-bis del d.l. n.331/1993;
- acquisti interni, intracomunitari ed importazioni di rottami, oro industriale, argento puro e oro da investimento imponibile a seguito di opzione;
- acquisti intracomunitari di beni;
- acquisti di tartufi da rivenditori dilettanti e occasionali non muniti di partita IVA (art. 1, comma 109, legge n. 311/2004);
- acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile senza addebito d'imposta ai sensi dell'art. 17, comma 6, lettera a), (cfr. circolare n. 37 del 29 dicembre 2006);
- acquisti di fabbricati o porzioni di fabbricato di cui all'art. 17, comma 6, lettera a-bis);
- acquisti di telefoni cellulari e microprocessori di cui all'art. 17, comma 6, lettere b) e c), (vedi circolare n. 59 del 2010).



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Rigo AF28

L'importo da indicare corrisponde alle eccedenze detraibili relative sia all'anno d'imposta precedente al fallimento che ai primi tre trimestri dell'anno di apertura della procedura concorsuale utilizzate in compensazione con il modello F24 fino alla data della sentenza di fallimento.

Rigo AF29

Ammontare complessivo degli interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali.

Rigo AF30

Credito IVA dell'anno d'imposta precedente al fallimento non richiesto a rimborso e credito chiesto a rimborso in anni precedenti per il quale l'Ufficio competente abbia formalmente negato il diritto al rimborso ma abbia autorizzato il contribuente ad utilizzare il credito stesso per l'anno di apertura della procedura concorsuale in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Rigo AF31

Devono essere compresi:

- l'ammontare complessivo dei particolari crediti d'imposta utilizzati nell'anno di apertura della procedura concorsuale a scomputo dei versamenti periodici e dell'acconto;
- i crediti utilizzati nell'anno di apertura della procedura concorsuale, ceduti dalle società di gestione del risparmio ai sensi dell'art. 8 del d.l. n. 351 del 2001.

Rigo AF32

Il totale dei versamenti periodici, compresi l'acconto IVA e gli interessi trimestrali, nonché l'imposta versata a seguito di ravvedimento di cui all'articolo 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, relativi anno di apertura della procedura concorsuale.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

4. Dichiarazione relativa all'anno che precedere l'apertura della procedura

Il curatore nel periodo compreso tra il 01.02 e il 30.09 dell'anno in cui si è aperta la procedura deve presentare la dichiarazione annuale IVA in forma autonoma, sempre che i relativi termini non siano già scaduti o la presentazione non si è avvenuta, a cura del fallito, prima della sentenza di fallimento.

Dal 2017 (periodo d'imposta 2016) il termine per presentare la dichiarazione IVA sarà il 28.02.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Nella particolare ipotesi in cui la procedura concorsuale abbia avuto inizio nel periodo compreso tra il 01.01 e il termine di scadenza previsto dalla legge per la presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno precedente (30.09), e quest'ultima dichiarazione non risulti presentata dal contribuente fallito, tale dichiarazione deve essere presentata dal curatore nei termini ordinari ovvero entro quattro mesi dalla nomina se quest'ultimo termine scade successivamente al termine ordinario di presentazione.



In concreto, in relazione alla data di fallimento, il curatore deve rispettare i seguenti adempimenti:

Data del fallimento	Adempimenti
Prima del 31.05	Presentare la dichiarazione IVA (01.01-31.12 antecedente il fallimento) entro il 30.09 dell'anno in cui si è aperta la procedura
Tra il 01.06 e il 30.09	Qualora il fallito non avesse già provveduto presentare la dichiarazione IVA (01.01-31.12 antecedente il fallimento) entro 4 mesi dalla nomina
Dopo il 30.09	Nessun adempimento da rispettare in quanto i termini di presentazione della dichiarazione IVA risultano essere già scaduti



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Dichiarazione IVA relativa all'anno di apertura della procedura

Tale dichiarazione IVA relativa all'anno in cui è dichiarato aperto il fallimento va inoltrata nel periodo compreso tra il 01.02 al 30.09 (dal 2017 la dichiarazione IVA scadrà il 28.02 di ogni anno) dell'anno successivo la sentenza di fallimento.

La dichiarazione deve essere presentata per via telematica e autonomamente (non nel modello UNICO).



La dichiarazione deve contenere **due moduli**:

1. Indica le operazioni che vanno dal **01.01 alla data di fallimento**, ossia le operazioni effettuate dall'imprenditore prima di essere assoggettato alla procedura. In tale modulo deve essere barrata l'apposita casella relativa all'attività del periodo pre-fallimentare (barrare la casella del rigo VA3);
2. Con le operazioni che vanno dal **giorno successivo alla data di fallimento sino al 31.12**, ossia quelle compiute dal curatore a partire dall'inizio della procedura.

In entrambi i moduli devono essere compilati tutti i quadri, comprese la sezione 2 del quadro VA e le sezioni 2 e 3 del quadro VL. I quadri VT e VX, invece, devono essere compilati esclusivamente nel modulo n. 01.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Con riferimento al quadro VX occorre tener presente le seguenti ipotesi:

Nel caso in cui il **1° periodo riporti un debito IVA**, nel quadro VX del modello (in cui confluiscono i dati per la determinazione del saldo generale dell'IVA annuale) deve essere riportato solo il credito o debito relativo alla frazione dell'anno successivo (dall'apertura del fallimento al 31.12), risultante dal quadro VL del modulo relativo al periodo successivo alla dichiarazione di fallimento, in quanto i saldi risultanti dalla sezione 3 del quadro VL dei due moduli non possono essere né compensati né sommati tra loro.

Nel caso di chiusura **del 1° periodo con IVA a credito**, nel quadro RX vanno riportati i saldi sommati o compensati dei due periodi, risultanti dalla sezione 3 del quadro VL di ciascun modulo.

QUADRO VL LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA ANNUALE		DEBITI	CREDITI
Sez. 1 - Determinazione dell'IVA dovuta o a credito per il periodo d'imposta	VL1 IVA a debito (somma dei righi VE25 e VJ17)	,00	
	VL2 IVA detraibile (da rigo VF57)		,00
	VL3 IMPOSTA DOVUTA (VL1 - VL2) ovvero	,00	
	VL4 IMPOSTA A CREDITO (VL2 - VL1)		,00
Sez. 2 - Credito anno precedente	VL8 Credito risultante dalla dichiarazione per il 2013 o credito annuale non trasferibile (*) di cui credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio (*) ²		,00 ,00
	VL9 Credito compensato nel modello F24	,00	
	VL10 Eccedenza di credito non trasferibile (*)		,00
Sez. 3 - Determinazione dell'IVA a debito o a credito relativa a tutte le attività esercitate		DEBITI	CREDITI
	VL20 Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2)	,00	
	VL21 Ammontare dei crediti trasferiti (*)	,00	
	VL22 Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2014 compensato nel mod. F24	,00	
	VL23 Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali	,00	
	VL24 Versamenti auto UE effettuati nell'anno ma relativi a cessioni da effettuare in anni successivi	,00	
	VL25 Trasferimenti anno precedente restituiti dalla controllante		,00
	VL26 Eccedenza credito anno precedente		,00
	VL27 Credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio		,00
	VL28 Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto di cui ricevuti da società di gestione del risparmio ²	,00	,00
	VL29 Ammontare versamenti periodici, da ravvedimento, interessi trimestrali, acconto di cui versamenti auto UE effettuati in anni precedenti ma relativi a cessioni effettuate nell'anno ²	,00	,00
		di cui sospesi per eventi eccezionali ³	,00
	VL30 Ammontare dei debiti trasferiti (*)		,00
	VL31 Versamenti integrativi d'imposta		,00
	VL32 IVA A DEBITO [(VL3 + righe da VL20 a VL24) - (VL4 + righe da VL25 a VL31)] ovvero	,00	
	VL33 IVA A CREDITO [(VL4 + righe da VL25 a VL31) - (VL3 + righe da VL20 a VL24)]		,00
	VL34 Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale		,00
VL35 Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati in sede di dichiarazione annuale		,00	
VL36 Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale	,00		
VL37 Credito ceduto da società di gestione del risparmio ai sensi dell'art. 8 del d.l. n. 351/2001	,00		
VL38 TOTALE IVA DOVUTA (VL32 - VL34 - VL35 + VL36)	,00		
VL39 TOTALE IVA A CREDITO (VL33 - VL37)		,00	
VL40 Versamenti effettuati a seguito di utilizzo in eccesso del credito		,00	

QUADRO VX
DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO D'IMPOSTA

Per chi presenta la dichiarazione con più moduli compilare solo nel modulo n. 01

VX1	IVA da versare o da trasferire (*)		,00
VX2	IVA a credito (da ripartire tra i righe VX4, VX5 e VX6) o da trasferire (*)		,00
VX3	Eccedenza di versamento (da ripartire tra i righe VX4, VX5 e VX6)		,00
	Importo di cui si richiede il rimborso	1	,00
	di cui da liquidare mediante procedura semplificata	2	,00
	Causale del rimborso	3	
	Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	4	
	Contribuenti Subappaltatori	5	
	Esonero garanzia	6	

Attestazione delle società e degli enti operativi

Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di non rientrare tra le società e gli enti non operativi di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 Dicembre 2000, n. 445.

VX4

7
FIRMA

Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi

Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a), b) e c):

- a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;
- b) non risultano cedute nell'anno precedente la richiesta azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;
- c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

8
FIRMA

VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione		,00
VX6	Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale	1 Codice fiscale consolidante	,00

(*) Le diciture in corsivo riguardano soltanto le società controllanti e controllate che aderiscono alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo di cui all'art. 73 u.c.



Utilizzo Credito IVA ante procedura

Il **credito IVA** che deriva dall'attività dell'impresa fallita può essere:

- 1) Utilizzato direttamente nelle liquidazioni periodiche e quindi portato in detrazione dall'eventuale IVA sulle fatture emesse dal curatore;
- 2) Utilizzato in compensazione, mediante modello F24, per pagare i debiti relativi ad altri tributi;
- 3) Chiesto a rimborso in sede di dichiarazione annuale se di importo superiore ad Euro 2.582,28 ed ove ne ricorrano i presupposti (art. 30 D.P.R. 633/73).

In ogni caso è opportuno che il curatore approfondisca come si è generato il credito d'imposta, perché in caso di non possibile ricostruzione del credito per mancanza di documentazione, sarebbe problematico utilizzare il credito in compensazione, ovvero chiederlo a rimborso.



- 2) Nel caso di **compensazioni** del credito superiori:
- > ad Euro 5.000 il curatore deve preventivamente presentare la dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta in cui è sorto il credito stesso;
 - > ad Euro 15.000 la dichiarazione IVA (da presentare comunque anticipatamente alla compensazione) deve essere munita di visto di conformità rilasciato da un professionista abilitato e iscritto in specifico elenco tenuto dall'Agenzia delle Entrate, incumbente che può essere assolto direttamente dal curatore, salvo il caso in cui non rientri tra i professionisti espressamente autorizzati dalla DR dell'AdE, quali gli avvocati. In tale ultimo caso si prospetterebbe la necessità di nominare appositamente un professionista abilitato, nel rispetto di quanto previsto dall'art. 32 l.f., pertanto trattandosi di un'attività formalmente preclusa al curatore, è necessaria la nomina di un coadiutore (comma 2), autorizzata dal Comitato dei Creditori ovvero in mancanza dal Giudice Delegato.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

- 2) Tali compensazioni, che devono avvenire mediante il canale telematico, possono essere effettuate a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della relativa dichiarazione anche in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo per i quali i termini di pagamento siano già scaduti a condizione, però che tali debiti siano maturati antecedentemente la procedura fallimentare.



- 3) chiesto a **rimborso** in sede di dichiarazione annuale se di importo superiore ad Euro 2.582,28 ed ove ne ricorrano i presupposti (art. 30 D.P.R. 633/73) e cioè:
- Cessazione dell'attività;
 - Minore eccedenza del triennio: cioè se gli ultimi tre esercizi chiudono con un credito IVA, è possibile chiedere il rimborso del minore dei tre crediti;
 - Aliquota media su acquisti superiore a quella delle operazioni attive: cioè situazione di credito IVA cronico;
 - Operazioni attive non imponibili (Art. 8, 8bis, 9 del D.P.R. 633/72);
 - Acquisto beni ammortizzabili.

Quando il credito IVA è chiesto a rimborso, per il tramite della dichiarazione annuale, può altresì formare oggetto di cessione a terzi; la cessione per essere opponibile all'amministrazioni finanziaria deve essere effettuata anche per atto pubblico o scrittura privata autenticata.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Argomenti

Gli adempimenti fiscali del curatore:

B. Adempimenti fiscali durante la procedura



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Dichiarazione IVA anni successivi apertura della procedura

Tale dichiarazione deve essere presentata per via telematica ogni anno autonomamente entro il 30.09 dell'anno successivo a quello a cui la dichiarazione si riferisce (dal 2017 entro il 28.02). Questa dichiarazione si redige con le stesse modalità delle dichiarazioni IVA dei contribuenti in bonis, senza particolarità riguardo il loro contenuto, se non per la parte del frontespizio in cui il curatore deve indicare alcuni dati informativi della procedura, quale barrare l'apposita casella «procedura non ancora terminata».

La dichiarazione IVA deve essere presentata anche in assenza di operazioni imponibili.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Comunicazione annuale dati IVA

Il curatore è esonerato dall'invio della comunicazione annuale dati IVA.

L'art. 1, c. 641, Legge n. 190 del 23.12.2014, ha comunque abrogato tale adempimento in quanto viene previsto l'invio della dichiarazione annuale IVA in forma autonoma per tutti i contribuenti obbligati e il termine per l'invio della dichiarazione annuale IVA viene anticipato al 28.02 successivo al periodo d'imposta di riferimento.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Liquidazione dell'imposta

Il curatore deve effettuare periodicamente la liquidazione dell'imposta al fine di determinare se le operazioni poste in essere durante la procedura fallimentare hanno generato un debito d'imposta oppure un credito nei confronti dell'Erario.

Per tale adempimento è possibile utilizzare la liquidazione IVA trimestrale se il volume d'affari realizzato nell'anno solare precedente non è superiore a:

- ✓ 400.000 euro, per i lavoratori autonomi e per le imprese che hanno come oggetto della propria attività la prestazione di servizi;
- ✓ 700.000 euro, per le imprese che esercitano altre attività.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

L'opzione, qualora non esercitata già prima del fallimento, deve essere comunicata nella prima dichiarazione annuale Iva da presentarsi successivamente alla scelta operata, ha effetto dall'anno in cui è esercitata e fino a revoca, salvo il superamento del limite sopra indicato.

Per motivi di opportunità, tuttavia, è sempre consigliabile effettuare liquidazioni mensili dell'imposta. Infatti la liquidazione IVA trimestrale comporta il versamento di interessi nella misura dell'1%, motivo per cui il regime trimestrale dovrebbe essere preventivamente autorizzato dal Giudice Delegato, sentito il parere del comitato dei creditori, se nominato.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Se dalle liquidazioni periodiche emergono posizioni IVA debitorie il curatore dovrà provvedere ad eseguire il versamento mediante Modello F24, contrariamente nel caso di posizione IVA creditoria il credito potrà essere utilizzato in compensazione nelle successive liquidazioni.

Entro il 27.12 di ogni anno andrà versato, se dovuto e se con opzione per la liquidazione IVA trimestrale, anche l'acconto IVA.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Compensazione fallimentare

Per quanto attiene i crediti e debiti verso l'erario, nell'ambito fallimentare possono operare la **compensazione ex art. 56 l.f.** e quella fiscale.

La compensazione fallimentare trova la norma di riferimento nell'art. 56 l.f., ai sensi del quale «i creditori hanno diritto di compensare con i loro debiti verso il fallito i crediti che essi vantano verso lo stesso, ancorché non scaduti prima della dichiarazione di fallimento».



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Trattandosi di una norma che comporta una soddisfazione del creditore al di fuori della regola del concorso, essa va interpretata in senso restrittivo.

Per operare la compensazione è necessario che vi sia il rispetto delle altre condizioni previste dalle disposizioni civilistiche. Mettendo da parte l'omogeneità, posto che si tratta pur sempre di crediti erariali pecuniari, **le obbligazioni devono essere reciproche** (di un soggetto verso l'altro) **e liquide** (determinabili nel loro ammontare).

Per essere compensabili secondo le disposizioni della l.f. i crediti devono, non tanto essere sorti prima del fallimento ma trovare prima di esso la loro radice causale (C. 3006/91, C. 8042/03, C. 11288/01, S.U. 775/99).



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

La procedura e l'Amministrazione finanziaria potranno **compensare il credito IVA** emergente dalle scritture contabili già dallo 01.01 dell'anno successivo all'apertura del fallimento **con i debiti tributari ante fallimento**, e non vi è a tal fine necessità di preventiva ammissione al passivo dei debiti tributari.

Per le stesse motivazioni, ossia il difetto di reciprocità, la Suprema Corte afferma che l'Amministrazione finanziaria non può eccepire la compensazione né del credito del fallito ante fallimento con i debiti d'imposta successivi, né dei debiti ante fallimento con i crediti per ritenute formatesi durante la procedura, una volta tornata in bonis la società.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Compensazione fiscale

L'art. 31, c. 1, primo periodo, del D.L. n. 78 del 31.05.2010 ha introdotto il divieto di compensazione dei crediti erariali in presenza di debiti superiori ad Euro 1.500, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, per i quali il termine di pagamento è scaduto.

La formulazione letterale della disposizione aveva inizialmente indotto a desumere la sistematica preclusione alla compensazione nell'ambito delle procedure concorsuali, in virtù dello stato di insolvenza, ovvero di crisi, generalmente caratterizzante il debitore dichiarato fallito.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

La Circolare n. 13/E del 11.03.2011 precisa che la presenza di debiti erariali iscritti a ruolo nei confronti del fallito, scaduti e non pagati, ma maturati in data antecedente l'apertura della procedura concorsuale, non costituisce una causa ostativa alla compensazione tra attività e passività erariali formati, invece, nel corso della procedura.

La circolare ha evidenziato che non possa operare la compensazione tra crediti e debiti verso il fallito e debiti e crediti verso la massa fallimentare, trattandosi di posizioni sorte in momenti diversi e in capo a soggetti diversi. Altrimenti si ammetterebbe implicitamente la possibilità dell'erario di compensare i debiti ante fallimento con i crediti tributari post fallimento, violando sia l'art. 56 l.f. che la *par condicio creditorum*.



Il fallimento può essere caratterizzato da 2 tipologie di **credito IVA**:

1. maturato nella **frazione di periodo d'imposta antecedente la sentenza di fallimento** (formalmente emersa nella dichiarazione che il curatore è tenuto a presentare entro 4 mesi dalla nomina);
2. sorto **dopo la declaratoria di fallimento**.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

1. Credito IVA maturato nella frazione di periodo d'imposta antecedente la sentenza di fallimento

Tale eccedenza non può essere utilizzata in compensazione con debiti maturati nel corso del fallimento, in quanto si tratta di importi relativi a soggetti differenti (il debitore insolvente e la massa concorsuale) sorti in momenti diversi, salvo il caso del trascinamento dell'attività del fallito nella procedura (C.M. 13/E/2011 e R.M. 279/E/2002).

È compensabile dall'Erario con eventuali suoi crediti sempre ante fallimento che, anche qualora non si siano manifestati, potrebbero sempre sorgere in futuro in virtù di accertamenti.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Il curatore deve usare la massima prudenza in quanto debiti tributari ante procedura (anche futuri) possono essere compensati con crediti fiscali, che di fatto comporterebbero l'azzeramento per compensazione.

In tal caso il curatore si troverebbe ad aver utilizzato in compensazione un credito in tutto o in parte inesistente e quindi omesso in tutto o in parte il versamento, con recupero degli importi dovuti e addebito di interessi e sanzioni.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

La compensazione può avvenire:

- In fase di ammissione al passivo del concessionario (Cass. S.U. 16508 del 14.07.2010), credito ammesso già al netto della compensazione (procedura più rischiosa in quanto i crediti derivanti dalle dichiarazioni presentate non sono certi e incontestabili dall'Agenzia);
- Compensazione in fase di riparto mediante modello F24RUOL, con ammissione dell'intero credito con l'annotazione «salvo compensazione con eventuali crediti della procedura».



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Note operative per compilazione Modello F24.

Sezione Accise/Monopoli:

- ✓ Codice tributo: RUOL (Sezione Accise/Monopoli);
- ✓ Campo Ente: R;
- ✓ Campo Provincia: Sigla Provincia ove ha sede la l'agente della riscossione;
- ✓ Importo: oggetto di compensazione.

Sezione Erario:

- ✓ Codice tributo: tributo oggetto di compensazione;
- ✓ Anno riferimento: annualità credito;
- ✓ Importo: importo a credito compensato.

Entro 3 giorni dalla presentazione del Modello F24 occorre trasmettere ad Equitalia Spa (sede di competenza per i ruoli compensati) copia del modello «Compensazioni D.L. 78/2010» in cui devono essere elencati i ruoli compensati, riportando il ruolo, il progressivo, il debito e gli eventuali accessori.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

2. Credito IVA maturato dopo la sentenza di fallimento

Il credito IVA maturato in corso di procedura per costi ad essa connessi è compensabile con le passività endoconcorsuali:

- IVA della medesima natura - Compensazione verticale;
- Tributarie diverse - Compensazione orizzontale (ritenute effettuate su compensi collaboratori del fallimento, ritenute a beneficio di creditori di lavoro dipendente e subordinato).



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Si osserva in dottrina che la **compensazione fiscale** costituisce un istituto diverso e autonomo rispetto alla compensazione fallimentare, per cui, non essendovi nessuna norma che vieti al curatore di utilizzarla, l'unico limite è costituito dal divieto di violazione della par condicio.

Le tre ipotesi:

- A. Compensazione credito e debito per posizioni maturate successivamente all'apertura del fallimento;
- B. Compensabilità debito del fallito verso l'A.F., ammesso al passivo, con eccedenze di imposte maturate nel corso del fallimento;
- C. Compensabilità debito della massa (durante la procedura) con un credito del fallito verso l'A.F. ante fallimento.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

A. Compensazione credito e debito per posizioni maturate successivamente all'apertura del fallimento

Non si pone alcun problema.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

B. Compensazione debito del fallito verso l'A.F., ammesso al passivo, con eccedenze di imposte maturate nel corso del fallimento

La compensazione ex art. 56 l.f. è preclusa, mentre la compensazione fiscale è ammessa purché non leda la par condicio.

La compensazione dovrebbe avvenire in sede di riparto parziale o finale, essendo l'unico momento in cui può avvenire un pagamento dei creditori concorrenti, indicando il credito tra l'attivo realizzato del prospetto delle somme disponibili del curatore.

In tale modo si consente una recuperabilità diversamente non attuabile in pendenza di procedura, sempre che ci sia l'autorizzazione del G.D.

Ciò è avvalorato anche dall'ampliamento contenuto nell'art. 31, c. 1, del D.L. 78/2010, che ha ammesso il pagamento di qualsiasi somma iscritta a ruolo per imposte erariali tramite compensazione da effettuarsi nel modello F24RUOL (Modalità operative D.M. del 10.02.2011).



C. Compensazione debito della massa (durante la procedura) con un credito del fallito verso l'A.F. ante fallimento

La dottrina maggioritaria nega che si possa procedere alla compensazione di tali poste per assenza del requisito di reciprocità (credito del fallito e debito del fallimento) e di coesistenza dei rapporti obbligatori. Vi sarebbe un problema di equità nel caso in cui l'attivo non fosse sufficiente al pagamento di tutti i debiti prededucibili.

Tali posizioni sono però superabili:

- La compensazione fiscale è uno strumento diverso dalla compensazione fallimentare e non soggiace alle regole dell'art. 56 l.f. (reciprocità e anteriorità delle obbligazioni alla sentenza di fallimento);
- Come osservato dalla Giurisprudenza il fallimento non rappresenta un diverso e terzo soggetto rispetto al fallito, in quanto questi mantiene in capo a sé la soggettività tributaria, sebbene diversi obblighi fiscali siano svolti dal curatore in pendenza di procedura;
- Non vi è il rischio di una violazione della *par condicio* in quanto il curatore ha la facoltà di compensare una parte del credito e non tutto.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Acconti imposte ante fallimento

Qualora la società fallita abbia versato acconti per imposte ma non abbia presentato l'UNICO, la Circolare n. 34 del 06.08.2012 prevede che il credito non possa essere recuperato nella dichiarazione successiva, ma può essere chiesto a rimborso entro 2 anni dal pagamento (Art. 21 del D. Lgs. 546/1992).



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Imposte sul reddito

Ai fini delle imposte sul reddito (IRPEF, IRES e IRAP) il curatore deve effettuare una serie di adempimenti relativi sia alla presentazione delle dichiarazioni sia all'assolvimento delle imposte.

Il periodo di durata del fallimento costituisce un unico periodo d'imposta, qualunque sia la durata del procedimento ed anche in caso di esercizio provvisorio dell'impresa.

Esso decorre dalla data della dichiarazione di fallimento, sino alla data di chiusura della procedura stessa (Art. 183 D.P.R. 917/86).



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

L'**IRAP** si applica solo se vi è esercizio provvisorio dell'impresa.

In tale caso la dichiarazione relativa i periodi d'imposta intermedi deve essere presentata per via telematica, entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo a quello di chiusura di ciascun esercizio, utilizzando la specifica modulistica a seconda della natura dell'impresa (PF, SP o SC).

La dichiarazione IRAP, da presentare in forma autonoma e redatta in base agli ordinari criteri di determinazione del valore della produzione ai fini del tributo, può essere trasmessa direttamente dal curatore o tramite intermediari abilitati.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Bilancio società di capitali

Anche se non vi ha provveduto il fallito o l'organo amministrativo della società fallita, ai sensi dell'art. 89 l.f., il curatore deve redigere il **bilancio** relativo al periodo che va dal 01.01 sino alla data della dichiarazione di fallimento.

Tale documento non deve essere comunque depositato dal curatore presso il registro imprese.

Tale adempimento non va confuso con quello relativo all'esercizio precedente la dichiarazione di fallimento, di competenze esclusiva degli amministratori (redazione progetto di bilancio) e dei soci (approvazione) della fallita.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Tale adempimento risulta tuttavia di difficile attuazione stante la precaria, se non addirittura carente, tenuta delle scritture contabili da parte del fallito e, nella prassi, costituisce spesso un adempimento inapplicabile, non essendovi alcun obbligo in capo al curatore di provvedere all'aggiornamento e alla ricostruzione di contabilità complesse, incomplete e irregolari.

Tale documento è endoconcorsuale e pertanto va redatto in conformità alle disposizioni di cui agli artt. 2423 e ss. del c.c., mentre il documento previsto dall'art. 183, c. 1, del TUIR, espone le attività e le passività del fallimento secondo criteri fiscali.



Bilancio iniziale ai fini fiscali

Il bilancio iniziale di cui all'art. 183 del TUIR, non deve essere confuso con il bilancio di cui all'art. 89, c. 2, l.f.

Il curatore deve redigere un bilancio (stato patrimoniale e conto economico), secondo le ordinarie regole previste per le società in bonis, che comprenda le operazioni svolte dal 01.01 fino alla data di fallimento. Tale bilancio, relativo al periodo pre-concorsuale, svolge due funzioni distinte:

- Individuare **eventuali imposte dovute** per la frazione di anno antecedente l'apertura del fallimento;
- Quantificare il **patrimonio netto iniziale** per poter poi effettuare il confronto con l'eventuale residuo attivo finale; confronto necessario per stabilire se la procedura concorsuale abbia prodotto o meno reddito imponibile, determinato dalla differenza tra residuo attivo ed il patrimonio netto dell'impresa all'inizio del fallimento (art. 183, c.2. DPR 917/86). Per le società di persone e le imprese individuali tale differenza è diminuita dei corrispettivi delle cessioni dei beni personali dell'imprenditore o dei soci compresi nel fallimento ed è aumentata dei debiti personali dell'imprenditore o dei soci pagati dal curatore (art. 183, c.2, DPR 917/86).



Il **patrimonio netto iniziale** è costituito dalla differenza tra le attività e passività patrimoniali dell'impresa all'inizio della procedura così come risultanti dal bilancio iniziale relativo al periodo pre-concorsuale.

Per la quantificazione del patrimonio iniziale devono essere adottati i seguenti accorgimenti, facendo sempre riferimento alle scritture contabili:

- Per tutti gli **elementi attivi e passivi** non rileva il valore di stima eventualmente definito nell'ambito della procedura concorsuale, ma il costo fiscalmente riconosciuto;



- Se le **scritture contabili sono indisponibili o inattendibili**, rilevano le attività e le passività accertate dal curatore (anche se le stesse non risultano registrate nelle scritture contabili - Circolare n. 26/2002). Il curatore dovrà ricostruire il patrimonio netto sulla base dei dati disponibili all'apertura della procedura, cui andranno aggiunti tutti gli elementi riscontrati nel corso della stessa:
 - Per i **beni strumentali** (mobili e immobili emersi in fase di inventario) è necessario ricercare il costo di acquisto (atto acquisto Agenzia Entrate) e i presumibili ammortamenti effettuati nel corso degli anni;
 - Per i **crediti** individuare il valore nominale con eventuali svalutazioni fiscalmente rilevanti ai sensi dell'art. 106 del D.P.R. 917/86;
 - Per i **debiti** è necessario fare riferimento alle insinuazioni al passivo.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

- Devono essere **escluse le attività e passività non riferibili all'impresa**, ma appartenenti al patrimonio personale dell'imprenditore o dei soci falliti di una società a base personale. Tali elementi, appartenenti al patrimonio personale dell'imprenditore, vanno esclusi dal computo del patrimonio netto iniziale.

Laddove l'impresa presenti un **deficit patrimoniale**, cioè le passività siano maggiori delle attività, il patrimonio netto iniziale deve essere considerato pari a zero.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Dichiarazione iniziale dei redditi (01.01 – data fallimento)

Il curatore dovrà presentare, entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo la nomina, la **dichiarazione dei redditi (UNICO) e IRAP (forma autonoma)** relativa all'eventuale reddito di impresa per la frazione dell'esercizio che precede il fallimento (01.01 alla data di fallimento, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) (Art. 183 D.P.R. 917/86 e art. 5, c. 4, D.P.R. 322/98).

Il modello da utilizzare è lo stesso dei contribuenti non falliti e si differenzia tra PF, SP e SC.

Gli **studi di settore** devono essere compilati, con i dati a disposizione, solo ai fini statistici.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Il curatore deve inviare la dichiarazione anche se non è in possesso della contabilità ovvero questa sia inattendibile, pertanto è consigliabile attendere l'approssimarsi della scadenza dell'adempimento e, qualora la contabilità non venga consegnata o questa rimanga inattendibile e non si abbiano a disposizione altri elementi, inviare la dichiarazione senza l'indicazione dei dati contabili.

Durante il periodo di procedura fallimentare il curatore non deve presentare alcuna dichiarazione dei redditi (IRPEF, IRES), ancorché il Giudice Delegato abbia autorizzato l'esercizio provvisorio.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Per le **società di capitali** la frazione di esercizio compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la dichiarazione del fallimento costituisce un autonomo periodo d'imposta (anche ai fini dei versamenti d'imposta), cui si applicano le ordinarie regole per la determinazione del reddito d'impresa, ai fini IRES, e della base imponibile IRAP.

Per le **ditte individuali e società di persone** il reddito di questa frazione di esercizio deve risultare da apposito bilancio redatto, secondo le regole ordinarie, dal curatore.

Tuttavia, ai fini del reddito dell'imprenditore individuale e dei soci di società di persone, non costituisce un autonomo periodo d'imposta e conserva la sua naturale scadenza (Anno solare).



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Nel caso di **imprenditore individuale o di società di persone** con falliti persone fisiche, il curatore deve consegnare ad essi copia della dichiarazione affinché possano essere inseriti gli eventuali altri redditi derivanti dal periodo precedente il fallimento nelle loro dichiarazioni dei redditi relative ad altri redditi extra-fallimentari (Art. 5, c. 4, D.P.R. 322/98).

Il reddito complessivo dell'imprenditore o dei soci illimitatamente responsabili è costituito, oltre che dal reddito (o perdita) dell'impresa inerente la frazione di esercizio interessata, anche dai seguenti redditi non compresi nel fallimento (Art. 183 D.P.R. 917/86):

- Redditi derivanti da beni e diritti di natura prettamente personale;
- Assegni aventi carattere alimentare;
- Stipendi, salari, pensioni e ciò che il fallito guadagna entro i limiti necessari per il mantenimento suo e della sua famiglia;
- Frutti derivanti da usufrutto legale sui beni dei figli e i redditi dei beni costituiti in patrimonio familiare (salvo quanto disposto dagli art. 170 e 326 c.c.)
- Redditi derivanti da cose che non possono essere pignorate per disposizione di legge.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Per le **imprese individuali e le società di persone**, il reddito ante fallimento, determinato da bilancio redatto dal curatore, non fa parte di un periodo autonomo, come per le società di capitali, bensì concorre alla formazione del reddito dell'imprenditore individuale e dei suoi familiari e al reddito dei soci delle società di persone.

Infatti nel reddito complessivo dell'imprenditore e dei soci di società di persone confluiscono, oltre il reddito d'impresa, anche i redditi non compresi nel fallimento. L'imprenditore individuale o i soci di società di persone, seppur falliti, restano obbligati agli adempimenti fiscali derivanti da eventuali altri redditi non acquisibili alla massa fallimentare.

Il curatore è tenuto a dichiarare solo il reddito d'impresa.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Dichiarazione redditi anno antecedente il fallimento

La legge non pone a carico del curatore l'adempimento inerente la dichiarazione dei redditi (IRPEF, IRES e IRAP) relativa l'esercizio precedente il fallimento. Sarebbe bene che il curatore si accertasse che tale dichiarazione sia stata presentata dal fallito o dal legale rappresentante.

La Risoluzione Ministeriale n. 18 del 2.2.2007 sostiene invece che, qualora all'atto della nomina l'adempimento non sia scaduto e non vi abbia già provveduto il fallito, la dichiarazione venga inviata dal curatore.

Tale impostazione è oggetto di critiche dottrinali e giurisprudenziali in quanto, in virtù del principio di tassatività, non si può imporre alcun onere all'organo gestorio della procedura in mancanza di un espresso precetto normativo.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Assolvimento delle imposte

A seguito della **dichiarazione iniziale dei redditi** non sussiste alcun obbligo di assolvimento delle imposte a carico del fallimento, ciò in quanto si tratta di periodo antecedente la procedura (credito pre-concorsuale).

La relativa dichiarazione assume una funzione informativa per l'Erario al fine di un'eventuale insinuazione al passivo fallimentare.

Il versamento dell'eventuale IRPEF dovuta dall'imprenditore fallito o dai soci di società di persone fallite resta a carico di questi soggetti.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Sostituto d'imposta

Il curatore è **incluso nell'elenco dei sostituti d'imposta** previsti dall'art. 23 del D.P.R. 600/73 (modificato dall'art. 37, c. 1, del D.L. 223/2006), pertanto, se nell'anno solare precedente sono state effettuate ritenute, deve adempiere ai conseguenti adempimenti.

L'amministrazione finanziaria ritiene che, qualora il fallito non abbia già provveduto e i termini non siano scaduti, il curatore debba presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta (Mod. 770) per l'anno antecedente la sentenza di fallimento (Risoluzione n. 18/E del 02.02.2007), in quanto il fallito perde ogni potere di amministrazione del patrimonio.

Come anche per le imposte sul reddito, nessun versamento deve essere eseguito per le eventuali ritenute operate e non versate dall'imprenditore nel periodo medesimo.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Il curatore deve anche predisporre e presentare la **dichiarazione relativa all'intero anno in cui si è aperta la procedura** avendo cura di evidenziare le ritenute operate e versate dall'imprenditore rispetto a quelle operate e versate in virtù della sua funzione di organo fallimentare.

Stessa modalità anche per quanto concerne il rilascio delle **certificazioni (CU)** che dovranno essere eseguite dal curatore, se non già presentate dal fallito, entro i termini ordinari.



Il curatore per la durata della procedura deve svolgere tutti i **compiti del sostituto**:

- ✓ Mensilmente (entro il giorno 16) versamento delle ritenute effettuate sui redditi corrisposti il mese precedente, sia per redditi di lavoro dipendente che per altre tipologie di reddito;
- ✓ Effettuare le ritenute anche sulle somme corrisposte in sede di riparto, sia parziale che finale;
- ✓ Annualmente (entro il 28.02) consegna a ciascun percipiente dell'apposita certificazione (CU) contenente l'indicazione delle somme corrisposte e delle ritenute effettuate;
- ✓ Annualmente (entro il 28.02 e il 20.07) presentazione telematica, rispettivamente, del modello CU e del modello 770.

Per quanto concerne l'applicazione di ritenute su redditi di lavoro dipendente corrisposti in sede di distribuzione dell'attivo, si precisa che l'ammontare delle somme erogate (sia a titolo di TFR che di retribuzioni arretrate) è assoggettato a tassazione separata.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Il curatore è sempre sostituito d'imposta e deve effettuare le ritenute operate anche quando paga in relazione a soggetti che di per sé non sarebbero sostituiti in quanto non imprenditori, come soci di società di persone falliti o, in generale, persone fisiche fallite per estensione. In questi casi nel modello 770, nel quadro «dati relativi al sostituto» andrà indicato il codice fiscale della persona fisica e nel codice attività quello della società fallita (Art. 23, c. 1, D.P.R. 600/73).

L'Agenzia delle Entrate (Risoluzione n. 18/2007) chiarisce che nei confronti dell'IVG, visto che lo stesso agisce in base a rapporto di commissione, i compensi erogati (limitatamente alle operazioni di vendita) sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del curatore, pertanto rientranti nella fattispecie previste dall'art. 25bis del D.P.R. 600/73.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Elenco clienti e fornitori

Entro il 10.04 di ogni anno per i soggetti mensili (ed entro il 20.04 per i trimestrali) il curatore deve presentare l'elenco dei clienti e fornitori (c.d. spesometro) che riepiloga tutte le operazioni rilevanti ai fini IVA (attive e passive) poste in essere durante l'anno precedente.

L'elenco deve contenere sia le operazioni documentate da fattura sia le operazioni per le quali non sussiste l'obbligo di emissione della stessa. In tale ultimo caso le operazioni da comunicare sono solo quelle di importo superiore o pari ad Euro 3.600,00 (al lordo di IVA).

L'elenco deve essere trasmesso all'Agenzia delle Entrate solo mediante modalità telematica e va effettuato solo per le operazioni effettuate dalla data di fallimento in poi.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Comunicazione beni ai soci

I beni concessi in godimento ai soci o loro familiari sono oggetto di apposita comunicazione annuale, contenente i dati anagrafici dei soggetti concedenti e degli utilizzatori nonché le caratteristiche della concessione in godimento.

Soggetti obbligati sono:

- Imprenditori individuali;
- Società di persone (escluse le società semplici);
- Società di capitali;
- Stabili organizzazioni di società non residenti;
- Enti privati di tipo associativo per i beni relativi alla sfera commerciale.

L'obbligo può essere assolto, alternativamente, anche dal socio o dal familiare dell'imprenditore individuale.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

La comunicazione deve essere effettuata utilizzando apposito modello da inviare telematicamente entro il 30imo giorno successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui i beni sono concessi in godimento.

Non si ravvisa, ad oggi, alcun obbligo posto in capo al curatore di adempiere alla redazione e invio del predetto adempimento.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Finanziamenti da soci o familiari dell'imprenditore

I soggetti che esercitano attività d'impresa sono tenuti a comunicare gli **apporti ricevuti da persone fisiche**, che siano soci o familiari dell'imprenditore, se costituiti da finanziamenti e operazioni che determinano apporti effettivi di denaro e se ciascun apporto distintamente considerato è pari o superiore a € 3.600 per ciascuna persona fisica concedente in ciascun periodo d'imposta.

Sono escluse dalla comunicazione gli apporti i cui dati sono già disponibili all'A.F. (disposti con atto pubblico o scrittura privata autenticata) e quelli che non comportano un'uscita finanziaria (rinuncia al rimborso di finanziamenti).

Gli apporti oggetto di comunicazione sono costituiti da qualsiasi esborso finanziario in capo alla persona fisica a cui sia corrisposta un'effettiva entrata finanziaria a favore dell'impresa (finanziamenti fruttiferi o infruttiferi, somme conferite a PN quali: in conto capitale, a fondo perduto, per copertura perdite..).



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Soggetti obbligati:

- Imprenditori individuali, imprese familiari ;
- Società di persone;
- Società di capitali;
- Trust;
- Enti non commerciali per le attività d'impresa svolte in via non prevalente.

Soggetti esclusi:

- Imprese in contabilità semplificata o in regime contabile minore privi di conti dedicati;
- Finanziamenti effettuati direttamente dal titolare dell'impresa individuale e quelli effettuati dai familiari dei soci.

La comunicazione deve essere effettuata utilizzando apposito modello da inviare telematicamente entro il 30imo giorno successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui i beni sono concessi in godimento. Non si ravvisa, ad oggi, alcun obbligo posto in capo al curatore di adempiere alla redazione e invio del predetto adempimento.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Argomenti

Gli adempimenti fiscali del curatore:

C. Adempimenti fiscali nelle vendite di immobili



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Il curatore entro 90 giorni dalla nomina, se vi sono immobili, deve presentare al Comune di ubicazione degli immobili una dichiarazione ai fini IMU e TASI, che attesta l'inizio della procedura.

Sarebbe opportuno verificare l'esclusione della TARI ed effettuare gli adempimenti eventualmente necessari sulla base del regolamento comunale. Molti Comuni esonerano i locali privi di mobili, arredi e attrezzature, inutilizzati e privi di allacciamento ai servizi di rete.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Vendite immobiliari

Nel caso in cui vengano liquidati beni immobili è necessario emettere fattura (salvo che si tratti di beni personali). Ai sensi dell'art. 74bis D.P.R. 633/72 e all'art. 6, c. 2, l. a, del D.P.R. 633/72 può essere emessa entro 30 giorni dalla data del versamento del saldo prezzo.

Quanto alle vendite immobiliari il curatore vi provvede ricorrendo a procedure competitive o prevedendo nel programma di liquidazione che esse vengano effettuate dal Giudice Delegato secondo le norme del codice di procedura civile, in quanto compatibili (Art. 107 l.f.) assicurando con adeguate forme di pubblicità la massima informazione e partecipazione degli interessati all'acquisto dei beni del fallito.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

In caso di vendita all'incanto, il curatore deve provvedere a registrare a tassa proporzionale, o fissa, a seconda dei casi, il decreto di trasferimento sottoscritto dal G.D., con modello F23, entro 20 giorni dal decreto.

L'applicazione dell'imposta in misura proporzionale o fissa per i trasferimenti che riguardano gli immobili dipende da diversi fattori: se il trasferimento è soggetto ad IVA con regime di inversione contabile l'imposta di registro è fissa mentre negli altri casi si applica l'imposta proporzionale.



Cessione fabbricati ad uso abitativo e pertinenze (categoria A escluso A/10):

Cedente	Regime IVA		Registro	Ipotecaria	Catastale	
Impresa costruttrice / ristrutturatrice dell'abitazione (anche tramite appaltatori)	Cessione entro 5 anni da fine lavori (Obbligo IVA)	Prima casa	IVA obbligatoria 4%	€ 200	€ 200	€ 200
		No prima casa	IVA obbligatoria 10%			
		Abitazione di lusso	IVA obbligatoria 22%			
	Cessione oltre 5 anni da fine lavori (Opzione IVA cedente)	Prima casa	IVA su opzione 4% (*)	€ 200	€ 200	€ 200
		No prima casa	IVA su opzione (reverse charge solo con acquirente soggetto IVA) 10% (*)			
		Abitazione di lusso	IVA su opzione (reverse charge solo con acquirente soggetto IVA) 22% (*)			
Altre imprese <u>non</u> costruttrici / ristrutturatrici dell'abitazione	Senza condizioni temporali	Prima casa	esente	2% (**)	€ 50	€ 50
		No prima casa	esente	9% (**)		
		Abitazione di lusso	esente			
		Alloggio sociale	IVA su opzione 4% o 10% (*)	€ 200		

(*) In caso di mancato esercizio dell'opzione, la cessione è esente IVA ed assoggettata all'imposta di registro proporzionale 2% prima casa o 9% negli altri casi) ed alle imposte Ipotecaria e Catastale in misura fissa di Euro 50 ciascuno.

(**) L'imposta di registro minima è di Euro 1.000



Cessione fabbricati ad uso strumentale (categoria A/10 o gruppi B, C, D, E):

Cedente	Regime IVA			Registro	Impotecaria	Catastale
Impresa costruttrice / ristrutturatrice (anche tramite appaltatori)	Cessione entro 5 anni da fine lavori	IVA Obbligatoria	22%	€ 200	3%	1%
	Cessione oltre 5 anni da fine lavori	IVA su opzione (*) (con reverse charge (**))	10% (se fabbricati prevalente destinazione abitativa effettuata da impresa costruttrice o ristrutturatrice)			
Altre imprese <u>non</u> costruttrici / ristrutturatrici dell'abitazione	Senza condizioni temporali	IVA su opzione (*) (con reverse charge (**))	22%	€ 200	3%	1%

(*) In caso di mancato esercizio dell'opzione, la cessione è esente IVA ed assoggettata all'imposta di Registro in misura fissa, Ipotecaria del 3% e Catastale dell'1%.

(**) Solo se acquirente è soggetto IVA (esercitante attività di impresa, arti o professioni).



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Per quanto concerne gli adempimenti connessi al *reverse-charge* l'art. 17 del D.P.R. 633/72 prevede l'applicazione dell'inversione contabile, oltre che alle cessioni di fabbricati strumentali imponibili per opzione, anche alla cessione di fabbricati abitativi imponibili su opzione del cedente, con il conseguente obbligo di assolvere il tributo a carico dell'acquirente, sempre che quest'ultimo sia un soggetto passivo d'imposta che agisce in quanto tale.

È opportuno precisare che il sistema del *reverse-charge* si applica soltanto nel caso di regime di imponibilità IVA opzionale.

Diversamente, nei casi di cessione di fabbricati di cui all'art. 10, numeri 8-bis) e 8-ter), del D.P.R. 633/72, l'imposta deve essere assolta dal cedente secondo le modalità ordinarie.



Cessione terreni da soggetti passivi IVA:

Tipo di terreno		Regime IVA	Registro	Ipotecaria	Catastale
Edificabile		Imponibile IVA 22%	€ 200	€ 200	€ 200
Agricolo	ceduto a coltivatore diretto o IAP	Fuori campo IVA	€ 200	€ 200	1%
	ceduto a soggetti diversi dai precedenti	Fuori campo IVA	12% (*)	€ 50	€ 50
Non edificabile e non agricolo (**)		Fuori campo IVA	9% (*)	€ 50	€ 50

(*) L'imposta proporzionale non può essere inferiore ad Euro 1.000.

(**) Vi rientrano tutti i terreni diversi dall'agricolo e dall'edificabile, fra cui le zone di rispetto e quelle destinate a verde pubblico.



Cessione terreni da soggetti privati:

Tipo di terreno		Registro	Ipotecaria	Catastale
Edificabile		9%	€ 50	€ 50
Agricolo	ceduto a coltivatore diretto o IAP	€ 200	€ 200	1%
	ceduto a soggetti diversi dai precedenti	12% (*)	€ 50	€ 50
Non edificabile e non agricolo (**)		9% (*)	€ 50	€ 50

(*) L'imposta proporzionale non può essere inferiore ad Euro 1.000.

(**) Vi rientrano tutti i terreni diversi dall'agricolo e dall'edificabile, fra cui le zone di rispetto e quelle destinate a verde pubblico.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

IMU

Per gli immobili compresi nel fallimento il curatore, entro 90 giorni, dalla data della nomina deve presentare al comune di ubicazione degli immobili una dichiarazione attestante l'avvio della procedura.

L'imposta è dovuta per gli immobili compresi nel fallimento solo al momento della loro vendita.

Entro 3 mesi dalla data:

- del decreto di trasferimento
- dalla data di stipula dell'atto notarile

formalizzato al termine della procedura competitiva, il curatore deve pagare l'IMU per il periodo di possesso.

Art. 9, c. 7, D. Lgs. n. 23 del 14.03.2011 che richiama l'art. 10, c. 6, D. Lgs. n. 504 del 30.12.1992.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Il curatore calcola l'imposta considerando il periodo di possesso dell'immobile da parte della procedura come un unico periodo e liquidando la stessa, per ogni anno solare di durata del possesso, con le aliquote vigenti anno per anno nei singoli comuni.

Il momento finale al quale si deve considerare il possesso in capo alla procedura è il deposito del decreto di trasferimento dell'immobile oppure la data di stipula e dell'atto notarile formalizzato al termine della procedura competitiva.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Il **versamento dell'imposta** potrà avvenire mediante modello F24.

È consigliabile utilizzare un singolo F24 per ogni annualità compresa nel fallimento e un singolo F24 per ogni soggetto obbligato.

Ad esempio in caso di vendita di un immobile posseduto dal fallimento per 3 anni e intestato al 50% a due soci entrambi falliti, è consigliabile compilare 6 Modelli F24:

- 3 con il codice fiscale di un socio, ciascuno con una diversa annualità;
- 3 con il codice fiscale dell'altro socio, ciascuno con una diversa annualità.

Sarebbe altresì opportuno presentare, unitamente la dichiarazione IMU (qualora ne sussistano i presupposti di presentazione), anche uno schema riassuntivo delle modalità utilizzate per il calcolo.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

TASI

Entro 3 mesi dalla data del decreto di trasferimento il curatore deve pagare la TASI per il periodo di possesso da parte del fallimento.

Nel silenzio della normativa a fino a chiarimenti ministeriali, si ritiene applicabile la norma relativa al versamento dell'IMU nel fallimento.

In generale non è ancora chiaro se gli immobili ricompresi nella procedura siano soggetti alla TASI, data la loro particolare destinazione e l'assenza di utilizzo dei «servizi Indivisibili» comunali da parte della procedura.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Argomenti

Gli adempimenti fiscali del curatore:

D. Adempimenti fiscali in sede di chiusura



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Note variazione IVA

Il creditore che ha emesso la fattura nei confronti di un soggetto poi assoggettato a procedura concorsuale può recuperare l'IVA anticipata all'Erario (e non incassata a seguito di insolvenza del debitore) emettendo le c.d. note di variazione IVA (Art. 26, C. 2, D.P.R. 633/72).

Le note di variazione devono essere **annotate sul registro IVA acquisti**, l'imposta può essere detratta e il diritto alla detrazione dell'imposta può essere esercitato a norma di legge (Art. 19 D.P.R. 633/72), al più tardi con la dichiarazione relativa al 2° anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

La **forma della nota di variazione** è libera, l'importante è che:

1. in esse sia esposta l'IVA contenuta nelle fatture emesse a suo tempo nei confronti dell'impresa assoggetta a procedura concorsuale;
2. sia esplicitamente indicata la normativa in base a cui il documento viene emesso (art. 26, c. 2, D.P.R. 633/72).



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Il creditore può emettere la nota di variazione quando vi è la certezza dell'irrecuperabilità del credito IVA (C.M.F. n. 77/E del 17.04.2000 e R. AdE n. 155/E del 12.10.2001), identificata con le seguenti modalità:

- Per le procedure fallimentari con ripartizione dell'attivo: emissione dopo che siano scaduti i termini per proporre osservazioni al decreto che conferisce esecutività al piano di riparto finale (sempreché il curatore sia ancora in carica e nel frattempo non sia stata presentata la dichiarazione di cessazione);
- Per le procedure ove non vi sia ripartizione dell'attivo: emissione dopo che siano scaduti i termini per proporre reclamo al decreto di chiusura della procedura.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

La nota di variazione può essere **emessa solo dal cedente o prestatore**, anche quando il credito nei confronti del fallimento sia stato ceduto a terzi.

È però necessario che il cedente (o prestatore) si sia insinuato al passivo del fallimento prima di aver ceduto (pro-soluto) il credito a terzi e sia comunque rimasto parte processuale del fallimento, ossia non deve essersi realizzata l'estromissione dello stesso da parte del concessionario.

In ogni caso non rilevano accordi di carattere civilistico con cui si prevede un eventuale riversamento, a favore del cessionario, delle somme recuperate attraverso l'emissione delle note di rettifica (Risoluzione n. 120/E del 05.05.2009).



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

L'obbligo del **curatore** che riceve le note di variazione è quello di **annotare la variazione in aumento nel registro dei corrispettivi o fatture emesse**, che non determina l'inclusione del relativo credito dell'Erario nel riparto finale, ormai definitivo, ma consente di evidenziare il credito dell'Erario, eventualmente esigibile nei confronti del fallito una volta chiusa la procedura concorsuale.

Non sussistendo il debito a carico della procedura, il curatore non è tenuto ad ulteriori adempimenti in termini dichiarazioni annuali o di altro tipo e la parte di IVA rimasta non pagata resta a carico dell'Erario che eventualmente può recuperare nei confronti dell'imprenditore tornato in bonis.

Sarebbe consigliabile comunicare all'AdE competente le note di variazione ricevute.



Riepilogo adempimenti

Il curatore, dopo la chiusura del fallimento, è tenuto agli adempimenti fiscali successivi alla cessazione della procedura.

Adempimento	Scadenza
Dichiarazione annuale IVA relativa all'anno di chiusura della procedura	30.09 dell'anno successivo a quello di chiusura della procedura (Dal 2017 è il 28.02)
Chiusura della P. IVA	Entro 30 giorni dalla chiusura della procedura
Utilizzo eventuali crediti fiscali finali	
Dichiarazione finale dei redditi	Ultimo giorno del 9° mese successivo la chiusura della procedura



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Dichiarazione annuale IVA relativa all'anno di chiusura della procedura

Il curatore, dopo la chiusura del fallimento, deve effettuare gli adempimenti fiscali successivi la cessazione della procedura, tra cui la **dichiarazione IVA** che riguarda **l'anno di chiusura della procedura**.

Essa comprende le operazioni effettuate dal curatore dal 01.01 dell'anno di chiusura della procedura alla data di chiusura del fallimento (Decreto di chiusura del fallimento ex art. 118 l.f.).

La dichiarazione deve riportare la data di fine della procedura e il relativo inoltro deve essere effettuato mediante invio telematico.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Chiusura della Partita IVA

Chiuso il fallimento, la società o l'impresa generalmente cessano, in quanto, nella maggior parte dei casi, al termine della procedura non vi è alcun residuo attivo che permetta la continuazione della società o dell'impresa (Art. 35 D.P.R. 633/72).

Il curatore dovrà comunicare l'avvenuta chiusura della procedura all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate a prescindere dal domicilio fiscale dell'impresa fallita, utilizzando la medesima modalità prevista per la dichiarazione di inizio attività (Modello AA9 per le imprese individuali o Modello AA7 per le società). Nel modello andrà indicata la data di cessazione dell'attività coincidente con quella del decreto di chiusura della procedura.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

La cessazione di attività non necessariamente coincide con la chiusura della procedura fallimentare.

Il curatore infatti può presentare dichiarazione di cessazione di attività nel momento in cui sono ultimate tutte le operazioni rilevanti agli effetti dell'IVA (esclusa la parcella del curatore) (Circ. Min. n. 3/446157 del 28.01.1992), ma è opportuno utilizzare tale possibilità esclusivamente nell'ipotesi in cui il curatore voglia chiedere il rimborso IVA per cessazione dell'attività.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Nei casi in cui il fallimento si concluda con un residuo attivo sufficiente per la prosecuzione dell'attività, la società o l'impresa, salva decisione contraria, tornano automaticamente ad operare, in quanto il fallimento non è di per sé considerata quale causa di cessazione della società o dell'impresa.

In tale caso il curatore deve effettuare una nuova variazione dati presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate al fine di ripristinare la situazione precedente alla dichiarazione di fallimento.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Crediti fiscali chiusura procedura

I **crediti erariali** che solitamente ostacolano la chiusura della procedura sono il credito IVA e per ritenute d'acconto subite su interessi attivi bancari.

Escludendo che il **credito derivante dalle ritenute subite** possa essere chiesto a rimborso in corso di procedura, dovendosi attendere il decreto di chiusura del fallimento a seguito del quale presentare la dichiarazione dei redditi finale, è certamente consentita in corso di procedura la cessione dei crediti erariali ai sensi degli art. 1260 e 1267 c.c.

Le fonti normative che, rispettivamente per le imposte dirette e per l'IVA, disciplinano tale possibilità sono l'art. 43bis del D.P.R. 603/72 e l'art. 5, c. 4ter, del D.L. 70/1988.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Il **credito IVA** al termine della procedura, se di importo esiguo, viene normalmente «abbandonato» dal curatore, previa acquisizione favorevole da parte del comitato dei creditori. Laddove invece si tratti di importo apprezzabile è possibile:

- **Chiederne il rimborso** chiudendo la partita IVA prima della chiusura del fallimento e attendere che la pratica di rimborso faccia il suo corso ovvero mediante presentazione della dichiarazione annuale IVA se il credito è superiore ad € 2.582,28 e sussistono le condizioni previste dalla legge (tutte le attività connesse all'attività di impresa siano ultimate Cir. Min. n. 3/446157 del 28.01.1992 e Ris. Min. n. 460868/92 del 12.01.1993);
- **Cederlo** (prima del riparto finale e secondo le regole indicate dall'art. 106 l.f.) a società che esercitano attività di acquisto dei crediti a condizione che tale modalità sia stata prevista nel programma di liquidazione e siano adottate procedure competitive. Il credito è cedibile solo quando è stato chiesto a rimborso (art. 30 D.P.R.633/72) e anche in corso di procedura, tenendo presente che in caso di cessione di un credito ante procedura i potenziali acquirenti sopportano il medesimo rischio di accertamenti futuri (tema affrontato con la compensazione crediti tributari ante fallimento).

Il credito può essere utilizzato in compensazione nel modello F24 al fine di pagare debiti tributari relativi ad altre imposte.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Il credito per **ritenute su interessi attivi** si forma man mano che vengono effettuate, pertanto non vi è ragione di escludere la cessione ancora prima di presentare la dichiarazione a rimborso d'imposta ovvero prima della chiusura del fallimento.

La particolare forma scritta richiesta per la cessione, secondo prevalente dottrina, è *ad probationem* e non *ab substantiam*, ciò per rendere opponibile la cessione all'Amministrazione finanziaria e lo stesso dicasi per la notifica rituale.

L'art. 106 l.f. contempla la possibilità per il curatore di cedere i crediti, anche futuri.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Il curatore in tale caso dovrà munirsi dell'autorizzazione degli Organi del fallimento e la cessione dovrà essere prevista nel programma di liquidazione, nel rispetto di procedure competitive di selezione dell'acquirente.

La cessione dovrà avvenire per atto pubblico o per scrittura privata autenticata e deve contenere l'esatta individuazione della parti e la previsione dell'obbligo di notifica.

L'atto di cessione deve essere obbligatoriamente notificato al cedente sia all'ufficio tributario sia al concessionario della riscossione.

Il cessionario non può cedere il credito oggetto della cessione.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Dichiarazione finale dei redditi

Ai fini delle imposte sul reddito, **IRES e IRPEF**, il periodo di durata del fallimento costituisce un unico periodo d'imposta qualunque sia la durata della procedura ed anche in caso di esercizio provvisorio dell'impresa.

Viceversa, ai fini **IRAP** si applica, con le regole ordinarie, solo nel caso in cui vi sia esercizio provvisorio dell'impresa. Se non vi è esercizio provvisorio nessun obbligo compete al curatore, non essendo il fallimento soggetto passivo di imposta.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Ai fini **IRPEF**, il risultato della procedura non è autonomamente tassato in capo all'imprenditore fallito o, per le società, ai soci, ma concorre con gli altri redditi a formare il reddito complessivo nello stesso periodo d'imposta in cui si è concluso il fallimento, se vi è stato eventuale riparto dell'attivo.

Nel caso di imprenditore individuale o di società di persone con falliti persone fisiche, il curatore deve anche consegnare copia della dichiarazione ai falliti persone fisiche o ai soci di società di persone dichiarate fallite, affinché questi possano inserire gli eventuali redditi derivanti dal periodo fallimentare, nelle loro dichiarazioni dei redditi relative ad altri redditi extrafallimentari (Art. 5, c. 4, DPR 322/98).



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Il reddito d'impresa prodotto dalla procedura fallimentare è pari alla differenza tra il residuo attivo (beni che devono essere restituiti al fallito) e il valore del patrimonio netto dell'impresa esistente all'inizio della procedura.

Se tale differenza è:

- positiva: si determina un reddito d'impresa imponibile;
- negativa: si determina una perdita di periodo.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Non concorrono alla formazione del reddito della procedura gli eventuali componenti di reddito afferenti a esercizi precedenti anche se la loro tassazione è differita nel tempo:

- Plusvalenze rateizzate (non si procede a tassazione delle quote che sarebbero state ordinariamente assoggettate ad imposizione nei periodi d'imposta compresi nel periodo fallimentare; andrebbero recuperate a tassazione nel primo periodo d'imposta successivo alla chiusura del fallimento dell'imprenditore tornato in bonis);
- Spese di manutenzione eccedenti i limiti ordinari di deducibilità.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Eventuali **perdite d'impresa pregresse**, maturate entro il 5° periodo d'imposta precedente l'inizio della procedura concorsuale, possono essere portate in diminuzione del risultato della procedura stessa, ricordando che il fallimento, indipendentemente dalla sua durata, costituisce un unico periodo d'imposta.

Per i soggetti IRES le perdite maturate a decorrere dal 2011 possono essere portate in diminuzione dell'eventuale reddito realizzato dalla procedura fino ad un limite massimo dell'80% del reddito stesso. Il curatore, anche in presenza di perdite pregresse elevate (eccedenti il reddito imponibile), dovrà comunque tassare il 20% del reddito eventualmente prodotto.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Nel caso in cui la **procedura termini con una perdita**, questa è ammessa in deduzione dal reddito complessivo dello stesso periodo.

I **redditi derivanti dai beni dell'imprenditore o del socio** acquisiti al fallimento vanno in ogni caso imputati agli stessi nel periodo in cui sono realizzati (cessione partecipazioni o immobiliari). A tal fine il curatore dovrà lasciare nella disponibilità del fallito un ammontare pari all'imposta gravante sull'imponibile a lui attribuito (Ris. A.d.E. n. 171/E del 05.06.2002) (fitti attivi relativi ad immobili di loro proprietà).



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Residuo attivo finale

Il residuo attivo finale è pari all'eventuale disponibilità che residua dopo aver pagato le spese di procedura ed i creditori di ogni ordine e grado.

La presenza di un residuo attivo finale della procedura, in pratica, non si riscontra quasi mai, tuttavia può sussistere nel caso in cui la procedura concorsuale di chiude per cause diverse dall'avvenuta liquidazione integrale dell'attivo.



Al termine della procedura il curatore potrà pertanto riscontrare la seguente casistica:

Ipotesi chiusura fallimento	Valorizzazione del residuo attivo
Avvenuto esaurimento dell'attivo : <ul style="list-style-type: none">- Per <u>compiuta ripartizione dell'attivo</u> (ripartito integralmente tra gli aventi diritto, pur se tra questi alcuni siano in tutto o in parte insoddisfatti)- Per <u>insufficienza di attivo</u> (assenza di attivo da ripartire tra i creditori ammessi al passivo)	Nessuna valorizzazione del residuo attivo finale per assenza di beni da restituire al fallito
Integrale pagamento dei creditori	Il residuo attivo sarà valorizzato dal curatore in base ai beni che dovranno essere restituiti al fallito
Inesistenza del passivo (assenza di domande di ammissione al passivo ovvero mancata autorizzazione all'insinuazione delle domande presentate)	Il residuo attivo è calcolato in base al valore dell'attivo che è stato realizzato dal curatore durante la procedura, al netto delle spese sostenute per la gestione della stessa. Nel computo del residuo attivo entreranno le somme corrispondenti al saldo attivo presente nel conto corrente intestato alla procedura, nonché gli eventuali canoni riscossi dalla curatela per beni locati/affittati compresi nel patrimonio attratto al fallimento



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Qualora vi sia residuo attivo il soggetto fallito (individuale o società) ritornerà in bonis in qualità di imprenditore, anche se poi la società o l'impresa saranno liquidate nei modi ordinari.

Il curatore determinerà l'entità del residuo attivo finale in funzione del valore fiscale dei beni che lo costituiscono; tale valore fiscale è quello di carico, cioè il valore di acquisto eventualmente risultante dalla contabilità, pertanto al momento della restituzione dei beni non si verifica alcuna tassazione in capo al soggetto ex fallito. Viene così a realizzarsi una continuità tra il valore di carico precedente l'apertura del fallimento e il valore con cui i beni vengono fiscalmente ripresi al momento del reingresso nella disponibilità del soggetto tornato in bonis.

Se tuttavia, il soggetto ex fallito, in un momento successivo alla restituzione dei beni, decidesse di cessare l'attività, la successiva ripartizione del residuo attivo (alienazione cespiti o assegnazione soci) sarà oggetto di tassazione in capo ai soci o all'imprenditore individuale secondo le regole ordinarie.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Nell'attivo non possono essere ricompresi gli elementi che siano divenuti insussistenti, in quanto ad esempio andati dispersi o distrutti dopo l'apertura della procedura.

Dalla determinazione del reddito del fallimento sono:

- esclusi i corrispettivi delle cessioni di beni personali dell'imprenditore o dei soci falliti;
- inclusi i debiti personali dell'imprenditore o dei soci falliti pagati dal curatore.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Assolvimento delle imposte

Se l'attivo residuo è superiore al patrimonio netto iniziale, l'assolvimento dell'IRES, che deve essere versata entro i termini ordinari della dichiarazione dei redditi finale e che deve essere calcolata sul reddito di periodo (residuo attivo finale maggiore del patrimonio netto iniziale), **è di competenza del curatore**, che deve proporre al giudice delegato apposita istanza per essere autorizzato a prelevare dal deposito intestato al fallimento le somme necessarie per il pagamento dell'imposta.

Il versamento dell'eventuale IRPEF dovuta dall'imprenditore fallito o dai soci di società di persone fallite, invece, resta a carico di questi soggetti a cui il curatore è tenuto ad inviare copia della dichiarazione, affinché questi includano il reddito o la perdita del fallimento nella loro dichiarazione personale.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Determinazione del reddito fallimentare:

+ Residuo attivo chiusura fallimento

- Patrimonio netto iniziale

= Reddito periodo fallimentare (Residuo attivo netto su cui calcolare l'imposta)



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

Le ritenute a titolo di acconto relative agli interessi attivi maturati nel corso della procedura, infine, possono essere scomutate, in sede di dichiarazione dei redditi finale, dalle imposte dovute sull'eventuale residuo attivo, oppure richiesto a rimborso nel caso in cui non siano dovute imposte (Ris. A.d.E. n. 154/E del 24.05.2002).

Il rimborso a seguito della chiusura del fallimento, verrà effettuato a favore del fallito (Circ. A.d.E. n. 22/E del 22.03.2002).



In caso di **riparto del residuo attivo**, la tassazione del reddito in capo all'imprenditore individuale o ai soci avviene con modalità diverse a seconda che il fallito sia:

- ✓ Imprenditore individuale: tassazione normale o separata se l'impresa è esercitata da più di 5 anni;
- ✓ Società di persone: le somme ricevute per la parte che eccede il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione costituiscono redditi di partecipazione; se i soci sono persone fisiche, il reddito ad essi attribuito è soggetto a tassazione separata (o, su opzione, ordinaria) se il periodo di tempo intercorso tra la costituzione della società e l'inizio della procedura è superiore a 5 anni; se i soci sono imprenditori, gli utili sono imputati al normale periodo d'imposta di ciascun socio e, se del caso, assoggettati a tassazione separata, se il periodo di tempo intercorso tra la costituzione della società e l'inizio della procedura è superiore a 5 anni;
- ✓ Società di capitali: le somme ricevute dai soci persone fisiche sono soggette a tassazione per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote (redditi di capitale) e vengono imputate al normale periodo d'imposta di ciascun socio ovvero in base alle regole del reddito d'impresa se trattasi di socio/imprenditore.