
Infedele dichiarazione dei redditi e dichiarazioni IVA: le responsabilità del curatore

di [Federico Gavioli](#)

Publicato il 9 Maggio 2015

E' il curatore fallimentare che risponde della sanzione pecuniaria tributaria nel caso presenti una dichiarazione dei redditi infedele o non risponde a questionari inviati dall'amministrazione finanziaria

La Corte di Cassazione con la sentenza n.5393 del 18 marzo 2015, ha stabilito che **in caso di presentazione di una dichiarazione dei redditi infedele da parte del curatore fallimentare, la pretesa dall'amministrazione finanziaria è nei confronti dell'autore dell'illecito e non della società sottoposta a procedura concorsuale.**

L'Agenzia delle Entrate aveva contestato, ed emesso, nei confronti di un curatore fallimentare di una SRL, una sanzione per infedele dichiarazione presentata in via telematica per l'anno di imposta 2004, nel corso del quale era stato dichiarato il fallimento della SRL, per omessa presentazione della apposita dichiarazione da trasmettere all'Agenzia delle Entrate ai fini dell'insinuazione al passivo della procedura concorsuale, nonché per omessa risposta al questionario inviato dall'Ufficio; l'avviso veniva annullato dalla Commissione Tributaria Provinciale limitatamente alle sanzioni riguardanti le dichiarazioni fiscali.

L'Agenzia delle Entrate si era, di conseguenza, appellata alla CTR la quale aveva respinto l'impugnazione; per i giudici di secondo grado erano infondate le eccezioni sollevate dall'Ufficio relative al difetto di rappresentanza del curatore fallimentare; quest'ultimo, inoltre, sempre secondo i giudici di secondo grado, al tempo della presentazione delle dichiarazioni non disponeva ancora della documentazione contabile della società per cui non poteva adempiere a quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate. Avverso la sentenza sfavorevole, l'Agenzia delle Entrate si è rivolta, in ultima istanza, in Cassazione.

Gli adempimenti del curatore : cenni

Ai sensi dell'art. 8, c. 4, D.P.R. n. 322/1998, in caso di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, la dichiarazione relativa all'imposta dovuta per l'anno solare precedente, sempreché i relativi termini di presentazione non siano ancora scaduti, è presentata dai curatori o dai commissari liquidatori con le modalità e i termini ordinari ovvero entro quattro mesi dalla nomina se quest'ultimo termine scade successivamente al termine ordinario.

Il curatore, non è però soltanto tenuto alla presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno precedente la data di dichiarazione di fallimento, ma deve anche presentare la dichiarazione Iva per la frazione di esercizio (art. 72-bis, D.P.R. n. 633/1972) che va dall'inizio dell'anno solare alla data di dichiarazione di fallimento.

Quindi, per le operazioni registrate nella parte dell'anno anteriore alla dichiarazione di fallimento, il curatore presenta entro quattro mesi dalla nomina apposita dichiarazione al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, ai fini dell'eventuale insinuazione al passivo della procedura fallimentare.

Se la dichiarazione presenta:

A) un **debito**: non deve essere effettuato alcun versamento, l'Ufficio si insinuerà al passivo;

B) un **credito**: non è consentito peraltro richiedere il rimborso (cfr. R.M. 12 luglio 1995, n. 181/E) l'eventuale rimborso può essere richiesto dal curatore soltanto nella dichiarazione annuale dell'intero periodo. Tale credito può, anche prima della dichiarazione annuale dell'intero esercizio, essere comunque utilizzato dal curatore a riduzione dell'imposta da versare in caso, ad esempio, di cessione dei beni a lui pervenuti dalla procedura.

La circolare ministeriale n. 92, del 26 aprile 1999, del Ministero delle Finanze, ha precisato che nell'ipotesi in cui emergano un debito Iva relativo alle operazioni effettuate nella frazione d'anno antecedente all'apertura del fallimento, e un credito Iva relativo alla frazione d'anno successiva, i saldi



non possono essere compensati tra loro e, pertanto, in sede di compilazione del quadro dell'Iva da versare o a credito, allorquando il curatore fallimentare predisporrà la dichiarazione Iva annuale dell'intero anno solare nel corso del quale è stato dichiarato il fallimento, dovrà essere indicato il solo credito o debito relativo al secondo periodo, mentre nulla va indicato per il debito emergente dal periodo prefallimentare.

Anche, ovviamente, nel caso in cui per entrambe le frazioni di anno risulti una imposta a debito, nei righi relativi all'Iva da versare della citata dichiarazione annuale deve essere indicato il solo debito emergente per la seconda frazione di anno, mentre nulla va indicato per il debito emergente dal periodo prefallimentare che, infatti, costituisce oggetto di specifica domanda di insinuazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Nel caso in cui invece nella parte di anno solare precedente la dichiarazione di fallimento emerga un credito Iva (che dovrà comunque essere evidenziato separatamente nella dichiarazione Iva da presentarsi entro quattro mesi dalla nomina per il periodo prefallimentare), il Ministero delle Finanze ha chiarito che

«verificandosi l'ipotesi in cui dall'apposita dichiarazione risulti un'eccedenza di imposta a credito, il curatore fallimentare, qualora effettui cessioni di beni (il cui possesso è stato trasferito all'ufficio fallimentare a seguito di dichiarazione di fallimento), ai fini del calcolo dell'imposta periodica da versare, potrà portare in detrazione tale eccedenza, ovvero, in assenza di operazioni imponibili, potrà, in sede di presentazione della dichiarazione annuale relativa allo stesso periodo di imposta, computare l'importo dell'eccedenza in detrazione dell'anno solare successivo» (cfr. Circolare del Ministero delle Finanze n. 6 del 17 gennaio 1974, Risoluzione del Ministero delle Finanze n. 181 del 12 luglio 1995, Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 103 del 29 marzo 2002).

L'art. 29, c. 6, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (convertito con modificazioni con la Legge 30 luglio 2010, n. 122, ed in vigore dal 31 luglio 2010), ha prescritto che i curatori fallimentari devono provvedere, entro il termine di quindici giorni dall'accettazione della nomina conferita dal Tribunale, a fornire al competente Registro delle Imprese ogni informazione utile a consentire l'insinuazione nel passivo della procedura concorsuale da parte dei creditori.

Le disposizioni relative alle comunicazioni prescritte nell'ambito delle procedure fallimentari sono state adottate nell'ambito delle altre misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e competitività economica recate dal citato D.L. n. 78/2010 e sono finalizzate ad assicurare una maggior tutela ai crediti erariali vantati da parte delle pubbliche Amministrazioni nei confronti dei soggetti dichiarati falliti.

In caso di fallimento, il curatore, entro i quindici giorni successivi all'accettazione a norma dell'articolo 29 del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, comunica ai sensi dell'articolo 9 del decreto-legge 31 gennaio 2007, n. 7, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 aprile 2007, n. 40, **i dati necessari ai fini dell'eventuale insinuazione al passivo della procedura concorsuale.**

Nell'ipotesi in cui il curatore fallimentare non adempie a tale obbligo, e quindi **ometta di trasmettere le informazioni prescritte mediante la comunicazione**, egli è soggetto a **sanzione amministrativa**. Il calcolo di quest'ultima sarà eseguito raddoppiando le misure fissate dall'art. 11, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Lo stesso art. 11, precisa che siffatta omissione (a cui viene assimilato anche l'invio di comunicazioni con dati incompleti o non veritieri) viene sanzionata anche quando la comunicazione non viene esplicitamente richiesta

"dagli uffici o dalla Guardia di finanza al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto".

Al fine di garantire la massima tempestività delle informazioni da inviare al Registri delle imprese, è stato precisato che l'invio delle informazioni deve avvenire esclusivamente per via telematica attraverso la Comunicazione Unica attivata dal 1° aprile 2010 (ComUnica) sulla quale il curatore fallimentare dovrà apporre la propria firma digitale.

La Comunicazione Unica dovrà contenere le stesse indicazioni previste all'art. 92, Capo V, della Legge Fallimentare (R.D. 16 marzo 1942, n. 267, aggiornato con le modifiche apportate dal D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, e dal D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169), ai sensi del quale ai creditori ed agli altri soggetti interessati deve essere fornita idonea comunicazione sulle modalità di presentazione delle domande di insinuazione alla procedura concorsuale.

In particolare il curatore fallimentare, una volta esaminate le scritture contabili del fallito e verificate altre fonti di informazione, deve comunicare "senza indugio" ai creditori e ai titolari di diritti reali o personali su

beni mobili e immobili di proprietà o in possesso del fallito che possono partecipare al concorso depositando formale domanda di insinuazione al passivo del fallimento presso la cancelleria del tribunale.

La comunicazione prevista dall'art. 92 della Legge Fallimentare, che può essere effettuata a mezzo posta, telefax o posta elettronica, deve indicare anche la data fissata per l'esame dello stato passivo e quella entro la quale vanno presentate le domande, nonché ogni altra utile informazione per agevolare la presentazione delle richieste.

Conseguentemente, la Comunicazione telematica da effettuare in virtù delle nuove disposizioni deve contenere ogni dato utile a consentire un'eventuale insinuazione nella procedura concorsuale da parte di chi può vantarne diritto.

In sintesi, i dati necessari cui la norma fa riferimento sono individuabili nelle seguenti informazioni che il curatore deve fornire:

- denominazione della società o dell'impresa, codice fiscale e sede;
- numero della procedura concorsuale e data di accettazione dell'incarico di curatore;
- nome, cognome, codice fiscale del curatore fallimentare;
- sede della curatela;
- data dell'udienza per l'accertamento dello stato passivo.

L'analisi della Corte di Cassazione

La Corte di Cassazione ritiene fondate le motivazioni del ricorso dell'Agenzia delle Entrate poiché è accertato che il soggetto che ha agito promuovendo e costituendosi in giudizio avanti il Giudice tributario è la società fallita che sta in giudizio, attraverso il curatore fallimentare; **deve pertanto ritenersi errata in diritto la pronuncia della CTR**, atteso che parte sostanziale del rapporto obbligatorio avente ad oggetto la pretesa sanzionatoria è esclusivamente l'autore dell'illecito, vale a dire il professionista cui sono state personalmente contestate le infrazioni tributarie e notificati gli atti



interrogativi delle sanzioni.

I giudici di legittimità osservano che la sanzione pecuniaria per illecito tributario è riferibile esclusivamente alla persona fisica che ha commesso la violazione non trovando deroga il principio della responsabilità personale per l'illecito tributario commesso al di fuori dei tassativi casi di connessione con un reato previsti dal D.Lgs. 8.6.2001 n. 231, nel caso in cui l'autore dell'illecito abbia agito nell'ambito di un rapporto di rappresentanza legale o negoziale, di un mandato, di una preposizione institoria, o di un rapporto di lavoro dipendente od autonomo che lo legava ad altro soggetto persona fisica, persona giuridica, società, associazione od altri centri di imputazione privi di personalità giuridica: in tal caso, infatti, non rimane affatto esclusa la responsabilità della persona fisica che ha realizzato la condotta violativa, ma, nelle ipotesi in cui l'illecito

“abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo”,

ossia nelle ipotesi in cui l'ente, soggetto passivo d'imposta, abbia conseguito un vantaggio diretto od indiretto dalla condotta del soggetto che agiva per suo conto, insorge una autonoma obbligazione, strutturata secondo lo schema della responsabilità per fatto altrui, nei confronti dell'ente nell'interesse del quale ha agito l'autore dell'illecito, tenuto in via solidale, e non più sussidiaria, al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, fatto salvo il diritto di regresso.

Pertanto in applicazione dei criteri propri della disciplina delle obbligazioni solidali, l'Amministrazione finanziaria può azionare la pretesa sanzionatoria nei confronti dell'autore dell'illecito (persona fisica "che ha sottoscritto o ratto ovvero compiuto gli atti illegittimi"), ovvero anche ricorrendone i presupposti di legge, e può agire per l'adempimento della obbligazione patrimoniale (di pari importo a quello della sanzione pecuniaria) gravante sulle ente che ha tratto comunque vantaggio dall'illecito tributario.

Tanto premesso, nel caso di specie è incontestato che l'atto di contestazione degli illeciti e di irrogazione delle sanzioni pecuniarie è stato notificato al curatore fallimentare, quale autore materiale delle condotte omissive violative dell'art. 8, c. 4, secondo e terzo periodo del DPR n. 322/1998, nonché degli artt. 32 del DPR n. 600/73 e 51 del DPR n. 633/72, e non anche al soggetto dichiarato fallito, scelta della Amministrazione finanziaria del tutto coerente con lo status della società obbligata in via solidale, assoggettata alla procedura concorsuale, e quindi al divieto, posto a garanzia della par condicio creditorum, di azioni individuali e di riscossione di crediti al di fuori del procedimento di accertamento del passivo demandato esclusivamente agli organi del fallimento.

Per i giudici di legittimità la tesi sostenuta dalla curatela fallimentare contrasta palesemente, peraltro, con la netta distinzione tracciata dalla legge fallimentare tra la disciplina della legittimazione processuale del soggetto dichiarato fallito nel caso in cui venga in questione la responsabilità patrimoniale dello stesso, che vede il curatore fallimentare chiamato a stare in giudizio in luogo del fallito in funzione strumentale all'adempimento dell'incarico assunto di amministrare il patrimonio del fallito sotto la direzione (e dopo la riforma del 2006 la vigilanza) del Giudice delegato (e del comitato dei creditori) e dietro autorizzazione scritta di quest'ultimo ed invece la responsabilità "propria" della persona fisica titolare dell'organo della curatela, in quanto tenuto ad adempiere "ai doveri del proprio ufficio imposti dalla legge", che se chiamato a rispondere, per fatto proprio, e quindi con il proprio patrimonio, delle conseguenze connesse alla violazione di doveri inerenti alle funzioni esercitate, è libero di svolgere le difese ed assumere la qualità di parte nel giudizio, al pari di qualsiasi altra persona fisica dotata di capacità di agire (e dunque di capacità processuale), senza evidentemente dover richiedere alcuna autorizzazione al Giudice delegato, atteso che l'eventuale accertamento della propria responsabilità, non potrebbe comunque spiegare alcuna incidenza sul patrimonio del fallito (che è soggetto distinto) e quindi sulla massa fallimentare.

Per i giudici di legittimità la CTR ha sbagliato laddove ha riconosciuto che la controversia era correttamente instaurata tra le parti del rapporto sostanziale, sebbene la opposizione al provvedimento irrogativo di sanzioni fosse stata proposta dal curatore, non in proprio, quale persona fisica indicata nell'atto di contestazione quale autore dell'illecito, ma quale organo della procedura concorsuale, ai sensi dell'art. 43 L.F., a tutela del patrimonio della società fallita, e dunque essendo presente in giudizio una parte (il soggetto fallito) che non era l'effettivo titolare della posizione passiva del rapporto controverso.

Le conclusioni

Il curatore del fallimento deve adempiere a diversi obblighi fiscali, tra cui la presentazione delle dichiarazioni IVA e dei redditi (art. 8 del DPR 322/98), e in caso di controllo degli uffici finanziari, può essere destinatario ad esempio di questionari, la cui mancata risposta può cagionare le sanzioni dell'art. 11, del D.Lgs. 471/97.

La Corte di Cassazione accoglie il ricorso dell'Agenzia delle Entrate e la sentenza impugnata va cassata senza rinvio; **sarà , quindi, il curatore fallimentare a pagare la sanzione pecuniaria.**

9 maggio 2015

Federico Gavioli