

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
DI BERGAMO

---

DOTT. CARLO CALLIONI

DEL TRATTAMENTO FISCALE  
DELLE  
PROCEDURE FALLIMENTARI

— 1974 —

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
DI BERGAMO

---

DOTT. CARLO CALLIONI

DEL TRATTAMENTO FISCALE  
DELLE  
PROCEDURE FALLIMENTARI

**RELAZIONE TENUTA PRESSO LA SEDE  
DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BERGAMO  
IL 5 GIUGNO 1974**

# INDICE

## DAL VECCHIO AL NUOVO ORDINAMENTO FISCALE

*Il T.U. II. DD. 29.1.1958 n. 645* pag. 5

La disciplina fiscale previgente in tema di fallimento e di imposte dirette.

*La nuova legge fiscale* » 7

Il fallimento nella riforma tributaria.

*La natura del fallimento* » 11

Se esiste "esercizio di impresa" nel fallimento, secondo la dottrina, la giurisprudenza e nel pensiero del Ministero delle Finanze.

Il fallimento inteso come processo esecutivo.

Il caso del fallimento dell'impresa individuale e della società.

## I PROBLEMI FISCALI DEL FALLIMENTO

1. *L'imposizione diretta* » 16

Il fallimento rispetto alle nuove imposte dirette: trattamento, adempimenti ed imposizione.

2. *Le imposte indirette* » 17

L'IVA, l'INVIM, le imposte di registro e di bollo, le imposte ipotecarie e catastali nelle operazioni effettuate nel corso della procedura fallimentare.

## DI ALCUNI PROBLEMI DERIVATI

*La funzione del curatore* » 20

I compensi del curatore e la ritenuta d'acconto.

<i>Il trattamento dei compensi ai professionisti nominati dalla procedura fallimentare</i>	pag. 21
Le ritenute d'acconto sono applicabili agli altri professionisti nominati dalla procedura?	
<i>I compensi del curatore sono redditi soggetti a tassazione separata?</i>	» 21
Verifica delle condizioni richieste per la tassazione separata.	
<i>Le vendite fallimentari effettuate a mezzo degli Istituti di vendita giudiziari</i>	» 23
Esame delle vendite giudiziarie in regime IVA e nel caso di esclusione dall'ambito di sua applicazione.	
CONCLUSIONI	» 25
APPENDICE	» 26
Disposizioni di legge, giurisprudenza e circolari ministeriali.	» 28

## **DEL TRATTAMENTO FISCALE DELLE PROCEDURE FALLIMENTARI**

La riforma tributaria ha ridisciplinato, con i casi di trasformazione, fusione e liquidazione, anche le ipotesi di fallimento.

È opportuno perciò operare un rapido preliminare raffronto fra vecchie e nuove disposizioni al fine di inquadrare opportunamente i termini del problema che vuole essere una rassegna dei problemi fiscali che fanno capo alle procedure fallimentari.

### **DAL VECCHIO AL NUOVO ORDINAMENTO FISCALE**

**IL T.U. II. DD. 29.1.1958 n. 645**

**La disciplina fiscale previgente in tema di fallimento e di imposte dirette.**

Il fallimento rientrava innanzitutto nell'ambito di applicazione degli artt. da 17 a 30 del Capo III (dichiarazione) del Titolo I (Disposizioni generali) e da 31 a 48 del Capo IV (accertamento) dello stesso Titolo, beninteso nell'ipotesi di esistenza di redditi tassabili.

L'art. 34, in particolare, prevedendo la possibilità del concordato fiscale (adesione del contribuente all'accertamento), rendeva spesso possibile, sul piano pratico, la definizione dell'imposizione diretta per fattispecie disestate anche sotto il profilo documentale e contabile, com'è il caso normale del fallimento.

Quanto alla materia oggetto di dichiarazione, vale ricordare le circolari ministeriali 12.12.1967 n. 445404 e 29.4.1969 n. 130 secondo le quali, per il combinato disposto degli artt. 17 e 243 T.U., per le persone fisiche legalmente incapaci e per i soggetti diversi dalle persone fisiche sono obbligati alla dichiarazione coloro i quali ne hanno la rappresentanza. Il curatore — questa era la conclusione — è tenuto quindi alla dichiarazione dei redditi prodotti dal fallito nell'ultimo esercizio di attività precedente la dichiarazione di fallimento purché l'obbligo relativo scada nel corso della gestione fallimentare.

I principi affermati nelle menzionate circolari potevano dirsi un'interpretazione corretta dell'allora vigente legislazione fiscale ed al curatore incombeva perciò l'onere dell'adempimento richiesto.

- In proprio, inoltre, il fallimento poteva dirsi soggetto alle seguenti imposte:
- sul reddito dominicale dei terreni posseduti dal fallito, sul presupposto dell'art. 49 T.U. (è presupposto dell'imposta il possesso a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, di terreni atti alla produzione agricola);
  - sul reddito dei fabbricati del fallito, in dipendenza dell'art. 69 (possesso, a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, di costruzioni o porzioni di costruzioni stabili di qualsiasi specie e destinazione esistenti sul suolo o nel sottosuolo o assicurate stabilmente a terra, suscettibili di reddito autonomo);
  - sui redditi, continuativi od occasionali, di cui all'art. 81 T.U., derivati dall'impiego di capitale e lavoro o con il concorso di capitale e lavoro o provenienti da qualsiasi altra fonte, prodotti nel corso di un eventuale esercizio provvisorio, ai fini dell'imposta di ricchezza mobile;
  - sulle plusvalenze patrimoniali e le sopravvenienze attive, in base agli artt. 106 e 100 T.U., rispettivamente dettati per i soggetti tassabili in base a bilancio e per i soggetti diversi da questi.

L'applicabilità di tali norme al fallimento era più derivabile dal fatto che esse avevano una portata generale che non dalla constatazione che per la disciplina delle procedure concorsuali vi fosse una normativa specifica, che di fatto non c'era. L'unico articolo in cui ad esse si accennava (art. 116 T.U.) non riguardava neanche il problema essendo diretto a fissare il criterio di competenza per la tassazione in ricchezza mobile dei compensi per curatele fallimentari.

Alcuni dubbi avrebbero potuto essere avanzati circa la tassabilità dei proventi ottenuti dal fallimento ma, in realtà, la possibilità offerta dal concordato fiscale ed altresì l'attitudine mentale di molti Funzionari di considerare con ragionevole comprensione i sospesi relativi a procedure fallimentari rappresentavano per tutti una facile via per risolvere i problemi contingenti senza incorrere in dispute dottrinali interessanti ma, al tempo stesso, dispersive.

Senza voler anticipare giudizi sulla natura del fallimento, su cui si avrà modo di ritornare più avanti (è esercizio di impresa, sia pure in un momento del tutto particolare, oppure è processo esecutivo?), ci si può subito chiedere se e come la detenzione di terreni o di fabbricati, che è un momento fisicamente necessario di transizione fra l'atto del loro apprendimento e quello successivo della vendita (momento per il quale il tempo assume valori più o meno ampi soltanto in funzione di ben determinati adempimenti processuali, quali la preventiva formazione dello stato passivo e la nomina del comitato dei creditori, o di limitazioni o regole prudenziali di carattere socio-collettivo proprie dell'esecuzione, a tutela dell'attivo fallimentare e quindi dei creditori, come possono venire intese le disposizioni degli artt. 104 e segg. L.F.) avrebbe potuto invero costituire possesso nel senso

voluto dalle leggi fiscali e nel rispetto della legge civile e configurare il fallimento quale legittimo soggetto passivo di imposta.

Anche a proposito di esercizio provvisorio, si sarebbe potuto porre l'alternativa fra i due concetti di produzione del reddito e di semplice conservazione di un bene patrimoniale (l'azienda). Nel primo caso, la tassazione sarebbe seguita logicamente, ma, nel secondo, ne sarebbero venuti a mancare i presupposti.

Più evidente ancora è la perplessità in merito alle plusvalenze patrimoniali ed alle sopravvenienze attive. Già la loro identificazione nel patrimonio fallimentare è un calcolo di pura alchimia poiché, se ve ne fossero, non vi sarebbe fallimento. Ma pur ammettendo che, almeno per alcuni cespiti, se ne possano verificare, il punto sarebbe quello di stabilire quale scelta l'Amministrazione Finanziaria avrebbe avuto la convenienza di operare, fra il colpirla a livello di fallimento, depauperandone l'attivo, e riconoscere, per via delle somme recuperate in meno, ai creditori una passività deducibile, oppure agire inversamente, sul reddito dei singoli creditori, con maggiore semplicità ed efficacia.

## **LA NUOVA LEGGE FISCALE**

### **Il fallimento nella riforma tributaria.**

Atteso l'inutile ingombro di tempo e di spazio che i fascicoli relativi ai fallimenti possono causare agli Uffici Finanziari, se valutato sul metro del possibile gettito di imposta — comunque irrisorio — era forse opportuno che, nella nuova legge, al fallimento venisse riservato espressamente un trattamento di esonero o che, quantomeno, agli organi fallimentari — e specificamente al curatore — venisse conferito quel potere-dovere di revisione e di informazione fiscali che ormai da tempo si dibatte in sede di associazioni professionali e financo nei consessi parlamentari ed a cui, prima o poi, si dovrà giungere anche da noi per portare in Italia quei sistemi già proficuamente impiegati negli altri Paesi europei.

Invece, la nuova disciplina fiscale ha ampliato, in definitiva, unicamente gli adempimenti burocratici e le sanzioni.

L'art. 73 del D.P.R. 597 del 29.9.1973 dispone che il reddito della impresa fallita, per il periodo compreso fra l'inizio del periodo di imposta e la data di dichiarazione di fallimento, venga determinato secondo le norme previste per i redditi di impresa ed in base a dichiarazione del curatore cui dovrà essere allegato un apposito conto dei profitti e delle perdite. Ci si dovrebbe augurare almeno, ma la cosa non è affatto certa, che detto conto possa essere rappresentato da un prospetto di struttura elementare, del tipo di quello previsto dall'art. 116 L.F. ove, a sostegno, l'azienda fallita non disponesse di adeguate scritture contabili.

Sarebbe anche auspicabile che l'eventuale assenza di scritture contabili, pur generando ogni conseguenza per il fallito cui l'obbligo di tenuta e di conservazione

delle scritture era comminato, non debba, a livello della procedura, determinare la implicazione pretesa dall'art. 1, comma II, D.P.R. 600, secondo la quale la dichiarazione priva dell'indicazione degli elementi attivi e passivi caratterizzanti il risultato conseguito si ha come non prodotta. Nessuno finora si è premurato di chiarire il punto che meriterebbe invece una qualche attenzione<sup>1</sup>.

Dato che le disposizioni testè enunciate per la dichiarazione all'inizio della procedura valgono anche per la determinazione del "risultato finale" delle operazioni di liquidazione "anche se non vi è stato esercizio provvisorio", come recita lo stesso art. 73, si dovrebbe ritenere che "il risultato finale" possa essere equiparato, per naturale propensione dell'Ufficio, a "reddito finale". Se così non fosse, il giuoco potrebbe non valere la candela. Se così invece sarà, si avrà un pressocché inutile aggravio di lavoro, essendo, come già visto, il fallimento un contribuente generalmente scarso di risorse imponibili.

Ma vi è di più. L'art. 10 del D.P.R. 600 del 29.9.1973 richiede che le dichiarazioni di cui sopra debbano essere presentate all'Ufficio imposte entro 4 mesi rispettivamente dalla dichiarazione e dalla chiusura del fallimento. Per la sola ipotesi poi di esercizio provvisorio, il curatore è tenuto inoltre alla presentazione delle dichiarazioni per ogni singolo periodo nei termini fissati dall'art. 9 stesso decreto.

Tutto ciò richiede alcune necessarie precisazioni.

Innanzitutto, è evidente l'assimilazione delle procedure concorsuali ai casi di liquidazione, perché l'intera materia è trattata negli stessi articoli e con identica normativa. Tant'è che, se ad esempio il termine di 4 mesi dalla chiusura della procedura fosse stato disposto specificatamente per il fallimento, sarebbe un illo-

---

<sup>1</sup> In effetti, le disposizioni di cui all'art. 1 D.P.R. 600 non differiscono gran che da quelle del primo comma dell'art. 24 del T.U. II. DD. 29.1.1958 n. 645 che prevedevano: "la dichiarazione deve specificare gli elementi attivi e passivi necessari, secondo le norme concernenti le singole imposte, per la determinazione dei valori imponibili dei redditi e dei patrimoni posseduti dal soggetto..."

Malgrado ciò, le implicazioni sono radicalmente diverse perché l'ambientazione di tali disposizioni nel contesto generale della legge è del tutto mutata.

Prima di tutto occorre ricordare come ora, diversamente dal passato, sia specificamente puntualizzata la circostanza che la mancanza degli anzidetti elementi attivi e passivi genera la non indifferente conseguenza che la dichiarazione si ha come non presentata.

Ma, pur prescindendo da ciò, l'art. 74 D.P.R. 597, ultimo comma ("non sono ammessi in deduzione i costi e gli oneri di cui è prescritta la registrazione in apposite scritture ai fini dell'imposta sul reddito, se la registrazione è stata omessa o è stata eseguita irregolarmente, salvo che si tratti di irregolarità meramente formali") e l'art. 61 D.P.R. 600, ultimo comma ("i contribuenti obbligati alla tenuta di scritture contabili non possono provare circostanze omesse nelle scritture stesse o in contrasto con le loro risultanze") fanno sì che, per la supposta ipotesi di mancanza delle scritture contabili cui il fallito, in quanto imprenditore, è sempre tenuto, ai sensi dell'art. 1 D.P.R. 600 e salvo il caso di soggetto esonerato, venga meno la base per la determinazione degli elementi di cui si tratta.

gico perché i suoi organi, curatore compreso, decadono dall'incarico con la chiusura (art. 120 L.F.).

Visto però che il termine gli è applicabile, occorre considerare a quale titolo il curatore dovrà produrre tale dichiarazione finale e quali conseguenze potranno derivarne.

Qui è solo possibile avanzare delle congetture.

Per essere ormai decaduto dalla funzione, egli non potrà agire in qualità di curatore: gliene mancherebbe la veste. Non è però nemmeno pensabile che la norma fiscale gli possa imporre obblighi e responsabilità personali che la legge fallimentare non prevede.

Per la stessa norma e le stesse ragioni, la procedura ormai chiusa non avrà il potere di riconoscere eventuali crediti dello Stato anche quando dalla dichiarazione dovesse derivare un debito di imposta. Al fallimento, come disciplina giuridica, è ignota la pretesa del creditore che ha mancato l'insinuazione del proprio credito nel passivo fallimentare (Cassazione, Sez. Civ., 27.7.1972, n. 2573).

Statuisce l'art. 120 L.F. che, una volta cessato il fallimento, i creditori riacquistano il libero esercizio delle azioni verso il debitore per la parte non soddisfatta dei loro crediti per capitale e interessi.

Il Fisco, pertanto, non avrebbe altra alternativa che perseguire il fallito, con azioni destinate peraltro a restare lettera morta per la certa insolvibilità del debitore.

Non sarebbe certo legittimato a chiedere la riapertura del fallimento che l'art. 121 L.F. subordina chiaramente alla sopravvivenza nel patrimonio del fallito (ipotesi quanto mai remota) di attività tali da rendere utile un simile provvedimento e non già all'esistenza di ulteriori sopravvenienze passive.

Né una azione promossa contro il curatore personalmente potrebbe essere sostenibile anche per l'orientamento assunto al proposito dallo stesso Ministero delle Finanze (cfr.: circolare 16.10.1972 n. 430473): nessuna norma del T.U. prevede la possibilità di porre a carico del curatore atti esecutivi esattoriali né come detentore in proprio né quale terzo, delle attività fallimentari.

Tuttavia, sulla portata della nuova disciplina, sarebbe quanto mai opportuna una qualche autorevole precisazione specie perché non si vorrebbe che, vuoi per un superficiale approfondimento delle disposizioni della legge fallimentare, vuoi per una troppo violenta assimilazione del fallimento alla liquidazione volontaria, si pensasse, sia pure mediante acrobazie interpretative, di addossare al curatore in proprio la responsabilità di non aver tenuto presente l'eventuale esistenza di ipotetiche passività future.

È da supporre — per concludere e anche se l'argomentazione non pare completamente convincente né giustificabile — che le conseguenze della dichiarazione finale del curatore ricadano sul fallito. L'ipotesi sarebbe certamente più soste-

nibile se il discorso si reggesse sui principi generali del mandato e ove fosse consentito al fallito di proporre reclamo contro gli atti di amministrazione compiuti dal curatore, possibile invece solo finché è in corso il fallimento (art. 36 L.F.)<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> In tema di obblighi relativi alla dichiarazione dei redditi e di adempimenti che si può pensare siano richiesti al curatore fallimentare vi è un ampio margine di indeterminatezza e di incertezza.

Alcune questioni, di significato e di portata marginali e purtuttavia curiose, possono essere qui proposte a completamento dello scritto e per un completo panorama sull'intera materia.

Ai sensi degli artt. 4 D.P.R. 597 (redditi altrui) e 1 D.P.R. 600, 3° comma, la dichiarazione è unica per tutti i redditi propri del soggetto, per quelli della moglie non separata e dei figli minori non emancipati conviventi ed infine per i redditi di terze persone dei quali il contribuente abbia la libera disponibilità o l'amministrazione senza obbligo di resa dei conti.

Come potrà essere rispettata questa regola per il contribuente-fallito?

Si potrebbe immaginare che, a causa della sostituzione del fallito con il curatore, questi debba anche provvedere alla dichiarazione dei redditi dei familiari del fallito. Inoltrarsi però troppo in profondità per questa via pone degli interrogativi pressoché insuperabili.

Poiché non è certo in dipendenza della sua funzione giuridica — che non arriva a tanto — che il curatore dovrebbe dichiarare i redditi dei familiari del fallito, come potrebbe allora configurarsi il rapporto di sostituzione per essi? Forse come una specie di rappresentanza obbligatoria? E per i minorenni sarebbe immaginabile un istituto così congegnato quando la legge già prevede il Tribunale dei minori? E che dire, ancora, per il caso detti familiari conducessero ad una dichiarazione in cui venissero omessi dei redditi o che comunque fosse incompleta o infedele, soprattutto alla luce delle sanzioni disposte dall'art. 56 D.P.R. 600? E come potrebbe essere remunerata — e da chi — l'opera professionale del curatore prestata, nella fattispecie e all'evidenza, al di fuori dell'incarico fallimentare?

Decisamente in modo più semplice — e forse in maniera più convincente e più coerente con lo spirito letterale della legge — la questione potrà risolversi se si vorrà ammettere — come è negli auspici di questo studio — la morte dell'azienda e, di conseguenza, l'esistenza di due distinti soggetti: da una parte il fallimento, dall'altra la famiglia del fallito, eventualmente identificata, ai soli fini tributari, nella persona stessa del fallito perché difficilmente potrà ammettersi nella moglie la qualità di soggetto passivo di imposta, specie dopo la chiara enunciazione di principio portata dalla circolare ministeriale 1/RT del 15.12.1973 che — si deve ammettere — sull'argomento interpreta incisivamente e fedelmente il testo legislativo. D'altro canto, anche la legge fallimentare (art. 46) distingue fra beni caduti nel fallimento e beni della famiglia che non possono venire acquisiti dalla procedura. Non parrebbe pertanto ostacolo insuperabile dare un'interpretazione all'art. 42 L.F. tale da far ritenere levata al fallito l'amministrazione e la disponibilità del proprio patrimonio ma non l'amministrazione e la disponibilità dei beni familiari per i quali, dunque, per concludere, sotto il profilo fiscale, sarebbe quindi ipotizzabile il mantenimento da parte sua della prerogativa di soggetto passivo con le conseguenti incombenze volute dalla legge, dichiarazione inclusa.

Un'ulteriore conferma alla validità dell'interpretazione ventilata potrebbe dedursi dalla appropriata utilizzazione delle detrazioni di imposta disciplinate dagli artt. 15 e 16 D.P.R. 597.

Sarebbe senza dubbio molto strano che si pretendesse dal fallimento di tenere conto della composizione familiare e dei carichi di famiglia del fallito, nonché del diritto di questi alle detrazioni.

Inoltre, quando il fallimento si prolungasse magari anche per anni ed il fallito, nel frattempo riprendesse un'attività produttiva di reddito, com'è normale prevedere, per il sostentamento proprio e della famiglia, bisognerebbe scegliere fra il concedere le detrazioni alla procedura o al fallito in proprio. Non solo: è fatale che, con il trascorrere del tempo, in un rapporto così precario, com'è quello che lega il fallimento al fallito, i legami si allentino fino ad esaurirsi completamente e sarebbe un ben esile e fittizio anello di congiunzione — quello fiscale — a tenere unite due situazioni destinate, nell'ordine naturale delle cose, a separarsi il più sollecitamente possibile.

## LA NATURA DEL FALLIMENTO

**Se esiste "esercizio di impresa" nel fallimento, secondo la dottrina, la giurisprudenza e nel pensiero del Ministero delle Finanze.**

**Il fallimento inteso come processo esecutivo.**

**Il caso del fallimento dell'impresa individuale e della società.**

La decisione della Commissione Centrale, Sez. I, n. 87119 del 16.12.1966 testualmente recita: «Il presupposto per l'applicazione dell'art. 20 della Legge 5.1.1956 n. 1 (ora artt. 100 e 106 del T.U. 29.1.1958 n. 645) è costituito da un'impresa che svolga la sua normale attività. Pertanto nel caso di liquidazione fallimentare, ove manchi l'autorizzazione all'esercizio provvisorio, non può procedersi alla tassazione delle plusvalenze per mancanza del presupposto». Se ne deduce che, salvo il caso appunto di esercizio provvisorio, non si ritiene vi sia altra plausibile ipotesi di esercizio di impresa nel fallimento.

Poiché l'art. 51 D.P.R. 597 (reddito di impresa) afferma che il «reddito di impresa è quello che deriva dall'esercizio di imprese commerciali» e che «per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali di cui all'art. 2195 del codice civile anche se non organizzate in forma di impresa», si potrebbe ulteriormente dedurre che, in definitiva, è presupposto di imposta il possesso di reddito ottenuto dall'esercizio professionale dell'impresa.

L'art. 51 estende però la sua sfera d'azione anche all'ipotesi della non impresa in senso giuridico ma organizzata in forma di impresa. Così diviene reddito di impresa, sempre, quello prodotto dalle società (art. 6 D.P.R. 597), il reddito ricavato dal terreno destinato all'esercizio di attività commerciali (art. 22, stesso decreto) o dal fabbricato posseduto dalle società personali, o strumentale per l'esercizio dell'impresa (art. 40, stesso decreto) nonché gli interessi e gli altri proventi derivati dall'impiego di capitali quando sono conseguiti nell'esercizio di imprese (art. 44, stesso decreto).

In base all'art. 5 del D.P.R. 598, per equiparazione del reddito delle persone giuridiche al reddito di impresa e per ovvia estensione delle disposizioni sopra richiamate, l'enunciato si applica in maniera completa a qualunque reddito posseduto dalle persone giuridiche, secondo il dettato dell'art. 1 del decreto ad esse relativo.

Si può concludere quindi osservando come sia reddito di impresa quello ottenuto dall'esercizio professionale dell'impresa e, per forzatura della legge fiscale, sempre quello, di qualsiasi specie, posseduto dalle società.

Il problema è perciò di individuare nel fallimento le condizioni volute dalla legge per la tassabilità: se il fallimento è esercizio professionale di impresa; se la società è sempre impresa e se quindi il suo fallimento mantiene le caratteristiche

di esercizio professionale dell'impresa; se, in sostanza, si manifestino i presupposti che legittimano l'imposizione.

Si potrebbe porre il problema in termini molto più semplici: se, cioè, vi sia reddito imponibile ma, da un lato, la legge fiscale potrebbe essere indotta a vederne anche dove non ce n'è e, d'altro canto, un chiarimento al discorso interessa anche per altri aspetti di natura fiscale — di cui ci occuperemo più oltre — che non hanno immediata attinenza con la tassazione del reddito ma piuttosto con il riconoscimento nel soggetto delle qualità di imprenditore.

Va subito precisato, in merito, che «con la dichiarazione di fallimento cessa immediatamente l'attività dell'impresa (art. 42 L.F.)» (Tribunale di Bergamo, 6.3.1973), per cui, conseguentemente, non si può avere più esercizio di impresa.

Contro tale assunto si era posto il Tribunale di Milano (7.2.1972) il quale ha sostenuto che «non è incompatibile con il sistema vigente l'unitarietà e la sopravvivenza dell'azienda alla dichiarazione di fallimento in relazione non solo all'eventualità dell'esercizio provvisorio, ma anche alla possibilità di una cessione in blocco dell'azienda o della ripresa della sua amministrazione da parte del fallito a seguito di concordato». Valutate sotto il profilo economico, siffatte argomentazioni non possono che lasciare sconcertati. Che l'impresa, caratterizzata dal concomitante concorso di capacità imprenditoriali, di capitale e di lavoro, si sfasci è oltremodo pacifico: l'imprenditore non può continuarne la gestione, il lavoro si allontana dall'impresa disperdendosi nelle più varie attività né sarebbe immaginabile un suo ricupero sia in caso di esercizio provvisorio sia per l'ipotesi di cessione dell'azienda. L'unico fattore produttivo che resta disponibile è il capitale il quale, data la sua strumentalità che comporta inamovibilità ed elevato grado di obsolescenza fisica e tecnologica, considerato a sé stante non è certo in condizioni da far ragionevolmente supporre la sopravvivenza dell'impresa. Non dissimile da tale nozione economica è il concetto più propriamente giuridico se il Greco ("Corso di diritto commerciale, Impresa - Azienda", Milano, 1955, pagg. 182 e segg.) afferma: «ciò che caratterizza immancabilmente il concetto dell'azienda è la relazione di interdipendenza che si stabilisce fra i vari beni in base alla loro destinazione unitaria agli specifici fini produttivi e di scambio propri dell'impresa, servendo essi in funzione di tale destinazione».

Né vale considerare le ulteriori affermazioni del Tribunale di Milano: «l'attività di liquidazione spesso comporta il compimento di atti della stessa natura e coincidenti con quelli che l'imprenditore compie professionalmente nell'esercizio dell'impresa» perché l'analogia può essere invocata solo quando la legge non disponga specificamente.

Anche il prof. Mariano Scarlata Fazio ("24 Ore", 13.3.1974) profila il medesimo convincimento quando, a proposito di IVA, sostiene che «dal punto di vista economico la cessione di beni effettuata dal curatore fallimentare in nulla differisce da ogni altra cessione di beni effettuata dall'impresa». Il che è indubbia-

mente vero ma è altrettanto vero per qualunque privato il quale intendesse cedere i propri beni patrimoniali e ciò quand'anche non fosse pressato dai suoi creditori.

In realtà, l'azienda esiste fino a quando c'è esercizio di impresa, che cessa con il fallimento. Il Presidente del Tribunale di Firenze (Problemi delle società, 1973, pag. 556) ritiene addirittura — ed il parere, già più sopra riportato, non è poi così strano — che non si possa riconoscere esercizio di impresa nemmeno in occasione dell'esercizio provvisorio in quanto esso è diretto «alla più proficua liquidazione dell'attivo fallimentare» e come tale «rientra conseguentemente... nel concetto di amministrazione giudiziale».

Il Tribunale di Pavia (5.3.1973) ritiene che in nessun modo l'ufficio fallimentare possa equipararsi all'imprenditore risolvendosi la liquidazione in attività autonoma ed indipendente rispetto alla precedente attività imprenditoriale. Ancora il Tribunale di Bergamo sostiene che «il reperimento, la custodia, l'amministrazione dei beni dell'imprenditore insolvente, la loro vendita e liquidazione non possono essere considerati esercizio professionale di attività economica organizzata al fine della produzione di beni e servizi (art. 2082 C.C.) ma espressione di una pubblica funzione di amministrazione, tutela, realizzazione dei beni e delle ragioni della massa al fine del soddisfacimento dei diritti dei creditori degli imprenditori insolventi».

«Il fallimento non è altro che un momento della giurisdizione contenziosa che trasferisce alla fase realizzativa la garanzia patrimoniale stabilita a favore dei creditori dagli artt. 2740-2741 C.C.» e quindi «non può condividersi... la tesi... di una sussistenza dell'impresa e dell'imprenditore anche dopo la sentenza dichiarativa di fallimento». (Tribunale di Genova, 3.8.1972).

«La sostituzione processuale del curatore al fallito ha natura esclusivamente e specificatamente processuale per cui non vi è rapporto di rappresentanza fra loro» (Tribunale di Bergamo, 6.3.1973).

La natura del fallimento di processo esecutivo è sostenuta largamente anche in dottrina (cfr.: Carnelutti: Sistema del dir. proc. civ.; Satta: Istituzioni di dir. Fall.; De Semo: Diritto fallim.; Azzolina: Il fallimento; Jaeger: il fallimento, tanto per citare alcuni autori fra i tanti che si sono espressi in senso favorevole). Il Ferrara (Il fallimento, Giuffrè Editore, pag. 207) parla di «giurisdizione contenziosa ed in particolare esecutiva». Il Provinciale (Manuale di diritto fallimentare, Giuffrè Editore, pag. 21) giudica che «la natura di processo di esecuzione dei procedimenti concorsuali (e, rispettivamente di processo conservativo o cautelare dell'amministrazione controllata) può dirsi ormai prevalentemente ritenuta».

Al fallimento, inteso come attività di impresa, mancherebbe inoltre il requisito della professionalità che «si desume dai caratteri di durevolezza e stabilità dell'attività» (Tribunale di Milano, 10.12.1970, in Giur. It., 1971, I, 2, 365).

Mancherebbe altresì lo scopo di lucro, altro carattere da considerare per con-

figurare l'impresa commerciale, anche se esso non è elemento necessario a giustificare l'imponibilità.

Per le società il discorso è più sottile ma conduce sostanzialmente alle medesime conclusioni.

Come è stato fatto giustamente osservare, è possibile identificare separatamente i due concetti di società e di impresa, il primo legato alla esistenza stessa del soggetto-persona giuridica così come esso viene configurato dal nostro ordinamento giuridico, il secondo proprio solo del tipo di attività che il soggetto estrinseca.

La Cassazione (sentenze 10.8.1965 n. 1921 e 22.6.1972 n. 2067) ne ha ben evidenziato la separazione a proposito del possibile fallimento di società che non svolgono attività commerciale.

Appaiono quindi discutibili le conclusioni cui perviene il Tribunale di Milano (sentenza 7.2.1972): «Le società aventi come scopo l'esercizio di impresa commerciale sono istituzionalmente imprenditori commerciali a causa dell'inscindibile relazione che in esse si ravvisa fra esistenza e funzione (esercizio di impresa)».

Poiché, in materia di società, il Codice Civile sempre si esprime nel senso di considerare soggette alle procedure concorsuali le società solo quando svolgono attività commerciale (art. 2308 per la società in nome collettivo; 2323 per la società in accomandita semplice; 2448 per le società per azioni; 2464 per le società in accomandita per azioni; 2497 per le società a responsabilità limitata), si dovrebbe assumere come contrastante, in modo assoluto, l'orientamento della Suprema Corte se ad esso non si potesse invece fornire una diversa interpretazione, tesa a dare fondamento alla legittima tutela dei terzi creditori quand'anche l'impresa fosse cessata.

E l'apparente superamento del termine posto dall'art. 10 L.F., in realtà, altro non fa che confermare la regola dettata, solo che si voglia attribuire ad esso un appropriato significato per l'imprenditore commerciale individuale da una parte e per le società dall'altra. Per il primo caso, esso è il limite tassativo dalla cessazione dell'attività; per le seconde è, al contrario, il momento in cui i terzi, fin lì adeguatamente protetti dalla legge, vedono decorrere il tempo necessario a far valere ancora le loro ragioni di credito nei confronti della società.

Sulla questione, in dottrina ed in giurisprudenza, si scontrano in effetti due opposte concezioni: quella che, basata sulla certezza del diritto, tende ad escludere la proponibilità del fallimento decorso inutilmente l'anno dalla cancellazione della società dal registro delle imprese, avendo la pubblicità imposta alla società nella circostanza ampiamente assolto alla funzione di garanzia dei terzi; l'altra che, invece, ritiene di attribuire alla tutela dei terzi creditori un interesse pubblico prevalente, al punto da ammettersi l'assoggettamento della società alle procedure concorsuali, sempre, quando sussistano passività a suo carico. Pur senza volersi

pronunciare per la prima o la seconda tesi, cosa che qui non interessa, è significativo rilevare come la disputa non escluda la separazione fra società ed impresa, ché, semmai, anzi, ne conferma proprio l'efficacia.

Nemmeno il Legislatore fiscale, d'altronde, contrariamente alle formulazioni del Tribunale di Milano, ha ritenuto indissolubile l'uguaglianza "società = impresa" perché, volendola, anche per ragioni di evidente uniformità di tecnica fiscale, si è sentito in dovere di dichiararla espressamente.

Si tratta di una uguaglianza condizionata, tuttavia, anche sotto l'aspetto fiscale: che con l'art. 51 del D.P.R. 597/1973 subordina l'imponibilità al fatto oggettivo dell'esercizio dell'impresa.

## I PROBLEMI FISCALI DEL FALLIMENTO

### 1. L'IMPOSIZIONE DIRETTA

#### **Il fallimento rispetto alle nuove imposte dirette: trattamento, adempimenti ed imposizione.**

Senza esercizio di impresa, dunque, mancano i presupposti che legittimano l'imposizione diretta.

Ci pare di aver chiarito come il fallimento non sia, almeno nel suo normale decorso, esercizio di impresa.

Sotto tale profilo, gli adempimenti richiesti dagli artt. 73/597 e 10/600 dovrebbero rivestire l'esclusiva funzione di consentire all'Ufficio Imposte la definitiva chiusura del dossier riguardante l'imprenditore fallito senza derivazione di addebiti di imposta a carico della procedura e, semmai, per partecipare, in concorso con gli altri creditori del fallito, alla ripartizione dell'attivo.

Rimarrebbe dubbia, in tema di redditi fondiari, l'eventuale loro tassazione. E, per l'affermativa, sulla scorta delle argomentazioni già svolte in precedenza, l'imposta farebbe capo al fallito, titolare del diritto, con conseguente necessità per lo Stato di insinuarsi al passivo, o al fallimento, detentore ma non possessore dei beni, cui sarebbe comunque demandato il compito di produrre la dichiarazione dei redditi, come vuole il D.P.R. 600?

Se verranno mantenuti gli orientamenti assunti dalla Commissione Centrale ai quali si è già fatto cenno, circa l'inesistenza, per definizione, di plusvalenze nel fallimento, questo ulteriore punto potrebbe dirsi risolto. Si deve però menzionare anche un diverso parere della Commissione Centrale la quale ha affermato che «è fuori dalla realtà ritenere che l'impresa scompaia con l'apertura della procedura concorsuale» e che «la dichiarazione di fallimento non preclude l'imponibilità di eventuali plusvalenze» (13.9.1971 n. 7340 in Boll. Trib. inf. 1972, 993).

Resta ancora il problema dell'esercizio provvisorio. Si può però prevedere che, qualora prevalesse il criterio della tassabilità, il ricorso ad esso tenderebbe a ridursi drasticamente e ciò non solo e non tanto per evitare guai e complicazioni gratuiti, ma soprattutto alla luce di una semplice analisi di convenienza economica comparata: il costo della tenuta delle scritture contabili per le imposte dirette e per l'IVA, gli adempimenti relativi (controlli, registrazioni, dichiarazioni, ecc.), il rischio di responsabilità personale del curatore — poiché è inutile nasconderselo: le sanzioni sono gravi e pesanti — oltre al rischio di una gestione già per sua natura precaria ed alle pastoie che la stessa legge fallimentare impone a tale operazione, scoraggeranno inevitabilmente ogni iniziativa coraggiosa.

## 2. LE IMPOSTE INDIRETTE

### **L'IVA, l'INVIM, le imposte di registro e di bollo, le imposte ipotecarie e catastali nelle operazioni effettuate nel corso della procedura fallimentare.**

Senza esercizio di impresa mancano i requisiti soggettivi necessari a far rientrare il fallimento nell'ambito di applicazione dell'IVA.

Il citato prof. Mariano Scarlata Fazio, con indubbia acutezza di osservazione, propone l'unica critica che ci pare valido citare. Dal testo dell'art. 6 del D.P.R. 633 del 26.10.1972 (cessioni di beni per atto della pubblica autorità) egli desume che, avvenendo le vendite fallimentari per atto della pubblica autorità, di esse il Legislatore delegato abbia disposto esplicitamente l'assoggettamento all'IVA per cui ogni polemica al riguardo non potrebbe nemmeno seriamente porsi.

Tale conclusione pare tuttavia eccessiva ed unilaterale perché un conto è disciplinare, come fa l'art. 6, il momento impositivo, un altro conto è stabilire quali sono i soggetti passivi dell'imposta, quali le operazioni imponibili, quali infine le condizioni di imponibilità (artt. da 1 a 5 del D.P.R. 633).

Opportunamente fa osservare il Tribunale di Bergamo come «non tutte indistintamente le cessioni di beni sono state assoggettate al tributo IVA, specie se si considera che quando il Legislatore ha voluto estendere la portata della norma ad una intera categoria di atti l'ha fatto espressamente, come in materia di importazione dei beni» e aggiunge: «i concetti di esercizio di impresa e di attività artistico/professionale sono pacifici e chiari nel nostro ordinamento giuridico essendo stati contemplati dagli artt. 2229 e segg. e 2555 e segg. del Cod. Civ. e ribaditi espressamente senza innovazioni dagli artt. 2, 3 e 4 del D.P.R. 633/1972 (e si dovrebbe aggiungere anche l'art. 5 del decreto in esame) che ne determina, senza modifiche o eccezioni, la portata giuridica». (Circa il fatto che per l'azienda fallita non si ravvisino i requisiti soggettivi voluti dalla legge cfr. anche: Tribunale di Genova, 12.1.1973; Tribunale di Pisa, 12.3.1973; Tribunale di Palermo, 20.3.1973 e Tribunale di Brindisi, 22.3.1973).

Nemmeno il Ministero delle Finanze (telegramma 10.2.1973 n. 526739 e circolare 17.1.1974 n. 505165) se l'è sentita di sostenere completamente la tesi dell'assoggettamento all'IVA delle vendite fallimentari ed ha proposto un sottile distinguo (vi sono soggette solo quelle relative a beni provenienti dall'impresa) che non affronta il problema alla radice nel senso di non chiarire se e come nel fallimento vi sia esercizio di impresa.

Questo aspetto, di mancata presa di posizione, viene fatto rilevare dal Giudice Delegato ai fallimenti del Tribunale di Bergamo, il quale, in una lettera apparsa su "24 Ore" del 15.5.1974 mette in rilievo come le riserve contenute nelle note ministeriali circa il contenuto giuridico delle affermazioni avanzate a soste-

gno dell'assoggettabilità all'IVA delle procedure concorsuali non siano mai state sciolte.

Un'ultima considerazione, forse secondaria ma certamente suggestiva, può derivarsi dalla pronuncia del Tribunale di Genova del 12.1.1973: «ex art. 62 D.P.R. 633 del 1972 i crediti dello Stato per imposte, pene pecuniarie e soprattasse dovute ai sensi di tale decreto concorrono nella procedura fallimentare con lo stesso grado di privilegio dell'IGE: ciò non si spiegherebbe se la commisurazione dell'IVA fosse ancora possibile dopo la dichiarazione di fallimento in "prosecuzione" (se così ci si può esprimere) con la posizione della pregressa impresa ormai cessata». Orbene, a voler sostenere la continuazione dell'impresa dopo la dichiarazione di fallimento, il concorso dello Stato con gli altri creditori potrebbe rivelarsi un non senso. Il fallimento, in altri termini, potrebbe proseguire nei rapporti esistenti versando l'IVA ancora dovuta dal fallito al netto di quella versata a terzi oppure deducendo quella maturata a credito del fallito con l'IVA dovuta sulle proprie vendite, secondo il funzionamento normale degli istituti della rivalsa (art. 18) e della detrazione (art. 19). In sostanza: c'è concorso se l'azienda cessa, c'è prosecuzione se l'azienda sopravvive.

La Direzione Generale Finanza Locale del Ministero delle Finanze, con risoluzione 5.4.1973 n. 4/1490, emessa a conferma della precedente circolare n. 16 del 19.12.1972 n. 2/6264, esprime l'avviso che «gli atti di espropriazione per pubblica utilità ed ogni altro atto della pubblica autorità traslativo o costitutivo della proprietà di beni immobili e di diritti reali (sugli immobili)» non siano soggetti all'INVIM e che, analogamente, non siano imponibili nemmeno «i trasferimenti della proprietà immobiliare o di altri diritti reali conseguenti ad atti posti in essere in sede giurisdizionale, in quanto atti della pubblica autorità» distinguendo, contrariamente al prof. Mariano Scarlata Fazio, più fattispecie concrete di atti promananti dalla pubblica autorità, ad alcuni dei quali possa perciò anche applicarsi il disposto dell'art. 6 della legge IVA.

Motivando questo parere, la Direzione Generale Finanza Locale ammette che l'interpretazione proposta, intanto è possibile, in quanto tali atti superino la volontà negoziale del titolare del diritto e prescindano da questi, dando causa ad un trasferimento di natura coattiva. E non è forse proprio questa la funzione specifica delle procedure concorsuali?

«L'esclusione dall'ambito impositivo — prosegue la risoluzione — di tutti i provvedimenti di espropriazione immobiliare, anche eseguiti nel corso della esecuzione fallimentare» discende come conseguenza logica. Il pensiero del Ministero è chiaro ed il fatto che esso non ritenga giustificato l'esonero per le procedure di scioglimento della comunione né per i provvedimenti adottati dal Tribunale per i minori, gli inabilitati e gli interdetti, sentito il parere del Giudice Tutelare (art. 732 c.p.c.) né, infine, per i casi di autorizzazione alla vendita di beni ereditari (art. 747) non altera, ma semmai conferma, la discriminazione

tracciata fra trasferimenti coattivi e trasferimenti liberi o rientranti nelle ipotesi di volontaria giurisdizione.

Quanto all'INVIM, ancora, proprio in funione delle ragioni portate dal Ministero, non parrebbe fondata la distinzione, operata da alcuni, fra vendite con incanto e vendite a trattativa privata, le prime usufruenti dell'esclusione e le seconde soggette al tributo, quasi che queste ultime non avvenissero, al pari delle prime, in regime di trasferimento coattivo.

In definitiva, ed a nostro parere:

- le vendite fallimentari dovrebbero essere equiparate alle vendite effettuate dai privati, non rientrando il fallimento, per mancanza di sufficienti requisiti soggettivi, fra i soggetti passivi dell'imposta;
- se relative a beni mobili, esse, sulla scorta della norma contenuta nell'art. 38 del D.P.R. 634 del 26.10.1972, dovrebbero scontare l'imposta di registro (1,50 %, ex art. 2 Tariffa, All. A., parte prima) ed i relativi documenti l'imposta di bollo (L. 100, quando la somma supera le L. 10.000, ex art. 19 Tariffa, All. A., parte prima, al D.P.R. n. 642 del 26.10.1972);
- se relative a beni immobili, l'imposta di registro ammonterebbe — ex art. 1 Tariffa, All. A., parte prima — al 5 % del valore (o al 3,75 % per trasferimenti entro 5 anni dal precedente trasferimento oppure a L. 2.000 per immobili situati all'estero) e sarebbero dovute le imposte ipotecarie e catastali rispettivamente nella misura dello 0,80 % (art. 5 Tariffa) e dello 0,20 % (art. 21 del D.P.R. 635 del 26.10.1972).

Non sarebbe dovuta l'INVIM in dipendenza della natura coattiva assunta dal trasferimento.

## DI ALCUNI PROBLEMI DERIVATI

### LA FUNZIONE DEL CURATORE

#### I compensi del curatore e la ritenuta d'acconto.

Stabilita la natura di processo esecutivo, secondo quanto sin qui esposto e commentato, occorre a questo punto illustrare le funzioni e la figura del curatore poiché il Ministero delle Finanze, dall'entrata in vigore della Legge 801 del 28.10.1970, ha sempre preteso di assoggettare a ritenuta d'acconto i compensi da lui percepiti per le mansioni ricoperte nella procedura. Nucleo focale, anche qui, della questione, è se può intendersi il fallimento come esercizio di impresa, perché, se la risposta fosse affermativa, l'art. 3 della Legge 801 stabilisce che «le regioni, le province, i comuni, le persone giuridiche private e pubbliche, le società ed associazioni di ogni genere e gli imprenditori commerciali debbono operare una ritenuta del . . . sui 2/3 delle somme sotto qualsiasi forma corrisposte per prestazioni professionali».

Il Tribunale di Milano, forse fraintendendo la professionalità propria del curatore, normalmente scelto fra gli iscritti agli Ordini e negli Albi professionali, con quella tipica dell'imprenditore, con la sentenza del 7.2.1972 afferma che «la questione della natura dell'attività prestata dal curatore deve essere risolta positivamente nel senso di affermare la professionalità dell'opera che il medesimo esercita nell'ambito fallimentare» per concludere che, avvenendo la sostituzione dell'imprenditore con il curatore, l'impresa sopravvive e rientra perciò nell'ambito di applicabilità dell'art. 3 della Legge 801.

Contro il citato parere si sono espressi con unanimità di motivazioni molti Tribunali e, recentissimamente, la Cassazione, che ha riconosciuto come sui compensi ai curatori non debba essere operata la ritenuta di cui all'art. 3 della Legge 801 in quanto il curatore del fallimento, quale organo investito di una pubblica funzione nell'ambito dell'amministrazione della giustizia, svolge un'attività distinta da quella del fallito e dei creditori e la sua azione, autonoma ed indipendente, non è svolta né tesa a rappresentare l'uno o gli altri ma è diretta, nell'interesse superiore della giustizia, a far valere, volta a volta, le ragioni di ciascuno ed in generale quelle della massa attiva fallimentare.

La Suprema Corte conclude con l'affermazione di rilievo che gli atti compiuti dal curatore non possono essere considerati atti del fallito anche se hanno per oggetto beni di quest'ultimo.

La sentenza, per l'autorevolezza dell'organo che l'ha pronunciata, dovrebbe definitivamente togliere spazio e argomenti alla disputa venutasi a creare in questi ultimi anni intorno alla tesi del fallimento "esercizio di impresa" e levare,

dallo svolgimento della procedura fallimentare, molti inutili intralci di natura fiscale che determinano unicamente un ulteriore pregiudizio ai creditori.

Per quanto attiene al problema della ritenuta d'acconto, la cui pratica è stata ulteriormente diffusa dalla nuova legge fiscale (leggi: D.P.R. n. 600), dato che l'art. 25 ricalca le disposizioni già contenute nell'art. 128 T.U. (aggiornato con la menzionata legge 801), non si dovrebbero quindi temere mutamenti di indirizzo.

L'art. 25, infatti, trattando dei soggetti tenuti ad effettuare la ritenuta a titolo di acconto, si rifà all'art. 23 stesso decreto, il quale dispone che gli enti e le società di cui all'art. 2 D.P.R. 598/1973 nonché le imprese individuali definite dall'art. 51 D.P.R. 597/1973 siano i sostituti di imposta del caso.

Ma fra di essi, il fallimento non è compreso.

## **IL TRATTAMENTO DEI COMPENSI AI PROFESSIONISTI NOMINATI DALLA PROCEDURA FALLIMENTARE**

### **Le ritenute d'acconto sono applicabili agli altri professionisti nominati dalla procedura?**

Risolto dalla Cassazione il problema dei compensi del curatore, la questione dovrebbe trovare tranquilla soluzione anche per le altre prestazioni professionali avutesi nel corso della procedura fallimentare perché, una volta stabilito, come ha fatto la Suprema Corte, che il fallimento non è esercizio di impresa, vengono a mancare al soggetto erogante i requisiti necessari all'effettuazione della ritenuta d'acconto.

## **I COMPENSI DEL CURATORE SONO REDDITI SOGGETTI A TASSAZIONE SEPARATA?**

### **Verifica delle condizioni richieste per la tassazione separata.**

Un'altra questione — che qui è posta sotto la forma dubitativa in quanto alcuni studiosi propendono per la negativa — può essere affrontata data l'attualità dell'argomento: il compenso di curatela può essere considerato un reddito a formazione pluriennale e quindi tassabile secondo la norma dell'art. 12 del D.P.R. 597?

Una breve analisi del problema porta in effetti a concludere che tutte le condizioni richieste per la tassazione separata siano soddisfatte e che, conseguentemente, non vi siano risolutive ragioni per escludere detti compensi dal beneficio contemplato dall'art. 12 citato, beneficio che trova origine nell'art. 2, punto 19 della legge delega 9.10.1971 n. 825 ed una plausibile spiegazione nella preoccupazione manifestata sia dal Legislatore delegante che, in realtà, dal Legi-

slatore delegato di evitare una distorsione nel carico fiscale del contribuente per un ingiustificato ed eccessivo funzionamento della progressività dell'imposizione.

Ritenuto agevolmente che il compenso al curatore abbia natura di reddito professionale e rientri quindi nel disposto dell'art. 49 D.P.R. 597, il punto è di verificare se le condizioni volute dall'art. 12, che propone appunto la disciplina della tassazione separata, possano ritenersi assolte.

Il punto g) dell'art. 12 recita: «indennità percepite per la cessazione di altri rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, per i quali il diritto alla indennità risulti da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto».

Sgombrato subito il campo da quest'ultima condizione, poiché la nomina del curatore è nella sentenza dichiarativa del fallimento, cui la registrazione (art. 8 Tariffa, All. A, parte prima, al D.P.R. 634) attribuisce la data certa, ed il diritto al compenso, che non contrasta con i fini pubblicistici dell'incarico, è implicito nella nomina e regolato dal D.M. 16.7.1965, che ne stabilisce la misura, resta da affrontare il tema principale.

L'art. 36 della circolare ministeriale 1/RT del 15.12.1973 afferma che nell'art. 49, 3° comma, lettera a) («sono inoltre redditi di lavoro autonomo: a) i redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa aventi per oggetto la prestazione, senza vincolo di subordinazione, di attività diverse da quelle considerate nei Titoli II e V, quali i redditi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società ed enti, quelli derivanti dalla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili...») «il legislatore, data la varietà delle forme che, nell'ambito delle attività di lavoro autonomo possono assumere i rapporti di collaborazione anzidetta, ne ha indicato i connotati generali di identificazione» ammettendo quindi esplicitamente che, oltre quelli menzionati, ve ne possono essere degli altri.

Se si pone mente al fatto che la funzione del curatore è quella pubblica tipica di amministrazione del patrimonio fallimentare, come ha chiaramente ribadito anche la Cassazione, al punto che, in passato, l'incarico veniva normalmente assegnato agli iscritti nei ruoli degli amministratori giudiziari, dovrebbe potersi fondatamente concludere che non vi sia difformità concettuale fra i due termini di amministratore di società e di curatore-amministratore giudiziario, almeno al fine per il quale si sta discutendo.

Circa, infine, la durata pluriennale dell'incarico, questa è la regola generale della procedura fallimentare che non pare logico disattendere per il solo caso, peraltro assai infrequente, di fallimento concluso entro l'anno della dichiarazione. (Fra l'altro, riguarderebbe comunque due distinti periodi di imposta la procedura dichiarata in dicembre che si concludesse nel gennaio successivo, in base all'art. 7 del decreto persone fisiche). Nel caso normale di durata ultraannuale il reddito sarà determinato sulla scorta del 4° comma, altrimenti sarà determinato in base al 3° comma, sempre dell'art. 49 D.P.R. 597.

Nemmeno gli eventuali acconti, concessi dal Tribunale secondo l'art. 39 L.F. o accordati dal Giudice Delegato ai sensi dell'art. 109 L.F., potrebbero alterare sostanzialmente l'impostazione così profilata, perché l'art. 14 del D.P.R. 597, ultimo comma, considera espressamente l'ipotesi anche per i redditi soggetti a tassazione separata.

## **LE VENDITE FALLIMENTARI EFFETTUATE A MEZZO DEGLI ISTITUTI DI VENDITA GIUDIZIARI**

### **Esame delle vendite giudiziarie in regime IVA e nel caso di esclusione dall'ambito di sua applicazione.**

Su un ultimo problema pare utile proporre alcune osservazioni, sia perché esso è legato alle questioni sin qui dibattute, sia perché è frequente il caso di vendite effettuate dalla procedura con l'intervento degli Istituti di vendite giudiziarie.

In merito, è opportuno prospettare le soluzioni adottabili nelle due ipotesi — che si differenziano a seconda dell'esistenza o meno di esercizio di impresa nella procedura — di vendite in regime IVA e di vendite al di fuori dell'ambito di applicazione del D.P.R. 633, a seconda che, per l'intera problematica in esame, prevalga il pensiero del Ministero o i ragionamenti ad esso contrari.

#### **a) Vendite in regime IVA.**

Atteso che l'attività di intermediazione prestata dall'Istituto deriva la sua natura dal contratto di commissione (art. 1731 e segg. C.C.), le vendite realizzate in regime IVA dovrebbero innanzitutto essere coperte da una lettera di incarico annotata gratuitamente a Mod. 6 dell'Ufficio Provinciale IVA, o da apposite scritture contabili, per vincere le presunzioni di cessione dei beni stabilite dall'art. 53 D.P.R. 633. Per esse, inoltre, all'insorgere dell'obbligazione tributaria, fissata dalla lettera b) del secondo comma dell'art. 6 D.P.R. 633 all'atto della vendita da parte del commissario, decorrebbero i 30 giorni previsti dall'art. 21 D.P.R. 633 per l'emissione delle due fatture: quella del commissionario all'acquirente e quella del committente al commissario. Da questo termine, poi, avrebbero decorso gli altri termini indicati dal decreto delegato IVA per i normali adempimenti (registrazione, versamento di imposta, ecc.).

È bene osservare, al proposito, come gli adempimenti che riguardano un determinato soggetto passivo, per via della tipica struttura tecnica dell'imposta, non siano mai delegabili ad altri soggetti, salvo il caso specificamente regolato dall'art. 32 D.P.R. 633 di venditore-soggetto esonerato (fatturazione, in tal caso, del commissionario per conto del committente, dato che questi non supera nell'anno

il volume d'affari di L. 5 milioni). Ciò in quanto spesso sinora avveniva che il fallimento, in pratica, lasciasse all'Istituto di Vendite Giudiziarie il compimento di tutte le formalità legate alla vendita, limitandosi ad incassare il netto ricavo ed a ricevere agli atti la relativa documentazione di vendita.

b) Vendite effettuate per incarico del fallimento equiparato al privato.

Il caso, ovviamente più in sintonia con le tesi qui sostenute, implicherebbe, per l'instaurazione del rapporto, un semplice scambio di corrispondenza commerciale o, al massimo, la registrazione della lettera di incarico (il che dovrebbe, per l'art. 7 della Tariffa, All. A, parte prima, al D.P.R. 634, avvenire a tasa fissa) e, per la sua esecuzione, l'addebito al fallimento da parte dell'Istituto della commissione relativa. Questa sarebbe imponibile ai fini IVA, trattandosi di prestazione di servizi resa nell'esercizio dell'impresa, e dovrebbe quindi dar luogo a regolare emissione di fattura ex art. 21 D.P.R. 633.

Delle due alternative ora illustrate, è di immediata percezione come la seconda si manifesti di gran lunga la più semplice per la già complessa procedura fallimentare. Né varrebbe sostenere che essa danneggi l'Erario perché il ricorso all'imposta di registro, da calcolarsi sull'importo netto, ottenuto dalla vendita, potrebbe comunque rappresentare un adeguato onere fiscale a carico dell'intervenuta transazione.

## CONCLUSIONI

Si è cercato in queste pagine di mettere in evidenza alcuni principali aspetti dei problemi fiscali che sono presenti nelle procedure fallimentari.

Si è cercato altresì di individuare alcune zone d'ombra nelle soluzioni e nei criteri di applicazione della legge fiscale così come essi risultano dai primi commenti, dalle prime prese di posizione, dalle prime interpretazioni.

Lo scopo di questo lavoro, principalmente di raccolta e di analisi del materiale disponibile sull'argomento, può essere trovato in un doppio ordine di motivi:

- 1) le imprescindibili necessità di chiarezza e di semplicità che si avvertono in chi segue la procedura;
- 2) l'esigenza di consentire al fallimento la massima rapidità di esecuzione possibile.

Quanto al primo motivo, chiarezza e semplicità dovrebbero sempre essere elementi caratterizzanti di ogni norma, da perseguire con determinazione, in particolare, allorquando ci si trovi di fronte a temi di interesse generale e che riguardino funzioni ed organi pubblici. L'esigenza, invece, di sollecita conclusione della procedura, oltre a rispondere alle legittime attese dei creditori ed alle umane aspirazioni del fallito, darebbe modo, affidando al curatore-pubblico ufficiale il compito, già più sopra adombrato, di verificatore fiscale e di collaboratore degli Uffici finanziari, di sperimentare una nuova pratica di vita pubblica, oltremodo qualificante per il professionista e certamente conveniente anche per lo Stato.

## APPENDICE

### 1. TESTI RIPORTATI

- Cassazione, 10.8.1965, n. 1921
- Ministero delle Finanze, 12.12.1967, n. 445404
- Ministero delle Finanze, 29.4.1969, n. 130
- Ministero delle Finanze, 23.11.1971, n. 42
- Tribunale di Vicenza, 22.12.1971
- Cassazione, 22.6.1972, n. 2067
- Cass., Sez. Civ., 27.7.1972, n. 2573
- Cassazione, 7.8.1972, n. 2649
- Ministero delle Finanze, 16.10.1972, n. 430473
- Ministero delle Finanze, telegramma 10.2.1973, n. 526739
- Tribunale di Pavia, Sez. 1<sup>a</sup> Civ., 5.3.1973
- Tribunale di Bergamo, 6.3.1973
- Tribunale di Palermo, 20.3.1973
- Tribunale di Brindisi, 22.3.1973
- Tribunale di Mantova, 28.5.1973
- Ministero delle Finanze, 7.11.1973, n. 503702

### 2. DISPOSIZIONI DI LEGGE CITATE

- R.D. 28.10.1940, n. 1443  
Codice di Procedura Civile artt. 732 e 747
- R.D. 16.3.1942, n. 262  
Codice Civile artt. 1731 e segg., 2082, 2195, 2229 e segg., 2308, 2323, 2448, 2464, 2497, 2555 e segg., 2740 e 2741
- Legge 5.1.1956, n. 1 art. 20
- T.U. II. DD. 29.1.1958, n. 645 artt. 17, 24, 34, 49, 69, 81, 100, 106, 116, 128 e 243
- D.M. 16.7.1965
- Legge 28.10.1970, n. 801 art. 3
- Legge delega 9.10.1971, n. 825 art. 2
- D.P.R. 26.10.1972, n. 633 artt. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 18, 19, 21, 32, 53, 62
- D.P.R. 26.10.1972, n. 634 artt. 21 e 38
- D.P.R. 26.10.1972, n. 635 art. 21
- D.P.R. 26.10.1972, n. 642
- D.P.R. 29.9.1973, n. 597 artt. 4, 6, 7, 12, 14, 15, 16, 22, 40, 44, 49, 51, 73 e 74
- D.P.R. 29.9.1973, n. 598 artt. 1, 2 e 5
- D.P.R. 29.9.1973, n. 600 artt. 1, 9, 10, 23, 25, 56 e 61

### 3. GIURISPRUDENZA E NORME CITATE

Tribunale di Genova	15.5.1957
Cassazione	10.8.1965 n. 1921 *
Comm. Centrale, Sez. 1 <sup>a</sup>	16.12.1966 n. 87119
Ministero delle Finanze	12.12.1967 n. 445404 *
Ministero delle Finanze	29.4.1969 n. 130 *
Tribunale di Milano	10.12.1970
Comm. Centrale, Sez. 1 <sup>a</sup>	13.9.1971 n. 7340
Ministero delle Finanze	23.11.1971 n. 42 *
Tribunale di Vicenza	22.12.1971 *
Tribunale di Milano	7.2.1972
Cassazione	22.6.1972 n. 2067 *
Cass., Sez. Civ.	27.7.1972 n. 2573 *
Tribunale di Genova	3.8.1972
Cassazione	7.8.1972 n. 2649 *
Ministero delle Finanze	16.10.1972 n. 430473 *
Tribunale di Milano	10.12.1972
Ministero delle Finanze, Dir. Gen. Finanza Locale	19.12.1972 n. 16
Tribunale di Genova	12.1.1973
Ministero delle Finanze	10.2.1973 telegramma 526739 *
Tribunale di Pavia	5.3.1973 *
Tribunale di Bergamo	6.3.1973 *
Tribunale di Pisa	12.3.1973
Tribunale di Palermo	20.3.1973 *
Tribunale di Brindisi	22.3.1973 *
Ministero delle Finanze, Dir. Gen. Finanza Locale	5.4.1973 n. 4/1490
Tribunale di Mantova	28.5.1973 *
Ministero delle Finanze	7.11.1973 n. 503702 *
Ministero delle Finanze	5.12.1973 n. 1/RT
Ministero delle Finanze	17.1.1974 n. 505165
Cassazione	maggio 1974

\* Il testo delle sentenze e delle norme è riportato in appendice.

*Cassazione, 10 agosto 1965, n. 1921*

Le società costituite secondo le forme stabilite nei capi II, IV, V, VI, VII del titolo V del libro V C.C. e che abbiano oggetto commerciale, sono soggette al fallimento, indipendentemente dall'effettivo esercizio di attività commerciale (a differenza degli imprenditori commerciali, per i quali occorre che la "esercitino" art. 2221 C.C.).

*Ministero delle Finanze 12.12.1967 n. 445404*

È stato chiesto di conoscere l'avviso della scrivente in ordine al quesito posto dalla Intendenza di Finanza di ...

Il quesito verte sull'applicabilità degli artt. 17 e 243 T.U. 29-1-1958 n. 645, a carico dei curatori del fallimento in caso di omessa denuncia dei redditi prodotti nell'ultimo esercizio precedente alla dichiarazione di fallimento e per la quale l'obbligo alla presentazione era scaduto nel corso della gestione fallimentare.

Al riguardo, la scrivente ritiene di condividere i criteri espressi dall'ufficio distrettuale.

L'art. 17 del T.U. 29.1.1958 n. 645 dispone infatti che la dichiarazione unica dei redditi per le persone fisiche legalmente incapaci deve essere presentata da coloro che ne hanno la rappresentanza.

A sua volta, la legge fallimentare, di cui al R.D. 16.3.1942 n. 267, all'art. 42 precisa che la sentenza dichiarativa di fallimento priva, dalla sua emissione, il fallito dell'amministrazione e della disponibilità dei beni esistenti alla data della dichiarazione del fallimento stesso.

Da ciò discende che obbligato alla dichiarazione unica dei redditi non può ritenersi il curatore e su di lui pertanto deve ricadere ogni conseguenza penale prevista per l'omissione degli obblighi fissati dalla legge fiscale.

*Ministero delle Finanze 29.4.1969 n. 130*

Da parte di alcune Intendenze è stata sollevata la questione di se il curatore del fallimento, per il combinato disposto dell'art. 31 della legge fallimentare e dell'art. 17 del Testo Unico 29.1.1958 n. 645, sia tenuto alla presentazione dei redditi prodotti nell'ultimo esercizio precedente alla dichiarazione di fallimento e per la quale l'obbligo della presentazione andava a scadere nel corso della gestione fallimentare.

L'art. 17 del T.U. n. 645 del 1958 stabilisce, al comma 3°, che «per le persone fisiche legalmente incapaci e per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la dichiarazione annuale deve essere presentata da coloro che ne hanno la rappresentanza».

A sua volta, la legge fallimentare, di cui al R.D. 16.3.1942 n. 267, all'art. 42 precisa che la sentenza dichiarativa di fallimento priva, dalla sua emissione, il fallito dell'amministrazione e della disponibilità dei beni esistenti alla data di dichiarazione del fallimento stesso. Da ciò discende che obbligato alla dichiarazione unica dei redditi non può ritenersi che il curatore e su di lui deve pertanto ricadere ogni conseguenza penale prevista per l'omissione degli obblighi fissati dalla legge fiscale.

Ad avviso della scrivente, non può giungersi ad una diversa conclusione ove si tenga presente che, per le specifiche funzioni affidate dalla legge al curatore, questi è il solo a conoscere il reale andamento dell'azienda e conseguentemente è il solo a trovarsi nelle condizioni idonee a redigere la dichiarazione unica dei redditi.

*Ministero delle Finanze, 23.11.1971, n. 42*

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti aveva chiesto se sui compensi percepiti dai commercialisti per incarichi giudiziali (curatori di fallimenti, consulenti tecnici, coadiutori del curatore, ecc.) debba essere effettuata la ritenuta d'acconto di cui all'art. 3 della legge 28 ottobre 1970, n. 801.

Più particolarmente poneva il quesito se fra i soggetti obbligati ad operare la ritenuta sono da ritenersi comprese le procedure concorsuali (curatele fallimentari, amministrazioni controllate, concordati, ecc.) previste dalla legge fallimentare di cui al R.D. 16 marzo 1942, n. 267.

In proposito lo stesso Consiglio aveva fatto presente che nessun obbligo può sussistere circa l'assoggettabilità alla ritenuta d'acconto dei compensi liquidati ai commissari giudiziali, nelle procedure di amministrazione controllata e di concordato preventivo, in quanto i compensi in questione sono posti a carico dell'impresa la quale, pur essendosi venuta a trovare in stato di temporanea difficoltà, ovvero di insolvenza, può tuttavia riprendere la sua normale attività una volta superata la crisi.

Riteneva invece che la medesima situazione non si verifica per l'impresa dichiarata fallita, in quanto col fallimento viene ad instaurarsi una esecuzione collettiva la cui precipua finalità consiste nel realizzare i cespiti della massa attiva e nel soddisfare i creditori secondo l'ordine legale dei privilegi, sotto la direzione e la sorveglianza del Giudice Delegato e del Tribunale.

Pertanto, i compensi liquidati a favore del curatore, per le sue prestazioni professionali, dovendo essere considerati quale credito vantato nei confronti della procedura fallimentare e non già nei confronti dell'impresa che non esiste più in quanto dichiarata fallita, non dovrebbero essere assoggettati alla ritenuta d'acconto, essendo venuto a mancare il soggetto erogante obbligato ad effettuare la ritenuta stessa.

Lo stesso Consiglio chiedeva, inoltre, chiarimenti, in ordine all'assoggetta-

mento alla ritenuta d'acconto dei compensi liquidati a favore dei consulenti tecnici del giudice, esprimendo l'avviso che la ritenuta in questione non vada operata quando la parte in causa e cioè la parte che sostanzialmente eroga il compenso non rientri in una delle categorie di soggetti indicati, dal citato art. 3 della legge n. 801.

In relazione alle questioni sollevate il ministero ha innanzitutto fatto presente che il predetto articolo 3 della legge numero 801 contiene un'ampia elencazione dei soggetti obbligati ad operare la ritenuta, nella quale non sono compresi — come è stato chiarito nella circolare n. 1 del 23 gennaio 1971 — le amministrazioni statali, nonché le persone fisiche, quando non siano titolari di imprese commerciali, o quando, pur essendo titolari delle suddette imprese, si avvalgono delle prestazioni professionali al di fuori della propria attività imprenditoriale.

Con la stessa circolare n. 1 è stato anche chiarito che l'obbligo di eseguire la ritenuta sussiste tutte le volte che i compensi vengano corrisposti in relazione a prestazioni professionali la cui remunerazione risulti a carico dei soggetti elencati nel menzionato art. 3.

Tenuto presente quanto sopra, il ministero conviene con il Consiglio circa l'assoggettabilità della ritenuta d'acconto dei compensi liquidati ai commissari giudiziali, nelle procedure di amministrazione controllata e di concordato preventivo, in quanto i compensi stessi fanno carico all'imprenditore commerciale, il quale, pur con limitazione, conserva l'amministrazione dei suoi beni e l'esercizio dell'impresa.

Parimenti soggetti alla ritenuta d'acconto devono ritenersi i compensi liquidati a favore del curatore fallimentare, per le sue prestazioni professionali. Infatti trattasi di compensi percepiti per prestazioni di contenuto sostanzialmente analogo a quelle svolte dai commissari giudiziali e che vengono esercitate ugualmente nell'ambito di una procedura concorsuale.

Pertanto, un'eventuale esclusione dalla ritenuta d'acconto, non avendo alcun valido fondamento, darebbe luogo ad un ingiustificato trattamento esonerativo nei confronti di una categoria di prestazioni professionali.

E ciò in contrasto con lo spirito della norma di cui all'articolo 3 della legge n. 801, la quale ha inteso escludere dalla ritenuta in questione soltanto i compensi corrisposti dalle amministrazioni statali e dalle persone fisiche.

Esaminando la questione sotto l'aspetto della sussistenza o meno — durante la procedura fallimentare — dell'impresa commerciale cui dovrebbe far carico l'erogazione del compenso al curatore, il ministero, sulla base anche della più recente dottrina, ha espresso l'avviso che l'impresa (e di conseguenza l'imprenditore, dato che il codice civile e la legge fallimentare nel riferirsi all'impresa nominano espressamente il soggetto che esercita l'attività economica) sussista an-

che dopo la sentenza dichiarativa del fallimento e fino alla chiusura della relativa procedura.

A diversa conclusione non può pervenirsi ove si esamini, fra l'altro, la disposizione contenuta nell'articolo 90 della legge fallimentare, concernente la continuazione temporanea dell'esercizio dell'impresa del fallito; in questo caso una impresa, che non ha mai cessato di esistere, torna ad esplicare la sua attività.

Si rammentano anche le disposizioni della predetta legge fallimentare concernenti la custodia e l'amministrazione delle attività fallimentari, le quali prevedono all'art. 85, fra le cose non soggette all'apposizione dei sigilli, quelle che servono all'esercizio dell'impresa.

In sostanza tutta una serie di norme ed istituti lasciano intendere che l'imprenditore commerciale sussiste, benché privato dell'esercizio dell'impresa a causa dell'instaurarsi della procedura fallimentare.

Per tutte le considerazioni innanzi esposte il Ministero ha dichiarato che i compensi liquidati al curatore fallimentare vanno assoggettati alla ritenuta d'acconto di cui all'art. 3 della legge 28 ottobre 1970, n. 801.

All'effettuazione della ritenuta in questione deve provvedere lo stesso curatore, quale amministratore del patrimonio fallimentare, secondo i criteri e le modalità fissati al punto 5) della richiamata circolare n. 1 del 23 gennaio 1971.

Parimenti il curatore, sempre in relazione alla predetta qualifica di amministratore che gli è attribuita dall'art. 31 della legge fallimentare, deve provvedere ad operare la ritenuta sui compensi corrisposti per prestazioni professionali la cui remunerazione sia posta a carico del patrimonio fallimentare (consulenti tecnici, periti, ecc.), ricadendo su di lui ogni conseguenza prevista per la omissione del predetto adempimento.

Infine il Ministero ha convenuto con il consiglio circa l'obbligo di operare la ritenuta d'acconto sui compensi liquidati a favore dei consulenti tecnici del giudice, quando i compensi stessi siano posti a carico di una delle categorie di soggetti indicati nel citato art. 3 della legge n. 801.

*Tribunale di Vicenza, 22.12.1971*

«Letto il ricorso che precede, ritenuto che la ritenuta d'acconto istituita con legge 28.10.1970 n. 801 non deve essere applicabile sui compensi corrisposti a professionisti che hanno prestato la loro opera per il fallimento . . .

È infatti pacifico che il fallimento non è destinatario della norma non potendosi sostenere che egli è imprenditore o assistito e rappresentante dell'imprenditore né sembrando fondata la tesi che vorrebbe ritenere la curatela obbligata ad operare la ritenuta giacché l'impresa fallita è cessata ma non estinta.

Ritenuto che, oltre a questi motivi altre considerazioni — che per brevità non si espongono — inducono a concludere per l'inapplicabilità della ritenuta

nel caso in esame: dispone che il curatore corrisponda i compensi ai professionisti che hanno prestato la loro opera per il fallimento senza operare la ritenuta d'acconto».

*Cassazione, 22 giugno 1972, n. 2067*

Affinché le società costituite secondo alcuni dei tipi previsti dal codice civile per le società commerciali siano soggette a fallimento, non è necessario che esse abbiano esercitato effettivamente attività commerciale, ma è sufficiente che tale attività rientri nell'oggetto sociale.

*Cassazione, Sez. Civ., 27 luglio 1972, n. 2573*

Atteso il principio sancito nell'art. 24 della legge fallimentare, la Finanza non può far valere un suo credito di imposta nei confronti del fallito a mezzo della normale ingiunzione fiscale, bensì mediante l'insinuazione del credito nel passivo fallimentare.

L'opposizione del curatore all'ingiunzione fiscale va proposta davanti al Tribunale (senza che si possa distinguere tra Tribunale ordinario e Tribunale fallimentare quando essi non siano territorialmente distinti) e non al Giudice Delegato in quanto tale opposizione proposta prima che sia stata presentata la domanda di insinuazione al passivo, costituisce un rimedio ignoto alla disciplina del processo fallimentare.

*Cassazione, 7 agosto 1972, n. 2649*

Ai sensi dell'art. 1 l. fall. può rivestire la qualità di soggetto passivo della procedura fallimentare soltanto l'imprenditore che eserciti una attività commerciale, cioè colui che, a norma del combinato disposto degli artt. 2082 e 2195 C.C., esercita, con carattere di professionista, un'attività economica organizzata al fine della produzione di beni e servizi, la quale sia riconducibile ad una delle attività indicate nel comma 1 dell'art. 2195 C.C.

L'accertamento dell'attività esercitata da un soggetto, dei requisiti necessari per poterlo qualificare imprenditore commerciale, ai fini della sua assoggettabilità al fallimento, involgendo l'apprezzamento di elementi di fatto, rientra nei compiti istituzionali del giudice di merito. Il risultato dell'indagine da esso compiuta sfugge, perciò, al sindacato di legittimità, mentre è censurabile in Cassazione soltanto la motivazione addotta per giustificarlo sia sotto il profilo della adeguatezza e della conformità ai principi di diritto sui requisiti necessari per l'acquisto della qualifica di imprenditore commerciale.

*Ministero delle Finanze 16.10.1972 n. 430473*

È stato fatto presente che alcuni Uffici Distrettuali delle imposte dirette, e conseguentemente alcune esattorie, all'atto del conferimento delle deleghe richiedono, a completamento delle procedure coattive poste in essere nei confronti di ditte fallite, la documentazione relativa alle procedure esperite a carico dei curatori fallimentari.

È stato segnalato inoltre che alcuni curatori fallimentari si sono opposti alle procedure esattoriali intraprese nei loro confronti eccependo di non essere perseguibili né in proprio né quali terzi rivestendo la qualità di organi del fallimento.

Tutto ciò premesso, si chiede di conoscere in merito l'avviso dello scrivente.

Al riguardo deve rilevarsi che nessuna norma contenuta nel Testo Unico delle imposte dirette prevede la possibilità di porre in essere nei confronti del curatore del fallimento atti esecutivi esattoriali per il recupero delle imposte iscritte a ruolo a carico del fallito non potendosi considerare tale organo né detentore in proprio né quale terzo delle attività fallimentari.

*Telegramma Ministero delle Finanze, 10.12.1973, n. 526739*

Il Ministero delle Finanze, al fine di chiarire alcune perplessità sorte in ordine al regime tributario delle vendite giudiziarie, ha precisato che anche tali operazioni sono soggette all'imposta sul valore aggiunto quando hanno per oggetto beni provenienti da imprese.

Il Ministero ha inoltre chiarito che, contrariamente ad alcune recenti interpretazioni restrittive della norma, l'IVA è dovuta anche per le vendite effettuate dai curatori fallimentari.

*Tribunale di Pavia Sez. I Civ., 5 marzo 1973*

Non sono applicabili alla curatela fallimentare le disposizioni sulla ritenuta d'acconto di cui alla legge 801 del 1970, in quanto l'ufficio fallimentare, nel mentre non è menzionato nella legge tra i soggetti obbligati ad effettuare la ritenuta, non è in nessun modo assimilabile agli imprenditori e l'attività di liquidazione si svolge in modo autonomo ed indipendente rispetto alla precedente attività imprenditoriale.

*Bergamo, 6 marzo 1973*

Il Giudice Delegato alle procedure concorsuali a carico delle seguenti imprese, richiesto di indicare ex art. 25 L.F. se debbano essere applicate alle vendite giudiziarie concorsuali e agli incarichi ai Curatori, ai Commissari Giudiziali,

ai Consulenti Tecnici e ai Coadiutori delle procedure l'imposta I.V.A. e la ritenuta di acconto prevista dalla legge 28.10.1970 n. 801, osserva

## IN DIRITTO

Un'attenta ed esauriente esegesi delle norme del D.P.R. 26.10.1972 n. 633 pone in evidenza che le vendite giudiziali non sono state contemplate tra quelle soggette all'imposizione IVA a differenza di quanto era stato disposto per la I.G.E. dall'art. 34 regolamento 26.1.1940 n. 10, che ad esse aveva fatto esplicito riferimento.

A chi osserva che le vendite forzose non sono state neppure indicate tra quelle esenti dal tributo (art. 2 e seguenti D.P.R. 633/1972) va rilevato che non essendo esse state contemplate dalla norma generale istitutiva del tributo (art. 1 D.P.R. citato), non vi era alcuna necessità per il legislatore di ribadirne l'esclusione. Ciò in base alle norme generali ed ai principi di interpretazione delle leggi, specie nella soggetta materia fiscale.

Recita infatti l'articolo 1° del decreto in esame: «L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuati nell'esercizio di impresa e sulle prestazioni di servizi ad imprese effettuate nell'esercizio di arti o professioni».

È chiaro dalla lettura della legge che non tutte indistintamente le cessioni di beni sono state assoggettate al tributo IVA, specie se si considera che quando il legislatore ha voluto estendere la portata della norma a una intera categoria di atti l'ha fatto espressamente come in materia di importazione di beni per le quali il secondo comma dell'art. 1 del D.P.R. 633/1972 dispone: «L'imposta si applica, inoltre, secondo le disposizioni del titolo quinto, sulle importazioni da chiunque effettuate».

I concetti di esercizio di impresa e di attività artistico/professionale sono pacifici e chiari nel nostro ordinamento giuridico essendo stati contemplati dagli artt. 2229 e seguenti e 2555 e seguenti del Codice Civile e ribaditi espressamente senza innovazioni dagli art. 2, 3 e 4 del D.P.R. 633/1972 che ne determina, senza modifiche od eccezioni, la portata giuridica.

Ciò si evince anche dalla lettura della relazione ministeriale al provvedimento che istituisce il tributo.

A complemento di quanto rilevato si osserva che le vendite fallimentari e quelle in sede di adempimento del concordato preventivo non possono in alcun modo essere considerate esercizio di impresa, avendo quale unico intento la liquidazione dei beni dell'imprenditore inadempiente e insolvente al fine di soddisfare le ragioni dei creditori. Esse costituiscono pertanto un "genus" a sé stante diverso da quello contemplato dalla legge. Infatti le procedure concorsuali sono volte alla soddisfazione dei creditori ed hanno l'identico scopo delle liquidazioni convenzionali delle imprese (art. 2272 e seguenti Cod. Civ.).

È pacifico infatti che *con la dichiarazione di fallimento cessa immediatamente l'attività dell'impresa (art. 42 L.F.)* che può egualmente proseguire solo temporaneamente e su autorizzazione del Tribunale ove concorrano determinati presupposti di fatto e di diritto (art. 90 L.F.).

Chiariti tali principi giuridici fondamentali e categorici si rileva che il telegramma ministeriale del 13.2.1973, completamente privo del conforto di una motivazione giuridica, non può né modificare né estendere la portata della legge.

Il motivo tecnico della difficoltà di accertare quale sia il tributo IVA del quale l'imprenditore sia debitore verso lo stato al tempo della dichiarazione di fallimento o di ammissione alla procedura di concordato preventivo non può indurre ad estendere l'applicazione della legge in definitiva a danno di terzi quali sono i creditori delle procedure concorsuali.

Per tali motivi si ritiene inapplicabile l'imposta I.V.A. alle vendite giudiziali.

Per quanto attiene la ritenuta di acconto istituita con decreto legge 28.10.1970 n. 801 si osserva che l'art. 3 di detta legge indica chiaramente e restrittivamente le persone assoggettabili a tale disciplina tributaria fra le quali non possono essere ricomprese le procedure concorsuali.

Per i noti principi giuridici sopra illustrati a proposito della estensione della imposta IVA, gli incarichi conferiti ai professionisti, Curatori di fallimenti o Commissari Giudiziali, nonché ai Consulenti Tecnici ed ai Coadiutori nelle procedure concorsuali non possono essere considerati provenienti da imprenditori commerciali (o industriali) tenuti a tale adempimento fiscale, né da persone agenti in loro rappresentanza.

*Il reperimento, la custodia, l'amministrazione dei beni dell'imprenditore insolvente, la loro vendita e liquidazione non possono essere considerati esercizio professionale di attività economica organizzata al fine della produzione di beni o prestazioni di servizi (art. 2082 Codice Civile) ma espressione di una pubblica funzione di amministrazione, tutela, realizzazione dei beni e delle ragioni della massa al fine del soddisfacimento dei diritti dei creditori degli imprenditori insolventi.*

La sentenza dichiarativa di fallimento (art. 42 L.F.) provoca la immediata cessazione dell'impresa, né può essere sostenuto, per il solo fatto che il fallito ha talune facoltà di controllo dell'operato degli organi fallimentari, che egli rimanga il titolare dei diritti sui propri beni per cui possano essere a lui riferiti tutti gli atti che li riguardano.

*La sostituzione processuale del Curatore al fallito ha natura esclusivamente e specificatamente processuale per cui non vi è rapporto di rappresentanza tra di loro.*

L'incarico conferito da un organo giudiziario (Giudice Delegato) a esclusivo interesse della massa dei creditori al fine dell'attuazione della garanzia pa-

trimoniale sancita dall'art. 2740 e seguenti Codice Civile non rientra fra gli atti di esercizio di impresa o riferibile a soggetti tenuti alla ritenuta di acconto.

P. Q. M.

dispone che le cessioni di beni nel corso delle procedure concorsuali, fallimentari e concordati preventivi, non siano imponibili agli effetti dell'I.V.A. (D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633);

dispone altresì che i compensi liquidati a favore dei Curatori, Commissari Giudiziali, ai Consulenti Tecnici ed a Coadiutori nelle procedure concorsuali non siano assoggettati a ritenute di acconto ex legge 28 ottobre 1970 n. 801 né ad I.V.A. ex legge 26 ottobre 1972 n. 633.

*Giudice Delegato del Tribunale di Palermo, 20 marzo 1973*

*Giudice Delegato del Tribunale di Brindisi, 22 marzo 1973*

Le vendite fallimentari non sono assoggettabili ad I.V.A., in quanto, per il cessare con il fallimento l'esercizio dell'impresa commerciale, esse non soddisfano alle condizioni soggettive di imponibilità, richieste per l'applicazione di detto tributo.

*Giudice delegato del Tribunale di Mantova, 28 maggio 1973*

È da escludersi l'obbligo dalla ritenuta d'acconto sui compensi liquidati a favore dei professionisti operanti nell'ambito della procedura fallimentare in quanto gli incarichi conferiti dal Giudice Delegato non rientrano fra gli atti di esercizio di impresa o riferibili comunque a soggetti considerati dall'art. 3 della legge 801 del 28 ottobre 1970.

*Ministero delle Finanze, 7.11.1973, n. 503702*

Il Comitato di sorveglianza della liquidazione coatta amministrativa della Compagnia ... ha espresso l'avviso che la gestione liquidatoria non ha alcun carattere di impresa, in quanto ha solo il compito di distribuire le attività realizzate tra gli assicurati creditori, e pertanto, non sarebbe tenuta ad osservare gli obblighi e gli adempimenti prescritti, nei confronti delle imprese, dalle norme recate dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per mancanza del presupposto soggettivo.

Al riguardo questo Ministero precisa che, nella specie, la gestione liquidatoria riveste la qualifica di soggetto d'imposta, per cui l'IVA si rende applicabile su tutte le cessioni di beni effettuate dalla predetta gestione, analogamente a quanto è stato dallo scrivente riconosciuto con telegramma n. 526739 del 10 febbraio 1973 per le cessioni di beni effettuate dai curatori fallimentari in occasione di procedure concorsuali.

