

Il Fisco «arruola» i curatori tra i sostituti d'imposta

Le istruzioni alla compilazione del modello 770/2000 confermano la presenza, nel novero dei soggetti obbligati alla presentazione del modello, dei curatori fallimentari. L'amministrazione finanziaria mantiene dunque inalterato il proprio orientamento (si confronti per tutte, risoluzione ministeriale 15/3644 del 25 novembre 1982, direzione generale imposta) secondo il quale sussiste l'obbligo, a carico del curatore fallimentare, di praticare la ritenuta per i redditi di lavoro dipendente liquidati dallo stesso (con conseguente obbligo di compilazione dei quadri SA, SB nonché SS e ST del 770/2000).

L'obbligo, secondo il ministero delle Finanze, discende dalla funzione svolta dal curatore che sarebbe strettamente connessa con la posizione del debitore fallito nella cui sfera l'attività della curatela fallimentare dovrebbe essere ricondotta. L'amministrazione finanziaria ha inoltre sostenuto che l'obbligo deve estendersi anche all'ipotesi di corresponsione di redditi diversi da quelli di lavoro dipendente, sempreché soggetti alla ritenuta alla fonte, e al compenso percepito dal curatore stesso per le sue prestazioni di curatela (quadro SC del 770/2000), il cui pagamento è a carico del patrimonio fallimentare, del quale il curatore ha l'amministrazione (ai sensi dell'articolo 31 della legge fallimentare, Rd 267/1942).

Di tutt'altro orientamento la Corte di cassazione che ha più volte affermato che il curatore, attesa la sua qualità di organo dell'ufficio fallimentare e non di mero rappresentante del fallito, non riveste il ruolo di sostituto d'imposta (articolo 64 del Dpr 600/1973) non essendo ricompreso tra i soggetti per i quali gli articoli 23 e seguenti del Dpr 600/1973, con elencazione tassativa, prevedono l'obbligo di effettuare ritenute al momento del pagamento (si confronti da ultimo, Cassazione sezione I civile del 4 settembre 1991, n. 9606).

La Suprema corte, con la sentenza del 22 dicembre 1994, n. 11047, ha inoltre affermato che il curatore del fallimento è un organo della procedura giudiziale fallimentare e non svolge alcuna attività d'impresa. Perciò non rientra in alcuna delle categorie indicate nell'articolo 23 del Dpr 600 e quando liquida compensi per l'opera prestata da lui stesso o da terzi nella procedura, è obbligato alla presentazione della dichiarazione dei redditi, ma non all'applicazione delle ritenute d'acconto, ai correlativi versamenti e alla presentazione della dichiarazione quale sostituto di imposta.

La giurisprudenza tributaria (con alcune eccezioni) ha aderito all'orientamento assunto dalla Cassazione

(si confronti Commissione tributaria centrale sezione XXIV del 25 marzo 1994 n. 899).

In merito al periodo prefallimentare, ovvero il periodo di imposta antecedente la declaratoria fallimentare, vi è da evidenziare che il comma 4 dell'articolo 5 del Dpr 322/1998 non pone a carico del curatore l'obbligo di presentare la dichiarazione per le ritenute, i contributi e i premi assicurativi, ma esclusivamente la presentazione della dichiarazione dei redditi. Viceversa l'Amministrazione finanziaria ritiene che al curatore competeva l'obbligo di presentare il modello 770 se non sono ancora scaduti i termini alla data di dichiarazione del fallimento.

Invece, la giurisprudenza di merito ha evidenziato che l'imprenditore fallito, non perde la legittimazione nel rapporto tributario e mantiene la capacità di

sottoscrivere dichiarazioni fiscali relative alla sua attività. La suprema Corte, inoltre, non riscontra obblighi in capo al curatore in relazione alla presentazione del modello 770 per le finalità che al medesimo sono state assegnate dall'articolo 4 del Dpr 322/1998 con riferimento alla dichiarazione ai fini contributivi, previdenziali e assistenziali Inps o per i premi assicurativi Inail. Secondo la Cassazione, infatti, (sentenza del 14 settembre 1991, n. 9606), il curatore, deve sostituirsi al fallito esclusivamente per gli adempimenti

previsti dalla legge e non per tutti gli obblighi che facevano capo al fallito stesso; questo in quanto il curatore non agisce in sostituzione del fallito ma bensì in forza di un potere che gli deriva dalla legge fallimentare quale organo investito di una pubblica funzione.

Conseguentemente, gli adempimenti di carattere amministrativo che hanno il loro presupposto nell'esistenza di rapporti di lavoro con l'imprenditore fallito in epoca anteriore all'inizio della procedura non gravano sul curatore ancorché al momento della scadenza sia in corso un esercizio provvisorio fallimentare (Cassazione, 14 settembre 1991 n. 9606).

La dottrina ritiene che la citata sentenza della Corte, che sanciva l'esonerazione per il curatore di presentare le denunce 01M all'Inps, possa ritenersi ancora efficace con riferimento alle nuove modalità di presentazione, essendo variata esclusivamente la forma ma non la sostanza e la posizione giuridica del curatore.

Il conflitto tra l'interpretazione delle Finanze e della Cassazione si ripropone, infine, anche in caso di esercizio provvisorio d'impresa (articolo 90, legge fallimentare).

Per i giudici
chi segue
il fallimento
non fa attività
d'impresa