

RISOLUZIONE N. 297/E



Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma, 14 luglio 2008

OGGETTO: *Istanza di Interpello ai sensi dell'articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - Articolo 23, DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Fallimento in estensione – Adempimenti del curatore fallimentare – Alfa.*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 23 del DPR n. 600 del 1973, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'avvocato Beta, curatore del fallimento del dott. Alfa, dichiarato con provvedimento del 17 ottobre 2006 emesso dal Tribunale di ... ai sensi dell'articolo 147 della legge fallimentare, vale a dire in estensione al fallimento della società GAMMA di Delta & C. sas, di cui il dott. Alfa era socio, chiede chiarimenti in merito all'applicazione dell'articolo 23 del DPR n. 600 del 1973 che, in seguito alla modifica intervenuta con l'articolo 37, comma 1, del D.L. 4 luglio 2006, n. 22, ha attribuito la qualità di sostituto d'imposta anche al curatore fallimentare ed al commissario liquidatore.

In particolare, l'interpellante sottolinea che il dott. Alfa, essendo "*fallito in proprio e non quale soggetto imprenditore*", non è titolare di partita Iva, il che, invece, costituisce un requisito essenziale per porre in essere gli adempimenti cui il sostituto d'imposta è tenuto, in base alle previsioni del DPR n. 322 del 1998 (es.: rilascio della certificazione al percettore delle somme soggette a ritenuta; presentazione del modello 770).

Ciò premesso, l'interpellante chiede di conoscere il comportamento da adottare, anche con riferimento alla corresponsione dei compensi ai consulenti del fallimento del dott. Alfa.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Al fine di ottemperare agli obblighi previsti in qualità di curatore fallimentare - sostituto d'imposta, l'istante ritiene di dover presentare al competente ufficio la dichiarazione di inizio di attività per ottenere il rilascio della partita Iva, ai sensi dell'articolo 35 del DPR n. 633 del 1972, analogamente a quanto suggerisce la "*migliore dottrina*", nelle analoghe ipotesi di fallimento dell'imprenditore che abbia esercitato attività commerciale senza aver preventivamente richiesto l'assegnazione del numero di partita Iva.

Il curatore istante ritiene quindi che detta soluzione possa essere adottata anche nel caso in esame (soggetto non imprenditore dichiarato fallito in estensione), al fine di procedere al corretto adempimento degli obblighi fiscali posti dalla legge a suo carico, con particolare riferimento alla compilazione della dichiarazione annuale prevista per i sostituti d'imposta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 23, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nel testo in vigore dal 4 luglio 2006, annovera espressamente tra i sostituti d'imposta il curatore fallimentare ed il commissario liquidatore.

Con circolare n. 28/E del 4 agosto 2006 è stato precisato che il curatore fallimentare acquista la qualifica di sostituto d'imposta anche in relazione agli obblighi di ritenuta previsti per le altre tipologie di reddito dalle disposizioni che rinviano all'articolo 23, primo comma, del citato DPR n. 600 del 1973, e quindi anche quando corrisponde compensi che costituiscono, per il percipiente, redditi

di lavoro autonomo da assoggettare alla ritenuta di cui all'articolo 25 del medesimo DPR.

L'estensione del fallimento della società al socio è disciplinata dall'articolo 147, della "legge fallimentare", recata dal Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, nel testo vigente dal 16 luglio 2006 (data di entrata in vigore del decreto legislativo 9 gennaio 2006, n. 5 che, nel riformare la disciplina del fallimento, ha modificato anche la norma in esame), che, al primo comma, così recita: *“La sentenza che dichiara il fallimento di una società appartenente ad uno dei tipi regolati nei capi III, IV e VI del titolo V del libro quinto del codice civile, produce anche il fallimento dei soci, pur se non persone fisiche, illimitatamente responsabili”*.

Il quinto comma del medesimo articolo 147 prevede inoltre che il cd. fallimento in estensione può essere dichiarato *“... qualora dopo la dichiarazione di fallimento di un imprenditore individuale risulti che l'impresa e' riferibile ad una società di cui il fallito e' socio illimitatamente responsabile”*.

La norma riportata sancisce la fallibilità in estensione del socio illimitatamente responsabile, nonché del socio occulto, nel caso in cui venga dichiarato il fallimento di società in nome collettivo (capo III, del titolo V del libro quinto del codice civile), società in accomandita semplice (capo IV) e società in accomandita per azioni (capo VI).

Il fallimento in estensione di cui all'articolo 147 della legge fallimentare riveste *“natura eccezionale”*, in quanto prevede il fallimento dei soci -anche se sprovvisti della qualifica di imprenditori commerciali- che appartengono alle citate tipologie societarie (cfr. Tribunale di Roma, sez. fall., provvedimento dell'8 novembre 2006), in deroga alla regola generale posta dall'articolo 2221 del codice civile e dall'articolo 1 della legge fallimentare.

Con riguardo alle norme previste in materia di sostituzione d'imposta, non sono rinvenibili ragioni logico-giuridiche che escludano l'obbligo per il curatore fallimentare di operare la ritenuta d'acconto, all'atto dell'erogazione di somme

costituenti, per il percipiente, redditi di lavoro autonomo, sebbene il socio fallito non rivesta la qualità di imprenditore.

Il curatore fallimentare, a seguito dell'espressa inclusione nel novero dei sostituti d'imposta (intervenuta ad opera del citato articolo 37, comma 1 del decreto-legge n. 223 del 2006), assume in ogni caso la qualità di sostituto d'imposta e deve ottemperare a tutti gli obblighi fiscali connessi alla predetta qualità in ragione di un obbligo che l'articolo 23 pone a suo carico, a prescindere da ogni ulteriore considerazione e da ogni connessione con il soggetto fallito. La qualità di sostituto d'imposta del curatore fallimentare quindi scaturisce da un "autonomo" obbligo posto dalla citata norma, e non è da ritenersi "derivata" dalla qualità di sostituto d'imposta ordinariamente rivestita dal debitore fallito.

Ciò premesso deve concludersi che, nel caso prospettato, il curatore del fallimento in estensione, all'atto della corresponsione dei compensi al consulente del fallimento (lavoratore autonomo), deve effettuare la ritenuta d'acconto del 20 per cento prevista dall'articolo 25 del DPR n. 600 del 1973, versarla, rilasciare la relativa certificazione al consulente medesimo, nonché compilare la dichiarazione annuale prevista per i sostituti d'imposta, indicando i dati relativi all'effettuazione della predetta ritenuta.

Con specifico riferimento alla compilazione della dichiarazione annuale prevista per i sostituti d'imposta, considerata la peculiarità del caso in esame, il curatore fallimentare dovrà indicare il codice fiscale del socio fallito in estensione nel quadro "dati relativi al sostituto", nonché il codice attività della società da cui deriva il fallimento "individuale" del socio fallito in estensione, in luogo del codice attività del socio stesso.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.