

Agenzia delle Entrate, risoluzione 2 febbraio 2007, n. 18/E

OGGETTO: *Istanza di interpello – Art. 11, legge 27 luglio 2000.*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 25-bis del DPR n. 600 del 1973 è stato esposto il seguente

QUESITO

Il dott. XX , nella qualità di curatore dei fallimenti n. ..., n. ... e n. ... dichiarati dal Tribunale di ..., chiede di sapere se –in applicazione dell'articolo 23 del DPR n. 600 del 1973, come modificato dall'articolo 37, comma 1, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223- sussiste l'obbligo per il curatore fallimentare di effettuare la ritenuta d'acconto di cui all'articolo 25-*bis* del DPR n. 600 del 1973 sui compensi erogati all'Istituto Vendite Giudiziarie per l'effettuazione delle operazioni di vendita di beni compresi nel compendio fallimentare.

Ove si ritenesse sussistente a carico del curatore dell'obbligo di effettuare la ritenuta di cui al citato articolo 25-*bis* del DPR n. 600 del 1973 sui compensi erogati all'IVG, l'interpellante chiede, inoltre, di sapere “*quale mod. 770 utilizzare per indicarla*” e se “*al curatore sia demandata la redazione del mod. 770 del fallito per l'anno precedente alla dichiarazione di fallimento o per la frazione d'anno fra il primo gennaio e la dichiarazione di fallimento, periodi*

durante i quali potrebbe pur essere avvenuta la corresponsione di redditi soggetti a ritenuta.”.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante, pur ammettendo che da un'interpretazione letterale dell'articolo 532 codice di procedura civile, potrebbe evincersi una sostanziale assimilazione dell'attività dell'IVG a quella dei "*commissionari*", ritiene, tuttavia, che detta assimilazione non sia di fatto sostenibile. L'IVG, infatti, agisce sempre in nome e per conto di terzi (sia esso il fallito, sia esso l'esecutato) e deve procedere alla vendita mediante esperimento d'asta, mentre il commissionario opera per conto di terzi ma in nome proprio e non è vincolato a vendere tramite asta.

Il riferimento dell'articolo 532 codice di procedura civile agli "*altri commissionari*" sarebbe, dunque, finalizzato alla mera "*individuazione della categoria di soggetti ai quali il giudice dell'esecuzione può affidare l'incarico della vendita in alternativa agli IVG*".

L'istante esclude altresì che l'attività dell'IVG sia riconducibile agli altri rapporti contrattuali elencati nell'articolo 25-bis in commento, per cui conclude affermando che "*sui compensi erogati all'IVG non vanno mai operate le ritenute d'acconto*".

Con riguardo agli obblighi dichiarativi, l'istante ritiene di dover indicare nel proprio modello 770 soltanto le ritenute effettuate sulle somme dal medesimo corrisposte.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 37, comma 1 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 prevede che *<All'articolo 23, comma 1, del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dopo le parole: "le persone fisiche che esercitano arti e*

professioni," sono inserite le seguenti: "il curatore fallimentare ed il commissario liquidatore">.

Con la circolare n. 28 del 4 agosto 2006 è stato precisato che *"... il curatore fallimentare ed il commissario liquidatore acquistano la qualifica di sostituti d'imposta ... anche in relazione agli obblighi di ritenuta previsti per le altre tipologie di reddito dalle disposizioni che rinviano al medesimo articolo 23, primo comma, per l'individuazione dei sostituti d'imposta".*

Tra le norme che rinviano al riportato articolo 23 figura, tra l'altro, l'articolo 25-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600 che, al primo comma, dispone: *"I soggetti indicati nel primo comma dell'art. 23, escluse le imprese agricole, i quali corrispondono provvigioni comunque denominate per le prestazioni anche occasionali inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'Irpef o dell'Irpeg [ora Ires] dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa"* (cfr. circolare n. 24 del 10 giugno 1983).

Ai fini del corretto inquadramento della fattispecie in esame occorre preliminarmente verificare se l'attività di vendita svolta dall'IVG nell'ambito della procedura fallimentare sia riconducibile ad alcuno dei rapporti contrattuali contemplati dal citato articolo 25-bis del DPR n. 600 del 1973.

L'articolo 105 della cd. "Legge fallimentare", recata dal Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, nel testo in vigore fino al 15 luglio 2006 (data di entrata in vigore del decreto legislativo 9 gennaio 2006, n. 5, che, riformulando complessivamente la materia, ha sostituito, tra l'altro, l'articolo 105 in esame) richiama l'applicazione delle norme del codice di procedura civile relative al processo di esecuzione, nell'ambito della vendita di beni mobili ed immobili del fallimento.

In particolare, l'articolo 532, primo comma, del codice di procedura civile, nel testo sostituito dall'articolo 2, comma 3, lett. e), n. 16), del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, e successivamente modificato dall'articolo 9 della legge 24

febbraio 2006, n. 52, entrato in vigore dal 1° marzo 2006, si applica anche alle procedure esecutive pendenti a tale ultima data; tuttavia, se la vendita è già stata ordinata, la stessa ha luogo in base alle norme previgenti. L'articolo 532 in argomento prevede che *"Il giudice dell'esecuzione può disporre la vendita senza incanto o tramite commissionario dei beni pignorati. Le cose pignorate devono essere affidate all'istituto vendite giudiziarie, ovvero, con provvedimento motivato, ad altro soggetto specializzato nel settore di competenza, affinché proceda alla vendita in qualità di commissionario"*.

Dal tenore letterale del riportato articolo 532, rubricato, peraltro *"Vendita a mezzo di commissionario"*, si evince che l'assimilazione al commissionario è stata disposta per l'IVG e per ogni *"altro soggetto specializzato nel settore di competenza"* preposto alla vendita delle cose pignorate. Di fatto, non si comprenderebbe la ragione di una differenziazione tra IVG e commissionari, posto che l'IVG e gli altri soggetti specializzati sono preposti allo svolgimento della medesima attività e sono tenuti all'assolvimento dei medesimi obblighi dei commissionari, come confermato dalla rubrica del successivo articolo 533 c.p.c. *"Obblighi del commissionario"*.

Tale soluzione trova, da ultimo, conferma nell'orientamento prevalente della giurisprudenza; in ordine alla qualificazione dell'attività svolta dall'IVG il Tribunale di Mantova, sez. II, con la sentenza del 6 aprile 2006, ha stabilito che *"per effetto del rinvio contenuto nell'art. 105 l.f., la fattispecie risulta disciplinata dall'art. 532 c.p.c. ai sensi del quale l'incaricato alla vendita assume la veste di commissionario (v. artt. 1731 e segg. c.c.)"*.

Deve, pertanto, concludersi che l'IVG incaricato di effettuare le operazioni di vendita nell'ambito della procedura fallimentare agisce in base ad un rapporto di commissione e, di conseguenza, che i compensi ad esso erogati devono essere assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del curatore, in quanto riconducibili all'articolo 25-bis del DPR n. 600 del 1973. L'IVG, quando trattiene il compenso ad esso spettante direttamente dal ricavato della vendita dei beni (come previsto dall'articolo 38 del D.M. n. 109 del 1997 in tema di vendite

fallimentari), è tenuto a "*rimettere ai preponenti, committenti o mandanti l'importo corrispondente alla ritenuta*" (al curatore, nel caso di specie), ai sensi del quarto comma dell'articolo 25-*bis* in argomento.

La ritenuta in questione si applica limitatamente ai compensi inerenti alle operazioni di vendita.

Il curatore, di conseguenza, dovrà adempiere all'obbligo di effettuazione e versamento della ritenuta, nonché di emettere la certificazione relativa alla ritenuta effettuata e versata e di indicarla nella dichiarazione annuale prevista per i sostituti d'imposta.

La soluzione sopra illustrata deve ritenersi applicabile anche alle procedure regolate dalla vigente legge fallimentare, come modificata con il decreto legislativo 9 gennaio 2006, n. 5, a condizione che il rapporto tra il curatore e l'IVG sia assimilabile a quello descritto.

Con riferimento alla questione riguardante la presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta per l'anno precedente alla dichiarazione di fallimento e per l'anno in cui è intervenuta la dichiarazione di fallimento, si fa presente che l'Amministrazione finanziaria, con circolare n. 5 del 7 novembre 1988, ha precisato che "*poiché dopo la dichiarazione di fallimento il fallito viene spossessato del proprio patrimonio e privato, quindi, del potere di disposizione e di amministrazione dello stesso*", l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi concernente il periodo d'imposta conclusosi anteriormente alla dichiarazione di fallimento deve far carico al curatore.

Il suddetto orientamento, applicabile alla generalità delle dichiarazioni (imposta sui redditi, IRAP, sostituti di imposta ed IVA) trova conferma nelle norme recate dal DPR 22 luglio 1998, n. 322, che fissano in capo al curatore gli obblighi di dichiarazione per periodi antecedenti a quello in cui è dichiarato il fallimento.

Con riguardo agli adempimenti cui sono tenuti i curatori fallimentari, inoltre, è opportuno richiamare il paragrafo 4.2 delle Istruzioni per la compilazione del Modello 770/2006 (approvato con Provvedimento del Direttore

dell'Agenzia delle entrate del 17 gennaio 2006), in cui è espressamente specificato che *"nell'ipotesi di non prosecuzione dell'attività da parte di altro soggetto (liquidazione, fallimento e liquidazione coatta amministrativa), la dichiarazione deve essere presentata dal liquidatore, curatore fallimentare o commissario liquidatore, in nome e per conto del soggetto estinto relativamente al periodo dell'anno in cui questi ha effettivamente operato. In particolare, nel frontespizio del modello, nel riquadro "dati relativi al sostituto" e nei quadri che compongono la dichiarazione, devono essere indicati i dati del sostituto d'imposta estinto ed il suo codice fiscale; il liquidatore, curatore fallimentare o commissario liquidatore che sottoscrive la dichiarazione, deve invece esporre i propri dati esclusivamente nel riquadro del frontespizio "dati relativi al rappresentante firmatario della dichiarazione"*.

Per quanto sopra esposto, si ritiene che il curatore fallimentare debba presentare, in qualità di *"rappresentante firmatario"*, sia la dichiarazione annuale Mod. 770/2006 per l'anno 2005, con le modalità in precedenza richiamate, sia la dichiarazione annuale Mod. 770/2007 per l'anno 2006 (modello di prossima approvazione da parte del Direttore dell'Agenzia delle entrate), evidenziando distintamente, solo per l'anno 2006, i redditi erogati e le ritenute effettuate a partire dal 4 luglio 2006, in applicazione dell'articolo 23 del DPR n. 600 del 1973, come modificato dal citato decreto-legge n. 223 del 2006 (cfr. circolare del 4 agosto 2006, n. 28/E, par. 45).

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello, presentata alla Direzione Regionale Veneto, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo, del D. M. 26 aprile 2001, n. 209.