

FALLIMENTO DELL'IMPRENDITORE DEFUNTO E DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE: PROFILI DI INTERESSE NOTARILE

Si pone il problema di verificare i riflessi del fallimento dell'imprenditore defunto¹ sulla disciplina dell'imposta sulle successioni.

Ai sensi del combinato disposto degli articoli 10 e 11 della legge fallimentare (R.D. 16 marzo 1942 n. 267), l'imprenditore defunto può essere dichiarato fallito entro un anno dalla cessazione dell'impresa, se l'insolvenza si è manifestata anteriormente alla medesima o entro l'anno successivo; nell'ipotesi in cui la cessazione dell'attività d'impresa coincide con la morte dell'imprenditore, è quindi possibile che venga dichiarato il fallimento entro l'anno dall'apertura della successione. Il successivo articolo 12 disciplina poi la fattispecie del fallimento dichiarato anteriormente alla morte: in tal caso la procedura prosegue nei confronti degli eredi, anche se hanno accettato con beneficio d'inventario, salva la particolare disciplina delle fattispecie di coeredità e di esistenza di curatele o amministrazioni dell'eredità².

Nel Testo unico delle disposizioni sull'imposta di successione (D. Lgs. 31 ottobre 1990 n. 346) esistono tre disposizioni specificamente dedicate all'ipotesi del fallimento del *de cuius*:

- l'articolo 8, comma 2, nel disciplinare la base imponibile dell'imposta sulle successioni, dispone che "In caso di fallimento del defunto si tiene conto delle sole attività che pervengono agli eredi e ai legatari a seguito della chiusura del fallimento"³;
- l'articolo 31, comma 2, lettera *b*), che disciplina la decorrenza del termine semestrale per la presentazione della dichiarazione di successione: "nel caso di fallimento del defunto in corso alla data dell'apertura della successione o dichiarato entro sei mesi dalla data stessa, dalla data di chiusura del fallimento";
- l'articolo 42, comma 1, lettera *h*), in base al quale deve essere rimborsata l'imposta "risultante pagata in più a seguito della chiusura del fallimento del defunto dichiarato dopo la presentazione della dichiarazione di successione".

È possibile quindi schematizzare come segue le principali fattispecie oggetto di analisi:

- a) - fallimento dichiarato prima della morte;
- b) - fallimento dichiarato entro i sei mesi dalla morte;

* Pubblicato in *CNN Strumenti*, voce 0930.

¹ Sulle problematiche connesse al fallimento dell'imprenditore defunto, ai fini dell'imposta sulle successioni, v. GAFFURI G., *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova 1993, p. 229 ss.; GALLO-ORSI G.-GALLO-ORSI M., *L'imposta di successione*, Torino 1993, p. 67 ss., e p. 237; ALTANA E.-SILVESTRI L., *L'imposta sulle successioni e donazioni nel Testo Unico*, Milano 1993, pp. 18, 33 e 111; VOLPE V.-LANGELLA A., *Autoliquidazione ed eteroliquidazione - Le imposte sulle successioni nella liquidazione del contribuente e del Fisco*, Casanova Editore, Parma 1993, p. 34 ss., e p. 198 ss..

² Per le problematiche accennate nel testo, v. PROVINCIALI-RAGUSA MAGGIORE, *Istituzioni di diritto fallimentare*, Padova 1988, p. 85 ss..

³ Secondo il Ministero delle Finanze (Ris. Min. Fin. 7 giugno 1993 n. 370392; Ris. Min. Fin. 7 marzo 1985 n. 281442), la disposizione attualmente contenuta nell'art. 8, comma 2, del D. Lgs. n. 346/1990 (e precedentemente nell'art. 7, comma 2, del D.P.R. 637/1972) e' applicabile, oltre che al fallimento, anche alle altre procedure concorsuali previste dalla legge fallimentare, e quindi, in particolare, al concordato preventivo ed all'amministrazione controllata.

- c) - fallimento dichiarato dopo i sei mesi, ma entro l'anno dalla morte;
- d) - fallimento dichiarato dopo la presentazione della dichiarazione di successione.

In tutte le fattispecie suindicate si produce, a seguito della dichiarazione di fallimento, l'effetto tipico della stessa, consistente nel c.d. spossessamento dell'imprenditore fallito e/o suoi eredi o legatari: a norma dell'art. 42 della legge fallimentare, la sentenza che dichiara il fallimento priva dalla sua data il fallito dell'amministrazione e della disponibilità dei suoi beni esistenti alla data della dichiarazione di fallimento. La sentenza non incide ovviamente sulla titolarità dei beni, che si trasferiscono *mortis causa* secondo le regole generali: *ipso iure*, per effetto dell'apertura della successione, i beni e diritti oggetto di legato con efficacia reale; a seguito dell'accettazione di eredità, con o senza beneficio d'inventario, i beni e diritti facenti parte dell'eredità. Lo spossessamento, in questi casi, priva gli eredi e/o legatari dell'amministrazione e disponibilità dei beni facenti parte dell'asse, che compete agli organi del fallimento, gli unici legittimati a disporre dei beni del fallito. Di più: l'accertamento dell'effettiva consistenza dell'attivo e passivo ereditario avviene in realtà nell'ambito della procedura fallimentare, secondo le regole proprie di quest'ultima, e non è quindi in alcun modo effettuabile da parte degli eredi o legatari.

Proprio in considerazione di quanto sopra, la legge stabilisce che l'imposta di successione è dovuta esclusivamente sull'attivo residuo dopo la chiusura del fallimento⁴. La disposizione, di portata generale, non può che applicarsi sia all'ipotesi di fallimento anteriore all'apertura della successione, sia a quella del fallimento *post mortem* ex art. 11 della legge fallimentare. In tutti i casi, comunque, obbligati alla presentazione della dichiarazione di successione rimangono i chiamati all'eredità ed i legatari, ai sensi dell'articolo 28, comma 2; **la norma inoltre contempla, tra i soggetti obbligati, gli** "amministratori dell'eredità", ma in tale formula non è sicuramente ricompreso il curatore del fallimento, come anche si evince, del resto, dai richiamati articoli 8 e 31 del D. Lgs. n. 346/1990 (che spostano il momento dell'accertamento dell'attivo ereditario posteriormente alla chiusura del fallimento, quando evidentemente non avrebbe più ragion d'essere il coinvolgimento del curatore fallimentare).

Occorre a questo punto analizzare distintamente le varie ipotesi come sopra configurate:

- a) - fallimento in corso alla data di apertura della successione: in tal caso, gli eredi e legatari sono obbligati a presentare la dichiarazione di successione solo entro sei mesi dall'esecutività del decreto che dichiara la chiusura del fallimento, ricomprendendo nell'attivo ereditario solo i beni e diritti che residuano dopo detta chiusura⁵.
- b) - fallimento dichiarato entro i sei mesi dalla morte: valgono le conclusioni di cui sopra, alla lettera a).

⁴ Ritiene che l'accertamento dell'attivo e del passivo, effettuato nell'ambito della procedura fallimentare, sia vincolante anche ai fini dell'imposta sulle successioni, GALLO-ORSI G.-GALLO-ORSI M., *L'imposta di successione*, cit., p. 71. Tale conclusione è coerente con l'indirizzo giurisprudenziale (Cass. 8 settembre 1983 n. 5529) e ministeriale (Ris. Min. Fin. 7 marzo 1985 n. 281442), secondo cui "l'Amministrazione Finanziaria non può disconoscere, ai fini della determinazione della base imponibile, la situazione delle passività ereditarie comprovate dallo stato di graduazione divenuto definitivo nella procedura di liquidazione dell'eredità, a norma dell'art. 498 e segg. c.c."

⁵ Sulle varie ipotesi di chiusura del fallimento, come disciplinate dal Titolo II, Capo VIII, Sezione I della legge fallimentare, in relazione con la disciplina dell'imposta sulle successioni, v. GALLO-ORSI G.-GALLO-ORSI M., *L'imposta di successione*, cit., p. 70.

c) - fallimento dichiarato dopo i sei mesi, ma entro l'anno dalla morte (**cioè' entro il termine previsto dalla legge fallimentare**): in tal caso non troverà applicazione la proroga del termine *ex art. 31, comma 1, lettera b)*, con la conseguenza che i chiamati all'eredità ed i legatari **dovranno avere regolarmente presentato** la dichiarazione di successione entro i sei mesi dall'apertura della successione (salva diversa decorrenza del termine nelle altre fattispecie previste dall'art. 31), determinando attivo e passivo ereditario secondo le regole ordinarie, salvo l'eventuale diritto a rimborso dell'imposta pagata in più (cfr. la lettera *d*) di cui infra).

d) - fallimento dichiarato dopo la presentazione della dichiarazione di successione: in tal caso la consistenza dell'asse ereditario potrà subire consistenti mutamenti in conseguenza del fallimento, e in funzione di ciò la legge consente di chiedere, dopo la chiusura del fallimento, il rimborso dell'imposta pagata in più.

In tutti i casi in cui la legge consente legittimamente di attendere la chiusura del fallimento per determinare l'attivo ed il passivo ereditario, e per presentare la dichiarazione di successione, si pone il problema di verificare se la legittimazione del curatore fallimentare ad alienare, e disporre in genere, di beni e diritti facenti parte della massa fallimentare (e dell'asse ereditario) sia in qualche modo condizionata dalla disposizione dell'articolo 48, comma 2, del T.U., che vieta ai pubblici ufficiali ed ai pubblici impiegati di compiere atti relativi a trasferimenti per causa di morte, se non è fornita la prova della presentazione della dichiarazione di successione. In altri termini: il notaio chiamato a ricevere un atto di alienazione di beni ereditari compresi nella massa fallimentare deve chiedere la prova della presentazione della denuncia di successione? E gli uffici del Catasto devono chiedere tale prova per accettare la relativa domanda di voltura? La risposta deve essere sicuramente negativa, per diversi motivi:

- la legge consente di presentare la dichiarazione di successione solo dopo la chiusura del fallimento, ed è evidente che, nel corso della procedura fallimentare può porsi l'esigenza di alienare dei beni, che verrebbe frustrata ove si ritenesse applicabile l'articolo 48;

- il soggetto legittimato ad alienare (curatore) è diverso dal soggetto obbligato - *ex* articolo 28 - a presentare la dichiarazione di successione (chiamato all'eredità o legatario);

- l'imposta di successione viene liquidata sulla base dell'attivo residuo dopo la chiusura del fallimento (articolo 8, comma 2), depurato quindi dei beni alienati dal curatore fallimentare durante la procedura⁶; poiché l'inserimento del bene nella dichiarazione di successione è essenzialmente finalizzato al pagamento della relativa imposta, ciò non avrebbe senso nel caso in esame, poiché, evidentemente, sul bene alienato dal curatore (e quindi non più esistente nell'attivo al momento della chiusura del fallimento) nessuna imposta è dovuta ai sensi dell'articolo 8, comma 2;

- ai fini dell'aggiornamento degli atti catastali, agendo il curatore come organo del fallimento del defunto, deve ritenersi che possa effettuarsi direttamente la voltura dal *de cuius* all'acquirente dal fallimento, senza quindi dover giustificare - ai sensi del D.P.R. 650/1972, a mezzo della dichiarazione di successione - il trasferimento dal *de cuius* all'erede e da questi all'acquirente. In ogni caso, ove si ritenesse indispensabile

⁶ GALLO-ORSI G.-GALLO-ORSI M., *L'imposta di successione*, cit., p. 71, rileva come solo le attività pervenute agli eredi dopo la chiusura del fallimento rilevano ai fini del privilegio che assiste il credito dello Stato per il tributo successorio, previsto dall'art. 41 del T.U.. Ciò è evidentemente coerente con il disposto dell'art. 8, comma 2, e depone ulteriormente per l'irrilevanza, ai fini del tributo successorio, di quei beni e diritti che, pur esistenti alla data di apertura della successione, non sussistono più nell'asse ereditario al momento della chiusura del fallimento.

procedere previamente alla voltura a nome dell'erede, e da questi successivamente all'acquirente, ciò potrà avvenire senza la presentazione della dichiarazione di successione (presentando, in sua vece, una dichiarazione sostitutiva di atto notorio dalla quale risulti la morte del soggetto fallito e la devoluzione del di lui patrimonio).

Gaetano Petrelli