Il concordato giudiziale

Una possibile alternativa per la composizione di una crisi?

Agenda

Il Concordato Giudiziale e le altre procedure previste dal CCII: differenze e vantaggi

La relazione attestativa nel concordato giudiziale

Profili tributari nel concordato giudiziale

Roberto Frari,ODCEC Roma

Il concordato giudiziale come possibile alternativa per la composizione della crisi

Adempimenti fiscali del Curatore

Imposte sui redditi

I.R.A.P.

- Dichiarazione dei redditi per il periodo dall'inizio dell'esercizio alla data del fallimento, in base ad apposito bilancio compilato, nonché la dichiarazione IRAP
- Dichiarazione dei redditi per il periodo endofallimentare: differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto inizio della procedura
- Dichiarazione IRAP periodo endofallimentare solo se vi è stato esercizio provvisorio

I.M.U.

- Dichiarazione attestante l'avvio della procedura entro novanta giorni dalla sentenza dichiarativa della liquidazione giudiziale
- Versamento IMU per il periodo endoconcorsuale entro tre mesi dal decreto di trasferimento degli immobili

IMPOSTA DI REGISTRO

- Il decreto che omologa il concordato fallimentare è soggetto a Imposta di registro in misura proporzionale al valore degli effetti traslativi connessi
- L'applicazione dell'imposta in misura fissa è applicabile solo quando all'omologazione non siano correlati effetti traslativi

I.V.A.

- Il curatore deve provvedere agli obblighi di fatturazione e registrazione relativi alle operazioni IVA antecedenti alla data della dichiarazione di fallimento entro quattro mesi dalla nomina
- Se il termine non è ancora scaduto il curatore deve presentare la dichiarazione IVA dell'anno solare precedente
- Entro quattro mesi dall'apertura della procedura, il curatore deve presentare la dichiarazione IVA - modello 74 bis - per il periodo 1/1 - data del fallimento
- Ogni anno, entro la data di scadenza ordinaria, il curatore deve compilare e presentare la dichiarazione IVA annuale

Focus: Imposte sui Redditi

Imposte sui redditi

- Dichiarazione dei redditi per il periodo dall'inizio dell'esercizio alla data del fallimento, in base ad apposito bilancio compilato
- Dichiarazione dei redditi per il periodo endofallimentare: differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto inizio della procedura

Curatore

Società in proprio

- Per la quantificazione delle attività e delle passività rilevano quelle accertate dal curatore anche se non registrate nelle scritture contabili
- Il patrimonio netto iniziale negativo, per eccedenza delle passività sull'attività, si considera pari a zero
- **Il residuo attivo è costituito dalle disponibilità che residuano in seguito alla soddisfazione di tutti i creditori ammessi al concorso**, nonché al pagamento del compenso del curatore e delle spese di procedura
- La società fallita tornata *in bonis* riassume nel proprio patrimonio i beni del residuo attivo al **costo fiscalmente rilevante**
- Circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 26/E del 22 marzo 2002 e n. 42/E del 4 ottobre 2004

Assuntore

- Salvo casi particolari, nessun residuo attivo risulta a favore del fallito venendo cedute al terzo tutte le attività dell'impresa fallita
- Il risultato della liquidazione dei beni e dei diritti ad opera dell'assuntore nella fase di esecuzione del concordato costituirà elemento per la determinazione del suo reddito

Focus: I.M.U.

I.M.U.

- Dichiarazione attestante l'avvio della procedura entro novanta giorni dalla sentenza dichiarativa della liquidazione giudiziale
- Versamento IMU per il periodo endoconcorsuale entro tre mesi dal decreto di trasferimento degli immobili

Curatore

- L'IMU maturata dopo la dichiarazione di fallimento grava in prededuzione su quanto ricavato dalla liquidazione dell'immobile **(Cass. Ord. n.18882/2022)**, anche se oggetto di ipoteca.
- In caso di incapienza si applicano le regole prescritte dall'articolo 222 CCII (ex 111bis L. F.) Se le altre risorse liquidate dalla procedura, **diverse da quelle ricavate dalla vendita degli immobili**, sono sufficienti al pagamento integrale dell'imposta, il credito per IMU non va ammesso al passivo e l'importo deve essere pagato per intero.
- Se invece l'attivo non è sufficiente nemmeno al pagamento dei debiti prededucibili, il pagamento deve essere eseguito a seguito dell'approvazione del riparto, rispettando l'ordine dei privilegi.

Assuntore

- Se la proposta concordataria omologata prevede il trasferimento della proprietà degli immobili all'assuntore, l'imposta è dovuta dal fallimento, entro tre mesi dal passaggio di proprietà, che potrà avvenire con decreto di trasferimento, ovvero con atto notarile, a seconda di come è stato formulato il piano concordatario**.**

Società in proprio

- Se invece il concordato è proposto dal debitore e i beni immobili non passano in proprietà ad un terzo, col ritorno *in bonis* del proprietario, per il periodo di possesso endofallimentare, si verifica il presupposto per il versamento dell'imposta entro tre mesi dalla chiusura del fallimento e, contestualmente, **sorge l'obbligo di dichiarazione IMU**, da presentare entro il termine del 30 giugno dell'anno successivo a quello della chiusura del fallimento. **(Cass. 21126/2022.)**

Focus: Imposta di Registro

IMPOSTA DI REGISTRO

- Il decreto che omologa il concordato fallimentare è soggetto a Imposta di registro in misura proporzionale al valore degli effetti traslativi connessi
- L'applicazione dell'imposta in misura fissa è applicabile solo quando all'omologazione non siano correlati effetti traslativi

Assuntore

- Il decreto che omologa il concordato fallimentare con intervento di un terzo assuntore è soggetto a Imposta di Registro **in misura proporzionale al valore degli effetti traslativi che sono connessi al provvedimento giudiziale**.

Società in proprio

- Il rientro in possesso dei beni per effetto del ritorno in bonis del debitore **non realizza alcuna traslazione della proprietà**, se ne deduce che al decreto di omologa del concordato fallimentare proposto dal debitore, l'Imposta di Registro si applica **in misura fissa**

Focus: rimborso del credito IVA per cessazione dell'attività

I.V.A.

- Il curatore deve provvedere agli obblighi di fatturazione e registrazione relativi alle operazioni IVA antecedenti alla data della dichiarazione di fallimento entro quattro mesi dalla nomina, se il termine non è ancora scaduto al momento della nomina, il curatore deve presentare la dichiarazione IVA dell'anno solare precedente
- Entro quattro mesi dall'apertura della procedura, il curatore deve presentare la dichiarazione IVA - modello 74 bis - per il periodo 1/1 - data del fallimento
- Ogni anno, entro la data di scadenza prevista ordinariamente per tutti i contribuenti, il curatore deve compilare e presentare la dichiarazione IVA annuale

Curatore

Assuntore

- La dichiarazione di cessazione dell'attività IVA è strumentale alla richiesta del rimborso dell'intero credito IVA, Se oggetto della cessione all'assuntore fosse anche il credito IVA, la dichiarazione di cessazione attività può essere presentata dal curatore allorquando siano ultimate le operazioni rilevanti agli effetti dell'IVA
- L'istanza per il rimborso dell'IVA deve essere presentata, come precisato nella **circolare n.3/1992**, dal curatore fallimentare, dopo la dichiarazione di cessazione dell'attività e contestualmente alla dichiarazione finale, ma prima della chiusura del fallimento.
- La normativa in materia di cessione dei crediti d'imposta stabilisce che possono essere ceduti solo i crediti chiesti a rimborso nella dichiarazione. Il trasferimento del credito IVA è efficace, ai fini fiscali, solo in presenza della successiva indicazione in dichiarazione della richiesta di rimborso e della **notifica dell'atto di cessione** all'Agenzia delle Entrate e all'Agente della riscossione presso il quale è tenuto il conto fiscale

Società in proprio

- Nel caso di proposta concordataria proveniente dalla società fallita e formulata in modo che il credito IVA, maturato e maturando, resti nella disponibilità della società tornata in bonis, non si vede per quale ragione il curatore dovrebbe procedere alla chiusura della partita IVA ex articolo 35 DPR 633/72
- Di diverso avviso è l'Agenzia delle Entrate che, con **l'interpello n.34/2020**, ha confermato che la chiusura del fallimento costituisce una causa di cessazione dell'attività ai sensi dell'art. 35 c. 4 del Decreto IVA **"anche in caso di ritorno in bonis del soggetto fallito"**

Focus: la compensazione del credito IVA sorto anteriormente all'apertura della procedura

Corte di Cassazione (14620/2019) – E' ammissibile la compensazione tra il credito IVA del fallito per operazioni pre fallimentari ed i debiti erariali sorti anteriormente anche quando il credito divenga liquido od esigibile solo successivamente.

- Nella controversia la società cessionaria di un credito IVA, nell'impugnare un diniego parziale di rimborso, aveva sostenuto l'assenza di reciprocità fra il debito opposto in compensazione e il suddetto credito asserendo che, il credito IVA era divenuto esigibile solo a seguito della richiesta di rimborso (e, quindi, a seguito dell'intervenuto fallimento), mentre i debiti verso l'Erario erano imputabili alla società fallita, in quanto contratti in esercizi antecedenti, quando era *in bonis.*
- La Corte ha affermato che la compensazione con debiti ante fallimento è ammessa anche quando il "controcredito" diviene liquido ed esigibile in un momento successivo alla data di dichiarazione di fallimento, perché ciò che rileva è **il fatto genetico dell'obbligazione**, ossia che lo stesso sia sorto in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento (in tal senso le sentenze della Cassazione n. 144187 del 2013, n. 18915 del 2010 e n. 10025 del 2010).
- In secondo luogo, la Suprema Corte ha affermato che detta compensazione non determina alcuna violazione del principio di neutralità dell'IVA perché, in nessun caso il credito IVA sorto antecedentemente a detta dichiarazione può essere compensato con IVA a debito generata in esercizi successivi.
- La dichiarazione di fallimento è equiparata, ai fini della richiesta di rimborso del credito IVA, alla chiusura dell'attività di impresa di cui all'art 30, comma 2, d.P.R. n. 633/1972, facendo sorgere il diritto della curatela al rimborso dei versamenti che risultino effettuati in eccedenza

- L'equiparazione della dichiarazione di fallimento a quella della cessazione di attività (ai fini del riconoscimento del rimborso IVA) è tuttavia una conclusione disattesa dalla stessa Amministrazione Finanziaria
- Già la circolare n. 19/1993 aveva evidenziato che, anteriormente alla chiusura della procedura concorsuale, il rimborso del credito IVA può essere richiesto dal curatore solamente con l'ultima dichiarazione, previa presentazione della dichiarazione di cessazione dell'attività e sempreché risultino ultimate tutte le operazioni rilevanti IVA inerenti all'impresa

Focus: la compensazione del credito IVA sorto anteriormente all'apertura della procedura

CTP di Firenze (sentenza n.475/2021) – La prestazione professionale posta in essere in epoca antecedente al fallimento è l'evento generatore del credito IVA e, per tale motivo, il credito deve essere compensato con i debiti erariali anteriori al fallimento

- Nella controversia la curatela del fallimento chiedeva il rimborso del credito IVA generatosi in occasione del riparto finale, all'atto del pagamento del corrispettivo e dell'emissione della fattura da parte del prestatore
- L' Agenzia delle Entrate rifiutava il rimborso opponendo la compensazione ex articolo 56 l.f. in quanto la prestazione professionale era stata posta in essere in epoca antecedente al fallimento
- La CTP di Firenze, con la sentenza n. 475 depositata il 13 ottobre 2021, ha stabilito che la prestazione professionale posta in essere in epoca antecedente al fallimento è l'evento generatore del credito di rivalsa IVA (a prescindere dagli adempimenti strumentali di registrazione della fattura e di liquidazione periodica dell'imposta) e, per tale motivo, il credito deve essere compensato con i debiti erariali anteriori al fallimento.
- Detto credito non è riconducibile al novero dei debiti contratti dall'amministrazione del fallimento, atteso che, ai fini dell'individuazione dei debiti di massa, non è determinante il profilo temporale bensì quello funzionale.
- La prestazione professionale posta in essere in epoca antecedente al fallimento è l'evento generatore del credito di rivalsa IVA e, per tale motivo, il credito deve essere compensato con i debiti erariali anteriori al fallimento, in conformità alle statuizioni del supremo Collegio (cfr. Cass. nn. 8222/2011; 178786/2013; 14620/2019)

- Secondo la lettura giurisprudenziale non è in discussione il diritto alla detrazione dell'IVA, ma il momento in cui tale diritto può essere legittimamente esercitato Tuttavia una simile ricostruzione non può non può non riverberarsi sul **concreto diritto alla detrazione**
- La tesi della detraibilità dell'imposta al momento della genesi del debito non nega il diritto alla detrazione, ma comporta la problematica di presentare dichiarazioni IVA correttive della dichiarazione resa dal curatore ex articolo 74 bis anche a distanza di molti anni, ricalcolando il credito IVA iniziale da contrapporre agli altri debiti erariali in compensazione, al fine di ottenere il rimborso dell'eventuale eccedenza di credito

Focus: La fiscalità della società tornata *in bonis*

Circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 26/E del 22 marzo 2002 e n. 42/E del 4 ottobre 2004

- Utilità potenziali in caso di ripresa dell'attività successiva all'omologa del concordato fallimentare.
- Utilità che non avrebbero alcun valore per i creditori nel caso di chiusura per insufficienza o mancanza di attivo e per compiuta ripartizione.
- Con il ritorno *in bonis* del fallito, sotto il profilo dell'imposizione diretta, si ritorna al regime ordinario di determinazione del reddito
- Il concordato fallimentare, al contempo, ha prodotto la riduzione dei debiti fino alla percentuale promessa e garantita.

Sopravvenienze per riduzione delle passività

- **Le sopravvenienze attive determinatesi per la riduzione delle passività in sede di concordato fallimentare non rilevano ai fini impositivi**

Valore dei beni tornati nella disponibilità

- **La valorizzazione fiscale dei beni in un concordato fallimentare proposto dalla società fallita in proprio, è del tutto assimilabile al caso della restituzione al fallito del residuo attivo.**
- ***"All'atto della chiusura del fallimento il fallito ritornerà in bonis in qualità di imprenditore, dovendo, pertanto, riassumere nel proprio patrimonio i beni del residuo attivo al costo fiscalmente rilevante, assoggettandoli al regime proprio dei beni relativi all'impresa"***

Riserve e fondi in sospensione d'imposta

- **Le riserve e i fondi in sospensione d'imposta risultanti dal bilancio redatto dal curatore devono essere ricostituiti nel primo bilancio successivo alla chiusura della procedura concorsuale.**

Focus: La fiscalità della società tornata *in bonis*

Plusvalenze rateizzate

- **Inapplicabilità delle ordinarie regole in materia di determinazione del reddito d'impresa durante il periodo fallimentare**
- **Nell'intero periodo fallimentare (quale ne sia la durata) le rate residue non concorrono alla tassazione**
- **Nel primo periodo d'imposta successivo alla chiusura del fallimento andranno recuperate a tassazione le quote rateizzate che sarebbero state ordinariamente assoggettate ad imposizione nei periodi d'imposta compresi nel maxi-periodo concorsuale**

Ritenute d'acconto su interessi attivi

- **Presentazione della dichiarazione dei redditi necessaria per far emergere eccedenze d'imposta compensabili o richiedibili a rimborso**
- **In alternativa è possibile la cessione del credito.**

Riporto delle perdite, degli interessi passivi indeducibili e dell'ACE

- **È ammesso il riporto delle perdite in diminuzione dell'imponibile fiscale che si dovesse determinare con la dichiarazione finale dei redditi presentata dal curatore.**
- **Delle perdite pregresse potrà giovarsi la società fallita ritornata *in bonis***
- **La facoltà di riporto delle perdite è però subordinata alle condizioni stabilite dal terzo comma dell'articolo 84 T.U.I.R.**
- **Le stesse limitazioni si applicano alle eccedenze oggetto di riporto in avanti degli interessi passivi e del credito d'imposta per l'aiuto alla crescita economica (ACE)**

Art. 84
Riporto delle perdite

1. La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, puo' essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.
[…omissis…]

3. Le disposizioni del comma 1 non si applicano nel caso in cui la **maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita** o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo **e, inoltre**, venga modificata **l'attività principale** in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei **due successivi od anteriori**. *[…omissis…]*

La limitazione non si applica qualora:
[a) Lettera abrogata]

b) le partecipazioni siano relative a società che nel biennio precedente a quello di trasferimento hanno avuto **un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità** e per le quali dal conto economico relativo all'esercizio precedente a quello di trasferimento risultino un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, **superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori**.

Al fine di disapplicare le disposizioni del presente comma il contribuente interpella l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente.

Grazie per l’attenzione

Roberto Frari
Dottore Commercialista in Roma