

LA COMMARA & PARTNERS

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO



NEWSLETTER



☞ **CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE:**
LE REGOLE PER IL CALCOLO DI IMPOSTA SOSTITUTIVA E ACCONTI

☞ **CONSOLIDATO FISCALE**
E CESSIONE DI CREDITI IVA TRIMESTRALI

☞ **CRIPTO-ATTIVITÀ:**
QUANDO È APPLICABILE L'IMPOSTA SOSTITUTIVA

☞ **IVA NON RECUPERABILE**
PER SOCIETÀ ESTINTA E CANCELLATA DAL REGISTRO DELLE IMPRESE



Concordato preventivo biennale:

le regole per il calcolo di imposta sostitutiva e acconti

L'istituto del concordato preventivo biennale (CPB) di cui al d.lgs. n. 13 del 02.02.2024 (di seguito, il "**Decreto**") prevede la formulazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di una proposta per la definizione biennale del reddito derivante dall'esercizio dell'attività d'impresa o dall'esercizio di arti e professioni ai fini delle imposte dirette e del valore della produzione netta ai fini IRAP (art. 7, del Decreto).

L'adesione al concordato preventivo biennale, da effettuare entro il 31 ottobre 2024, esplica alcuni importanti effetti anche sul calcolo delle imposte da versare.

In particolare, sono state previste alcune regole specifiche sia per i versamenti delle imposte sull'eventuale maggior reddito tra quello concordato e quello dichiarato sia per il calcolo degli acconti d'imposta per il primo anno di adesione al concordato.

Per quanto concerne il primo aspetto, va ricordato che l'art. 20-bis del Decreto prevede un regime opzionale di imposizione sostitutiva sul maggior reddito concordato per i soggetti che applicano gli ISA.

Nello specifico, il nuovo regime di tassazione sostitutiva prevede che, per i periodi di imposta oggetto del concordato, i contribuenti che aderiscono alla proposta dell'Agenzia delle Entrate possono assoggettare a un'imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese, la **parte di reddito** d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato **che eccede** il reddito effettivo dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quello cui si riferisce la proposta, al netto delle poste straordinarie (plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, perdite su crediti, etc.).



L'imposta sostitutiva è graduata (con aliquota che varia dal 10% al 15%) sulla base del livello di affidabilità fiscale che ha ottenuto il contribuente nel periodo precedente a quelli oggetto di concordato; più alto è il punteggio ISA raggiunto dal contribuente, più bassa è l'aliquota dell'imposta sostitutiva.

Relativamente al calcolo degli acconti, con particolare riguardo al primo periodo d'imposta di adesione al concordato, è previsto che se:

- l'**acconto delle imposte sui redditi** è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente (**metodo storico**), è dovuta una maggiorazione di importo pari al 10% della differenza, se positiva, tra il reddito concordato e quello di impresa o di lavoro autonomo dichiarato per il periodo precedente, al netto delle poste straordinarie (plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, perdite su crediti, ecc.;
- l'**acconto dell'IRAP** è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente (**metodo storico**), è dovuta una maggiorazione di importo pari al 3% della differenza, se positiva, tra il valore della produzione netta concordato e quello dichiarato per il periodo precedente, al netto delle poste straordinarie (plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, perdite su crediti, ecc.;
- l'acconto è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo in corso (**metodo previsionale**), la seconda rata di acconto è calcolata come differenza tra l'acconto complessivamente dovuto in base al reddito e al valore della produzione netta concordato e quanto versato con la prima rata calcolata secondo le regole ordinarie.

Pertanto, le maggiorazioni dovute da chi adotta il metodo storico sono versate entro il termine previsto per il versamento della seconda o unica rata dell'acconto.

Infine, per i contribuenti forfetari sono previste specifiche regole. In particolare, l'imposta sostitutiva è pari al 10% del reddito eccedente, ovvero al 3% nel caso di inizio di nuove attività (soggetti tassati con aliquota del 5% per i primi 5 anni).

Per quanto concerne gli acconti:

- se l'acconto è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente (**metodo storico**), è dovuta una maggiorazione di importo pari al 10% ovvero al 3% nel caso di inizio di nuove attività, della differenza, se positiva, tra il reddito concordato e quello di impresa o di lavoro autonomo dichiarato per il periodo d'imposta precedente;
- se l'acconto è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo in corso (**metodo previsionale**), la seconda rata di acconto è calcolata come differenza tra l'acconto complessivamente dovuto in base al reddito concordato e quanto versato con la prima rata calcolata secondo le regole ordinarie.



Consolidato fiscale

e cessione di crediti IVA trimestrali



Con la risposta a interpello n. 180/2024 l'Agenzia delle Entrate si è espressa in tema di cessione e compensazione del credito IVA trimestrale per le società che adottano il consolidato fiscale.

Gli art. 117 e ss. del Tuir ed il d.m. dell'01.03.2018 disciplinano l'istituto del consolidato fiscale, che consente la determinazione di un'unica base imponibile in capo alla società capo gruppo dato dalla somma algebrica dei redditi imponibili di ciascuna società facente parte del gruppo.

Per quanto riguarda la cessione dei crediti fiscali da parte delle controllate alla controllante, questi possono essere liberamente ceduti nei limiti dell'Ires risultante, a titolo di saldo e acconto, dalla dichiarazione dei redditi consolidata e comunque per un importo non superiore ai due milioni di euro, come previsto dalla legge n. 234/2021 (c.d. "Legge di bilancio 2022"), che ha elevato l'importo originariamente previsto dall'art. 25 del d.l. 241/1997. Un'ulteriore limitazione in merito alla cessione dei suddetti crediti Ires è data dal fatto che la capogruppo può utilizzare i crediti acquisiti solamente in compensazione dell'Ires dovuto e non può dunque avere un'eccedenza di credito.

In merito ai crediti IVA, l'Agenzia ricorda che l'art. 12-sexies del d.l. n. 34/2019 (c.d. "Decreto crescita") che ha modificato il comma 4-ter dell'art. 5 del d.l. n. 70/1988, ha previsto la possibilità per i soggetti passivi IVA di cedere i crediti IVA infrannuali richiesti a rimborso, qualora siano rispettati i requisiti per la richiesta di rimborso ex art. 38-bis comma 2 del d.P.R. n. 633/1972, confermando dunque la cedibilità di tali crediti a terzi una volta che questi siano stati richiesti a rimborso e non in compensazione mediante presentazione del modello TR.



Cripto-attività:

quando è applicabile l'Imposta sostitutiva

Con la risposta a interpello n. 181/2024, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sulle modalità di dichiarazione delle crypto-attività possedute.

Dopo aver riepilogato le norme che regolano la tassazione delle crypto-attività citando l'articolo 1, commi da 126 a 147 della legge n. 197/2022 (c.d. "Legge di bilancio 2023"), che ha introdotto una specifica disciplina di tassazione per adeguare la normativa all'evoluzione delle varie tipologie di crypto-attività presenti sul mercato, ha fatto riferimento alla Circolare n. 30/2023 che prevede espressamente l'obbligo di indicazione nel Quadro RW del modello Redditi sia per i possessori delle stesse sia per coloro che, pur non essendo possessori diretti, sono identificabili come i titolari effettivi dell'investimento in ossequio alla normativa antiriciclaggio.

Per quanto riguarda la tassazione delle plusvalenze da cessione di crypto-attività, l'Ufficio ricorda che il comma 126 dell'art. 1 della succitata legge di bilancio 2023, ha modificato il comma 1 dell'art. 67 del Tuir aggiungendo la lettera c-sexies, che stabilisce l'imponibilità delle plusvalenze e degli altri proventi derivanti da operazioni aventi ad oggetto le crypto-attività, a condizione che non siano collegate all'esercizio di attività di impresa, arti, professioni o lavoro dipendente e che in tali casi, si applicherà la medesima aliquota del 26% prevista per i redditi finanziari.

In ultimo, l'Agenzia afferma che oltre alla tassazione sulle plusvalenze, come chiarito dalla Circolare n. 30/2023, dall'01.01.2023 si applica un'imposta sul valore delle crypto-attività detenute da tutti i soggetti residenti nel territorio dello Stato pari al 2 per mille del loro valore al 31 dicembre di ogni anno, qualora non vi sia un intermediario che applichi l'imposta di bollo.



Iva non recuperabile

per società estinta e cancellata dal Registro delle imprese

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 47/E del 19 Settembre 2024, ha precisato che se una società in liquidazione ordinaria non esercita il proprio diritto al rimborso della maggiore Iva a debito versata in quanto risultante da fatture emesse ma non incassate, prima della propria estinzione e cancellazione dal Registro delle Imprese, mediante l'emissione di una nota di variazione in diminuzione dell'Iva ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. n. 633/1972, tale diritto si estingue con essa non essendo trasferibile ai soci in quanto all'operazione di liquidazione ordinaria di società non sono riconosciuti i medesimi effetti successori in tema di adempimenti fiscali applicabili alle principali operazioni di natura straordinaria quali, ad esempio, fusioni, scissioni, trasformazioni o conferimenti.



A titolo esemplificativo, ricordiamo che l'art. 2504 bis del codice civile prevede che nel caso di fusione o incorporazione, la società che risulta dalla fusione o quella incorporante assume i diritti e gli obblighi delle società partecipanti all'operazione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione.

Inoltre, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 21970 del 30.07.2021 ha chiarito che l'operazione straordinaria di fusione realizza una successione a titolo universale corrispondente ad una successione mortis causa e produce gli effetti, interdipendenti, dell'estinzione della società incorporata e della contestuale sostituzione a questa, in tutti i rapporti attivi e passivi, da parte della società incorporante, che diventa un nuovo centro di imputazione di tutti i rapporti preesistenti e futuri.



In quest'ottica, ossia nel caso di fusione per incorporazione, così come anche nelle altre operazioni straordinarie che consistono in un riassetto organizzativo o in una cessione di crediti/debiti o in una cessione di azienda, essendo tutte finalizzate alla prosecuzione dell'attività societaria, il soggetto risultante che è subentrato nei rapporti giuridici preesistenti, avrà acquisito anche la facoltà di emettere note di variazione ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. n. 633/1972 (c.d. Decreto IVA), con riferimento alle operazioni effettuate precedentemente dalla società scissa o incorporata.

Gli stessi principi enunciati nella Sentenza a Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 6070 del 12 marzo 2023 non si applicano in caso di liquidazione ordinaria con estinzione della società mediante cancellazione dal registro delle imprese.

In tale circostanza, infatti, benché la giurisprudenza di legittimità sostenga che l'estinzione della società a fronte della cancellazione dal Registro delle imprese, determini comunque un fenomeno successorio a favore dei soci che subentrano nei rapporti attivi e passivi facenti capo alla società, resta ferma la diversa finalità dell'operazione di liquidazione, rispetto alle altre operazioni straordinarie poste in essere con la finalità della continuità dell'attività, come evidenziato nella citata Sentenza della Corte di Cassazione.

Tutto ciò è comprensibile considerando che la ratio che sottende l'operazione di liquidazione di una società è quella di concludere i rapporti sociali, far cessare la sua attività e liquidare il suo patrimonio. Non vi è continuazione dell'attività d'impresa, né subentro di altri soggetti (i soci) nell'esercizio delle posizioni soggettive riferibili alla società: con l'estinzione della società si estinguono anche le posizioni soggettive attive ad essa correlate, con ciò intendendosi le mere pretese e i diritti di credito ancora incerti o illiquidi la cui contabilizzazione nel bilancio di liquidazione avrebbe richiesto un'ulteriore attività da parte del liquidatore; per cui, il mancato espletamento di queste attività consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato.

Di conseguenza, qualora una società emittente una fattura si estinguesse prima di aver esercitato la facoltà di emissione della nota di variazione in diminuzione Iva a i sensi dell'art 26 d.P.R. n. 633/1972 a fronte del mancato incasso di tale fattura, il diritto di credito verso l'Erario alla restituzione della maggiore Iva a debito versata, essendo ancora allo stadio di una mera aspettativa di diritto, non può essere trasferito ai soci ma si estingue con la società stessa.

In conclusione, per quanto riguarda il caso in esame, non è consentito ai soci di una società estinta e cancellata dal R.I., subentrare ad essa emettendo la nota di variazione per recuperare l'iva derivante da un credito non incassato.



RICONOSCIMENTI

Le elevate competenze collocano lo Studio La Commara & Partners in una posizione di assoluta eccellenza qualitativa sul mercato nazionale della consulenza fiscale e legale, come testimoniano i numerosi premi e riconoscimenti attribuiti negli anni da "Il Sole 24 Ore", "Toplegal Awards", "Le Fonti Awards" e "Legalcommunity Italian Awards".



CONTATTI

ROMA



+39 06 3218140



www.studiolacommara.it



Viale Bruno Buozzi, 64 - 00197



segreteria@studiolacommara.it

MILANO



+39 02 76013359



in partnership con: www.pglegal.it



Via Sant'Andrea, 3 - 20121

NAPOLI



+39 081 18584553



in partnership con: www.fpcorporatefinance.eu



Via G. Melisurgo, 15 - 80133

DUBAI



in partnership con: www.v7group.com



API Trio Office Tower - Office 3001

