

RISOLUZIONE N. 263/E



Roma, 26 ottobre 2009

OGGETTO: *Interpello articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Soggetto passivo d'imposta nel concordato fallimentare con l'intervento di un terzo assuntore – articolo 26 del DPR n. 600 del 1973 e articolo 79 del DPR n. 917 del 1986*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'articolo 79 del DPR 22 dicembre 1986 n. 917 è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA S.p.A. (di seguito, in breve, "l'istante") ha incorporato, con atto di fusione del ... 2008, la società BETA S.p.A. (di seguito, in breve, la "Società").

Nel corso del 2007 la Società, in qualità di assuntore, ha presentato al Tribunale di ... proposta di concordato fallimentare relativa alla società debitrice GAMMA S.p.A. in liquidazione.

In data ... 2007 il Tribunale ha omologato la suddetta proposta di concordato e ha richiesto alla Società “di mettere a disposizione i fondi su un conto appositamente indicato dal Curatore”.

In ottemperanza a tali indicazioni, la Società ha versato la liquidità necessaria su un apposito conto intestato a “GAMMA S.p.A. in fallimento c/o studio DELTA” già esistente prima del concordato e utilizzato per le normali operazioni della procedura.

Tali somme sono state, in seguito, “trasferite dal Curatore al libretto di deposito, aperto dalla procedura nel 1999, in cui sostanzialmente confluiva tutto l’attivo della procedura quando non investito” e in un “nuovo libretto di deposito creato proprio per effettuare i pagamenti previsti nella sentenza di omologa”, entrambi intestati alla società fallita.

Ciò premesso, l’istante chiede “quale sia il soggetto passivo d’imposta per la tassazione degli interessi attivi maturati sui libretti di deposito della procedura e, conseguentemente, quale sia il soggetto legittimato all’esercizio del correlato diritto allo scomputo delle ritenute d’acconto subite”.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

L’istante evidenzia che “nel concordato con assunzione i beni (e/o le attività) escono per sempre ed irrevocabilmente dal ciclo fiscale dell’impresa in crisi ed entrano nella disponibilità giuridica e finanziaria dell’assuntore”. In particolare, “a nulla rileva che le somme che costituivano le disponibilità liquide della procedura siano fisicamente rimaste su depositi bancari intestati alla società fallita”.

Di conseguenza, il contribuente ritiene che esista “il diritto esclusivo di BETA (ora ALFA) alla contabilizzazione e tassazione degli interessi maturati sul conto deposito aperto a seguito dell’assunzione delle obbligazioni concordatarie e gestito dal Curatore a titolo fiduciario per il soddisfacimento delle passività assunte,

con esclusione del soggetto fallito (poi tornato in bonis) da qualsiasi diritto ed obbligo in proposito”.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La fattispecie del concordato fallimentare con l'intervento di un terzo assuntore è prevista dall'articolo 124 della legge fallimentare.

In particolare, il concordato sottoposto all'attenzione della scrivente si realizza con l'impegno da parte della Società di accollarsi, alle percentuali ed alle condizioni concordatarie, tutte le passività della società fallita.

Il fallito, pertanto, è liberato dai propri debiti dall'assuntore il quale riceve in cambio ogni attivo della procedura fallimentare.

Al riguardo, occorre evidenziare che con il passaggio in giudicato della sentenza che omologa il concordato si attua il trasferimento dei beni all'assuntore (Cass. 27 maggio 1987, n. 4715; Cass. 23 dicembre 1992, n. 13626; Cass. 4 settembre 2002, n. 12862; Cass. 8 novembre 2002, n. 15716) e, come precisato nella risoluzione n. 191/E del 1° ottobre 2003, si chiude il periodo d'imposta della procedura fallimentare.

In particolare, l'assuntore si accolla le passività e diviene proprietario di tutte le attività della società fallita ad un valore fiscale coincidente con il valore delle passività accollate: queste ultime, infatti, rappresentano il costo sostenuto dall'istante per l'acquisizione delle attività in parola (cfr. risoluzione del 28 maggio 2007, n. 118/E).

Il risultato della procedura fallimentare, relativo al periodo compreso tra l'inizio della procedura ed il passaggio in giudicato della sentenza di omologa, sarà costituito, ai sensi dell'articolo 183, comma 2 del TUIR *“dalla differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento, determinato in base ai valori fiscalmente riconosciuti”*.

Poiché il residuo attivo è pari al valore di quanto realmente restituito al soggetto ex fallito (cfr. circolare n. 42/E del 4 ottobre 2004) nel caso di concordato fallimentare con intervento di un terzo che si assume l'obbligo di soddisfare i creditori insinuati al passivo fallimentare in cambio di tutto l'attivo fallimentare, il residuo attivo per la procedura fallimentare è sempre pari a zero, in quanto il patrimonio della massa fallimentare viene interamente trasferito al terzo assuntore.

Quanto appena affermato trova conferma nella sentenza dell'11 dicembre 2000 n. 15568 della Corte di Cassazione, secondo la quale alla chiusura del fallimento *“non vi sono residui attivi, perché gli stessi sono devoluti all'assuntore quale mezzo al fine del perfezionamento del concordato, e non possono al contempo integrare proventi dell'impresa fallita. Il risultato dell'amministrazione fallimentare perde il carattere di reddito dell'impresa fallita, diventa corrispettivo (o porzione del corrispettivo) dell'accollo da parte dell'assuntore, e potrà essere tassato a carico di quest'ultimo, nel corso delle relative condizioni, come profitto o plusvalenza (per l'entità eventualmente eccedente il costo dell'accollo)”*.

Nel caso di specie, pertanto, gli interessi maturati sui depositi della procedura rilevano ai fini fiscali in capo al soggetto assuntore, considerato che con il passaggio in giudicato della sentenza di omologa del concordato si chiude il periodo d'imposta della procedura fallimentare.

La materiale esecuzione degli impegni assunti in sede concordataria, quindi, è interamente riferibile all'assuntore che, con la chiusura della procedura fallimentare, è divenuto l'unico soggetto a cui far riferimento per l'attribuzione dei frutti derivanti dagli impegni assunti nel concordato.

Ciò considerato, si ritiene che la tassazione dei predetti interessi attivi, ivi compreso il diritto allo scomputo delle ritenute d'acconto subite, deve essere individuata in capo alla società “ALFA S.p.A.” che ha incorporato nel 2008 la società assuntrice “BETA S.p.A.”.

Si ricorda, al riguardo, che ai sensi dell'art. 2504 - *bis* del codice civile, “*la società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione*”.

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