

Risposta n. 319/2021

OGGETTO: Articolo 88, comma 4-ter del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Riduzione dei debiti dell'impresa a seguito della pubblicazione nel registro delle imprese di piani attesati ai sensi dell'articolo 67 della legge fallimentare.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante, costituita il ... 2016, dichiara che il ... 2016 ha effettuato un'operazione di affitto di ramo di azienda (in qualità di affittuaria) con la società X (concedente), avente ad oggetto il ramo di azienda di termoformatura (stampaggio di materie plastiche a caldo) di proprietà della società concedente.

L'operazione di affitto, secondo quanto rappresentato nell'istanza e precisato anche nella documentazione integrativa pervenuta alla scrivente con nota protocollo n. 56353 del 26 febbraio 2021, rappresentava un primo "step" per il risanamento dell'azienda, che versava in uno stato di crisi finanziaria e patrimoniale grave e irreversibile, propedeutico all'elaborazione di un piano di ristrutturazione aziendale che poteva sfociare in un concordato in continuità aziendale ai sensi dell'articolo 186-bis della Legge Fallimentare (di seguito anche L.F.) ma anche in un accordo di ristrutturazione del debito di cui all'articolo 182-bis della citata Legge. Non essendo,

tuttavia, esclusa una possibile dichiarazione di fallimento, il contratto di affitto ha tenuto conto del possibile sviluppo della situazione.

L'istante precisa che l'operazione di affitto denominato "affitto ponte", rientrava in un piano di ristrutturazione dell'azienda e Y, prima affittuaria e successivamente cessionaria, interveniva come garante del piano di ristrutturazione. In particolare nell'istanza si afferma che "il CdA. di Y in data 21 marzo 2017 deliberava di aderire all'originario accordo (progetto) quadro tra i creditori (prevalentemente finanziari) ed il debitore principale X; in data 1° agosto 2017 il medesimo organo amministrativo deliberava di porre in essere tutte le attività previste dal progetto di ristrutturazione della X, compatibilmente con le previsioni di continuità aziendale".

Poiché il primo "step" non aveva prodotto gli effetti sperati, Y fa presente di aver acquistato in data 7 marzo 2018, al prezzo simbolico di 1 euro, il medesimo ramo di azienda dalla società concedente, "accollandosi" un deficit pari a circa 24 milioni di euro (differenza tra attivo e passivo dello stato patrimoniale), composto in parte da debiti già certi, liquidi ed esigibili, e in parte da rischi potenziali, esercitando l'opzione di acquisto prevista al punto 5.3 del contratto di affitto.

In relazione ai rapporti tra la società cessionaria e la cedente, nella citata documentazione integrativa, la società ha precisato di non essere stata mai partecipata né dalla X, né dai soci della stessa signori A e B. Inoltre precisa che "non vi sono mai state partecipazioni da parte della società cessionaria, né nelle società di partecipazione alla stessa, né la cedente o i suoi soci sono mai stati parte nei rapporti fiduciari in essere o passati".

Per effetto del predetto atto di acquisto con efficacia dal 2018, X diveniva proprietaria del ramo di azienda. Quindi, erano a suo carico tutte le operazioni di ristrutturazione del debito della cedente.

Al riguardo l'istante fa presente che in un primo momento intendeva utilizzare quale strumento di composizione della crisi l'articolo 182-bis della L. F., successivamente, ovvero a ... 2019 il Consiglio di Amministrazione (di seguito anche

CdA) decideva per un Piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d) della L.F., da pubblicare nel Registro delle Imprese anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 88 del TUIR.

La società evidenzia di essersi impegnata già dall'atto di acquisto del ramo aziendale a pagare tutti i debiti della società cedente, ponendo in essere una serie di accordi transattivi - supportati dal piano di ristrutturazione del debito - con i soggetti creditori, in forza dei quali questi ultimi hanno rinunciato o rinunceranno a una parte dei loro crediti. È pertanto avvenuta una "riduzione del debito dell'impresa", ipotesi potenzialmente produttiva di sopravvenienze imponibili che ai sensi dell'articolo 88, comma 4-ter del TUIR sono escluse dall'IRES se derivanti da un Piano attestato ex articolo 67 L.F pubblicato nel Registro delle Imprese.

X fa presente che il piano di risanamento monitorato dal CdA del ... 2019 e confermato nella sua versione definitiva il ... 2019, si riferisce a un arco temporale che inizia dopo l'acquisto del ramo aziendale (... 2018), e si conclude con il pagamento degli ultimi creditori, stimato entro il... 2020.

Pertanto, il piano attestato nel 2019, si riferisce anche ad operazioni poste in essere nel 2018, e quindi già contabilmente "manifeste", nonché ad attività successive che verranno compiute in attuazione del piano stesso entro l'anno 2020.

Nella documentazione integrativa la società allega il documento di iscrizione del Piano nel Registro delle imprese avvenuta in data 28 febbraio 2020 e le ricevute relative alle definizioni di alcuni accordi transattivi conclusi prima della pubblicazione del Piano attestato.

In relazione al Piano attestato, nella predetta documentazione precisa che lo stesso è stato «pubblicato nel 2020 ma esisteva già dal 2017 (...) si sviluppa nel triennio 2018-2020, ovvero, dalla data di acquisto del ramo di azienda in deficit, recepisce fatti già avvenuti in esecuzione della strategia di risanamento iniziale, in linea con le attese secondo il progetto originario; e prevede altri fatti e accordi futuri».

Circa le motivazioni che hanno indotto la società a dar luogo alle operazioni

originanti le sopravvenienze attive prima della pubblicazione del Piano, e dunque, lo sfasamento temporale tra la conclusione degli accordi e la pubblicazione del Piano attestato, l'istante nella documentazione integrativa, nell'illustrare le vari fasi del progetto posto in essere che partono dal momento della stipula del contratto di "affitto ponte" fino agli accordi raggiunti con le banche creditrici nel secondo semestre 2018 e nell'anno 2019, ad eccezione di alcune la cui transazione è ancora in corso, fa presente che le banche stesse e il Tribunale competente verificata la disponibilità di quasi tutto il ceto bancario, hanno consigliato di evitare il procedimento di cui all'articolo 182-bis della L.F. e regolare la ristrutturazione attraverso un Piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d) della L.F.

Infine la società nella documentazione integrativa fa presente che «le sopravvenienze attive contemplate nel Piano e contabilizzate prima del deposito al Registro Imprese dello stesso, non si riferiscono e non attengono a Piani attestati precedentemente ai sensi dell'articolo 67, della L.F.».Ciò premesso, la società istante chiede se il citato articolo 88, comma 4-ter, del TUIR, operi anche in relazione alle sopravvenienze contabilizzate prima della pubblicazione del piano di risanamento attestato e non solamente per quelle ancora in divenire (già descritte nel piano).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che l'articolo 88 comma 4-ter, produca effetti anche in relazione alle sopravvenienze attive contabilizzate in un periodo precedente alla registrazione del Piano nel Registro delle Imprese. Ciò in quanto, è dell'avviso che un Piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d) della L.F., operi per tutti gli atti posti in essere legalmente previsti nel Piano stesso.

Pertanto, nel far presente che in relazione al periodo d'imposta 2018 non ha né perdite pregresse, né di periodo, né eccedenze ACE, né interessi passivi eccedenti il ROL di esercizi precedenti, intende effettuare una variazione in diminuzione nel

quadro RF del modello Redditi SC 2019, per l'importo delle sopravvenienze attive contabilizzate nel corso dell'esercizio 2018, pari a euro, derivanti dalla riduzione di debiti conseguenti agli accordi transattivi previsti nel menzionato Piano.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si rappresenta che non sono oggetto del presente parere gli effetti fiscali derivanti dalle operazioni di affitto e successivo acquisto del ramo di azienda Y, da parte della società istante, nell'ambito del progetto di risanamento.

Sempre in via preliminare si precisa che la risposta che segue assume acriticamente i valori contabili menzionati nell'istanza dal contribuente, rimanendo in merito impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

L'articolo 88, comma 4-ter, secondo periodo, del TUIR, come modificato dall'articolo 13, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, dispone che «(...) in caso di concordato di risanamento, di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato (...), ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del citato regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese, (...) la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84, senza considerare il limite dell'ottanta per cento, la deduzione di periodo e l'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96 del presente testo unico».

La finalità di questa previsione normativa è di riconoscere al soggetto che versa in uno stato di difficoltà un beneficio fiscale legato alla riduzione di debiti derivanti da procedure di risanamento di imprese in crisi, che esclude parzialmente

dall'imposizione la sopravvenienza attiva conseguente all'attuazione del Piano attestato pubblicato nel Registro delle Imprese, volto alla prosecuzione dell'attività.

Sul piano civilistico "il piano attestato" è disciplinato dall'art. 67, terzo comma, lettera d) del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, il quale dispone che «Non sono soggetti all'azione revocatoria: (...) d) gli atti, i pagamenti e le garanzie concesse su beni del debitore purché posti in essere in esecuzione di un piano che appaia idoneo a consentire il risanamento della esposizione debitoria dell'impresa e ad assicurare il riequilibrio della sua situazione finanziaria; un professionista indipendente designato dal debitore, iscritto nel registro dei revisori legali ed in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 28, lettere a) e b) deve attestare la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano; il professionista è indipendente quando non è legato all'impresa e a coloro che hanno interesse all'operazione di risanamento da rapporti di natura personale o professionale tali da comprometterne l'indipendenza di giudizio; in ogni caso, il professionista deve essere in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 2399 del codice civile e non deve, neanche per il tramite di soggetti con i quali è unito in associazione professionale, avere prestato negli ultimi cinque anni attività di lavoro subordinato o autonomo in favore del debitore ovvero partecipato agli organi di amministrazione o di controllo; il piano può essere pubblicato nel registro delle imprese su richiesta del debitore».

In sostanza tale piano, che non è stato ulteriormente disciplinato dal legislatore, si concretizza in un accordo stragiudiziale, quindi senza l'intervento del Tribunale, non soggetto ad obblighi circa la pubblicità, la forma e il contenuto. Ciò nondimeno costituisce una fase fondamentale della procedura l'attestazione del piano stesso, da parte di un professionista avente determinate caratteristiche, affinché operino, in caso di fallimento, le esenzioni dalle azioni revocatorie di atti, pagamenti e garanzie compiuti o rilasciate in esecuzione del medesimo.

Nel caso in esame la società istante chiede se possono beneficiare della detassazione le sopravvenienze derivanti da alcuni accordi conclusi con i creditori

nell'esercizio 2018, atteso che il Piano è stato attestato e pubblicato nel Registro delle Imprese nel mese di febbraio 2020.

Da quanto rappresentato dall'istante, le riduzioni dei debiti verificatesi a seguito di accordi intercorsi tra la società istante e alcuni creditori nell'esercizio 2018 e l'emersione delle relative sopravvenienze attive, seppur riguardanti in genere l'attività di risanamento operata, prescindono dagli accordi contenuti nel Piano attestato. Ai fini dello stesso, infatti, sono menzionate tra le esdebitazioni già avvenute e non risulterebbero in alcun modo condizionate dall'esito del piano stesso. Alla luce di quanto sopra descritto, considerato che le sopravvenienze attive sono relative agli accordi conclusi nel 2018 che non possono considerarsi come definiti sulla base di un Piano attestato, si ritiene che a tale riguardo non trovi applicazione la disciplina di cui all'articolo 88, comma 4-ter del Tuir.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)