

Risposta n. 414

OGGETTO: Articolo 88, comma 4-ter, del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Estensione dell'efficacia di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'art. 182-bis del R.D. 16 marzo 1942, n. 267

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

QUESITO

La Alfa Srl, come dichiarato dai liquidatori, è stata posta in liquidazione in data In data ... l'assemblea dei soci ha approvato un piano di liquidazione sulla base del quale fu chiesto alle banche creditrici della società un *pactum de non petendo*, al quale le banche hanno aderito; le previsioni del *pactum de non petendo*, raccolto in una convenzione interbancaria, sono state riflesse, in data ..., in un accordo di ristrutturazione attestato ai sensi dell'articolo 182-*bis*, omologato e depositato presso il Registro delle Imprese di Beta.

Tale accordo prevedeva, tra l'altro, la rinuncia da parte del ceto creditorio alla parte del debito non rimborsabile con l'incasso della vendita dell'immobile, da realizzarsi entro 36 mesi dall'omologa (ossia entro il ...).

Nonostante l'intensa attività dei liquidatori, i quali hanno ricevuto diverse offerte irrevocabili d'acquisto a partire dal ... (quindi prima della scadenza dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-*bis* della legge fallimentare), la trattativa per la

vendita dell'immobile si è conclusa poco dopo la scadenza originaria, con la firma del preliminare di compravendita in data

Quanto sopra rappresentato è avvenuto anche con il consenso delle banche aderenti all'accordo di ristrutturazione che, con scrittura privata autenticata del ..., hanno prorogato il termine di scadenza previsto nell'accordo di ristrutturazione originario.

L'istante precisa che, in base all'accordo di ristrutturazione, l'intero ricavato derivante dalla cessione del complesso immobiliare, unitamente al saldo attivo della liquidazione, è destinato a saldo dei debiti bancari e la differenza tra debiti esistenti e importo incassato è oggetto di stralcio, costituendo, nel bilancio della società istante, una componente positiva da iscriversi tra i proventi finanziari, così come previsto dall'OIC 19, paragrafo 73 C.

L'istante precisa che successivamente alla data di scadenza dell'accordo di ristrutturazione (...) nessuno dei creditori aderenti all'accordo ha promosso azioni di alcun tipo finalizzate o alla declaratoria di inadempimento dell'accordo medesimo o a forme di recupero diretto dei rispettivi crediti. Tant'è che con atto del ... la società ha sottoscritto, con i medesimi creditori, l'estensione temporale dell'efficacia dell'accordo di ristrutturazione di cui all' articolo 182-*bis* L.F., iscritta presso il registro delle imprese di Beta in data L'Estensione dell'accordo, per espressa previsione delle parti, non ha effetto novativo (cfr. articolo 6.2, cui si rinvia), trattandosi esclusivamente della proroga dell'accordo precedentemente omologato, fino al giorno ..., data entro la quale è prevista la definitiva cessione del complesso immobiliare, in realtà già avvenuta in data

La società evidenzia che all'articolo 2 dell'Estensione (intitolato "Fase esecutiva dell'accordo di ristrutturazione") è stabilito che l'estensione temporale dell'accordo è finalizzata a consentire l'esecuzione delle formalità necessarie alla vendita dell'immobile.

Inoltre, l'istante rappresenta che la suddetta proroga non è stata, giacché non

poteva esserlo, oggetto di ulteriore omologa da parte del Tribunale.

A supporto di tale convincimento l'istante richiama un precedente giurisprudenziale del Tribunale di Terni del 4 luglio 2011, con il quale si afferma la non necessarietà di un'ulteriore omologa *"dato atto che la legge fallimentare nulla dispone in ordine alla fase attuativo-esecutiva dell'accordo definitivamente omologato, non essendo espressamente previsti momenti di intervento giudiziale né in ordine alla esecuzione dell'accordo né in ordine al suo eventuale annullamento o risoluzione, come dispongono invece, per la procedura di concordato preventivo, rispettivamente gli artt. 185 186 L. Fall; (...) Ritenuto che siffatto interesse sia sfornito di formale tutela, non essendo appunto prevista alcuna forma di intervento giudiziale nella fase attuativa dell'accordo già definitivamente omologato - anche in forma di ulteriore omologa di sue eventuali modifiche - se non suscitata da una specifica censura di inadempimento ad opera della parte interessata, tanto più stante la preesistente libertà negoziale dei partecipanti all'accordo medesimo"*.

Considerato quanto sopra esposto, in applicazione dell'estensione dell'accordo del ..., il contribuente rappresenta di proseguire nell'attività già stabilita dall'accordo di ristrutturazione omologato (cioè l'alienazione del complesso immobiliare, alle condizioni ivi previste), senza che tuttavia tale proroga venga "omologata" dal competente Tribunale.

Ciò premesso, la società chiede se al provento conseguito a fronte della riduzione dei debiti dell'impresa prevista dall'accordo di ristrutturazione omologato ma scaduto - la cui efficacia è stata prorogata con atto del 10 luglio 2019, registrato presso il registro delle imprese competente, ma non nuovamente omologato - possa applicarsi la previsione di cui all'articolo 88, comma 4-ter, del TUIR.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante è dell'avviso di poter applicabile al caso rappresentato la disciplina di

cui all'articolo 88, comma 4-*ter*, del TUIR pur considerando che la cessione dell'immobile - e il conseguente stralcio dei debiti dell'impresa - è avvenuta (...) in data successiva alla scadenza (...) dell'originario accordo di ristrutturazione omologato, sebbene in vigore della proroga (...) dell'efficacia dello stesso; proroga sottoscritta dalle parti, registrata presso il registro delle imprese competente, ma non omologata.

A supporto di tale convincimento, l'istante espone una ricostruzione giuridica in ordine alla qualificazione giuridica e alla disciplina dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-*bis* della legge fallimentare, cui si rinvia per completezza di trattazione.

In estrema sintesi, l'istante osserva come la fase esecutiva dell'accordo di ristrutturazione, diversamente da quanto avviene per il concordato preventivo, non trova alcuna disciplina positiva.

Il comma 2 dell'articolo 58 del decreto legislativo 12 gennaio 2019 n. 14, con rubrica "*Rinegoziazione degli accordi o modifiche del piano*", in vigore dal 15 agosto 2020, prevede che: "*Qualora dopo l'omologazione si rendano necessarie modifiche sostanziali del piano, l'imprenditore vi apporta le modifiche idonee ad assicurare l'esecuzione degli accordi, richiedendo al professionista indicato all'articolo 57, comma 4, il rinnovo dell'attestazione. In tal caso, il piano modificato e l'attestazione sono pubblicati nel registro delle imprese e della pubblicazione è dato avviso ai creditori a mezzo lettera raccomandata o posta elettronica certificata. Entro trenta giorni dalla ricezione dell'avviso è ammessa opposizione avanti al tribunale, nelle forme di cui all'articolo 48*".

Il contribuente evidenzia che il nuovo codice della crisi e la raccomandazione n. 27 del CNDC fanno riferimento a modifiche sostanziali dell'accordo di ristrutturazione, che comportino la sopravvenuta non eseguibilità dell'accordo come originariamente strutturato e, di conseguenza, comportano una sua revisione. Diversamente, nel caso di specie, le parti hanno definito unicamente una proroga del termine della scadenza.

L'istante considera altresì che, non residuando più creditori estranei all'accordo di ristrutturazione in quanto già puntualmente pagati, sarebbe superfluo procedere a una nuova relazione di asseverazione considerato che il suo precipuo scopo è quello di rendere edotti dei termini dell'accordo i creditori non aderenti, oltre che accertare la capacità del debitore di pagarli nei termini di legge.

In conclusione, alla luce di quanto rappresentato, l'istante ritiene che possa trovare applicazione quanto previsto dall'articolo 88, comma 4-*ter*, del TUIR circa la non imponibilità delle sopravvenienze attive derivanti dall'applicazione di accordi di ristrutturazione omologati ai sensi dell'art 182-*bis* della legge fallimentare.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si precisa che esula dalle competenze della scrivente in sede di interpello c.d. ordinario effettuare valutazioni di carattere civilistico in ordine all'omologabilità dell'accordo di estensione dell'efficacia dell'accordo di ristrutturazione originario.

L'accordo di ristrutturazione dei debiti, previsto dall'articolo 182-*bis* della legge fallimentare, consente all'imprenditore in stato di crisi di chiedere l'omologazione di un accordo stipulato con i creditori rappresentanti almeno il 60 per cento dei crediti, la cui attuabilità sia attestata da una relazione redatta da un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera *d*), della legge fallimentare, con particolare riferimento alla sua idoneità ad assicurare il regolare pagamento dei creditori che sono rimasti estranei.

Il carattere contrattuale dell'accordo vincola, infatti, solo i creditori che vi abbiano aderito e non consente che la volontà negoziale espressa sacrifichi le ragioni dei creditori dissenzienti, che conservano il diritto a essere soddisfatti per intero e alle scadenze previste.

Con tale istituto il legislatore ha dunque inteso riconoscere e valorizzare il ruolo

dell'autonomia privata nella gestione della crisi dell'impresa, prevedendo una procedura che consente al debitore e a una maggioranza qualificata dei creditori di regolare consensualmente le modalità di pagamento del debito mediante un accordo la cui efficacia è garantita dal provvedimento di omologazione del tribunale.

Ciò premesso, va detto che negli accordi di ristrutturazione dei debiti

- viene meno il carattere della concorsualità perché l'accordo non coinvolge la generalità dei creditori ma solo la parte di essi che presta adesione all'accordo;

- manca il carattere dell'ufficialità, perché mentre le procedure concorsuali si aprono con un procedimento che coinvolge l'autorità pubblica, negli accordi di ristrutturazione il giudizio di omologa del tribunale non rileva ai fini del perfezionamento e dell'efficacia dell'impegno, ma interviene per rendere irrevocabili gli atti posti in esecuzione dell'accordo omologato.

L'articolo 88, comma 4-ter, del TUIR dispone che "*(...) In caso di (...) accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (...) 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 (...) e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96 del presente testo unico. (...)*".

Considerato quanto sopra esposto, con riferimento al merito della questione posta, si osserva che in una situazione, quale quella rappresentata, nella quale:

- la riduzione dei debiti dell'impresa rientra strettamente in una specifica previsione dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis della Legge Fallimentare omologato, anche nell'ipotesi in cui l'esistenza dello stralcio dei debiti e la sua misura sia subordinato all'avverarsi di una condizione sospensiva (la vendita dell'immobile);

- l'accordo di estensione dell'efficacia dell'accordo di ristrutturazione del ...,

omologato con decreto del ...non presenta effetti novativi, definendo una mera "*estensione dell'efficacia dell'Accordo di Ristrutturazione al fine di consentire il completamento della compravendita e disciplinarne gli adempimenti tecnici*";

- i creditori non aderenti all'Accordo di Ristrutturazione sono stati interamente pagati;

- l'accordo di Estensione dell'efficacia dell'accordo di ristrutturazione omologato è stato registrato nel Registro delle Imprese;

la riduzione dei debiti dell'impresa, avvenuta in conseguenza della cessione dell'immobile prevista dall'accordo di ristrutturazione originariamente omologato, anche se in data successiva alla scadenza dello stesso, ma in vigenza dell'Accordo di estensione della sua efficacia (proroga registrata, ma non nuovamente omologata), è riconducibile alla previsione di cui all'articolo 88, comma 4-*ter*, del TUIR (sempre che ricorrano tutti gli ulteriori requisiti e nei limiti di quanto ivi disciplinato).

Infatti, la fattispecie sopra descritta, nella sostanza, ripropone sostanzialmente i medesimi effetti in termini di esdebitamento dei creditori seppur in un periodo successivo a quello al termine di efficacia dell'originario accordo di ristrutturazione.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)