

## RISOLUZIONE N.64/E



Direzione Centrale Normativa

*Roma, 13 giugno 2011*

***OGGETTO: Interpello - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 – Obblighi dichiarativi delle grandi imprese in crisi in amministrazione straordinaria ex D.L. n. 347/2003***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del decreto legge n. 347 del 2003, è stato posto il seguente

### **QUESITO**

ALFA S.p.A. (di seguito, istante), ammessa con D.P.C.M. del ... alla procedura di amministrazione straordinaria disciplinata dal decreto legge 23 dicembre 2003, n. 347, chiede, in persona del Commissario straordinario, di sapere se alla data di ammissione alla procedura si interrompa il periodo d'imposta ai fini IRES e IRAP, con le conseguenze che discendono dall'articolo 183, commi 1 e 2, del Tuir, nei casi di fallimento e liquidazione coatta.

L'istante dubita che il principio affermato ai fini IVA, dalla risoluzione n. 161/E del 16 giugno 2009, possa valere anche ai fini IRES e IRAP.

Richiama, in proposito, la prassi intervenuta in materia, secondo cui se l'amministrazione straordinaria non comporta l'interruzione dell'ordinaria attività d'impresa, non si può interrompere l'ordinario periodo d'imposta, quantomeno fino all'inizio della fase liquidatoria. Nel caso di specie, l'ordinaria attività d'impresa è attualmente esercitata secondo quanto disposto dal D.P.C.M. del .... , e continuerà ad esserlo fino alla privatizzazione del ramo o dei rami d'azienda.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE**

L'istante ritiene che, nel caso dell'amministrazione straordinaria, a differenza di quanto previsto per l'IVA, ai fini IRES e IRAP valga il principio della continuità del periodo d'imposta.

Al riguardo, richiama la circolare n. 141/E del 4 giugno 1998 ai fini della determinazione dell'IRAP e la circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004, secondo cui l'apertura dell'amministrazione straordinaria non interrompe il periodo d'imposta delle società incluse nel consolidato fiscale né è causa di esclusione, ai sensi dell'articolo 126 del Tuir.

La soluzione interpretativa prospettata non sarebbe inficiata dalla circostanza che il commissario straordinario non è tenuto alla redazione del bilancio d'esercizio, in quanto le dichiarazioni sarebbero compilate in base ad apposita situazione patrimoniale comprensiva dei risultati dell'intero anno ....

## **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del decreto legge 23 dicembre 2003, n. 347, *“L'impresa che si trovi nelle condizioni di cui all'articolo 1 può richiedere (...) l'ammissione alla procedura di amministrazione straordinaria, tramite la ristrutturazione economica e finanziaria di cui all'articolo 27, comma 2, lettera b), del decreto legislativo n. 270, ovvero tramite la cessione dei complessi aziendali di cui al comma 2, lettera a), del medesimo articolo 27.”*.

A sua volta, l'articolo 27, comma 2, lettera b), del decreto legislativo 8 luglio 1999, n. 270, dispone che il recupero dell'equilibrio economico dell'impresa dichiarata insolvente deve potersi realizzare *“tramite la ristrutturazione economica e finanziaria dell'impresa, sulla base di un programma di risanamento di durata non superiore a due anni («programma di ristrutturazione»).”*.

Sul punto, la risoluzione n. 115/E del 12 aprile 2002 chiarisce che la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi *“persegue finalità tra loro alternative: il risanamento della società (con continuazione dell’esercizio d’impresa) o, qualora questo si riveli impossibile o economicamente non conveniente, la liquidazione della medesima; in quest’ultima ipotesi si applicano le norme dettate dalla legge fallimentare per la liquidazione coatta amministrativa.”*

La medesima risoluzione precisa, inoltre, che le imprese ammesse alla procedura di amministrazione straordinaria in fase di liquidazione determinano il reddito d’impresa ai sensi dell’articolo 183 del T.u.i.r., di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ed assolvono i corrispondenti obblighi dichiarativi ai sensi dell’articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

In particolare, il citato articolo 5 dispone che, in caso di liquidazione di soggetti IRES, il liquidatore o, in mancanza, il rappresentante legale, presenta in via telematica *“la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l’inizio del periodo d’imposta e la data in cui ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione entro l’ultimo giorno del nono mese successivo a tale data”*. Presenta, inoltre, *“la dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione entro nove mesi successivi alla chiusura della liquidazione stessa o al deposito del bilancio finale, se prescritto, in via telematica”*.

Qualora la liquidazione si prolunghi oltre il periodo d’imposta in corso alla data in cui ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione, *“sono presentate, nei termini stabiliti dall’articolo 2, la dichiarazione relativa alla residua frazione del detto periodo e quelle relative ad ogni successivo periodo d’imposta.”*. Tali dichiarazioni sono presentate *“esclusivamente ai fini dell’imposta regionale sulle attività produttive e soltanto se vi è stato esercizio provvisorio.”*

Il senso della norma richiamata, come precisato nella risoluzione n. 115/E del 2002, è quello di *“distinguere il caso in cui sia stata disposta la*

*continuazione provvisoria dell'attività dal caso in cui tale continuazione sia stata negata o cessata. Solo in quest'ultima ipotesi, l'impresa in amministrazione straordinaria non deve presentare la dichiarazione dei redditi per i periodi intermedi alla cessazione dell'attività imprenditoriale e alla chiusura della procedura, essendo iniziata la fase che persegue esclusivamente finalità liquidatorie (risoluzione 5 luglio 1992, n. 538, risoluzione del 6 giugno 1992, n. 434), ossia l'accertamento del passivo, la liquidazione dell'attivo e la ripartizione tra i creditori.”.*

Tale orientamento interpretativo conferma quanto già chiarito con la risoluzione n. 153/E del 7 ottobre 1998, in cui si afferma che *“nel caso in cui la procedura di amministrazione straordinaria (...) si chiuda con un concordato, si conferma quanto già precisato con le risoluzioni nn. 9/434 del 1992 e 9/529 del 1992, secondo cui in caso di imprese assoggettate alla procedura di amministrazione straordinaria **non autorizzate** alla continuazione dell'esercizio dell'attività imprenditoriale, il reddito d'impresa deve essere determinato, ai sensi degli artt. 125 del Tuir [attuale articolo 183, n.d.a.] e 10 del D.P.R. n. 600 del 1973 [attuale articolo 5 del D.P.R. n. 322 del 1998, n.d.a.], relativamente al periodo compreso tra la data di cessazione dell'autorizzazione alla continuazione dell'esercizio d'impresa e la data di chiusura della procedura di amministrazione straordinaria.”.*

Quanto precede implica che la presentazione della dichiarazione dei redditi è, viceversa, dovuta per i periodi in cui l'amministrazione straordinaria ha come obiettivo il risanamento della società con la continuazione dell'esercizio d'impresa.

Nel caso di specie, quindi, per la frazione di periodo d'imposta antecedente l'ammissione alla procedura, l'istante non dovrà presentare alcuna dichiarazione dei redditi, né ai fini IRES né ai fini IRAP, in ossequio al principio della continuità del periodo d'imposta qualora l'assoggettamento ad amministrazione straordinaria di grandi imprese in crisi preveda la prosecuzione dell'esercizio d'impresa.

Incidentalmente, si evidenzia che il principio della continuità del periodo d'imposta per le grandi imprese in crisi sottoposte ad amministrazione straordinaria e con l'obbligo di prosecuzione dell'esercizio d'impresa è affermato anche nella circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004, in materia di tassazione di gruppo.

A tal riguardo, infatti, è stato chiarito che *“l'inibizione all'esercizio dell'opzione per il consolidato opera tout-court esclusivamente nei confronti delle grandi imprese in stato di insolvenza oggetto di programmi di cessione delle attività [e, dunque, sottoposte alla disciplina, con finalità eminentemente liquidatoria, di cui al citato art. 27, comma 2, lettera a)] e non anche nei confronti delle società coinvolte nei programmi di risanamento – finalizzati alla ristrutturazione economica e finanziaria – di cui al citato art. 27, comma 2, lettera b). Tale ultima procedura, infatti, pur presentando il carattere della concorsualità, risulta priva di finalità liquidatoria essendo finalizzata a ricreare le condizioni necessarie per la continuazione dell'esercizio dell'impresa. Il divieto all'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo non opera, quindi, nei confronti delle grandi imprese ammesse alla procedura "accelerata" di ristrutturazione industriale introdotta dal recente D.L. 23 dicembre 2003, n. 347 (cosiddetto "decreto Marzano" (...). Ciò in quanto detta particolare procedura si pone – per espressa previsione normativa – nell'alveo di quella disciplinata dall'art. 27, comma 2, lettera b), del D.Lgs. n. 270 del 1999 (cfr. art. 1 del D.L. n. 347 del 2003).”*.

Ai fini IVA, occorre richiamare la risoluzione n. 161/E del 16 giugno 2009, in cui si precisa che *“nel caso di Amministrazione Straordinaria ex lege Marzano (di seguito A.S.), in assenza di specifiche disposizioni normative concernenti gli adempimenti IVA, si applicano le disposizioni previste dall'articolo 74-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 in tema di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa, nonché quelle di cui all'articolo 8, comma 4, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.”*.

Tale precisazione, pertinente al caso specifico affrontato nel menzionato documento di prassi, non è estendibile alla fattispecie in esame. Sotto il profilo degli adempimenti dichiarativi, infatti, la prosecuzione dell'attività ordinaria esplica ai fini IVA i medesimi effetti già descritti ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP. Pertanto, in presenza di una richiesta ex articolo 2, comma 1, del decreto legge n. 347 del 2003, di ammissione alla procedura di amministrazione straordinaria *“tramite la ristrutturazione economica e finanziaria di cui all'articolo 27, comma 2, lettera b), del D.Lgs. n. 270 del 1999”*, non si fa luogo, nel corso dell'ordinaria attività antecedente l'apertura della liquidazione, all'applicazione dell'articolo 74-bis del D.P.R. n. 633 del 1972. Per l'effetto, il commissario straordinario assolverà tutti gli adempimenti fiscali secondo le modalità ordinarie.

In conclusione, nel condividere la soluzione prospettata dall'istante, si conferma che, nell'ambito della procedura disciplinata dal decreto legge n. 347 del 2003, il perseguimento della predetta *“ristrutturazione economica e finanziaria”* con prosecuzione dell'ordinaria attività d'impresa, impone la continuità del periodo d'imposta e, dunque, l'assolvimento degli obblighi dichiarativi ai fini IRES, IRAP e IVA in modalità ordinaria fino all'apertura della fase liquidatoria.

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

IL DIRETTORE CENTRALE