

Risposta n. 201/2022

OGGETTO: Articolo 88, comma 4-ter del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n.917. Sopravvenienze attive in sede di concordato preventivo.

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

QUESITO

La società X (di seguito la società) dichiara di essere stata posta in liquidazione volontaria il .. giugno 2005 e di aver presentato ricorso, circa un mese dopo, per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo sulla base di un piano che prevedeva la cessione a favore dei creditori di tutti i beni della stessa.

A seguito del predetto ricorso, la società fa presente che nel corso dell'anno 2006 il Tribunale di .. ha omologato la procedura concordataria, che si è protratta sino ai giorni attuali, e nominato il commissario liquidatore.

Relativamente alla proposta concordataria, l'istante specifica che la stessa è improntata sullo schema della "cessio bonorum", pertanto, va inquadrata come "concordato preventivo con cessione dei beni". Il piano concordatario presentato della Società prevedeva che tramite la cessione/liquidazione di tutti gli assets della società l'importo realizzato fosse idoneo e sufficiente al soddisfacimento:

"i. integrale delle spese di procedura e di ogni onere e spesa connessa nonché

compensi professionali per l'avvio e l'assistenza nella procedura concorsuale;

ii. integrale dei creditori privilegiati (crediti ammontanti ad euro ...), salvo quanto previsto nel successivo (iii);

iii. nella misura del 70% dei crediti assistiti da diritti di prelazione acquisiti dopo il .. marzo 2006 (data di sospensione dei pagamenti di debiti pregressi);

iv. nella misura del 40% (il calcolo consentirebbe un soddisfacimento pari a 42,35%) di tutti i creditori chirografari".

Nella documentazione integrativa prodotta con nota del, la società ha precisato che nell'anno di omologa non sono state rilevate sopravvenienze da esdebitazione ma il passivo della società è stato mantenuto iscritto in bilancio ai valori "nominali" e non ai valori di "estinzione" ed ha aggiunto che dalla data di omologazione ad oggi ha provveduto alla vendita dei cespiti immobiliari e mobiliari di proprietà realizzando un attivo di circa 22 milioni di euro. Ha precisato, ancora, che la procedura si protratta a causa di un rilevante contenzioso tributario relativo ad atti di accertamento emessi dall'Amministrazione finanziaria per il quale nel corso del 2019 ha presentato istanza di definizione ex articolo 6 del D.L. n. 119 del 2018.

Nell'istanza X evidenzia che recentemente su iniziativa del socio della "Società", è stata eccepita ai creditori l'intervenuta prescrizione decennale di una buona parte dei debiti concorsuali attraverso l'attivazione di giudizi di cognizione preceduti da procedure di mediazione. L'eccezione di prescrizione si fondava sul presupposto che nel corso della procedura concordataria il termine decennale di cui all'articolo 2946 c.c. non si interrompe ma continua a decorrere, salvo interruzioni formalmente notificate.

Poiché la suddetta interpretazione non è pienamente condivisa nel panorama giurisprudenziale «la "Società" ha attivato, anteriormente alla radicazione del giudizio avanti al Giudice Ordinario, procedure di mediazione assistita che hanno consentito di raggiungere accordi di riduzione del debito ed eliminare l'alea collegata ad un eventuale giudizio. Nel corso delle procedure di mediazione la "Società" ha definito

alcune delle controversie mediante la stipula di accordi transattivi con i creditori stabilendo una riduzione della percentuale di soddisfazione dei crediti chirografari dal 40% (prevista in sede di omologa) ad una percentuale variabile dal 15% al 29% (accordi finalizzati ad evitare il giudizio di cognizione in merito alla prescrizione del credito e la sua conseguente alea). I suddetti accordi transattivi sono stati sottoposti all'iter di approvazione degli Organi della procedura (Comitato Creditori, Commissario Liquidatore e Giudice delegato) in linea con quanto previsto nel decreto di nomina del Commissario Liquidatore del X aprile 200X. I crediti così ridotti saranno comunque sempre "liquidati" nell'ambito delle ordinarie procedure di riparto previste dalla normativa fallimentare. La disciplina applicabile alla procedura concordataria in commento è quella stabilita dalla riforma del 2005 (D.L. 14 marzo 2005, n. 35) nella formulazione vigente prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169.»

Nella documenta integrativa sopra richiamata la società precisa che: «i) gli accordi transattivi non hanno natura novativa ma hanno la finalità di meglio definire una posizione creditoria già indicata nel piano concordatario sulla base di intervenuta possibile prescrizione; ii) gli accordi transattivi sono stati autorizzati dagli organi della procedura.» Inoltre, precisa che «nell'esercizio 2019 si è provveduto a rilevare le sopravvenienze attive da esdebitazione con riferimento alla presunta percentuale di soddisfazione dei creditori del 40% indicata nel piano concordatario. Tale scelta è stata assunta al fine di "sanare" una deroga ai principi contabili adottata dalla società nei bilanci dal 2006 al 2018 ed adeguare le scelte di bilancio a quanto contenuto paragrafo 73A del principio contabile OIC 19; nella norma contabile richiamata si dispone infatti che gli effetti della eliminazione del debito nelle procedure di cui all'articolo 161 della legge fallimentare si realizzano al momento della omologazione del concordato.»

In relazione a quanto precede l'istante chiede di conoscere il trattamento tributario ai fini delle imposte dirette:

- a) delle sopravvenienze attive derivanti dalla riduzione di debiti ottenuta

tramite gli accordi transattivi stipulati in sede di mediazione sottoscritta avanti gli organi preposti, oppure, derivanti dalla conclusione delle cause di cognizione (attualmente in parte pendenti ed in parte concluse, con prevalente riconoscimento dell'intervenuta prescrizione del credito). In particolare, chiede se le stesse subiscano lo stesso trattamento di "esenzione" previsto per le normali sopravvenienze attive da concordato (nel caso concreto rilevate nella misura del 60% del nominale per i crediti chirografari e nella misura del 30% del nominale per i crediti assistiti da diritti di prelazione acquisti dopo il 31 marzo 2006);b) dell'eventuale residuo attivo che dovesse residuare al termine della procedura di concordato; residuo attivo che potrebbe generarsi solo nel caso in cui, a seguito dei giudizi e delle mediazioni attivate, lo stato passivo della procedura si dovesse ridurre al di sotto delle disponibilità liquide attualmente esistenti (pari a circa 21,4 milioni di euro e ad un credito fiscale ancora da realizzare di circa 7,2 milioni di euro).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che :a) le sopravvenienze attive generatesi per effetto della riduzione del debito (e non per effetto di minori realizzi di piano) siano esenti da tassazione ; b) l'eventuale residuo attivo esistente al termine della procedura, sia da assoggettare a tassazione. Più precisamente l'istante a sostegno della soluzione relativa al quesito a) , nel richiamare l'articolo 88 comma 4-ter del TUIR, evidenzia che in caso di concordato liquidatorio ovvero di una procedura che mira alla estinzione dell'attività d'impresa, le sopravvenienze attive derivanti da riduzioni di debiti dell'impresa ai sensi dell'articolo 88, comma 4-ter del TUIR, sono interamente irrilevanti fiscalmente in quanto la ratio della norma è quella di non gravare di oneri fiscali un'impresa già soggetta a procedure come concordato liquidatorio o fallimento in considerazione della sua effettiva "incapacità contributiva". Secondo l'istante tale interpretazione, ovvero dell'intera detassazione della sopravvenienza attiva, deve applicarsi anche quando

dette sopravvenienze si realizzano in misura maggiore o a seguito della vendita dei beni rispetto al valore stimato nel piano, ovvero, a seguito di una diversa determinazione del passivo in corso di procedura, nel caso in cui vengano prescritti alcuni crediti o questi si riducano per effetto della stipula da parte delle Società di atti transattivi in sede di mediazione. In proposito l'interpellante osserva che «da un punto di vista strettamente letterale, il citato articolo 88 comma 4-ter, non subordina in alcun modo la detassazione delle sopravvenienze di cui trattasi alla causa sottostante, ovvero a una particolare causa, limitandosi il primo periodo del comma 4-ter a stabilire che, ai fini del reddito d'impresa, "non si considerano, altresì, sopravvenienze attive le riduzioni dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio".»L'istante prosegue affermando che «sebbene nella disciplina della procedura concordataria non sia prevista la fase della verifica dello stato passivo e seppur manchi l'onere di presentazione di un'apposita domanda da parte dei creditori per insinuarsi al passivo e partecipare al concorso, è indubbio che il liquidatore nel ripartire il ricavato della liquidazione possa contestare la sussistenza del credito "sollevando eccezioni in ordine all'esistenza, all'entità e alla collocazione dei crediti risultanti da detta documentazione". Conseguentemente, la riduzione dei debiti derivante dalla definizione di accordi transattivi autorizzati dagli organi della procedura o derivanti dalla dichiarata prescrizione in sede di giudizio ordinario, intervenuta durante la fase di esecuzione del concordato, è comunque ascrivibile alla procedura concorsuale, indipendentemente dall'evento che l'ha generata. In quest'ottica, l'ammontare delle sopravvenienze attive da detassare corrisponderebbe alla mera differenza tra l'ammontare dei debiti dell'impresa risultanti alla data di apertura della procedura (non soddisfatti nel corso della stessa) e l'ammontare dei medesimi debiti che residuano al termine della procedura, indipendentemente da qualsiasi indagine circa l'origine della riduzione realizzatasi nel corso della procedura. »In relazione alla soluzione prospettata di cui al quesito b), l'istante osserva che sebbene il TUIR non preveda un meccanismo di determinazione del reddito d'impresa

specifico per le imprese in concordato preventivo con cessione dei beni (a differenza di quanto previsto per la procedura fallimentare dall'articolo 183), sebbene sulla base di quanto disposto dall'articolo 86, comma 5, del TUIR e dal successivo articolo 88, comma 4-ter, nella normalità dei casi l'impresa debitrice è esclusa dal prelievo al ricorrere di determinate condizioni, è dell' avviso che nel caso in cui a conclusione del riparto del ricavato della liquidazione dei beni sussista comunque un patrimonio, tradizionalmente denominato "residuo attivo", che "ritorna" nella piena disponibilità dell'impresa debitrice, lo stesso costituisca una eccezione. In tale circostanza, quindi, nel presupposto che l'emersione del residuo attivo nella cessione dei beni richieda necessariamente il pagamento integrale dei creditori (essendo la sua sussistenza strutturalmente dicotomica rispetto alla soddisfazione parziale degli stessi), l'istante ritiene che tale residuo, costituisca manifestazione di reddito e dunque deve essere assoggettato ad imposizione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che esula dall'analisi condotta nel presente parere ogni valutazione o apprezzamento in merito ai valori (contabili, fiscali) riportati dall'istante, la corretta determinazione e quantificazione delle sopravvenienze di cui si tratta, nonché gli ulteriori requisiti e modalità di applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 88 del Tuir, restando al riguardo impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Sempre in via preliminare si precisa che non forma oggetto di approfondimento nella risposta che segue l'istituto della prescrizione del credito nella fase di esecuzione del concordato preventivo.

Sul piano civilistico "il concordato preventivo" è disciplinato nel Titolo III (Articoli 160 - 186 bis) della Legge Fallimentare, Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, come modificato dal decreto legge 14 marzo 2005, n. 35 e successive modifiche.

Fiscalmente, il concordato preventivo non gode di una disciplina specifica ai fini delle imposte sui redditi. Nel TUIR si rinvencono tuttavia due disposizioni, applicabili alla generalità dei concordati a prescindere dalla finalità liquidatoria o di prosecuzione dell'attività, che regolano due particolari aspetti: la cessione e il trasferimento dei beni e dei diritti compresi nel patrimonio dell'impresa; gli effetti conseguenti alla riduzione delle passività per effetto della omologazione e della esecuzione della proposta concordataria.

In particolare, per quanto di interesse nell'interpello in esame, in relazione alla riduzione delle passività, l'articolo 88, del TUIR, al comma 4-*ter*, secondo periodo, come modificato dall'articolo 13, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, dispone che « *Non si considerano, altresì, sopravvenienze attive le riduzioni dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio (...). In caso di concordato di risanamento, di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato (...) 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, (...).*».

Il citato comma 4-*ter* prevede in altri termini, per il soggetto che versa in stato di difficoltà, un beneficio fiscale rappresentato: al primo periodo, dall'esclusione integrale da imposizione delle riduzioni dei debiti dell'impresa derivanti da procedure di concordato fallimentare e di concordato preventivo "non di risanamento" (e quindi liquidatorio); al secondo periodo, dall'esclusione parziale delle riduzioni dei debiti derivanti da "concordati di risanamento" o da accordi di ristrutturazione del debito e da piani attestati. In sostanza, la citata disposizione modula la detassazione per le riduzioni dei debiti derivanti dalla omologa della domanda di concordato, in funzione della forma di esecuzione e dello scopo che la procedura intende perseguire, per evitare, nel caso in cui la procedura non sia finalizzata alla cessazione dell'impresa, l'utilizzo futuro delle perdite derivanti dalla detassazione di sopravvenienze attive.

Ai fini della decorrenza della predetta disposizione normativa il comma 2 del citato articolo 13 precisa che « (...) si applicano a decorrere dal periodo di imposta

successivo a quello di entrata in vigore del presente decreto. (...)», vale a dire dal periodo d'imposta 2016.

Come ricordato sopra nel Testo Unico delle Imposte Dirette non vi è una disciplina specifica per il concordato preventivo, ad eccezione delle due specifiche disposizioni contenute negli articoli 86, comma 5, e 88 comma 4-ter del TUIR, pertanto, ai fini della determinazione del reddito d'impresa si applicano le regole ordinarie ai sensi dell'articolo 83 del TUIR stesso.

Gli accordi definiti nel piano di concordato omologato assumono rilevanza fiscale, sulla base delle norme all'epoca vigenti, nell'esercizio in cui, sulla base dei corretti principi contabili, è avvenuta la contabilizzazione degli eventi derivanti dal concordato.

Nel caso in esame l'istante dichiara che il suddetto concordato si è protratto fino ai nostri giorni e che, essendo stata eccepita ai creditori su iniziativa del socio della Società l'intervenuta prescrizione decennale di una buona parte dei debiti concorsuali attraverso l'attivazione di giudizi di cognizione preceduti da procedure di mediazione, è emersa un'ulteriore riduzione dei debiti originariamente inclusi nel concordato omologato. Inoltre, l'istante dichiara di non aver rilevato in bilancio nell'esercizio in cui è stato omologato il concordato le sopravvenienze attive emergenti e che ha provveduto a contabilizzarle solo nel 2019.

Al riguardo, come ricordato sopra, la vigente disposizione normativa contenuta nell'articolo 88, comma 4-ter è entrata in vigore nell'esercizio 2016, ovvero in un periodo successivo a quello in cui risulta omologato il concordato della Società istante.

Si ritiene, pertanto che, fermo restando l'applicazione delle disposizioni vigenti all'epoca dell'omologa del concordato, ovvero nel 2006, poiché l'istante precisa di aver contabilizzato le sopravvenienze derivanti dal concordato solo nel 2019, il citato comma 4-ter possa trovare applicazione nel caso in esame con riferimento alle sopravvenienze attive derivanti dal concordato omologato nel 2006, esclusivamente nella misura in cui gli effetti dell'originario concordato sono sospesi per giudizi

pendenti. Solo in tal caso, infatti, può essere operata una variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi, ai sensi del citato articolo 88, comma 4-*ter*, in un periodo d'imposta diverso da quello in cui l'accordo è omologato, rappresentato ad esempio da quello in cui i menzionati giudizi siano stati definiti (l'emanazione di una pronuncia o una transazione).

In tale circostanza, eventuali errori contabili, consistenti nell'imputazione dei componenti di reddito in periodi d'imposta non corretti, potranno essere rimossi mediante la rettifica delle dichiarazioni già presentate in applicazione della procedura di correzione degli errori come chiarito nella circolare n. 31/E del 2013. Va da sé che in assenza dei requisiti per accedere a tale meccanismo o in ipotesi di scadenza del termine per la presentazione delle dichiarazioni rettificative, non può trovare applicazione l'articolo 88 comma 4-*ter* del TUIR.

In relazione alle riduzioni dei debiti derivanti dalle procedure poste in essere dal socio della Società in fase di esecuzione del concordato, si ritiene che le relative sopravvenienze attive concorrano interamente alla formazione della base imponibile IRES ai sensi dell' articolo 88 del TUIR. Ciò in quanto si tratta di componenti di reddito che, sebbene conseguite in fase di esecuzione di concordato, esulano dall'originario concordato omologato. In relazione all'ulteriore quesito posto dall'istante circa l'eventuale residuo attivo che potrebbe emergere a conclusione del riparto del ricavato della liquidazione, si condivide la soluzione prospettata nel senso che lo stesso assume rilevanza ai fini fiscali.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)