



Ministero
dell'Economia e delle Finanze

UFFICIO LEGISLATIVO FINANZE
SERVIZIO INTERROGAZIONI

Interrogazione a risposta in Commissione

n. 5-00047

On. Foti Tommaso

ELEMENTI DI RISPOSTA

Con il documento di sindacato in esame, l'Onorevole interrogante chiede di sapere se nell'ambito delle procedure concorsuali se nell'ambito delle procedure concorsuali di concordato con continuità "esterna" – nelle quali la continuazione dell'attività aziendale è operata da un terzo e non direttamente dal debitore - le sopravvenienze attive derivanti dallo stralcio di debiti siano detassate totalmente (come avviene, ex art. 88, comma 4-ter, del TUIR, nell'ambito dei concordati preventivi liquidatori) o solo parzialmente (così come prescritto dalla citata norma del Testo Unico nei casi di "concordato di risanamento").

Al riguardo, sentiti i competenti Uffici dell'Amministrazione finanziaria, si rappresenta quanto segue.

L'articolo 13, comma 1, lettera a), del Dlgs 14 settembre 2015, n. 147 ha profondamente riformato la disciplina delle sopravvenienze attive, modificando l'articolo 88, comma 4, del d.P.R. 917 del 1986 introducendo i commi 4-bis e 4-ter.

Il citato comma 4-ter dell'articolo 88 dispone che *"non si considerano...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...ovvero di un piano attestato...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, e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96"*. La disposizione si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo al 7 ottobre 2015.

La novella normativa introdotta con il nuovo comma 4-ter distingue, pertanto, il trattamento delle riduzioni di debito tra le procedure di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio (con detassazione integrale della sopravvenienza) e le procedure di “concordato di risanamento” (con detassazione limitata).

Di fatto, qualora la procedura sia finalizzata alla prosecuzione dell’attività aziendale, il Legislatore ha inteso sì riconoscere al debitore un beneficio fiscale, ma nella misura strettamente necessaria ad evitare che la riduzione dei debiti determini il sorgere di quelle imposte che, in assenza delle stesse procedure di risanamento, non sarebbero dovute.

La logica sottesa a tale disposizione è, cioè, da una parte, quella di evitare che l’effetto positivo conseguente alla riduzione dei debiti sia parzialmente vanificato dall’emersione di un corrispondente debito fiscale, e dall’altra, di impedire che l’impresa destinata a proseguire l’attività, oltre al beneficio della non imponibilità del componente positivo, possa continuare ad utilizzare, a compensazione dei redditi futuri, le perdite di cui all’articolo 84 del TUIR (e le altre deduzioni richiamate dall’articolo 88) formatesi negli anni della crisi.

Tanto premesso, l’Onorevole interrogante, nel suo quesito, fa riferimento all’articolo 186-bis della legge fallimentare, vale a dire ai piani concordatari che prevedono la prosecuzione dell’attività aziendale e che si articolano in:

- piani concordatari con continuità interna o diretta, nei quali la prosecuzione dell’attività avviene a opera del debitore

- piani concordatari con continuità esterna o indiretta, che prevedono la cessione dell’azienda in esercizio ovvero il suo conferimento in una o più società, anche di nuova costituzione; in questi casi, dunque, l’attività prosegue a opera di un soggetto terzo rispetto al debitore.

Se nessun dubbio sussiste sulla riconducibilità dei piani concordatari con continuità diretta fra quelli “non liquidatori” (per i quali, dunque, opera la detassazione parziale delle eventuali sopravvenienze attive derivanti dallo stralcio di debiti), più problematico appare l’inquadramento dei concordati con continuità indiretta.

Ai nostri fini, occorre muovere dalla *ratio* della norma fiscale che, come sopra argomentato, prevede la detassazione solo parziale nei casi in cui, altrimenti, alla sterilizzazione integrale del

componente positivo di reddito (la sopravvenienza) si aggiungerebbe – in considerazione della prosecuzione dell'attività – anche il successivo utilizzo delle perdite pregresse ad abbattimento degli eventuali imponibili futuri, trasformandosi, così, in una doppia agevolazione.

L'attrazione dei piani concordatari con continuità indiretta nella categoria delle procedure liquidatorie o fra quelle non liquidatorie (con le relative conseguenze fiscali) non può che far seguito a una valutazione tendente a verificare la *ratio* della norma come sopra descritta nei casi di proseguimento o meno dell'attività d'impresa in capo al cedente/conferente (continuità "soggettiva"). Così, se per effetto del piano in questione l'imprenditore cesserà di essere tale, le eventuali sopravvenienze saranno integralmente detassate, dal momento che non potrà verificarsi quell'utilizzo futuro delle perdite pregresse che la norma vuole scongiurare.