

REDDITO IMPRESA E IRAP

Sopravvenienze attive e procedure della crisi d'impresa

di **Sandro Cerato**

La disciplina, ai fini del reddito d'impresa, della **riduzione dei debiti derivanti dall'adozione di procedure finalizzate a risolvere una crisi d'impresa** è contenuta nell'[articolo 88, comma 4-ter, del Tuir](#), secondo cui è necessario suddividere gli effetti fiscali derivanti dalla riduzione dei debiti nell'ambito delle procedure concorsuali o para concorsuali in due categorie:

- quelle con **effetti fiscali "neutri"**, ossia da cui originano sopravvenienze attive **completamente detassate**, nel cui ambito rientrano i concordati fallimentari o preventivi liquidatori, nonché le procedure estere equivalenti;
- quelle con **effetti fiscali "limitati"**, ossia da cui originano sopravvenienze attive **detassate solo in parte**, nel cui ambito rientrano i concordati di risanamento, gli accordi di ristrutturazione ed i piani attestati di risanamento iscritti nel registro delle imprese, nonché le procedure estere equivalenti.

L'[articolo 88, comma 4-ter, del Tuir](#), prevede l'irrilevanza assoluta delle **sopravvenienze attive che derivano dalla riduzione dei debiti in sede di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio**, ovvero in esecuzione di procedure estere equivalenti. In merito alle **procedure estere equivalenti**, la norma richiede l'ulteriore condizione che deve trattarsi di "*Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni*". Ai fini dell'individuazione di tali Stati, in assenza di qualsiasi indicazione, si potrebbe aderire alla posizione di chi ritiene che si debba aver riguardo al **D.M. 4 settembre 1996** contenente la lista degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni.

Il secondo periodo del [comma 4-ter dell'articolo 88 del Tuir](#) prevede un regime di imponibilità parziale delle **sopravvenienze attive che derivano dalla riduzione di debiti** in esecuzione delle seguenti operazioni: concordato di risanamento, accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'[articolo 182-bis della Legge Fallimentare](#) (R.D. 16 marzo 1942, n. 267) e piano attestato di risanamento ([articolo 67, comma 3, lett. b\), della Legge Fallimentare](#)) pubblicato nel Registro imprese.

Al pari di quanto previsto per il **concordato fallimentare o liquidatorio**, anche per le suddette operazioni, il legislatore ha esteso lo stesso regime fiscale alle procedure estere equivalenti. Per le **operazioni parzialmente neutre**, però, non vi è alcun riferimento agli Stati o territori con i quali è previsto un accordo che garantisca lo scambio di informazioni, ragion per cui il riferimento potrebbe intendersi a tutti gli Stati, a condizione che si tratti di **procedure equivalenti a quelle interne**. Tuttavia, ad una lettura più attenta si potrebbe sostenere che anche in tal caso sia necessario che lo stato estero garantisca un **adeguato scambio di**

informazioni, e ciò sia per ragioni di coerenza con le procedure liquidatorie previste nella prima parte del comma 4-ter, sia tenendo conto che l'[articolo 101, comma 5, del Tuir](#), al fine della deduzione della perdita su crediti in capo al creditore, richiede in tutti i casi (procedure concorsuali e para concorsuali) la condizione in parola. Per le operazioni elencate, il legislatore stabilisce la **non imponibilità della sopravvenienza attiva limitatamente alla parte che eccede le perdite fiscali pregresse e di periodo**.

È opportuno osservare che la finalità è quella di impedire che con la non imponibilità integrale delle sopravvenienze attive l'impresa possa proseguire l'attività **utilizzando le perdite** che si sono formate durante il periodo di crisi con i redditi che si formeranno nei periodi d'imposta in cui l'impresa stessa sarà ritornata in "bonis". Pertanto, è obbligatorio **preventivamente** utilizzare le perdite fiscali e solo l'eventuale eccedenza è detassata, con **conseguente penalizzazione** di non poco conto a carico di imprese che si trovano in uno stato di crisi. È bene evidenziare che l'eventuale eccedenza detassata non è solamente la parte che eccede le perdite fiscali, poiché il comma 4-ter, anche alla luce delle modifiche apportate dalla Legge 232/2016, prevede che **debbano essere "assorbiti" anche i seguenti elementi**:

- la **deduzione ACE** e l'eventuale eccedenza della stessa (rispetto al reddito);
- l'**eccedenza degli interessi passivi** di cui all'[articolo 96, comma 4, del Tuir](#), rispetto al 30% del ROL.

Seminario di specializzazione

IL NUOVO BILANCIO D'ESERCIZIO E LE IMPLICAZIONI FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >