

Risposta n. 222/2024

OGGETTO: *Piani attestati di risanamento – art. 67, co. 3, lett. d), del R.D. n. 267 del 1942 – art. 56 del D.Lgs. n. 14 del 2019 – sopravvenienze attive – art. 88, co. 4-ter, del TUIR – applicabilità – condizioni*

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

QUESITO

ALFA (di seguito, "ALFA", "Società" o "Istante") dichiara di avere come oggetto sociale «[l]'assunzione diretta o indiretta, di partecipazioni, azionarie e non, in altre società o imprese, in Italia o all'estero, con esclusione dello svolgimento di tale attività nei confronti del pubblico; Direzione e coordinamento delle società controllate e collegate».

L'Istante afferma che «[c]on l'approvazione del bilancio al [...] 2021 la società ha subito perdite superiori al capitale sociale ed è stata messa in liquidazione ai sensi dell'art. 2482 bis c.c. in data [...] 2022».

Con riguardo all'attuazione della procedura di liquidazione, la Società evidenzia che «[s]in da ora appare che la liquidazione dell'attivo incontrerà particolari difficoltà» e che «(...) solo l'azionista di maggioranza BETA, X s.r.l. (holding di partecipazione) ha dimostrato interesse ad acquisire sia la partecipazione in BETA che gli altri cespiti di ALFA, vale a dire una partecipazione in GAMMA s.r.l. in liquidazione e alcuni crediti di valore risibile rispetto al valore della partecipazione in BETA, mediante la fusione per incorporazione di ALFA, fusione da porsi in essere volta una volta che i debiti della stessa ALFA siano stati ripianati a seguito di accordi con i propri creditori sulla base di un piano di risanamento attestato ai sensi dell'art. 56 del D.Lgs. 14/19 (Codice della Crisi di Impresa), descritto dettagliatamente [...]».

In relazione al piano di risanamento che dovrebbe essere realizzato, la Società rappresenta che lo stesso porterebbe ad una riduzione di debiti verso terzi e all'emersione di sopravvenienze attive.

Ciò stante, l'Istante chiede se nel caso in esame sia applicabile l'articolo 88, comma 4-ter, del TUIR che disciplina le sopravvenienze attive derivanti, tra l'altro, dai piani attestati di risanamento di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d), della Legge Fallimentare (R.D. 16 marzo 1942, n. 267), posto che i predetti piani sono stati trasfusi nell'articolo 56 del decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14 (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza in attuazione della legge 19 ottobre 2017, n. 155; di seguito, "Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza" o "CCI"), entrato in vigore il 15 luglio 2022.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che, pur in assenza di una esplicita norma di coordinamento, l'articolo 88, comma 4-ter, del TUIR, si applichi anche alle riduzioni di debiti derivanti dagli accordi posti in essere in base a piani attestati ai sensi dell'articolo 56 del decreto legislativo n. 14 del 2019. Una diversa soluzione ad avviso dell'Istante «(...) *darebbe luogo a un ingiustificato diverso trattamento tra fattispecie del tutto analoghe e tra soggetti aventi pari capacità contributiva essendo i piani ex articolo 56 del D.Lgs n. 14/19 sostanzialmente analoghi a quelli disciplinati dall'articolo 67 del R.D. 16/42 e il ricorso agli uni piuttosto che agli altri dipende solo da un fattore temporale*».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che il presente parere attiene esclusivamente ai profili interpretativi connessi al quesito rappresentato dall'Istante e si fonda sugli elementi descritti nell'istanza prescindendo dalla legittimità, agli effetti *extra* fiscali, del piano attestato di risanamento che la Società intende realizzare.

L'articolo 88 del TUIR, che disciplina le "Sopravvenienze Attive", al comma 4-ter, secondo periodo, dispone che «[i]n caso di concordato di risanamento, di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato (...) ovvero di un piano attestato ai sensi dell'art. 67, terzo comma, lettera d) del citato R.D. n. 267 del 1972, pubblicato nel registro delle imprese (...) 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 all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n.

214, e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96 del presente testo unico (...))».

In altri termini, la citata disposizione normativa prevede, per il soggetto che versa in stato di difficoltà e che pone in essere concordati di risanamento, accordi di ristrutturazione del debito o piani attestati, allo scopo di proseguire l'attività d'impresa, un beneficio fiscale rappresentato da una esclusione parziale dalla tassazione delle sopravvenienze attive derivanti dalle riduzioni dei debiti generate dalle suddette procedure.

La *ratio* della limitazione della tassazione delle sopravvenienze, in caso di continuità dell'attività, risiede nel non penalizzare l'attuazione delle procedure di risanamento e nel volerla riconoscere solo dopo la consumazione di determinate poste fiscali, al fine di evitare che le stesse possano dar luogo a un'ulteriore riduzione degli imponibili dei successivi periodi d'imposta.

Nel caso in esame, l'Istante chiede se alle sopravvenienze attive derivanti da un piano di risanamento attestato ai sensi dell'articolo 56, regolato dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, entrato in vigore lo scorso 15 luglio 2022, sia applicabile l'articolo 88, comma 4-ter, secondo periodo, del TUIR.

Al riguardo, in via preliminare, si osserva che il piano attestato di risanamento è uno strumento negoziale stragiudiziale di regolazione della crisi di impresa che consente all'imprenditore in stato di crisi o di insolvenza, di proporre un progetto rivolto ai creditori, che appaia idoneo a consentire il risanamento dell'esposizione debitoria dell'impresa stessa e ad assicurare il riequilibrio della situazione finanziaria.

Nella Legge Fallimentare (Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267), tale istituto trova la sua disciplina nell'articolo 67, terzo comma, lettera d), il quale dispone che *«Non sono soggetti all'azione revocatoria: (...); d) gli atti, i pagamenti e le garanzie concesse su beni del debitore purché posti in essere in esecuzione di un piano che appaia idoneo a consentire il risanamento della esposizione debitoria dell'impresa e ad assicurare il riequilibrio della sua situazione finanziaria; un professionista indipendente designato dal debitore, iscritto nel registro dei revisori legali ed in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 28, lettere a) e b) deve attestare la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano; il professionista è indipendente quando non è legato all'impresa e a coloro che hanno interesse all'operazione di risanamento da rapporti di natura personale o professionale tali da comprometterne l'indipendenza di giudizio; in ogni caso, il professionista deve essere in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 2399 del codice civile e non deve, neanche per il tramite di soggetti con i quali è unito in associazione professionale, avere prestato negli ultimi cinque anni attività di lavoro subordinato o autonomo in favore del debitore ovvero partecipato agli organi di amministrazione o di controllo; il piano può essere pubblicato nel registro delle imprese su richiesta del debitore; (...)*».

In sostanza la citata disposizione normativa regola le fattispecie degli atti che non sono soggetti ad azione revocatoria fallimentare, precisa i requisiti che deve possedere il professionista che attesta la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano e prevede che, su richiesta del debitore, il piano possa essere pubblicato nel registro delle imprese.

Nel nuovo Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, il piano attestato di risanamento trova la propria regolamentazione specifica all'interno dell'articolo

56, il quale prevede che *«1. L'imprenditore in stato di crisi o di insolvenza può predisporre un piano, rivolto ai creditori, che appaia idoneo a consentire il risanamento dell'esposizione debitoria dell'impresa e ad assicurare il riequilibrio della situazione economico finanziaria.*

2. Il piano deve avere data certa e deve indicare:

a) la situazione economico-patrimoniale e finanziaria dell'impresa;

b) le principali cause della crisi;

c) le strategie d' intervento e i tempi necessari per assicurare il riequilibrio della situazione finanziaria;

d) i creditori e l'ammontare dei crediti dei quali si propone la rinegoziazione e lo stato delle eventuali trattative, nonché l'elenco dei creditori estranei, con l'indicazione delle risorse destinate all' integrale soddisfacimento dei loro crediti alla data di scadenza;

e) gli apporti di finanza nuova;

f) i tempi delle azioni da compiersi, che consentono di verificarne la realizzazione, nonché gli strumenti da adottare nel caso di scostamento tra gli obiettivi e la situazione in atto;

g) il piano industriale e l'evidenziazione dei suoi effetti sul piano finanziario.

3. Un professionista indipendente deve attestare la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità economica del piano.

4. Il piano, l'attestazione di cui al comma 3 e gli accordi conclusi con i creditori possono essere pubblicati nel registro delle imprese su richiesta del debitore.

5. Gli atti unilaterali e i contratti posti in essere in esecuzione del piano devono essere provati per iscritto e devono avere data certa.»

La citata disposizione persegue dunque la stessa *ratio* del più volte citato articolo 67, terzo comma, lettera d), in quanto è sempre rivolta all'imprenditore in stato di crisi o d'insolvenza che intende risanare la propria posizione debitoria allo scopo di proseguire l'attività, ma a differenza di quest'ultimo prevede una compiuta disciplina in merito al piano attestato di risanamento con riferimento sia ai requisiti del soggetto che lo attua sia in merito al contenuto del piano.

Entrambe le disposizioni in commento (l'articolo 67, terzo comma, lettera d), e l'articolo 56) dispongono, inoltre, che i piani in parola "possono" essere pubblicati nel registro delle imprese.

Come richiamato sopra, l'articolo 88, comma 4-*ter*, secondo periodo, in relazione ai piani attestati di risanamento *ex* articolo 67, richiede che lo stesso sia pubblicato nel registro delle imprese.

Ciò stante, considerato che l'istituto disciplinato dall'articolo 56 persegue la stessa finalità di quello regolato dall'articolo 67, terzo comma, lettera d), si ritiene che laddove il contribuente pubblichi nel registro delle imprese il piano attestato di risanamento regolamentato dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, le sopravvenienze attive derivanti dall'attuazione del piano stesso possano beneficiare dell'agevolazione di cui al più volte citato comma 4-*ter* dell'articolo 88 del TUIR.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)