



Una risposta a interpello delle Entrate complica i processi con carattere liquidatorio

Il fisco pesa sulla crisi d'impresa

Sopravvenienze e plusvalenze da cessione scontano l'Irap

DI MARCELLO POLLIO
E FILIPPO PONGIGLIONE

Sopravvenienze e plusvalenze da cessione beni strumentali scontano sempre l'Irap e complicano i processi di crisi con carattere liquidatorio. Le norme che derogano alla tassazione ordinaria di tali componenti di reddito derivanti da cessione di beni o riduzioni di debiti ai sensi dell'art. 86, co. 5, Tuir, non si applicano, infatti, all'imposta Irap. Lo sostiene l'Agenzia delle entrate (Ade) con la risposta all'interpello n. 27/2024 (del 31 gennaio scorso) che ha avuto ad oggetto il caso di cessione nell'ambito di un concordato preventivo liquidatorio di un marchio d'impresa.

Nel respingere la tesi del contribuente, l'Ade statuisce ora che la plusvalenza rilevata è esclusa dall'esenzione dell'art. 86, co. 5 (quanto a Irap) ancorché la norma si occupi proprio di concordati preventivi liquidatori e preveda l'irrelevanza fiscale delle plus e minusvalenze da cessione dei beni. La nuova pronuncia dell'Ade ritiene che in materia di Irap il principio generale che sorregge il vigente sistema impositivo è quello della "presa diretta da bilancio" delle voci espressamente individuate e considerate rilevanti ai fini impositivi, ai sensi dell'art. 5 del dlgs. 446/97, non potendosi applicare analogicamente le variazioni fiscali effettuate ai fini delle imposte sul reddito (Ires).

Sulla base di tale assunto,

l'Ade, richiamando la circolare n. 27/E del 2009, sostiene non coerente un sistema in cui assumono rilievo le plus e minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili patrimoniali, come espressamente previsto dal comma 3 (art. 5), e non anche quelle derivanti dalla cessione dei beni strumentali che ordinariamente partecipano al processo produttivo. Dovendo altresì considerare che le plusvalenze da cessione di beni strumentali sono indirettamente collegate a costi (gli ammortamenti) che hanno concorso alla formazione della base imponibile Irap nei periodi d'imposta precedenti.

Alla luce dell'orientamento delineato dall'Ade, l'unica componente straordinaria di reddito esclusa dalla base imponibile Irap, a prescindere dalla natura

liquidatoria o meno del piano, risulterebbe quella connessa ai trasferimenti di azienda o rami di azienda. L'inquadramento tributario dei componenti straordinari di reddito, tuttavia, deve tenere in considerazione l'avviato processo di revisione della fiscalità della crisi d'impresa e ciò anche per fornire certezza ai processi di ristrutturazione aziendale.

Tra i principi e criteri direttivi della legge delega di riforma fiscale (L. 9 agosto 2023, n. 111), l'art. 9, co. 1, lett. a) n. 1) prevede criteri differenziati di imposizione del reddito dell'impresa in crisi o insolvente, in virtù della natura del procedimento, prevedendo per gli istituti liquidatori





la determinazione del reddito sulla base del metodo del residuo attivo in un unico periodo d'imposta, rimarcando così la differente natura ed esigenze fiscali a base delle procedure liquidatorie rispetto a quelle in continuità.

La ratio della detassazione delle plusvalenze patrimoniali nel concordato preventivo liquidatorio, contenuta all'art. 86, co. 5, Tuir, come riconosciuto dall'Ade nella ris. n. 29/2014 (richiamando Cass., Sez. I civ., 4 giugno 1996, n. 5112) è quella di "ridurre l'onere fiscale delle operazioni compiute nel corso della liquidazione concordataria" in vista dell'estinzione dell'impre-

sa, nell'evidente interesse dei creditori sociali (tra cui lo stesso fisco) che potrebbero essere soddisfatti esclusivamente con i proventi ottenibili dalla dismissione dell'intero patrimonio aziendale, divenuto pertanto non più strumentale alla continuità aziendale bensì funzionale alla migliore soddisfazione dei creditori, giustificando così l'applicazione di regole differenti rispetto alle norme fiscali stabilite per gli istituti in continuità.

Medesime considerazioni dovrebbero valere anche per l'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) considerando fiscalmente irrilevante la plusvalenza in forza del medesimo pre-

supposto di contenimento dell'onere fiscale a diretto vantaggio e tutela dei creditori.

La pronuncia crea scompiglio e confusione nell'applicazione dei criteri di tassazione delle procedure di ristrutturazione e rende evidente la necessità di chiarimenti sulla fiscalità della crisi d'impresa con riferimento alle plusvalenze e minusvalenze da

ristrutturazione dal momento che l'art. 9 co. 1 lett. a) n. 3) della legge delega (c.d. delega fiscale) impegna il governo ad estendere a tutti gli istituti regolati dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (dlgs 14/2019, Ccii), compresi i nuovi strumenti della composizione negoziata della crisi e del Piano di risanamento soggetto ad omologazione (art. 64 bis Ccii) l'applicazione dell'art. 88, co. 4 ter, e 101, co. 5, del TUIR. Risulterebbe quindi contraddittorio e poco aderente alle finalità perseguite dal legislatore, oltre che destabilizzante per i processi ristrutturativi oggi in atto, ritenere non applicabili quelle norme che è già previsto vengano estese a tutti gli strumenti di composizione della crisi.



© Riproduzione riservata



**Cosa succede con la risoluzione 27/2024**

	IRES		IRAP	
	Concordato in continuità	Concordato liquidatorio	Concordato in continuità	Concordato liquidatorio
Plusvalenze da cessione beni	Rilevanti	Non rilevanti	Rilevanti	Rilevanti
Sopravvenienze attive da ristrutturazione (bonus concordatario)	Non rilevanti <i>(previo utilizzo delle perdite fiscali pregresse)</i>	Non rilevanti <i>(senza limitazioni di perdite fiscali pregresse)</i>	Non rilevanti <i>(assumendo natura finanziaria e quindi escluse dalla base imponibile)</i>	Non rilevanti <i>(assumendo natura finanziaria e quindi escluse dalla base imponibile)</i>

