Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Normativa
Settore Imposte sui redditi e sulle
attività produttive
Ufficio Reddito d'impresa
(Omissis)
OGGETTO: Interpello 954-688/2013-ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 (Omissis)
Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 5 del D.Lgs. n. 446 del 1997, è stato esposto il seguente
QUESITO
La società (Omissis) è stata ammessa alla procedura di concordato preventivo con decreto del Tribunale di Tortona del 6 agosto 2010 (R.G. n. 1/10 C.P.). Il concordato preventivo è stato successivamente omologato con decreto del 15 aprile 2011.
I debiti riconosciuti dal Commissario Giudiziale e accertati dal liquidatore concordatario ammontano ad Euro 12.050.887,42, con fabbisogno concordatario pari ad Euro 3.074.428,78.
La società istante fa presente che, nonostante il parere contrario espresso dal Commissario Giudiziale nella relazione ex articolo 172 della legge fallimentare, il piano concordatario non ha previsto l'onere tributario IRAP sulla base della non tassabilità delle sopravvenienze attive emergenti dalla riduzione concordataria dei debiti verso i creditori (c.d. bonus concordatario).
I dubbi, in effetti, dipendono dal fatto che il decreto legislativo n. 446 del 1997 non contiene disposizioni specifiche sul trattamento delle sopravvenienze attive originate da esdebitamento nell'ambito del concordato preventivo, motivo per cui, è necessario desumere dette disposizioni dalle norme generali sull'IRAP.
E, se da un lato, il comma 1 dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997 sembra escludere le sopravvenienze attive in questione dalla base imponibile IRAP, stabilendo che essa è data dalla differenza tra il valore e i costi della produzione (differenza delle voci A e B del conto economico), senza alcuna rilevanza delle componenti straordinarie di reddito classificate alla voce E20, dall'altro lato, invece, il comma 4 del medesimo articolo potrebbe giustificarne la rilevanza ai fini IRAP alla luce del "principio di correlazione".
Tanto premesso, la società istante chiede di conoscere il corretto trattamento fiscale da applicare alle sopravvenienze attive derivanti dalla riduzione dei propri debiti in sede di concordato preventivo.
SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTELa società (Omissis), richiamando l'orientamento accolto da una parte della dottrina, ritiene che le sopravvenienze attive conseguenti alla riduzione concordataria dei debiti verso i creditori (c.d. bonus concordatario) siano da considerarsi irrilevanti ai fini IRAP.
Ciò anche alla luce della sentenza della Corte di Cassazione n. 11217 del 20 maggio 2011, avente ad oggetto le perdite su crediti, in cui i giudici di legittimità, hanno stabilito, come riporta la società istante, che sussiste una rilevante differenza tra la rettifica concordata del ricavo, rilevante ai fini IRAP, e la perdita su crediti, irriducibile dalla base imponibile dello stesso tributo ai sensi dell'articolo 5, comma 3, dei decreto legislativo n. 446 del 1997.
La perdita su crediti, infatti, è configurabile "solo quando sussiste già un credito in senso economico e giuridico che rimane del tutto o in parte insoddisfatto"; nella rettifica concordata del valore di una transazione, invece "la riduzione concordata di tale valore esclude ab origine la sussistenza di un credito limitatamente al minore importo pattuito e pertanto deve concorrere alla formazione della base imponibile IRAP in base al principio di correlazione".
Ebbene, per la società istante, "analogamente a quanto accade per le perdite su crediti, nel concordato preventivo è ridotto o completamente annullato il debito, ma non è annullata o dichiarata nulla l'operazione da cui esso è stato originato". Pertanto, il principio di correlazione di cui al comma 4 dell'articolo 5 dei decreto legislativo n. 446 del 1997 non può essere applicato a componenti di reddito che derivano da azioni ed eventi successivi alla fase genetica della

produzione e dello scambio di beni e servizi.
Tanto più che "non sembra congruente che una norma impedisca al contribuente di dedurre l'onere o la perdita sostenuti o subiti per una transazione e gli imponga al tempo stesso di considerare il provento derivante da un'altra transazione dei medesimo tipo".
PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
In via preliminare, si evidenzia che la presente risposta si riferisce al corretto trattamento fiscale da riservare, in linea di principio, alle sopravvenienze attive derivanti dalla falcidia concordataria dei debiti verso i creditori. La legge 24 dicembre 2007, n. 244, è intervenuta in maniera significativa sul decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, al fine di semplificare le modalità di determinazione della base imponibile IRAP e di separarne la disciplina da quella applicabile alle imposte sui reddito.
In particolare, con l'abrogazione dell'art. 11-bis del decreto legislativo n. 446 del 1997, la rilevanza IRAP dei componenti positivi e negativi segue il principio di derivazione dalle voci rilevanti del conto economico e non è più influenzata dalle variazioni fiscali operate ai fini IRES.
Al riguardo, l'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 446 del 1997 - in vigore dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 - stabilisce che la base imponibile IRAP delle società di capitali è determinata "dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con l'esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), così come risultanti dal conto economico dell'esercizio".
Pertanto, ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, l'art. 5, comma 5, del decreto legislativo n. 446 del. 1997, non consente di prescindere dalla corretta applicazione dei principi contabili nazionali.
In particolare, il principio contabile OIC n. 6, concernente il trattamento contabile degli effetti prodotti dalle operazioni di ristrutturazione del debito, stabilisce che "nel caso in cui la ristrutturazione del debito prevede la rinuncia del creditore ad un ammontare del capitale da rimborsare e/o degli interessi maturati ma non ancora pagati, alla data della ristrutturazione il debitore iscrive un utile da ristrutturazione tra i proventi straordinari del conto economico pari alla riduzione del capitale da rimborsare e/o degli interessi maturati e non ancora pagati. In contropartita, lo stesso debitore rileva una riduzione di pari importo del valore contabile dei debito iscritto tra le passività".
Alla luce di tali indicazioni contabili, le sopravvenienze attive derivanti dalla falcidia concordataria devono essere classificate nella voce E 20 "Proventi straordinari" non concorrendo, quindi, alla formazione della base imponibile IRAP. Si ritiene, inoltre, che in tal caso non possa trovare applicazione il principio di correlazione contenuto nell'articolo 5, comma 4, del decreto legislativo n. 446 del 1997, in base al quale assumono rilievo, ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, oltre alle componenti ordinarie normativamente individuate, anche le componenti straordinarie ad esse correlate.
Tale principio, infatti, trova applicazione con riferimento ai componenti reddituali che rettificano proventi ed oneri che hanno già inciso sulla formazione della base imponibile IRAP in esercizi precedenti (ad esempio, resi, abbuoni, ecc.). Va esclusa, invece, la sua applicazione quando i componenti di reddito derivino dalla rettifica di un credito o di un debito conseguente ad una valutazione (come quella operata in sede di concordato preventivo), riguardante l'aspetto meramente finanziario, della capacità ad adempiere all'obbligazione.
La risposta dì cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale del Piemonte, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.