

Fuori dalle imposte le sopravvenienze da esdebitazione

Cassazione

La detassazione è limitata
ma il reddito
è coperto dalle perdite

Giulio Andreani
Angelo Tubelli

Le sopravvenienze da esdebitazione conseguite in uno degli istituti disciplinati dal Codice della crisi d'impresa non generano imposte sui redditi; producono, tuttavia, effetti diversi sulle perdite fiscali, pregresse e di periodo, a seconda che l'impresa prosegua l'attività ovvero si estingua. Lo ha ribadito la Cassazione, con l'ordinanza 6763/2026 in linea, con l'indirizzo espresso dall'agenzia delle Entrate.

L'articolo 88, comma 4-ter, del Tuir prevede che la riduzione dei debiti conseguita da un'impresa in sede di concordato di risanamento, degli accordi di ristrutturazione e dei piani attestati non è sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, senza considerare il limite dell'80%, gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96 del Tuir e la cosiddetta "eccedenza Ace".

La ratio della disposizione sta nell'esigenza di prevedere la detassazione delle sopravvenienze da esdebitazione, per favorire il superamento della crisi d'impresa, ma evitando, in casi di perdite fiscali, eccedenze di interessi e Ace ("posizioni soggettive") e che, nonostante l'esenzione, l'impresa possa continuare a utilizzare queste posizioni soggettive a riduzione del suo reddito imponibile nei periodi d'imposta successivi. A poco rileva, ai fini della generazione della debenza delle imposte sui redditi che le perdite fiscali pregresse eccedano o meno l'importo delle riduzioni dei debiti. Quello più corretto, come ha avuto modo di precisare l'agenzia delle Entrate, è dettato

dalla stessa lettera della norma, secondo cui le sopravvenienze non concorrono a formare il reddito imponibile solo per la parte che eccede l'ammontare complessivo delle posizioni soggettive (perdite ed eccedenze) e vi concorrono, invece, per la parte assorbita da queste posizioni soggettive, originando un reddito che è tuttavia neutralizzato da tali posizioni soggettive. Ad esempio, se le sopravvenienze ammontano a 100 e le perdite pregresse a 70, le sopravvenienze sono detassate solo per 30 e concorrono a formare il reddito per 70; tuttavia il reddito di 70 è integralmente neutralizzato dall'utilizzo delle perdite pregresse per il medesimo ammontare di 70, che può essere eseguito senza tener conto della limitazione dell'80% del reddito imponibile prevista in via ordinaria dall'articolo 84 del Tuir. Allo stesso risultato si perviene anche escludendo integralmente dalla formazione del reddito tassabile le sopravvenienze attive, anche per la parte che trova capienza nelle posizioni soggettive, a patto che si rendano contestualmente inutilizzabili queste ultime per un importo corrispondente, come ha affermato la Cassazione. Riprendendo l'esempio precedente, le sopravvenienze sono detassate per 100 (e non per 30), ma le perdite pregresse vengono eliminate per il loro intero ammontare di 70. È illegittimo sia detassare integralmente le sopravvenienze senza rendere corrispondentemente inutilizzabili le posizioni soggettive, sia ritenere che le sopravvenienze concorrono a formare il reddito imponibile nel caso in cui l'importo sia inferiore alle perdite, senza prevedere l'utilizzo delle posizioni soggettive per ridurre il reddito formato. Se le perdite sono pari 70 e le sopravvenienze a 65, con il primo procedimento non c'è esenzione, ma il reddito generato dalle sopravvenienze è azzerato dalle perdite (che si riducono), mentre, con il secondo le sopravvenienze sono esenti per 65, ma le perdite non sono utilizzabili per lo stesso importo di 65, con lo stesso risultato.