

Non sono sopravvenienze attive le liberalità percepite da imprese in crisi

Esclusi da tassazione i contributi incassati dalla data di apertura fino al ventiquattresimo mese successivo alla chiusura della procedura

/ Luca FORNERO

Il DL [18/2016](#) in materia di riforma delle banche di credito cooperativo contiene anche alcune disposizioni fiscali relative alle procedure di crisi.

In particolare, l'[art. 88](#) comma 3-*bis* del TUIR (inserito dall'[art. 14](#) del citato DL) stabilisce che **non** costituiscono sopravvenienze attive **imponibili**, in quanto escluse, i contributi percepiti a titolo di liberalità dai soggetti sottoposti alle procedure concorsuali previste:

- dal RD [267/42](#) (fallimento, concordato preventivo, accordi di ristrutturazione del debito e liquidazione coatta amministrativa);
- dal DLgs. [270/99](#) (amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi);
- dal DL [347/2003](#), conv. L. [39/2004](#) (amministrazione straordinaria speciale per le imprese di grandi dimensioni).

Tra le procedure previste dal RD [267/42](#), la relazione di accompagnamento al DL 18/2016 non cita i **piani** di risanamento **attestati** da un professionista qualificato. Andrebbe confermato che la mancata inclusione è dovuta solo a una dimenticanza e non alla volontà del legislatore di escludere tali piani dall'ambito applicativo della detassazione.

Per quanto concerne gli **enti creditizi**, l'esclusione da imposizione riguarda i soggetti sottoposti alle procedure di crisi previste:

- dall'[art. 20](#) del DLgs. 180/2015 (si tratta delle procedure attivabili nelle ipotesi di dissesto o di rischio di dissesto bancario, indicate dall'[art. 17](#) del medesimo DLgs. 180/2015);
- dall'[art. 70](#) e ss. del DLgs. 385/93, c.d. TUB (amministrazione straordinaria).

I contributi "agevolati" (esclusi da imposizione) sono esclusivamente quelli percepiti a titolo di **liberalità**, qualunque sia la fonte di provenienza, dalla data di apertura della procedura fino al ventiquattresimo mese successivo alla chiusura della stessa.

La relazione illustrativa al DL 18/2016 precisa che, per l'individuazione della **data** in cui l'impresa può considerarsi assoggettata alle procedure sopra evidenziate, risultano mutuabili le disposizioni dell'[art. 101](#) comma 5 secondo periodo del TUIR. A seconda della procedura, occorre quindi fare riferimento alla data:

- della sentenza dichiarativa del fallimento;
- del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;

- del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione;
- del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi;
- dell'iscrizione nel registro delle imprese del piano attestato di risanamento.

Vengono **esclusi** dal regime agevolato e sono, quindi, soggetti a imposizione secondo i criteri generali i contributi provenienti da:

- società controllate dall'impresa in crisi;
- società controllate dalla stessa società che controlla l'impresa in crisi (c.d. imprese sorelle).

Ai sensi dell'[art. 14](#) comma 2 del DL 18/2016, la suddetta irrilevanza fiscale interessa i contributi percepiti dal periodo d'imposta in corso al 16 febbraio 2016 (data di entrata del medesimo DL) e, dunque, **dal 2016** per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare.

Limitatamente ai contributi percepiti nel periodo d'imposta in corso al 16 febbraio 2016, la suddetta esclusione da imposizione non si applica immediatamente: pertanto, come ribadito dalla relazione di accompagnamento al DL 18/2016, in detto periodo opera la piena e integrale tassazione dei contributi stessi. L'esclusione da imposizione, invece, è riconosciuta mediante una **deduzione** dal reddito ripartita in cinque quote costanti, da effettuare nelle dichiarazioni dei redditi relative ai cinque periodi d'imposta successivi. Tuttavia, se i contributi percepiti nel 2016 non vengono assoggettati integralmente ad imposizione in detto periodo, ma in quote costanti in detto esercizio e nei successivi, ma non oltre il quarto (in applicazione dell'[art. 88](#) comma 3 lett. b) del TUIR), la relativa irrilevanza reddituale, secondo quanto sopra riportato, non opera.

Acconto IRES/IRPEF da ricalcolare

Infine, ai sensi dell'[art. 14](#) comma 3 del DL 18/2016, la determinazione dell'**acconto** dovuto per i periodi d'imposta per i quali è operata la deduzione di cui si è detto, è effettuata considerando, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata in assenza delle disposizioni agevolative in commento.

Così, considerando l'acconto dovuto per il 2018, in caso di adozione del c.d. metodo storico, l'**IRES/IRPEF** relativa al 2017, base di commisurazione dell'acconto stesso, deve essere rideterminata come se le illustrate disposizioni agevolative non fossero state applicate.