

Oggetto: Sopravvenienza attiva - Art. 88, comma 4 ^{ter} , t.u.i.r. - Accordo di ristrutturazione del debito - Detassazione - Condizioni * Principio di diritto

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23492/2021 R.G. proposto da:

ORTOFRUITS '85 soc. coop. a r.l., in persona del legale
rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, in virtù di
procura speciale in calce al ricorso, dall'Avv. _____ ;

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE;

- *intimata* -

avverso la sentenza della Commissione regionale tributaria della
Campania, Sezione Staccata di Salerno, n. 1760/02/2021,
depositata in data 26 febbraio 2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 20 febbraio
2026 dal Consigliere Giuliano Tartaglione.

FATTI DI CAUSA

1. La società contribuente impugnava l'avviso di accertamento
n. TF9030705489/2018, con il quale l'Ufficio procedeva alla rettifica
degli imponibili dichiarati ai fini IRES ed IRAP per l'anno di imposta
2014.

Ai fini IRES l'Ufficio recuperava la sopravvenienza attiva generata dall'accordo di ristrutturazione stipulato dalla contribuente ed omologato dal Tribunale di Salerno il 3 settembre 2014 ai sensi dell'art. 182*bis* l.fall., poiché le sopravvenienze da esdebitamento (Euro 2.487.193,00) erano inferiori alle perdite pregresse (Euro 8.670.633,00); riteneva, al riguardo, tassabili le sopravvenienze generate dall'accordo suddetto ai sensi dell'art. 88, comma 4, t.u.i.r.

Ai fini IRAP l'Ufficio recuperava a tassazione la somma di Euro 4.059.348,00, quale plusvalenza da cessione di fabbricato strumentale.

La Commissione tributaria provinciale di Salerno rigettava il ricorso.

2. La società proponeva appello innanzi alla Commissione tributaria regionale della Campania, Sezione Staccata di Salerno, ribadendo la violazione, da un lato, dell'art. 88, comma 4, t.u.i.r., e, dall'altro, degli artt. 5 e 11 del d.lgs. 446/1997.

La CTR respingeva il gravame: in relazione al primo rilievo, dopo aver riportato la normativa di riferimento, affermava che l'art. 88, comma 4, cit. 'limita l'irrilevanza fiscale della sopravvenienza attiva alla parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo'; 'il legislatore, per stabilire quale parte della sopravvenienza non assume rilevanza fiscale, precisa che tale è la quota che risulta sottraendo dalla sopravvenienza attiva l'ammontare delle perdite, pregresse e di periodo, di cui all'art. 84 (...) ovvero nei limiti che eccedono lo scomputo delle perdite pregresse e/o di periodo' (pag.3 della sentenza); nella specie, il valore delle sopravvenienze era inferiore alle perdite pregresse e di periodo, per cui era imponibile ai fini IRES.

3. Contro la sentenza della CTR propone ricorso per cassazione la contribuente, affidato a due motivi. L'Ufficio, pur avendo ricevuto il ricorso all'indirizzo pec della Direzione Provinciale di Salerno, è rimasto intimato.

È stata, quindi, fissata l'adunanza camerale per il 20 febbraio 2026.

La società ricorrente ha depositato, in data 5 febbraio 2026, memoria ex art. 380bis1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la contribuente lamenta la «violazione e falsa applicazione dell'art. 84, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (t.u.i.r.); violazione e falsa applicazione dell'art. 88, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (t.u.i.r.), in relazione all'art. 84, t.u.i.r., e all'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale».

Premette che l'art. 88, comma 4^{ter}, t.u.i.r., pone la regola generale per cui, in caso di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'art. 182^{bis} r.d. 267/1942, la riduzione dei debiti non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, senza considerare il limite dell'80 per cento. In particolare, le perdite devono, quindi, essere computate integralmente, senza il limite dell'80%, previsto dall'art. 84 t.u.i.r. per il computo delle perdite in diminuzione del reddito. Se la riduzione della debitoria per effetto dell'accordo è pari o inferiore alle perdite, pregresse e di periodo, il vantaggio è di per sé irrilevante in quanto riassorbito dalle perdite; se, invece, è superiore, la parte che eccede le perdite non costituisce sopravvenienza attiva.

La CTR avrebbe, invece, fornito una erronea interpretazione del dato normativo, avendo ritenuto che solo in caso di eccedenza della sopravvenuta inesistenza di passività per effetto dell'accordo rispetto alle perdite computabili dovrebbe discorrersi di irrilevanza fiscale del vantaggio; di contro, nel caso in cui essa sia inferiore o pari alle perdite costituirebbe sopravvenienza attiva.

L'art. 84 t.u.i.r., richiamato dall'art. 88 t.u.i.r., costituisce la regola generale, sicché il vantaggio conseguente alla riduzione della debitoria è fiscalmente irrilevante per la parte riassorbita dalle perdite, computabili in diminuzione del reddito.

1.1. Il motivo è fondato.

1.2. L'art. 84, comma 1, prima parte, t.u.i.r., prevedeva, nella formulazione applicabile *ratione temporis*, che "la perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare".

L'art. 88, comma 4^{ter}, secondo periodo, t.u.i.r., introdotto dall'art. 1, comma 549, l. 232/2016, applicabile *ratione temporis*, prevedeva che "in caso di concordato di risanamento, di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del citato regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese, o di procedure estere a queste equivalenti, 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".

La novella è chiaramente ispirata al dichiarato scopo di favorire la soluzione della crisi d'impresa e a tal fine esclude dalla nozione fiscale di sopravvenienze attive (e quindi dal concorso alla formazione del reddito imponibile) quelle conseguenti alle riduzioni dei debiti intervenute per effetto di uno degli istituti contemplati dalla stessa norma (per quanto qui rilevi, dell'accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ex art. 182^{bis} l. fall., oggi art. 58 CCII).

Anche nei documenti di prassi dell'Agenzia delle entrate si legge che "tale disposizione ha introdotto un regime di detassazione delle sopravvenienze attive derivanti dallo stralcio dei debiti in

esecuzione di procedure di composizione della crisi d'impresa allo scopo di non aggravare lo stato di crisi e di consentire più agevolmente il ritorno in bonis dell'imprenditore' (risposta ad interpello n. 183/2023).

1.3. Circa il meccanismo concreto di operatività della detassazione la norma prevede che dalla sopravvenienza attiva derivante dallo stralcio dei debiti debbano essere, dapprima, scomputate le perdite, di periodo e pregresse, nel loro valore integrale (senza il limite dell'80% del reddito, previsto dall'art. 84, comma 1, t.u.i.r.), gli interessi passivi e gli oneri assimilati. Se all'esito di tale preliminare operazione, residua un'eccedenza, ovvero se il valore dei debiti stralciati è superiore a quello delle perdite, la detta eccedenza non costituisce sopravvenienza attiva e non è, quindi, tassabile. Se, invece, il valore dei debiti stralciati è pari o inferiore a quello delle perdite, si pone la questione della possibilità di tassare i debiti stralciati come sopravvenienza attiva (soluzione adottata nel presente giudizio dalla CTR) o se essi debbano ritenersi assorbiti totalmente nelle perdite e, quindi, non tassabili (tesi sostenuta dalla società ricorrente).

1.4. La soluzione della *quaestio iuris*, sinora non affrontata da questa Corte, non può che partire dalla *ratio* dell'art. 88, comma 4ter; si è condivisibilmente affermato che la *ratio* della preventiva consumazione delle perdite e delle altre posizioni fiscali rispetto alla detassazione dei componenti positivi di reddito emergenti dallo stralcio dei debiti deve essere ricercata nella volontà del legislatore di impedire che l'impresa destinata a proseguire l'attività, oltre al beneficio della non imponibilità del componente positivo, possa continuare a utilizzare, a compensazione dei redditi futuri, le perdite e le altre deduzioni formatesi negli anni della crisi (ancora la risposta n. 183/2023, che richiama la risposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 21 settembre 2018 all'interrogazione parlamentare n. 5/00047).

1.5. Orbene, ritenere, nell'ipotesi dibattuta, i debiti stralciati per effetto dell'accordo quale sopravvenienza attiva e, quindi, tassabili comporterebbe una duplice tassazione della medesima posta positiva, che evidentemente è contraria sia allo spirito sia alla lettera della norma. Infatti, così opinando, il detto componente positivo non solo eroderebbe il monte delle perdite, che, *in parte qua*, non potrebbero essere portate negli anni successivi in diminuzione del reddito imponibile, ma sarebbe contestualmente (ed autonomamente) tassabile quale sopravvenienza attiva.

1.6. La CTR non ha fatto corretta applicazione dei principi sopra espressi e va, *in parte qua*, cassata.

Il giudice del rinvio si atterrà al seguente principio di diritto: «ai sensi dell'art. 88, comma 4^{ter}, t.u.i.r., deve escludersi che costituisca sopravvenienza attiva tassabile non solo l'eccedenza dei debiti stralciati per effetto della ristrutturazione prevista dall'art. 182^{bis} l.fall. (oggi art. 58 CCII) rispetto alle perdite, di periodo e pregresse, calcolate nel loro valore integrale, agli interessi passivi ed agli oneri assimilati, ma anche, nella diversa ipotesi in cui i debiti stralciati siano pari o inferiori alle dette perdite, agli interessi passivi ed agli oneri assimilati, l'importo dei detti debiti, dovendo ritenersi (in tutto o in parte) assorbiti nel monte delle perdite».

2. Con il secondo motivo la società lamenta la «violazione e falsa applicazione dell'art. 5, terzo comma, del d.lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997, in relazione all'art. 12 delle disposizioni della legge in generale».

Premette che l'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 446/1997, prevede che le plusvalenze derivanti dalla cessione di immobili che non siano beni strumentali concorrono alla formazione del valore della produzione. Opina, quindi, che il dato letterale della norma è chiaro nell'escludere dalla formazione del valore della produzione le plusvalenze derivanti dalla cessione di beni (nella specie, immobili) strumentali alla produzione. La CTR avrebbe, quindi, erroneamente

affermato che alla formazione della base imponibile concorrono le plusvalenze derivanti da cessione di beni strumentali.

2.1. Il motivo è fondato.

2.2. Nella specie, la ripresa attiene all'IRAP del 2014 ed è, pertanto, pacifico che l'articolo 11, comma 3, del d.lgs. n. 446/1997 (a mente del quale le plusvalenze derivanti dalla cessione di immobili che non costituiscono beni strumentali, non concorrono alla formazione del valore della produzione) non possa trovare applicazione in quanto abrogato sin dal 2007 (con la legge finanziaria n. 244/2007, art. 1, comma 50).

Come correttamente affermato dalla CTR la disciplina applicabile nella specie è quella dettata dall'art. 5, comma 3, d.lgs. 446/1997, secondo cui le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione.

La CTR erra, però, quando afferma che 'allo stato, alla formazione della base imponibile, continuano a concorrere anche le plusvalenze e le minusvalenze dei beni strumentali', poiché il chiaro dato letterale della norma è nel senso diametralmente opposto, ovvero dell'esclusione dalla base imponibile delle stesse.

3. In definitiva, il ricorso va integralmente accolto; la sentenza gravata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, Sezione Staccata di Salerno, in diversa composizione, perché provveda al nuovo esame in conformità ai principi esposti, ed alla liquidazione delle spese di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, Sezione Staccata di Salerno, in diversa composizione, per nuovo

esame e perché provveda anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 20 febbraio 2026.

Il Presidente

Maria Luisa De Rosa