

Risposta n. 487/2023

OGGETTO: Articolo 83, comma 1, del TUIR. Competenza delle somme corrisposte in forza di un accordo transattivo.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società Istante ALFA S.R.L. (di seguito anche "ALFA" o "Istante"), operante in campo ..., ha presentato istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a) della Legge del 27 luglio 2000, n. 212, per ottenere chiarimenti in merito all'imputazione temporale di alcune sopravvenienze attive derivanti dalla sottoscrizione di un accordo transattivo connesso agli esiti della dichiarazione di Fallimento della BETA nel 2011.

In sintesi, l'istante rappresenta che tra il 2004 ed il 2007, la società BETA S.R.L. (di seguito anche "BETA"), acquistava rami d'azienda da diverse società ..., quali GAMMA S.P.A. (di seguito anche "GAMMA"), DELTA S.P.A. (di seguito anche

"DELTA") e ZETA S.P.A., poi fusa in ALFA S.R.L., al fine di acquisire una rete di ... pronti ad essere impiegati immediatamente nelle sue attività.

A seguito della dichiarazione di Fallimento della BETA nel 2011, la Procura di ... ha avviato un procedimento penale che ha coinvolto il management ed alcuni consulenti della BETA, nonché ex amministratori e dirigenti delle tre società ... sopra citate (tra cui rientra ZETA, come già detto, incorporata dall'istante), per aver commesso condotte di bancarotta fraudolenta aggravata (ex artt. 216, 223 e 219 della Legge Fallimentare) con riferimento alle dette Cessioni.

Al riguardo, la società rappresenta che:

- il Primo Grado di giudizio, definito nelle forme del rito abbreviato (e quindi con la conseguente estromissione dei responsabili civili), si è concluso con una pronuncia di condanna (Sent. n. ...) sia per le ipotesi di reato contestato sia per il risarcimento del danno in favore del Fallimento, da liquidarsi in separato giudizio civile (al riguardo, ALFA specifica che la sentenza ha negato la richiesta di riconoscimento di una provvisionale immediatamente esecutiva). La sentenza di Primo Grado è poi stata impugnata davanti alla Corte d'Appello di ..., sia dagli imputati che dal Fallimento, quest'ultimo in relazione alla mancata concessione a favore della procedura della provvisionale richiesta dal Giudice di prime cure (Sez. II penale, R.G. app. n. ...)€

- in data ... 2023, la Corte di Appello di ..., in riforma alla Sentenza di Primo Grado, ha pronunciato sentenza di assoluzione nei confronti di tutti gli imputati, con formula ampiamente liberatoria "per non aver commesso il fatto".

Ciò descritto, l'interpellante rappresenta che, nel procedimento penale, il Fallimento si è costituito parte civile al fine di ottenere il risarcimento dei danni

patrimoniali e non patrimoniali da parte delle società sopra elencate (tra cui anche ALFA) e, nelle more della fissazione dell'udienza di discussione dell'Appello, ha citato in giudizio ALFA, GAMMA E DELTA, chiedendo al Tribunale di ... la condanna di queste ultime al risarcimento dei danni patrimoniali e non patrimoniali, conseguenti l'asserito illecito ex artt. 2043 e 2049 c.c..

Al riguardo, ALFA precisa che ciascuna delle tre sopra menzionate società ... ha raggiunto col Fallimento un accordo di bonario componimento e, nello specifico ALFA ed il Fallimento previa autorizzazione del Giudice Delegato al Fallimento, e posta comunque *"l'assenza di alcun riconoscimento di responsabilità da parte della Società in relazione alle Cessioni"* hanno concluso il ... 2022 un Accordo Transattivo (pro quota), definito dall'Istante come *"una transazione dichiarativa e non novativa"*, con cui le parti si sono fatte reciproche concessioni, al fine di definire i contenziosi in essere e prevenire l'insorgere di liti future (concluso, dunque, prima della summenzionata sentenza di assoluzione).

Per effetto dell'Accordo Transattivo da un lato ALFA ha corrisposto in data ... 2022:

- euro ..., a titolo di "ristoro transattivo del danno";
- euro ... (IVA inclusa), a titolo di "compenso per le rinunce" agli atti di giudizio dall'altro il Fallimento:
 - in data ... 2022 ha depositato atto di rinuncia alla Costituzione di parte Civile nel procedimento penale di appello;
 - in data ... ha rinunciato agli atti e all'azione nel Giudizio Civile, di talché il giudice con provvedimento del ... 2022 ha dichiarato estinto il giudizio.

L'Istante infine dichiara di essere una società che redige il bilancio in ossequio agli artt. 2423 e ss. c.c., ed ai principi contabili nazionali emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), di avere l'esercizio con chiusura al 30 novembre di ciascun anno, e di aver rilevato nel proprio Conto Economico tra gli "oneri diversi di gestione" (voce B14), le somme oggetto dell'Accordo Transattivo sopra meglio specificate.

Stante quanto sopra illustrato, la società Istante chiede di confermare che

quesito n. 1:

le somme corrisposte da ALFA al Fallimento, in forza dell'Accordo Transattivo, rilevate per competenza nell'esercizio chiuso al 30 novembre 2022, e segnatamente euro ... milioni a titolo di ristoro transattivo del danno, ed euro ... a titolo di compenso per le rinunce, siano deducibili agli effetti dell'IRES nel periodo d'imposta chiuso al 30 novembre 2022;

quesito n. 2:

le somme corrisposte da ALFA al Fallimento, in forza dell'Accordo Transattivo, rilevate per competenza nell'esercizio chiuso al 30 novembre 2022, e segnatamente euro ... milioni a titolo di ristoro transattivo del danno, ed euro ... a titolo di compenso per le rinunce, siano deducibili agli effetti dell'IRAP nel periodo d'imposta chiuso al 30 novembre 2022.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Quesito n. 1

ALFA afferma che i costi in parola sono di competenza del periodo d'imposta chiuso al 30 novembre 2022, essendo stati correttamente rilevati nel Conto Economico

dell'esercizio chiuso in pari data (alla voce B14 "oneri diversi di gestione"), in applicazione delle disposizioni civilistiche e dei principi contabili OIC di riferimento, ed inoltre essendo l'obbligazione sorta ed il pagamento effettuato entro la data del 30 novembre 2022.

La società Istante rileva inoltre che detti costi sono certi ed oggettivamente determinabili nel periodo d'imposta di riferimento, in quanto con la sottoscrizione dell'Accordo Transattivo essa ha assunto un'obbligazione a pagare un ammontare determinato e certo sia nell'an che nel quantum, ed adempiendo a tale obbligazione di pagamento, ha dato piena e definitiva esecuzione all'accordo.

ALFA precisa, inoltre, che *"i costi per Euro ... per Ristoro transattivo del danno ed Euro ... per Compenso ad hoc per le rinunce devono ritenersi deducibili agli effetti dell'IRES nel periodo d'imposta chiuso il 30 novembre 2022 anche in quanto inerenti all'attività d'impresa di Alfa"*, argomentando che, nel caso di specie, non può invocarsi *"la circostanza che esso deriverebbe da atti o fatti illeciti" ... poiché... "l'obbligazione pecuniaria assunta da Alfa a titolo di Ristoro Transattivo del Danno trova la propria fonte non già in un atto o fatto illecito, bensì nell'accordo, che, come anticipato, è stato concluso senza riconoscimento alcuno di responsabilità da parte della Società, sebbene nell'ottica di definire le liti in corso e prevenire liti future"*.

Quesito n. 2:

La società Istante, con riferimento alla deducibilità ai fini IRAP nel periodo d'imposta chiuso il 30 novembre 2022 dei costi da essa sostenuti in forza dell'Accordo Transattivo più volte richiamato, ritiene da un punto di vista civilistico che essi siano

deducibili "essendo stati rilevati nel bilancio di esercizio in voci rilevanti agli effetti di tale imposta" (alla voce B14 del Conto Economico) e secondo corretti principi contabili. Per quanto attiene invece l'inerenza di detti costi secondo una più ampia prospettiva ed interpretazione fiscale, l'Istante richiama le considerazioni fatte in sede di quesito n. 1.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che il presente parere attiene esclusivamente ai profili interpretativi connessi alle norme fiscali specificamente oggetto di richiesta di chiarimenti e non ha alcun effetto né sulle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni operate dal contribuente nei propri bilanci in base ai principi contabili adottati, né sulla quantificazione delle poste contabili e degli importi rilevanti ai fini fiscali indicati in istanza e nei vari allegati prodotti dall'Istante.

Si precisa, inoltre, che non rientra nell'ambito del presente interpello il trattamento fiscale delle ulteriori vicende connesse agli effetti dell'accordo di seguito descritto incidentalmente rappresentate nell'istanza e nei documenti allegati, con particolare riferimento al rispetto della disciplina riguardante la deducibilità di c.d. "costi da reato", ai sensi dell'articolo 2, comma 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, come modificata dall'articolo 8 del decreto legge n. 16 del 2 marzo 2012. Si tratta, infatti, di un elemento, quest'ultimo, non espressamente menzionato dall'istante nei quesiti, sebbene accennato nella soluzione prospettata.

Su tutti tali elementi restano impregiudicati i poteri di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ciò premesso, si ricorda che l'articolo 83, comma 1, del TUIR, come modificato dall'articolo 8, comma 1, lettera a), del decretolegge 21 giugno 2022, n. 73 convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 122, dispone che *«(...) per i soggetti, diversi dalle microimprese di cui all'articolo 2435ter del codice civile che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria, i quali redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili (...)»*.

Il successivo comma 1bis dell'articolo 83 del TUIR precisa che *«Ai fini del comma 1, ai soggetti, diversi dalle microimprese di cui all'articolo 2435ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38»*.

Al riguardo, per effetto dell'articolo 2 del D.M. 3 agosto 2017 sono applicabili anche agli OIC *adopter* talune disposizioni inizialmente previste per i soli soggetti che adottano i principi contabili internazionali, tra cui, per quanto di interesse nel caso di specie, il D.M. 1° aprile 2009, n. 48 (c.d. "Regolamento IAS") e i successivi decreti di coordinamento.

In particolare, con riguardo ai criteri di imputazione temporale, l'articolo 2 del D.M. 1° aprile 2009, n. 48 (c.d. Regolamento IAS), applicabile anche ai soggetti OIC *adopter* sulla base dell'articolo 2, comma 1, lett. a), numero 1), del D.M. 3 agosto 2017, dopo aver affermato la rilevanza fiscale del principio della prevalenza della sostanza

sulla forma, dispone, conseguentemente, che *"devono intendersi non applicabili a tali soggetti le disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, del testo unico"*.

Come evidenziato nella circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011, la disposizione in commento introduce evidentemente una deroga alle disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR che, in ordine alla rilevanza fiscale dei costi e dei ricavi, fanno riferimento:

- ai requisiti di certezza e determinabilità dei componenti reddituali (comma 1);
- alle risultanze negoziali e, in particolare, all'acquisizione o passaggio della proprietà o altro diritto reale sui beni (comma 2).

Resta comunque fermo che la rilevanza fiscale del dato contabile presuppone che i principi contabili di riferimento siano stati correttamente applicati (in questo senso la circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011, paragrafo 3.1, concernente le regole di determinazione del reddito dei soggetti IAS/IFRS *adopter*).

I quesiti proposti dalla società Istante riguardano la corretta imputazione fiscale delle somme corrisposte a titolo di ristoro transattivo del danno e di compenso per le rinunce, costi sostenuti in forza di un Accordo Transattivo stipulato in data ... 2022 tra ALFA ed il Fallimento, a valle di procedimenti giudiziari di natura sia civile che penale, in precedenza meglio descritti.

Ciò premesso, riguardo alle specifiche questioni prospettate dall'Istante si osserva quanto segue.

Quesito n. 1

In merito ai profili contabili rilevanti nella fattispecie in esame *si osserva che il principio nazionale contenuto nell'OIC 19, par. 39 prevede che "I debiti di finanziamento e quelli che si originano per ragioni diverse dallo scambio di beni e servizi sono iscrivibili in bilancio quando sorge l'obbligazione della società al pagamento verso la controparte, da individuarsi sulla base delle norme legali e contrattuali"* (cfr., inoltre, OIC 31, par. 12). Come descritto dall'interpellante, dunque, la posizione debitoria è in data ... 2022 data in cui è stato stipulato l'Accordo Transattivo tra ALFA ed il Fallimento.

Alla luce di quanto sopra, in virtù del principio di derivazione rafforzata (di cui all'articolo 83 del TUIR) che, a partire dal 2016, informa il bilancio ITA GAAP, nel presupposto che l'imputazione temporale adottata in bilancio sia corretta, deve concludersi che possano trovare riconoscimento fiscale l'imputazione del componente di reddito in esame nel periodo d'imposta 2022, fatto salvo quanto evidenziato in premessa. Per quanto concerne l'inerenza del costo in questione, giova ricordare, come da ultimo rappresentato con la risposta n. 28 del 2023, che il principio di inerenza dei costi è legato all'attività esercitata dall'impresa, nel senso che si rendono deducibili i costi che si riferiscono ad attività ed operazioni che concorrono a formare il reddito, compresi gli oneri sostenuti in proiezione futura, se connessi ad attività dalle quali possono derivare ricavi in tempi successivi (cfr. circolare ministeriale n. 30/E del 7 luglio 1983, risoluzioni n. 158/E del 28 ottobre 1998 e n. 196/E del 16 maggio 2008).

Il medesimo principio può desumersi dall'orientamento della Corte di Cassazione secondo cui l'inerenza va intesa come *"accostamento concettuale tra due entità (la spesa, o costo, e l'impresa), che determina un'imprescindibile ed indissolubile correlazione fra le entità medesime"* e il componente negativo di reddito *"assume rilevanza, ai*

fini della qualificazione della base imponibile, non tanto per la sua esplicita e diretta correlazione a questa o quella specifica componente del reddito, bensì in virtù della sua correlazione con una attività potenzialmente idonea a produrre utili per l'impresa" (Corte di Cassazione, sentenze del 21 gennaio 2009, n. 1465, del 25 novembre 2011, n. 24930 e del 27 febbraio 2015, n. 4041).

Tutto ciò premesso, dunque, sulla base di quanto rappresentato in istanza che resta suscettibile di eventuale riscontro nelle opportune sedi sembra potersi desumere la sussistenza di una diretta correlazione tra il costo sostenuto dalla società istante e l'esercizio della sua attività di impresa sia passata che attuale, con riflesso sul rispetto del principio di inerenza, stante come dichiarato dall'interpellante *"l'assenza di alcun riconoscimento di responsabilità da parte della Società in relazione alle Cessioni"* e la circostanza per cui le reciproche concessioni che le parti hanno convenuto sono finalizzate a definire i contenziosi in essere e prevenire l'insorgere di liti future.

Resta fermo che, come già sopra evidenziato, il presente parere è reso sulla base degli elementi informativi rappresentati dal contribuente e non produce effetto qualora, in sede di controllo, emergessero elementi atti a tracciare un diverso quadro giuridico o fattuale, in relazione in particolare agli effetti dell'accordo transattivo, ai rapporti tra le parti, nonché alla sussistenza di elementi atti a dimostrare che l'Istante sapeva o non poteva ragionevolmente ignorare i fatti controversi che hanno originato i procedimenti, anche, di natura penale.

Quesito n. 2

Ai fini IRAP si rammenta che la legge finanziaria per il 2008 ha delineato un nuovo sistema di determinazione della base imponibile, fondato sul principio di presa diretta dal bilancio e conseguente sganciamento dalle regole di determinazione dell'IRES. In particolare, ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (di seguito, decreto IRAP) *«Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a), non esercenti le attività di cui agli articoli 6 e 7, la base imponibile 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 esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio».*

Il quinto comma del medesimo articolo 5 prevede inoltre che *«Indipendentemente dalla effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa».*

In conclusione, stante tutto quanto rappresentato dall'istante per cui le somme relative dell'Accordo Transattivo sono state rilevate, in applicazione dei principi contabili, in una voce rilevante ai fini IRAP del Conto Economico (voce B14 "oneri diversi di gestione") nell'esercizio 2022, nel presupposto che la rilevazione contabile sia corretta, anche ai fini del tributo regionale deve considerarsi corretta l'imputazione a periodo prospettata dall'Istante.

Giova, da ultimo, ricordare che come precisato con la circolare del 22 luglio 2009, n. 39/E: *"un costo che non attenga all'attività d'impresa ma alla sfera personale degli amministratori o dei soci non può essere dedotto solo perché civilisticamente è stato imputato al conto economico. In questi casi, evidentemente, l'Amministrazione finanziaria ha il potere di contestare al contribuente l'assenza di inerenza del costo in questione ai fini della determinazione del valore della produzione rilevante ai fini IRAP"*. Ne consegue che, quanto rappresentato in ambito IRES in relazione al requisito dell'inerenza dei costi qui in esame si estenda, nel caso di specie, anche ai fini della determinazione del tributo regionale (ferme restando le precisazioni già rappresentate in merito all'eventuale diversa ricostruzione dei fatti connessi all'istanza operata dall'amministrazione finanziaria).

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)