

**LEGGE DELEGA**

**Con le operazioni straordinarie concordato a rischio**

Ostacoli al concordato preventivo biennale in presenza di operazioni straordinarie nel 2023 o nel biennio 2024-2025, rilevanti per il contribuente o l'azienda.

**Pegorin e Ranocchi** — a pag. 18

# Operazioni straordinarie 2023, ostacolo al concordato biennale

## Accertamento

**Il trasferimento d'azienda è causa di esclusione da Isa e quindi dal patto con il Fisco**

**Sono ostative (con alcuni distinguo) anche fusioni, trasformazioni e scissioni**

*Pagina a cura di*  
**Lorenzo Pegorin**  
**Gian Paolo Ranocchi**

L'accesso al concordato preventivo biennale è compatibile con eventuali operazioni straordinarie che hanno riguardato nel 2023 o riguarderanno nel biennio 2024-25 il contribuente o l'azienda? Man mano che si riflette sulla possibilità di accedere alla definizione preventiva reddituale emergono questioni non sempre di pacifica soluzione. Vediamo perché.

La premessa che diamo ormai per consolidata è che, con l'eccezione dei soggetti in regime forfettario, possono accedere al concordato preventivo biennale solo coloro che nell'anno precedente hanno regolarmente applicato gli Isa a prescindere dal punteggio ottenuto. Quindi l'accesso alla proposta per il biennio 2024-25 è inibito a tutti coloro che sono esclusi dagli Isa per il 2023.

### Il confronto normativo

Per capire come le operazioni straordinarie possano impattare sull'accesso al concordato biennale, occorre partire dall'analisi di come queste rilevino sull'applicazione degli Isa alla

luce di quanto l'Agenzia ha chiarito nella circolare 17/E/2019.

Negli studi di settore, il comma 4, articolo 10, della legge 146/1998 disponeva che erano esclusi dall'applicazione i contribuenti «che hanno iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta», aggiungendo però che la causa di esclusione non operava quando «l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti». Negli Isa non è prevista una disposizione analoga, dato che l'articolo 9-bis del DL 50/2017 regola come causa di esclusione semplicemente il caso in cui il soggetto «ha iniziato o cessato l'attività ovvero non si trova in condizioni di normale svolgimento della stessa», indipendentemente dalla situazione che ha generato l'inizio o la fine dell'attività nel periodo. Quindi la mera prosecuzione di attività svolta da soggetti subentranti, nel sistema Isa, non si pone come una casistica di continuità sostanziale.

La conseguenza è che in tutte le operazioni straordinarie caratterizzate da un trasferimento di azienda (affitto, donazione, cessione e conferimento, anche se ex articolo 176 del Tuir), per le Entrate ci si trova generalmente in presenza di una causa di esclusione Isa, sia per il dante causa, che di fatto ha cessato l'attività, sia per l'avente causa che, dal canto suo, ha iniziato l'attività.

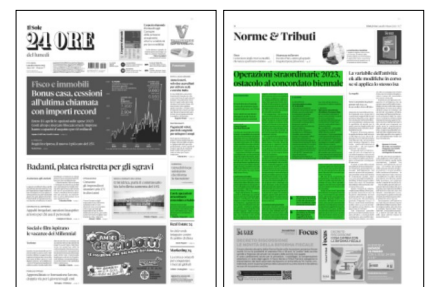
Un caso particolare potrebbe essere quello in cui il trasferimento riguarda un ramo d'azienda, con il dante causa e l'avente causa che proseguono le rispettive attività mantenendo lo stesso codice Ateco. In questo caso, infatti, non si verifica alcuna cessazione e inizio attività per cui non opera alcuna

causa di esclusione.

Stando sempre al contenuto della circolare 17/E/2019, allo stesso modo devono essere trattate eventuali operazioni straordinarie che avverrebbero in «continuità soggettiva» come trasformazioni, fusioni e scissioni. Anche in questo caso, per le Entrate, si sarebbe in presenza di operazioni che danno luogo a una cessazione di attività per il dante causa e a un inizio di attività per l'avente causa: condizioni che caratterizzano, come detto, due cause di esclusione dagli Isa. Anche in questo caso, comunque, con alcuni distinguo: come ad esempio nelle operazioni di scissione, quando la beneficiaria non è di nuova costituzione e si verifica una prosecuzione di attività da parte di entrambi i soggetti, oppure nelle ipotesi di fusione quando per l'incorporante non si verifica alcuna cessazione/inizio di nuova attività.

### L'esclusione dal concordato

Dal quadro descritto emerge che nelle operazioni straordinarie citate, ai fini Isa viene abbandonato l'approccio della valorizzazione della continuità sostanziale dell'attività per dare prevalenza al principio della separazione soggettiva di dante causa e avente causa. Ogni operazione va quindi vagliata per capire quando opera o meno una causa di esclusio-



ne. Da tale impostazione dipende anche il destino del concordato preventivo biennale.

Alla luce di ciò, in presenza di un'operazione straordinaria rientrando tra quelle sopra descritte, effettuata nel 2023, dove entrambi i soggetti coinvolti sono esclusi dagli Isa, non vi potrà essere alcun accesso al concordato.

Anche nel caso in cui l'operazione straordinaria avvenga nel corso del 2024, il concordato in capo al dante causa o all'avente causa appare improcedibile. Il primo, infatti, con la cessazione dell'attività si trova di fronte a una causa di cessazione della proposta concordataria accettata. E la separazione soggettiva Isa tra dante causa e avente causa, conduce il secondo alla condizione di non aver applicato gli Isa nel 2023 e quindi a essere privo di uno storico su cui costruire la proposta concordataria.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

DS6901



**Nel sistema Isa la mera prosecuzione di attività svolta dai subentranti non è considerata come continuità sostanziale**

DS6901



**Al contrario viene data prevalenza al principio della separazione soggettiva di dante causa e avente causa**

## IL QUADRO

### IL DOCUMENTO

#### Lo stralcio della circolare 17/E del 2019

«Si possono considerare operazioni straordinarie diverse situazioni accumulate dalla circostanza di riguardare l'accadimento di eventi eccedenti l'ordinaria gestione dell'impresa. Possono essere annoverate tra tali operazioni, ad esempio, quelle di trasformazione, di scissione e fusione d'azienda, conferimento, cessione e liquidazione. Le fattispecie ricordate, come anche le situazioni di acquisto o affitto d'azienda, successione o donazione d'azienda, appaiono riconducibili ad ipotesi di inizio o cessazione attività (cfr circolare n. 31/E del 2007). Nei casi di inizio o cessazione dell'attività il comma 6 dell'articolo 9-bis D.L. n. 50 del 2017 prevede una causa di esclusione dall'applicazione degli Isa. Il contribuente, non applicando gli

Isa, non è, altresì, tenuto a presentare il relativo modello».

### L'ESEMPIO

#### Operazione straordinaria che inibisce l'accesso al Cpb

- Una società conferisce la propria unica azienda in una Srl di nuova costituzione, avvalendosi della disciplina di cui all'articolo 176 del Tuir e quindi in continuità di valori a novembre 2023.
- La conferente – nel modello Isa allegato al modello Redditi 2024 indica la causa di esclusione n. 2 (corrispondente a «Cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta»).
- La conferitaria – nel modello Isa allegato al modello redditi 2024 indica la causa di esclusione n. 1 (corrispondente a «Inizio dell'attività nel corso del periodo d'imposta»).
- In questo caso, quindi, non vi potrà essere alcuno spazio per il concordato preventivo biennale nel 2024/2025.