

## Risposta n. 27/2024

***OGGETTO: IRAP – concordato preventivo – marchio – cessione – plusvalenza – rilevanza***

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

### QUESITO

ALFA (in breve, "Società" o "Istante") presenta un'istanza d'interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, chiedendo chiarimenti in merito all'eventuale rilevanza ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) della plusvalenza realizzata a seguito della cessione di un marchio d'impresa.

In particolare, l'Istante riferisce di essere «*attualmente soggetta ad una procedura di concordato preventivo liquidatorio pieno omologato nel corso del 2020*» e che nel corso del 2022 il liquidatore giudiziale «*in esecuzione del Piano concordatario*» ha ceduto un marchio «*molto noto nel settore [...]*», detenuto in proprietà, realizzando «*una*

*significativa plusvalenza rispetto al valore iscritto nel libro dei beni ammortizzabili e nei conti sociali».*

L'Istante precisa che tale plusvalenza non rileva al fine del calcolo della base imponibile IRES, ai sensi dell'articolo 88, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "TUIR") e che una simile esclusione non sia specificamente prevista per la disciplina IRAP contenuta nel decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

Pertanto, l'Istante sostanzialmente chiede se la predetta plusvalenza (realizzata a seguito della cessione a terzi del marchio aziendale) concorra alla formazione della base imponibile ai fini IRAP.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

A parere dell'Istante, la plusvalenza realizzata dalla cessione del marchio d'impresa non rileva ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, ai sensi degli articoli 4 e 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997 in quanto la stessa rappresenta un provento "straordinario", ancorché tale plusvalenza risulti oggi essere iscritta nella voce A.5) del conto economico rubricata "*Altri ricavi e proventi*" (voce che contribuisce alla determinazione di *A) Valore della produzione*).

Le plusvalenze di cui in oggetto - precisa inoltre l'Istante - fino al 2016 risultavano iscritte nella soppressa categoria di voci di conto economico *E) Oneri e proventi straordinari* e perciò in precedenza escluse dal calcolo della base imponibile IRAP.

L'irrilevanza di tale categoria di provento ai fini IRAP sarebbe stata sostenuta dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione 1° marzo 2004, n. 29/E e nella circolare 26 maggio 2009, n. 27/E.

L'Istante ritiene che l'irrilevanza della predetta plusvalenza ai fini IRAP dovrebbe essere condivisibile, tenuto conto della risoluzione n. 29/E del 2004 che, sebbene riferita alla disciplina dell'IRAP vigente fino al 31 dicembre 2007, può ritenersi pienamente valida anche nell'attuale disciplina dell'IRAP.

Infatti, secondo l'Istante, l'Agenzia avrebbe precisato che la plusvalenza conseguita in esecuzione di un concordato preventivo non deriva dall'*"alienazione di beni strumentali a seguito della fisiologica sostituzione dei cespiti, conseguente al deperimento economicotecnico da essi subito nell'esercizio della normale attività produttiva dell'impresa"*; di conseguenza, trattandosi di un componente straordinario di reddito, questo deve essere rilevato nella voce E.20) del conto economico, con conseguente esclusione dalla base imponibile IRAP.

Tale conclusione - seppur formulata in base alla precedente disciplina IRAP (*ante* 2007) - sarebbe, secondo l'Istante, ancora valida nell'attuale versione del decreto legislativo n. 127 del 1991 *"in quanto attengono al corretto trattamento contabile da riservare alle plusvalenze realizzate in sede di esecuzione del concordato"*. Le plusvalenze realizzata in sede di concordato deriverebbero da un evento eccezionale e non dalla normale sostituzione dei beni strumentali dell'azienda e come tale non sarebbe soggetta ad IRAP; ciò non risulterebbe in contrasto con il contenuto della circolare n. 27/E del 2009 perché *"risulterebbe confermato, da una parte, che le plusvalenze da cessione "ordinaria" dei beni strumentali sono tassate ai fini Irap e, dall'altra, che quelle*

*da cessione "straordinaria", come nel caso di liquidazione concordataria, dovrebbero invece essere escluse dall'IRAP anche in deroga al Principio di derivazione".*

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Occorre premettere che il presente parere prescinde da ogni valutazione in merito alla corretta rilevazione contabile della plusvalenza realizzata a seguito della cessione del marchio d'impresa rappresentata nell'istanza e alla strumentalità rispetto l'attività d'impresa dell'*asset* oggetto di detta cessione nonché all'eventuale qualificazione dell'Istante tra i soggetti diversi da quelli a cui trovano applicazione l'articolo 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997 (unica disposizione richiamata nell'istanza ai fini dell'individuazione delle modalità di determinazione della base imponibile IRAP).

L'articolo 160 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 e successive modifiche e integrazioni stabiliva che l'impresa in stato di insolvenza aveva la possibilità di proporre ai creditori un concordato preventivo volto alla ristrutturazione dei debiti e al soddisfacimento dei creditori stessi anche mediante la cessione dei beni d'azienda: tale concordato preventivo è oggi regolato dall'articolo 84 del decreto legislativo decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, il "*Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza*").

Attualmente ai fini della determinazione della base imponibile IRES, per espressa previsione legislativa la cessione dei beni ai creditori in sede di concordato preventivo non comporta il realizzo di eventuali plusvalenze o minusvalenze (articolo 86, comma 5, del TUIR).

Ciò posto va rilevato che, ai fini IRAP, il principio generale che sorregge il vigente sistema impositivo di tale imposta, così come ridisegnato dalla legge finanziaria 2008

(legge 24 dicembre 2007 n. 244 - la c.d. Riforma IRAP), è quello della «*presa diretta da bilancio*» delle voci espressamente individuate e considerate rilevanti ai fini impositivi. In particolare, l'abrogazione dell'articolo 11*bis* del decreto legislativo n. 446 del 1997 - che riconosceva la rilevanza nell'IRAP delle variazioni fiscali effettuate ai fini delle imposte sul reddito - ha determinato lo «sganciamento» del tributo regionale dall'imposta sul reddito (IRES) rendendo, in tal modo, le modalità di calcolo del tributo più aderenti ai criteri adottati in sede di redazione del bilancio di esercizio (cfr. circolari n. 26/E del 20 giugno 2012, n. 27/E del 26 maggio 2009, n. 36/E del 16 luglio 2009 e n. 39/E del 22 luglio 2009).

Per quanto qui di interesse va ricordato che, in relazione alle società di capitali di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 446 del 1997 (tra i quali è riconducibile l'Istante stante il richiamo nell'istanza al citato articolo 5), 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*" (previsione, quest'ultima, inserita dall'articolo 13-*bis*, comma 3, del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, nella legge 27 febbraio 2017, n. 19 - enfasi aggiunta).

Per quanto riguarda la concorrenza ai fini della determinazione del valore della produzione netta imponibile ai fini IRAP delle plusvalenze realizzate a seguito della cessione di beni strumentali, la circolare n. 27/E del 2009 ha chiarito che "*non*

*sarebbe coerente un sistema in cui assumono rilievo le plus/minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili patrimoniali e non anche quelle derivanti dalla cessione dei beni strumentali che ordinariamente partecipano al processo produttivo. Né si può trascurare la circostanza che le componenti reddituali che si contabilizzano in sede di realizzo dei beni strumentali sono indirettamente collegate a costi che hanno concorso alla formazione della base imponibile IRAP nei periodi d'imposta precedenti, attraverso quote di ammortamento. Una interpretazione di tipo sistematico porta, in definitiva, a ritenere pienamente rilevanti le plusvalenze e le minusvalenze emergenti in sede di realizzo dei beni strumentali", ribadendo, tra l'altro, che le relative plus/minusvalenze non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP ove realizzate in sede di cessione d'azienda (in quanto "operazione che genera sempre componenti straordinarie").*

Proprio in relazione ai marchi d'impresa (*asset* oggetto della cessione rappresentata in istanza), l'articolo 5, comma 3, ultimo periodo, del citato decreto legislativo espressamente riconosce la rilevanza ai fini del tributo regionale dei costi d'acquisto, stabilendo che *"sono comunque ammesse in deduzione quote di ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi d'impresa e a titolo di avviamento in misura non superiore a un diciottesimo del costo indipendentemente dall'imputazione al conto economico"*.

A ciò va aggiunto che nell'ambito della disciplina IRAP non sono previste specifiche disposizioni relative alla determinazione del valore della produzione in relazione a operazioni realizzate in attuazione di un concordato preventivo (come, invece, previsto precedentemente alla Riforma IRAP per effetto del collegamento della

disciplina IRAP alle variazioni fiscali rilevati ai fini IRES per effetto dell'abrogato articolo 11-*bis* del decreto legislativo n. 446 del 1997); pertanto, si ritiene che in relazione ai componenti reddituali derivanti da queste operazioni trovi applicazione l'ordinaria disciplina IRAP (laddove questi siano correttamente classificati ai fini contabili nelle voci di conto economico rilevanti ai fini del predetto tributo), tranne nel caso in cui - come sopra evidenziato - derivino da operazioni di cessione d'azienda.

Alla luce del delineato quadro normativo, si ritiene che, nel caso in esame, la plusvalenza realizzata a seguito della cessione del solo marchio d'impresa avvenuta nell'ambito di concordato preventivo assumerà rilevanza ai fini IRAP secondo le regole ordinarie (articoli 4 e 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997), stante la sua classificazione contabile - anche per espresso riconoscimento dell'Istante medesimo - nella voce A.5) del conto economico.

Il presente parere viene reso sulla base delle informazioni fornite dal richiedente, assunte così come illustrate nell'istanza, nel presupposto della loro veridicità, esaustività e completezza e i suoi effetti non si estendono a questioni diverse da quelle in relazione alle quali è stato formulato espressamente un quesito da parte dell'Istante, fermo restando quanto precisato in premessa.

**Firma su delega della Direttrice centrale**

**IL CAPO SETTORE  
(firmato digitalmente)**