



IL NUOVO CODICE DELLA CRISI E SCENARI FUTURI

Aspetti fiscali: lo stato dell'arte

Giampaolo Provaggi



in collaborazione con



RISTRUTTURAZIONI AZIENDALI

CONVEGNO 2022

Codice della Crisi e Scenari Futuri

«Le misure premiali e la composizione negoziata»

L'art. 25 bis del D.Lgs. 14/2019, recita:

«Misure premiali

1. *Dall'accettazione dell'incarico da parte dell'esperto e sino alla conclusione delle trattative con una delle soluzioni previste dall'articolo 23, commi 1 e 2, lettera b), gli interessi che maturano sui debiti tributari dell'imprenditore sono ridotti alla misura legale.*
2. *Le sanzioni tributarie per le quali è prevista l'applicazione in misura ridotta in caso di pagamento entro un determinato termine dalla comunicazione dell'ufficio che le irroga, sono ridotte alla misura minima se il termine per il pagamento scade dopo la presentazione della istanza di cui all'articolo 17.*
3. *Le sanzioni e gli interessi sui debiti tributari sorti prima del deposito dell'istanza di cui all'articolo 17 e oggetto della composizione negoziata sono ridotti della metà nelle ipotesi previste dall'articolo 23, comma 2.*
4. *In caso di pubblicazione nel registro delle imprese del contratto di cui all'articolo 23, comma 1, lettera a), e dell'accordo di cui all'articolo 23, comma 1, lettera c), l'Agenzia delle entrate concede all'imprenditore che lo richiede, con istanza sottoscritta anche dall'esperto, un piano di rateazione fino ad un massimo*

«Le misure premiali e la composizione negoziata»

di settantadue rate mensili delle somme dovute e non versate a titolo di imposte sul reddito, ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto *d'imposta*, imposta sul valore aggiunto e imposta regionale sulle attività produttive non ancora iscritte a ruolo, e relativi accessori. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui *all'articolo 19* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. La sottoscrizione *dell'esperto* costituisce prova *dell'esistenza* della temporanea situazione di obiettiva difficoltà. *L'imprenditore* decade automaticamente dal beneficio della rateazione anche in caso di successivo deposito di ricorso ai sensi *dell'articolo 40* o in caso di apertura della procedura di liquidazione giudiziale o della liquidazione controllata o di accertamento dello stato di insolvenza oppure in caso di mancato pagamento anche di una sola rata alla sua scadenza.

5. Dalla pubblicazione nel registro delle imprese del contratto e *dell'accordo* di cui *all'articolo 23*, comma 1, lettere a) e c), o degli accordi di cui *all'articolo 23*, comma 2, lettera b), si applicano gli articoli 88, comma 4-ter, e 101, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

6. Nel caso di successiva apertura della procedura di liquidazione giudiziale o di liquidazione controllata o nel caso di accertamento dello stato di insolvenza, gli interessi e le sanzioni sono dovuti senza le riduzioni di cui ai commi 1 e 2.»

«Le misure premiali e la composizione negoziata»

EVOLUZIONE NORMATIVA

La norma è stata introdotta dall'art. 6 del D.Lgs. n. 83/2022, che ha sostituito la Parte Prima, Titolo II, del D.Lgs. n. 14/2019 (artt. 24 e 25, mai entrati in vigore), e coincide a livello testuale con l'art. 14 del DL 118/2021.

Non si ha notizia di prassi al proposito.

AMBITO DI APPLICAZIONE

Si applica a tutti gli imprenditori, sia commerciali che agricoli che attivano lo strumento della composizione negoziata della crisi versando “in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario che ne rendono probabile la crisi o l'insolvenza e risulta ragionevolmente perseguibile il risanamento dell'impresa.” (art. 12, c. 1, CCII).

Sono ammesse anche le imprese di minori dimensioni (non soggette alla liquidazione giudiziale), siccome previsto dall'art. 25-quater, c. 5.

«Le misure premiali e la composizione negoziata»

INTERESSI SUI DEBITI TRIBUTARI: riduzione al tasso legale (comma 1)

La norma opera per il periodo intercorrente “Dall'accettazione dell'incarico da parte dell'esperto (n.d.r. che deve avvenire entro 2 giorni dalla ricezione della nomina ex art. 17, comma 4, del CCII) e sino alla conclusione delle trattative con una delle soluzioni previste dall'articolo 23, commi 1 e 2, lettera b) (...)”. **Non distingue se il debito tributario è sorto prima o durante la Composizione.**

(art. 23 co. 1: **a**) contratto, con uno o più creditori, idoneo ad assicurare continuità aziendale per periodo non inferiore a due anni - relazione esperto di cui all'articolo 17, comma 8; **b**) convenzione di moratoria di cui all'articolo 62; **c**) accordo tra imprenditore, creditori ed esperto che produce gli effetti di cui agli articoli 166, comma 3, lettera **d**) (piano attestato art. 56 e piano attest. gruppo art. 284) e 324 (concord prev o di accordi di ristrutturazione dei debiti omologati o degli accordi in esecuzione del piano attestato ovvero del concordato minore omologato ai sensi dell'articolo 80). Con la sottoscrizione dell'accordo l'esperto dà atto che il piano di risanamento appare coerente con la regolazione della crisi o dell'insolvenza. **Art. 23 co. 2 b**) accordi di ristrutturazione anche agevolati ed “ad efficacia estesa”).

«Le misure premiali e la composizione negoziata»

INTERESSI SUI DEBITI TRIBUTARI: riduzione al tasso legale (comma 1)

esempio - Sulle somme iscritte a ruolo (art. 30 DPR 602/1973), dal 1.4.2022, si applicano gli interessi nella misura del 2,68% (fissata dal Provvedimento 23.5.2019), a decorrere dalla data della notifica della cartella di pagamento (e non dallo spirare del termine concesso per osservare l'adempimento, ex art. 30 del d.p.r. 602. La riduzione prevista dal comma 1 comporta l'applicazione degli interessi legali: 1,25% (dal 1.1.2022, articolo 1 Dm 13.12.2021).

Il riferimento all'art. 23, commi 1 e 2 lett. b), fa ritenere che la misura premiale in parola trovi applicazione esclusivamente nel caso di conclusione positiva del percorso.

La riduzione prevista al comma 1, qualora la composizione negoziata sfoci in un accordo di ristrutturazione costituirà il floor della discussione della eventuale transazione sui crediti tributari (art. 63 CCII).

Quindi, per es.: se nell'ambito della composizione negoziata gli interessi sono applicati al tasso legale, nel caso di successivo accordo ristrutturazione, quegli interessi potranno essere oggetto della transazione di cui all'art. 63.

«Le misure premiali e la composizione negoziata»

RIDUZIONE DELLE SANZIONI (comma 2).

La norma prevede l'applicazione nella «misura minima» per quelle sanzioni che possono essere corrisposte in misura ridotta entro un termine temporale dalla comunicazione dell'ufficio che le irroga, a condizione che il termine di scadenza sia successivo al deposito della istanza di richiesta di nomina dell'esperto.

Va evidenziato che i presupposti fondamentali paiono essere:

- a – la previsione di una scadenza temporale entro la quale è possibile corrispondere la sanzione in misura ridotta
- b – la presentazione dell'istanza di nomina dell'esperto ante scadenza di cui alla lettera a
- c - la presenza di una sanzione che preveda un massimo ed un minimo.

Paiono quindi escluse dal “vantaggio” quelle sanzioni che, pur rispettando le condizioni di cui alle precedenti lettere a e b, prevedono però una sanzione in misura fissa, come è il caso dell'art. 36 bis, dell'art. 36 ter del DPR 600/1973 e dell'art. 54 bis del DPR 633/1972. In tali casi, infatti, pur essendo in presenza di una “comunicazione” (ex co. 3 dell'art. 36 bis o co. 4 dell'art. 36 ter, ma anche degli artt. 2 e 3 del D.lgs. 462/1997) non è prevista la possibilità di graduare la sanzione tra un massimo ed un minimo edittali, in quanto la stessa è prevista nell'ammontare del 30% di ogni importo non versato, ex art. 13 del D.Lgs. 472/1997.

«Le misure premiali e la composizione negoziata»

RIDUZIONE DELLE SANZIONI (comma 2).

Questa sanzione può essere soltanto corrisposta in misura ridotta ad un terzo del dovuto, nel caso in cui il pagamento avvenga entro 30 giorni dalla comunicazione, come previsto dai citati artt. 2 e 3 del D.Lgs. 462/1997. Per altro verso, è difficile ritenere che la disposizione possa mantenere fermo il vantaggio premiale in assenza di previo pagamento, differendo lo stesso ad un momento compatibile con il percorso risolutivo della crisi avviato dall'imprenditore-debitore.

In questi termini, è facile comprendere come la misura premiale in parola rischi di non recare alcun vantaggio all'imprenditore che accede alla composizione negoziata.

In conclusione, la regola dovrebbe quindi poter riguardare, per esempio, le procedure di acquiescenza agli atti impositivi, ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997, ovvero le procedure di definizione delle sole sanzioni, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 472/1997.

In questi casi l'imprenditore-debitore dovrebbe poter corrispondere, entro il termine previsto normativamente (ad es.: 60 gg. dalla notifica degli atti accertativi), la sanzione – diminuita fino al minimo edittale - nella misura ridotta ad un terzo.

«Le misure premiali e la composizione negoziata»

DUBBI

Sono relativi al permanere dell'operatività della disposizione in esame nel caso in cui l'esperto abbia ritenuto, ai sensi dell'art. 17, comma 5, del CCII, non sussistere concrete prospettive di risanamento, con conseguente archiviazione dell'istanza di composizione negoziata o, nel caso di uscita dal percorso prima di aver utilizzato la misura.

«Le misure premiali e la composizione negoziata»

RIDUZIONE ALLA META' DI SANZIONI ED INTERESSI (comma 3)

La regola di favore, in ambito sanzionatorio, si applica “sui debiti tributari sorti prima del deposito dell'istanza di cui all'articolo 17 e oggetto della composizione negoziata” per le ipotesi previste dall'art. 23, comma 2. **Quindi non copre i debiti sorti durante la Composizione, bensì le sanzioni o interessi relativi ai debiti pregressi che potrebbero però essere maturati nel corso (anche ante accettazione Esperto).** Non si applica quindi al caso di successo della composizione negoziata (art. 23 co. 1 lett. a) e c)).

Poiché non è previsto alcuno strumento che disciplini le trattative con l'Ufficio in sede di composizione negoziata, stante quanto sopra, potrebbe risultare conveniente la conclusione negativa della stessa per favorire l'accesso alle ipotesi di cui al comma 2 dell'art. 23 (in questo caso il richiamo è a tutta la disposizione e non solo all'omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti). Ciò anche in considerazione del fatto che si dovrebbero mantenere i benefici di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 25-bis, ove spettanti.

Anche in questo caso la misura costituisce la base per la eventuale transazione sui crediti tributari (art. 63 CCII).

«Le misure premiali e la composizione negoziata»

RATEAZIONE delle somme dovute e non versate (comma 4)

E' prevista fino ad un massimo di n. 72 rate mensili per la corresponsione “delle somme dovute e non versate a titolo di imposte sul reddito, ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto di imposta, imposta sul valore aggiunto e imposta regionale sulle attività produttive non ancora iscritte a ruolo e relativi accessori”.

La norma permette di inserire nel Piano (o progetto dello stesso), prima della presentazione dell'istanza ex art. 17, la previsione di una eventuale rateazione, come confermato dalla Relazione di accompagnamento allo schema del D.Lgs. n. 83/2022. Nella quale si precisa che si intende favorire la rateizzazione dei debiti tributari, prima che inizi la fase di riscossione, per evitare gli ostacoli alla negoziazione della crisi e alla redazione dei piani normalmente collegati alla necessità di attendere l'iscrizione a ruolo degli importi dovuti dall'imprenditore all'Erario.

Le condizioni per attivare l'automatismo sono:

- la conclusione del contratto di cui alla lettera a) o di un accordo di cui alla lettera c), dell'art. 23, co. 1, e la relativa pubblicazione nel registro imprese;

«Le misure premiali e la composizione negoziata»

RATEAZIONE delle somme dovute e non versate (comma 4)

- la sottoscrizione dell'istanza di rateazione anche da parte dell'esperto che, come indica la norma “costituisce prova *dell'esistenza* della temporanea situazione di obiettiva difficoltà”. Il comma in questione precisa ancora che:

a) si applicano in quanto compatibili le disposizioni dell'art. 19 del D.P.R. n. 602/1973 (oggetto di modifiche a cura del D.L. n. 50/2022 convertito dalla legge n. 91/2022). Considerati gli obiettivi degli strumenti cui è abbinata la rateazione, non sembra possibile applicare anche il comma 1-bis della stessa norma, che prevede, in caso di comprovato peggioramento della situazione, la proroga della dilazione ottenuta; e ciò senza che sia intervenuta la decadenza. Al contrario, pare applicabile quanto previsto al comma 1-quinquies e, quindi, l'incremento della rateazione fino a centoventi rate mensili, nel caso in cui il debitore si trovi, per ragioni estranee alla propria responsabilità, in una comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica (e ciò giustificherebbe la sottoscrizione dell'Esperto, considerato che non sono posti limiti di valore per ottenere la rateizzazione).

«Le misure premiali e la composizione negoziata»

RATEAZIONE delle somme dovute e non versate (comma 4)

Si potrebbe ritenere che il riferimento all'art. 19 permetta l'applicazione di alcune parti dello stesso, quali il c. 1 ter (rate crescenti), il c. 1 quater (sospensione termini prescriz. e decadenza, no nuovi fermi amministrativi ed ipoteche e/o nuove procedure esecutive), ma anche del c. 3 bis (caso concess. sospensione, sospensione rate) o del c. 3 ter (decadenza dalla rateazione di un tributo non preclude ottenimento per altri o magari ai sensi dell'art. 19 stesso) e del c. 4 (data scadenza delle singole rate); b) è prevista la decadenza automatica dal beneficio "(...) anche in caso di successivo deposito di ricorso ai sensi *dell'articolo 40* o in caso di apertura della procedura di liquidazione giudiziale o della liquidazione controllata o di accertamento dello stato di insolvenza oppure in caso di mancato pagamento anche di una sola rata alla sua scadenza". Tale situazione si potrebbe verificare in caso di esito negativo delle trattative.

APPLICAZIONE - Dal punto di vista applicativo, si rileva la mancanza di una disciplina riguardante le modalità per l'interlocuzione con l'Agenzia delle Entrate per giungere alla rateizzazione. Naturalmente l'AdE nel lasso temporale di conclusione della Composizione potrebbe iscrivere a ruolo i debiti.

«Le misure premiali e la composizione negoziata»

SOPRAVVENIENZE ATTIVE/PERDITE SU CREDITI (comma 5)

Ai fini delle imposte dirette, l'art. 25-bis, comma 5, del CCII prevede l'applicazione “Dalla pubblicazione nel registro delle imprese del contratto e dell'accordo di cui all'articolo 23, comma 1, lettere a) e c), o degli accordi di cui all'articolo 23, comma 2, lett. b) ” degli articoli 88, comma 4-ter, e 101, comma 5, del DPR 917/1986.

Quindi: CONDIZIONE lato debitore è la pubblicazione nel registro delle imprese dei richiamati negozi, per l'imponibilità parziale (con consumo delle eventuali perdite fiscali, degli interessi passivi eccedenti o dell'ACE eccedente) delle sopravvenienze attive che si dovessero originare dal contratto o dagli accordi, e, lato creditore, per la deducibilità delle eventuali perdite su crediti.

Naturalmente, l'art. 88, c. 4-bis, TUIR opera autonomamente e, nel caso di specie, considerato il richiamo ad opera dell'art. 88 comma 4-ter TUIR, in combinazione con questa ultima disposizione.

«Le misure premiali e la composizione negoziata»

SOPRAVVVENIENZE ATTIVE/PERDITE SU CREDITI (comma 5)

DUBBI

Sorprende che il legislatore abbia “coperto” con la disposizione in commento che richiama solo l’art. 23 c. 2 lett. b, solo gli accordi di ristrutturazione anche ad efficacia estesa (di cui all’art. 61 del CCII, già art.182-septies L.F.) e quelli agevolati (di cui all’art. 60 del CCII, già 182-novies L.F.) e non il piano attestato di risanamento di cui all’articolo 56 al quale, se utilizzato «in uscita» da una Composizione negoziata non parrebbero applicarsi le norme sopra indicate.

Una tale conseguenza varrebbe naturalmente anche per il concordato semplificato di cui all’articolo 25-sexies e per gli altri strumenti di regolazione della crisi e dell’insolvenza, rientranti nelle lett. c) e d) dell’art. 23, comma 2.

La questione può dipendere da un mancato allineamento delle regole o, in caso contrario, non si comprenderebbe la ratio.

«Le misure premiali e la composizione negoziata»

DECADENZA DA ALCUNI BENEFICI (comma 6)

Si perde la prevista riduzione di sanzioni ed interessi di cui ai commi 1 e 2, ma anche della rateazione di cui al comma 4, **ma non di quelle di cui al comma 3**, al verificarsi delle seguenti condizioni:

a - apertura della procedura di liquidazione giudiziale

b – apertura della procedura di liquidazione controllata

c – genericamente «nel caso di accertamento dello stato di insolvenza». Quest'ultima ipotesi non pare rinvenirsi nel caso in cui l'esperto «ravvisi» (come previsto dalla sez. III, p.to 2.4. del decreto dirigenziale 28.9.2021) la presenza di uno stato di insolvenza, «in quanto questo elemento non necessariamente gli impedisce di avviare la composizione negoziata». Per esempio, accertamento giudiziario dello stato insolvenza ante liquidazione coatta amministrativa (art. 297 CCII).

Per la decadenza dalla rateazione è sufficiente anche il mancato pagamento di una rata o il deposito del ricorso per il concordato preventivo o per l'accordo di ristrutturazione o il piano di ristrutturazione omologato.

«Le misure premiali e la composizione negoziata»

COSA MANCA

Un elemento che potrebbe favorire la composizione negoziata è l'accesso alla **transazione su crediti tributari e previdenziali (art. 63 CCII)**, in quanto il debito di natura tributaria e previdenziale è sempre un elemento significativo per le imprese e la semplice rateazione (solo tributaria peraltro) non è spesso sufficiente.

Anche l'art. 86 c. 5 TUIR relativo alla non imponibilità delle plusvalenze da cessione di asset, compreso avviamento rimanenze risulta di interesse in caso di necessaria ristrutturazione dell'azienda che operi attraverso la «discontinuità», come indicato nella **Sezione I – test pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento, punto 5**, con «disequilibrio economico a regime». L'applicazione di tale disposizione, stante lo stato attuale di prassi e giurisprudenza non può essere operato in modo interpretativo:

a – la norma si occupa non solo del caso in cui i beni siano ceduti ai creditori, ma anche, come chiarito dalla Corte di Cassazione, a tutti i trasferimenti a terzi dei cespiti, in esecuzione dell'omologata proposta di concordato preventivo (Cass. nn. 13122/2018, 11699/2007, 22186/2006 e 5112/1996);

«Le misure premiali e la composizione negoziata»

COSA MANCA

b – la norma, secondo la più recente interpretazione dell’Agenzia delle Entrate - si veda Risposta a interpello n. 462 del 31/10/2019 – risulta applicabile solo ai concordati liquidatori e non anche a quelli in continuità aziendale (sia risanamento che di ristrutturazione. Per l’assimilazione della procedura di c.p. con continuità aziendale di cui all’art. 186-bis del RD 267/1942 al c.p. di risanamento, si veda la risposta interpello n. 85/2018).

A supporto del proprio orientamento, il Fisco ha invocato i principi delineati dalla nota illustrativa al TUIR, aggiornato e coordinato con il DPR 42/1998, secondo cui “si è stabilito che non rientrano tra le sopravvenienze attive la riduzione dei debiti in sede di concordato fallimentare [...] o di concordato preventivo con cessione dei beni ai creditori [...] e cioè ogni qualvolta dopo la chiusura del fallimento o dopo il concordato non vi sia più esercizio di impresa”.

Pertanto per l’AdE, l’intenzione del legislatore è quella di circoscrivere la non rilevanza delle plusvalenze e delle minusvalenze ad un’ipotesi in cui “dopo il concordato non ci sia più esercizio di impresa” (ris. n. 29/2004).

«Le misure premiali e la composizione negoziata»

COSA MANCA

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, osservato che l'art. 86 comma 5 del TUIR rappresenta una norma speciale rispetto alle ordinarie regole di determinazione del reddito d'impresa, e che la predetta ricostruzione trova ulteriore conferma nell'evoluzione normativa dell'art. 88 del TUIR, con l'inserimento, ad opera del D.Lgs. 147/2015, del comma 4-ter e, quindi, della differente misura della detassazione delle sopravvenienze attive da riduzione dei debiti dell'impresa, a seconda che si tratti di concordato preventivo liquidatorio o di risanamento.

«Le misure premiali e la composizione negoziata»

COSA MANCA

AZIENDA

Altro tema riguarda la mancata applicazione alla composizione negoziata del dettato dell'art. 14, co. 5-bis, D.Lgs. n. 472/1997, che esclude l'applicazione della responsabilità solidale in tema di cessione di azienda. Al proposito si potrebbero raggiungere tali effetti in via interpretativa, seguendo le indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate con la Consulenza giuridica n. 21 del 2019, con la difficoltà dell'estensione del vantaggio a “strumenti” differenti dalle procedure espressamente oggetto della disposizione e non ottengano la validazione del Tribunale, pur in presenza di un esperto terzo indipendente e del procedimento autorizzativo del Tribunale per la cessione dell'azienda (art. 22, c. 1 lett. d), CCII).

IVA

La norma in esame non si pronuncia neppure in tema di IVA ed in merito all'applicabilità dell'art. 26, co. 3-bis, del DPR n. 633/1972. I nuovi istituti di cui all'art. 23 comma 1, lett. a) e c) potrebbero non trovare spazio nella disposizione IVA (al proposito si consideri la circolare n. 31/E del 31 dicembre 2014, relativa alle variazioni dell'art. 26 IVA, introdotte dal D.Lgs. n. 175/2014, che al punto 22 aveva

«Le misure premiali e la composizione negoziata»

COSA MANCA

avuto modo di precisare che “Prima delle modifiche, in considerazione del contenuto tendenzialmente pattizio delle procedure in esame (n.d.r. Accordi di ristrutturazione art. 182 bis L.F, Piano attestato art. 67 L.F.), la nota di variazione non poteva essere emessa oltre l’anno dalla data di effettuazione dell’operazione, stante il disposto dell’art. 26, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972”).

Si potrà, in tal caso, valutare se gli accordi conclusi possano essere considerati quali accordi sopravvenuti fra le parti, con applicazione del comma 2 dell’art. 26; naturalmente nel limite temporale dell’anno (ai sensi del successivo comma 3, art. 26 del D.P.R. n. 633/1972).

D’altra parte per le imposte dirette sono state introdotte specifiche regole, mentre per l’IVA ciò non è successo: è evidente che pare non si voglia operare l’applicazione.

GRAZIE

Giampaolo Provaggi

CONVEGNO 2022

Codice della Crisi e Scenari Futuri