

PER IL CORSO DI PERFEZIONAMENTO ABILITANTE PER L'ISCRIZIONE ALL'ALBO DEI GESTORI DELLA CRISI DI IMPRESA

**Transazione fiscale e nuovo codice della Crisi di Impresa e
dell'Insolvenza**

Sommario

Tratteremo di:

- 1) Dogma della indisponibilità dell'obbligazione tributaria
- 2) Transazione fiscale (e previdenziale) nel CCII
- 3) Transazione fiscale (e previdenziale) nell'Accordo di Ristrutturazione
- 4) Transazione fiscale (e previdenziale) nel Concordato Preventivo
- 5) Prospettive di ampliamento della transazione fiscale nel «correttivo» di prossima emanazione

Il «dogma» derogato

Il principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria

Non è possibile concordare una esenzione (totale o parziale) da qualunque tipologia di imposte o tasse* (ma anche di tributi e contributi).

Il credito erariale ha il suo fondamento giuridico nella legge, in modo che una volta accertati i fatti ed applicate ad essi le norme, all'Amministrazione non restano spazi per privilegiare o sacrificare qualcuno degli interessi privati in conflitto*.

* Da <https://www.osservatorio-giustiziatributaria.it/>

Le fonti

E' ancora declinato nel Regio Decreto 23 maggio **1924** n. 827, contenente il *Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità dello Stato*, dove all'art. 49 si legge:
"Nei contratti non si può convenire esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione".

Ed è riconducibile a principi costituzionali:

- **Art. 23:** *«Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge».*
- **Art. 97** (comma 1): *«Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico»*
- **Art. 3:** principio di uguaglianza

La sintesi contenuta nel Parere della Corte dei Conti - sezione regionale Piemonte 15/2007
[\(link\)](#)

(segue) Il principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria

Le deroghe

Vecchie

Attuali

Possibili nuove

Art. 3 del D.L. 138/2002

Transazione dei ruoli

«L'Agenzia delle entrate può procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo dai propri uffici per importi complessivamente superiori a euro 1,5 milioni ed il cui gettito è di esclusiva spettanza dello Stato, **in caso di accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alla attività di riscossione coattiva**, con atto approvato dal Direttore dell'Agenzia su conforme parere obbligatorio della Commissione consultiva per la riscossione...»

Abrogata
nel 2006

Quelle ad oggi confluite nel CCII nella disciplina degli Accordi di Ristrutturazione: **la transazione fiscale** (ma anche **contributiva e previdenziale**)

Il concordato preventivo biennale di cui al recente D.lgs. del 12 febbraio 2024, n. 13

Quelle del «correttivo» al CCII:

- **la transazione fiscale** (ma anche **contributiva e previdenziale**) nell'ambito della Composizione Negoziata della Crisi
- l'estensione della transazione fiscale ai **tributi locali**

(segue) Il principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria

La «classica» domanda:

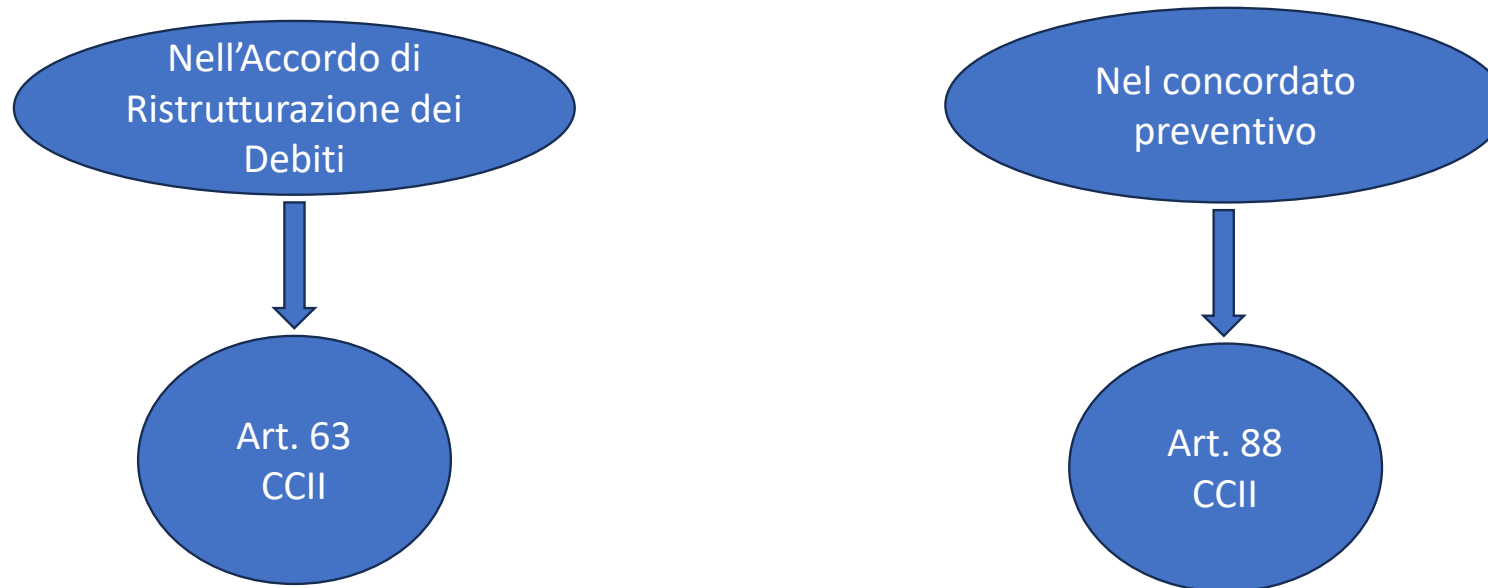
Non ho come pagare: ma posso fare un accordo con il Fisco e con l'INPS ?

La «classica» risposta:

NO

O, meglio, SI, ma solo nell'ambito delle procedure previste dal CCII (prima dalla L.F.) e segnatamente nell'ambito degli Accordi di Ristrutturazione e del Concordato Preventivo

Transazione fiscale nel CCII



ed a breve anche nella CNC con le attese modifiche all'art. 23 del CCII di cui alla bozza del «correttivo»

La transazione fiscale nell'Accordo di Ristrutturazione dei Debiti:
Art. 63 CCII

Art. 63: Transazione su crediti tributari e contributivi

➤ **Comma 1:** «Nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione degli accordi di ristrutturazione di cui agli articoli 57, 60 e 61 il debitore può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza, assistenza e assicurazione (.....).

In tali casi **l'attestazione del professionista indipendente, relativamente ai crediti fiscali e previdenziali, deve inerire anche alla convenienza del trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale; tale circostanza costituisce oggetto di specifica valutazione da parte del tribunale».**

Art. 57 comma 4

«Un professionista indipendente deve attestare la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano. L'attestazione deve specificare l'idoneità dell'accordo e del piano ad assicurare l'integrale pagamento dei creditori estranei nel rispetto dei termini di cui al comma 3.»

Non solo, cioè, almeno pari al valore di liquidazione, ma «conveniente»

Il parametro è non la mera liquidazione; ma la «liquidazione giudiziale*»

* La circostanza è stata anche chiarita nella bozza di «correttivo» dove all'art. 88 alla parola «liquidazione» è stata aggiunta la parola «giudiziale»

(segue) La transazione fiscale nell'Accordo di Ristrutturazione dei Debiti

$$\text{Il concetto di «convenienza»} = \text{(PC) Pagamento previsto per i Creditori} - \text{(VL) Valore di Liquidazione} > 0$$

- ✓ Di più di quanto i creditori pubblici ricaverebbero in caso di liquidazione giudiziale ?

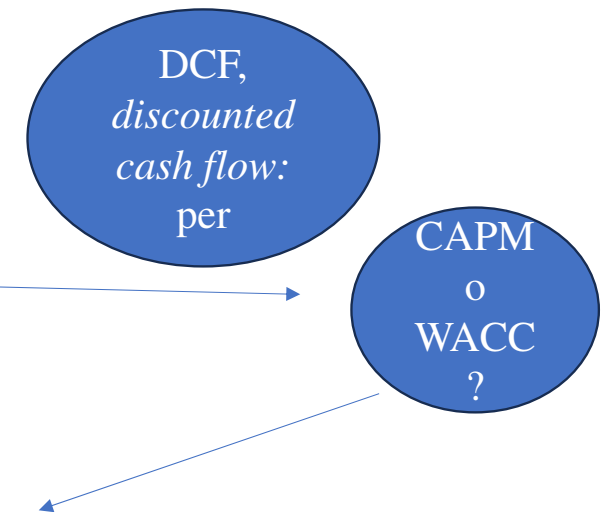
Sicuramente, Sì:

- ✓ Ma in termini di valori assoluti ? O in termini di valori attualizzati ?

Attualizzati

- ✓ E a che tasso ?
- ✓ Bisogna scontare anche un coefficiente di rischio ?

La logica aziendalistica vorrebbe di sì, soprattutto se un valore di liquidazione si confronta con un valore di flussi previsionali derivanti dalla continuità d'impresa che è, per definizione, attività «di rischio»



Il CAPM (capital asset pricing model) $K_e = r_f + \beta (r_m - r_f)$, più che il WACC (weighted average cost of capital), perché non c'è un costo dell'indebitamento da mediare con la remunerazione degli azionisti.

CAPM:

- R_f = rendimento netto di investimenti o titoli privi di rischio
- B = è il coefficiente che quantifica il rischio della singola impresa rispetto a quello medio del mercato
- R_m = è il rendimento atteso del mercato azionario (e cioè $R_m - R_f = Pr$ Premium Risk)

(segue) La transazione fiscale nell'Accordo di Ristrutturazione dei Debiti

(segue) Il concetto di «convenienza»: il confronto è con il valore di liquidazione dei beni nell'ambito della liquidazione giudiziale

- ✓ Ma il valore in caso di liquidazione giudiziale da confrontare con quello offerto è uguale a quello di mercato degli *assets* aziendali in condizioni non patologiche ?

Probabilmente, no. Sconta il naturale deprezzamento per «*badwill*» da crisi, i costi di procedura e le spese di vendita legati anche alla procedure competitive

- ✓ E l'avviamento ? Se ne deve tenere conto ?

Se positivo e si può ipotizzare anche in caso di liquidazione giudiziale ad una vendita di azienda, senz'altro SI

- ✓ E pure del valore di recupero di possibili azioni risarcitorie ?

Si, anche.

Il principio, in via interpretativa lo si ricava anche dalla **bozza al correttivo** laddove prevede, per il **piano di concordato**, che nello stesso piano **deve essere** indicato «*il valore di liquidazione del patrimonio alla data della domanda di concordato, in ipotesi di liquidazione giudiziale corrispondente al valore realizzabile, in sede di liquidazione giudiziale, dalla liquidazione dei beni e dei diritti, comprensivo dell'eventuale maggior valore economico realizzabile nella medesima sede dalla cessione dell'azienda in esercizio nonché delle ragionevoli prospettive di realizzo delle azioni esperibili, al netto delle spese*»;

Motivazioni e argomentazioni solide

Insomma, si tratta di Valutazione (e di valutazione anche complessa), e perciò, gioco forza, discrezionale e soggettiva

(segue) La transazione fiscale nell'Accordo di Ristrutturazione dei Debiti

Come si presenta la Transazione Fiscale nell'Accordo di Ristrutturazione ?

➤ Comma 2 dell'art. 63 CCII (primo periodo):

«La proposta di transazione, unitamente alla documentazione di cui agli articoli 57, 60 e 61 è depositata presso gli uffici indicati all'articolo 88, comma 3. (...)».

Chi decide ?

➤ Comma 2 dell'art. 63 CCII (secondo periodo):

- «(...) L'adesione alla proposta è espressa, **su parere conforme** della competente **direzione regionale**, con la sottoscrizione dell'atto negoziale da parte **del direttore dell'ufficio**. (...)»
- «L'atto è sottoscritto anche dall'agente della riscossione in ordine al trattamento degli oneri di riscossione (...)»
- «L'assenso così espresso equivale a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione»

Ad oggi «per proposte che prevedono **una falcidia** del debito originario, comprensivo dei relativi accessori, **superiore al 70 per cento e, contestualmente, all'importo di euro 30.000.000** (trenta milioni)», dalla «**Direzione provinciale o regionale**, su **parere conforme** dell'Ufficio tutela del credito erariale e gestione delle crisi aziendali della Direzione centrale piccole e medie imprese».
(Prov. A.E. 29.01.2024 n. 21447 a seguito entrata in vigore - 1.1.2024 - dell'art. 1 bis D.L. 69/2013)

(segue) La transazione fiscale nell'Accordo di Ristrutturazione dei Debiti

Quando si decide?

➤ **sempre il Comma 2 dell'art. 63 CCII (primo periodo):**

«(..) *L'eventuale adesione deve intervenire entro novanta giorni dal deposito della proposta di transazione*» (si può poi accedere al **Cram Down**)

Con che criteri ?

➤ **La Circolare dell'Agenzia delle Entrate 34/E del 29/12/2020:**

- «*Nel formare il proprio convincimento gli Uffici dovranno fare riferimento, quindi, agli elementi esposti nel piano attestato **dal professionista indipendente** e, nel caso di concordato preventivo, anche a **quanto attestato e verificato dal Commissario Giudiziale, potendo disattenderne le rispettive risultanze solo allorquando le ritengano manifestamente non attendibili, ovvero non sostenibili, anche alla luce del contesto economico e competitivo di riferimento, nonché della situazione economico-patrimoniale dell'impresa***»;
- «*In tal caso gli Uffici devono corredare il giudizio di manifesta inattendibilità o insostenibilità con una puntuale motivazione, idonea a individuare in maniera analitica le ipotesi, le prospettazioni e i dati - compendati nel piano e nella relazione - ritenuti non attendibili.*»

(segue) La transazione fiscale nell'Accordo di Ristrutturazione dei Debiti

(segue) Con che criteri ?

- (segue) La Circolare dell'Agenzia delle Entrate 34/E del 29/12/2020:
- «**Riassumendo, vista la particolare importanza che la legge fallimentare attribuisce al ruolo del professionista attestatore - il quale è tenuto a garantire la veridicità dei dati aziendali e a suffragare la fattibilità del piano di risanamento - e le responsabilità civili e penali che contornano il suo operato, l'eventuale contestazione degli elementi del piano attestato deve basarsi su elementi idonei a dimostrarne la manifesta infondatezza**»

Esempi di elementi idonei secondo l' A.E.

- OMI o altre banche dati e siti specialistici, per gli immobili
- le variabili previsionali palesemente inattendibili (come nel caso di ipotesi di crescita del fatturato palesemente incoerenti rispetto alla media dei trend storici o rispetto a studi settoriali predisposti dalle associazioni di categoria);
- tasso di attualizzazione dei flussi di cassa non supportati da percorso metodologici o che «non valorizzano il rischio di impresa, attestandosi al livello dei tassi riservati a investimenti privi di rischio (cosiddetti free-risk)»

(segue) La transazione fiscale nell'Accordo di Ristrutturazione dei Debiti

E se i Creditori Pubblici decidono «male» (in modo cioè non giustificato o non tale tutelare gli interessi erariali) o non decidono proprio ?

Il Cram Down

«**Cram down**» significa in inglese «buttare giù», «inghiottire», vale a dire porre in essere un **gesto di forza**.

Si tratta del gergo tecnico per definire l'omologazione forzata ad opera del Tribunale della proposta di soddisfacimento dei creditori, **nonostante** la «**non adesione**» dell'Erario o degli Enti previdenziali; **non adesione** che in assenza di tale intervento del Tribunale risulterebbe **determinante** (nel senso della mancato raggiungimento dei *quorum* di approvazione del concordato).

Il «**Cram down**» è previsto:

- **sia** per le transazioni fiscali e previdenziali nell'ambito degli **Accordi di Ristrutturazione dei Debiti**, dall'**art. 63 comma 2-bis** CCII (recentemente modificato con il DL 136/2023)
- **sia** per le transazioni fiscali e previdenziali nell'ambito dei **Concordati preventivi**, dall'**art. 88 comma 2-bis** CCII

ma, attualmente, in modo diverso (*quindi ci ritorniamo più avanti, dopo aver parlato della transazione fiscale nel concordato preventivo*)

La transazione fiscale nel Concordato Preventivo: Art. 88 CCII

Art. 88 (Trattamento dei crediti tributari e contributivi):

➤ **Comma 1:** «... con il piano di concordato il debitore, **esclusivamente mediante proposta presentata ai sensi del presente articolo**, può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza, assistenza e assicurazione per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti obbligatorie e dei relativi accessori, se il piano ne prevede la soddisfazione in misura **non inferiore** a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella **relazione di un professionista indipendente** ».

Si tratta sostanzialmente della relazione di stima del valore di liquidazione (giudiziale) prima prevista nella legge fallimentare dall'art. 160 comma 2, proprio specificamente per la transazione fiscale dall'art. 182 ter l.fall., comma 5.

Può essere professionista diverso da quello che attesta la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano di cui all'art. 87 comma 3 CCII

ma anche
«**conveniente**»
per i creditori
pubblici ?

Si. O almeno non deteriore per il concordato in continuità.

Il comma 2 dell'art. 88: «L'attestazione del professionista indipendente, relativamente ai crediti tributari e contributivi, ha ad oggetto anche la **convenienza** del trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale e, nel concordato in **continuità aziendale**, la sussistenza di un trattamento **non deteriore**».

Il parametro è non la mera liquidazione; ma la «liquidazione giudiziale*»

* La circostanza è stata anche chiarita nella bozza di «correttivo» dove all'art. 88 alla parola «liquidazione» è stata aggiunta la parola «giudiziale»

(segue) La transazione fiscale Concordato Preventivo:

Il concetto di «convenienza»,
per il concordato liquidatorio

=

(PC)
Pagamento
previsto per i
Creditori

-

(VL)
Valore di
Liquidazione

> 0

Il concetto di «**non deteriore**»,
per il concordato in continuità

=

(PC)
Pagamento
previsto per i
Creditori

-

(VL)
Valore di
Liquidazione

>= 0

Valgono le stesse logiche e le stesse considerazioni riferite con riguardo all'Accordo di Ristrutturazione, sia in tema di attualizzazione dei flussi di pagamento, che in tema di valore di liquidazione da considerare (comprensivo cioè di avviamento, se esistente, e della valorizzazione delle azioni risarcitorie).

Ma con una espressione di **favore** per il concordato in continuità: quel «non deteriore» al posto del «conveniente».

(segue) La transazione fiscale nel Concordato Preventivo

Come si presenta la Transazione Fiscale nel concordato preventivo ?

➤ Comma 3 dell'art. 88 CCII :

*«Copia della proposta e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, **deve essere presentata al competente agente della riscossione e agli altri uffici competenti** sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo fino alla data di presentazione della domanda.».*

In ogni caso, sostanzialmente nel concordato la transazione fiscale si presenta con la trasmissione ai creditori pubblici di piano e proposta depositata.

Chi decide ?

➤ Comma 4 dell'art. 88 CCII :

*«Relativamente al credito tributario chirografario complessivo, il voto sulla proposta concordataria è espresso dall'ufficio, previo parere **conforme** della competente direzione regionale».*

(segue) La transazione fiscale nel Concordato Preventivo

Quando si decide?

- Con il **voto** sulla proposta di concordato formulata del debitore (o da terzi, nel caso delle «offerte concorrenti»)

Con che criteri ?

- La **Circolare dell'Agenzia delle Entrate 34/E del 29/12/2020 (di cui si è sopra detto) rappresenta la guida sui criteri che devono essere definiti dagli Uffici per l'espressione del voto**

E se i Creditori Pubblici decidono «male» (in modo cioè non giustificato o non tale tutelare gli interessi erariali) o non decidono proprio ?

Il Cram Down

(segue) La transazione fiscale nell'Accordo di Ristrutturazione dei Debiti

Il Cram Down

Omologazione forzata ad opera del Tribunale, **nonostante** la «**non adesione**» dell'Erario o degli Enti previdenziali;

Anche voto contrario*

che in assenza di tale intervento del Tribunale risulterebbe **determinante**

Prevista sia per il concordato, sia per gli accordi di ristrutturazione, **ma oggi in modo diverso**

* Così gli orientamenti prevalenti della giurisprudenza di merito, oggi confermati nella bozza di correttivo (art. 2 bis: *in mancanza di adesione, che comprende il voto contrario*)

Il Cram Down

Negli Accordi di Ristrutturazione era previsto dal comma 2-bis dell'art. 63 CCII che:

*«Il tribunale omologa gli accordi di ristrutturazione anche in mancanza di adesione da parte dell'amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie quando l'adesione è **determinante** ai fini del raggiungimento delle percentuali di cui agli articoli 57, comma 1, e 60, comma 1, e, **anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista indipendente**, la proposta di soddisfacimento della predetta amministrazione o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie è **conveniente** rispetto all'alternativa liquidatoria».*

Nel Concordato Preventivo è previsto dal comma 2-bis dell'art. 88 CCII:

*«Il tribunale omologa il concordato preventivo anche in mancanza di adesione da parte dell'amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie quando l'adesione è **determinante** ai fini del raggiungimento delle percentuali di cui all'articolo 109, comma 1, e, **anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista indipendente**, la proposta di soddisfacimento della predetta amministrazione o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie è **conveniente o non deteriore** rispetto all'alternativa liquidatoria*

Come è cambiata disciplina (per ora transitoria) del Cram Down nell'Accordo di Ristrutturazione ?

➤ la forte «stretta» dell' Art. 1 bis D.L. 69/2023* (comma 2):

«Il tribunale omologa gli accordi di ristrutturazione, anche in mancanza di adesione da parte dell'amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie, quando **ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:**

a) **gli accordi non hanno carattere liquidatorio;**

b) **l'adesione è determinante ai fini del raggiungimento delle percentuali (...);**

c) **il credito complessivo vantato dagli altri creditori aderenti agli accordi di ristrutturazione è pari ad almeno un quarto dell'importo complessivo dei crediti;**

d) **la proposta di soddisfacimento dell'amministrazione finanziaria o dei predetti enti, tenuto conto delle risultanze della relazione del professionista indipendente, è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria e tale circostanza costituisce oggetto di specifica valutazione da parte del tribunale in sede di omologa;**

e) **il soddisfacimento dei crediti dell'amministrazione finanziaria e degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie è almeno pari al 30 per cento dell'ammontare dei rispettivi crediti, inclusi sanzioni e interessi.»**

* Disposizioni urgenti per l'attuazione di obblighi derivanti da atti dell'Unione europea e da procedure di infrazione e pre-infrazione pendenti nei confronti dello Stato italiano

E nel Concordato Preventivo ?

Fin ora la disciplina non è mutata. E quindi:

- Il Cram Down **rimane** anche in caso di **concordato liquidatorio**;
- è previsto anche per i casi in cui i Creditori Pubblici la quasi totalità (o in astratto anche la totalità) dei creditori della debitrice, **senza cioè la necessaria presenta significativa (almeno il 20%) di altri creditori**
- e **senza limitazione nella previsione di soddisfazione** (che teoricamente e a volte praticamente) possono essere anche molto modeste e/o irrisorie **in termini percentuali**



che però, va ben tenuto presente, potrebbero anche rappresentare somme non trascurabili in caso di ingenti esposizioni

- sempre, che la non adesione risulti **determinante**, e la proposta conveniente o non deteriore

**Disposizioni urgenti per l'attuazione di obblighi derivanti da atti dell'Unione europea e da procedure di infrazione e pre-infrazione pendenti nei confronti dello Stato italiano*

Concetto di «determinante»

L'adesione dell'Agenzia delle Entrate va ritenuta «**determinante**» quando di per sé o congiuntamente a quella di altri creditori consente di raggiungere la percentuale richiesta per l'omologa dell'accordo o l'approvazione e l'omologa del concordato

Esempi in cui l'adesione del Fisco è determinante

Nel concordato liquidatorio

Quando l'ammontare dei crediti erariali e l'ammontare dei crediti di cui sono titolari gli altri creditori aderenti rappresentano rispettivamente il **21%** e il **30%** dell'esposizione debitoria complessiva dell'impresa proponente

Nel concordato in continuità

Quando in tutte le classi dei creditori diversi dal creditore pubblico si è raggiunta la maggioranza, ma lo stesso creditore pubblico, formante classe autonoma, ha votato sfavorevolmente.

Nell'accordo di ristrutturazione:

Quando l'ammontare dei crediti erariali e l'ammontare dei crediti di cui sono titolari gli altri creditori aderenti rappresentano rispettivamente il **31%** e il **30%** dell'esposizione debitoria complessiva dell'impresa proponente

Transazione fiscale nella CNC

Nulla è invece nel CCII disposto in merito allo stralcio dei debiti tributari nella Composizione Negoziata della Crisi, se non, nell'art. 25 bis, le seguenti agevolazioni:

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 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, IVA, IRAP non ancora iscritte a ruolo, e relativi accessori.

Art. 38
DECRETO-LEGGE 24
febbraio 2023, n. 13

Tale articolo titolato «Disposizioni in materia di crisi di impresa» ha introdotto le seguenti novità:

- 1) Nell'ipotesi disciplinata dall'articolo 25-bis, comma 4, del decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, l'Agenzia delle Entrate può concedere un piano di rateazione **fino a centoventi rate in caso di comprovata** e grave situazione di difficoltà dell'impresa rappresentata nell'istanza depositata ai sensi del medesimo articolo 25-bis, comma 4, e sottoscritta dall'esperto.
- 2) Dalla data della pubblicazione nel registro delle imprese dei contratti o degli accordi di cui all'articolo 23, comma 1, lettere a) e c) e comma 2, lettera b), del decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, si applica l'articolo 26, comma 3-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.
- 3) Al fine di accelerare l'accesso alla composizione negoziata, al momento della presentazione dell'istanza di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, l'imprenditore può depositare, in luogo delle certificazioni previste dal comma 3, lettere e), f) e g), del medesimo articolo 17, una dichiarazione resa ai sensi dell'articolo 46 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, con la quale attesta di avere richiesto, almeno dieci giorni prima della presentazione dell'istanza di nomina dell'esperto, le certificazioni medesime. Le disposizioni di cui al primo periodo si applicano a tutte le istanze presentate alla data di entrata in vigore del presente decreto e a quelle presentate fino al 31 dicembre 2023.
- 4) L'assegnazione del domicilio digitale da parte della cancelleria prevista dall'articolo 199, comma 1, del decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, è rinviata di diciotto mesi a partire dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

Verso nuovi Interventi legislativi

Attualmente quindi non è previsto l'istituto della transazione fiscale nell'ambito della composizione negoziata. Sono previste misure premiali per sanzioni ed interessi, è prevista la possibilità di dilazionare ma non di stralciare.

Composizione negoziata con divieto di sconto fiscale

Crisi d'impresa. In attesa della riforma, a Telefisco l'agenzia delle Entrate ha confermato l'orientamento dell'ufficio. L'impresa debitrice può comunque presentare la proposta di transazione a futura memoria

Giulio Andreani

L'agenzia delle Entrate, nel corso di Telefisco che si è tenuto il 1° febbraio, ha confermato che in sede di composizione negoziata della crisi non è consentita, mediante alcun tipo di strumento, la falcidia dei debiti relativi ai tributi, che peraltro richiederebbe «un controllo da parte del Giudice», allo stato non previsto in tale ambito. Del resto, se così non fosse - ha aggiunto l'Agenzia - non avrebbe senso - la specifica previsione dell'estensione della transazione fiscale alla composizione negoziata contemplata dalla legge di delega per la riforma tributaria (legge n. 111/2023). Nell'ambito di detto percorso possono dunque essere ridotte solo le sanzioni e gli interessi, mentre relativamente alle imposte è riconosciuta esclusivamente la possibilità di dilazionare il pagamento fino a dieci anni anche di quelle non ancora iscritte a ruolo.

L'affermazione dell'agenzia delle Entrate è pienamente condivisi-

bile. Infatti, il cosiddetto principio della indisponibilità del credito tributario è derogabile solo in presenza di specifiche disposizioni relative al trattamento di tale credito, che ne consentano la falcidia, ovvero di disposizioni generali, cioè relative a tutti i creditori, che nell'ambito di uno strumento di regolazione della crisi ammettano senza distinzioni la soddisfazione parziale dei debiti, inclusi quindi quelli tributari, anche imponendola, a certe condizioni, ai creditori dissenzienti. Disposizioni specifiche sono quelle previste dagli articoli 63 e 88 del Codice della crisi, che disciplinano la transazione fiscale nell'accordo di ristrutturazione dei debiti e nel concordato preventivo, mentre disposizioni generali sono, ad esempio, quelle relative: (i) al concordato preventivo dell'artico-

lo 184 della legge fallimentare e all'articolo 117 del Codice della crisi, per effetto delle quali il concordato omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori alla pubblicazione nel registro delle imprese della domanda di accesso alla procedura, ancorché dissenzienti, e (ii) al concordato semplificato liquidatorio dell'articolo 25-sexies del medesimo codice, il cui comma 8 richiama il citato art. 117.

Nessuna delle norme che disciplinano la composizione negoziata dispone alcunché in merito alla riduzione dei debiti relativi ai tributi, né prevede disposizioni analoghe a quelle degli articoli 63 e 88 o richiama tali articoli, né consente di imporre una riduzione ai creditori: da qui, in base ai suddetti principi, l'esclusione della possibilità di falcidiare i tributi in tale contesto.

Ciò non significa, tuttavia, che l'impresa debitrice non possa presentare, già nel corso della composizione negoziata, una proposta di transazione fiscale vera e propria, qualora preveda che tale percorso non avrà un esito favorevole e ritenga necessario avvalersi delle di-

sposizioni recate dal comma 2, lettere b) o d), del medesimo articolo 23, accedendo a uno strumento di regolazione della crisi in cui la transazione fiscale sia attuabile.

Questa situazione è peraltro destinata a essere modificata perché, considerata l'indubbia utilità della possibilità di falcidiare nella composizione negoziata anche i tributi, lo schema di decreto legislativo che darà attuazione al principio direttivo stabilito dalla legge delega per la riforma tributaria prevederà che in tale percorso il debitore possa stipulare con le agenzie fiscali un contratto avente a oggetto la riduzione di detti debiti, previa autorizzazione del tribunale e previa attestazione, da parte di un professionista indipendente, del carattere non detriente della proposta per i creditori rispetto alla liquidazione giudiziale; seppur escludendo in tale contesto la possibilità di omologazione forzata, in considerazione della natura dell'istituto, che non consente adesioni coattive dei creditori e non prevede un procedimento di omologazione di alcun accordo.



TELEFISCO 2024
Tutte le
informazioni sul
convegno
all'indirizzo
telefisco.ilsole24or
e.com

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Verso nuovi Interventi legislativi

Attualmente quindi non è previsto l'istituto della transazione fiscale nell'ambito della composizione negoziata. Sono previste misure premiali per sanzioni ed interessi, è prevista la possibilità di dilazionare ma non di stralciare.

Tuttavia sono in corso nuovi interventi legislativi tra cui di particolare rilievo:

- 1) la transazione fiscale e previdenziale anche nell'ambito della **Composizione Negoziata della Crisi**
- 2) La transazione fiscale anche per i **tributi locali**

Transazione fiscale e nuovo codice della Crisi di Impresa e dell'Insolvenza

Grazie !



Francesco Palmieri

Il «dogma» derogato

Parere della Corte dei Conti - sezione regionale Piemonte
15/2007

«Vige nel nostro ordinamento il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria che trova fondamento nei principi costituzionali di capacità contributiva (art. 53, comma 1) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97), espressione entrambi del più generale principio di **eguaglianza** nell'ambito dei rapporti tributari. Il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria **risulta dunque derogabile soltanto in forza di disposizioni di legge eccezionali** (come tali da interpretarsi restrittivamente), che, nel rispetto del principio di legalità e operando un bilanciamento fra esigenze contrastanti, sacrificano gli interessi tutelati dagli articoli 53 e 97 della Costituzione, in favore di altri interessi, costituzionalmente garantiti, di rango pari o superiore.

Pertanto anche la disciplina della “transazione fiscale” richiamata nella richiesta di parere, in quanto derogatoria rispetto al principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, **trova applicazione per le sole fattispecie ivi tassativamente previste, dunque per i soli tributi amministrati dalle Agenzie fiscali».**