

05.04.2024

“La transazione fiscale nella composizione negoziata della crisi d’Impresa”

L’avv. Gianluca Minniti è intervenuto sul tema della transazione fiscale nella composizione negoziata della crisi nell'ambito del corso di perfezionamento sulla transazione dei crediti tributari e contributivi nel Codice della Crisi organizzato dalla Fondazione Nazionale di ricerca dei Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

CORSO DI PERFEZIONAMENTO SULLA TRANSAZIONE DEI
CREDITI TRIBUTARI E CONTRIBUTIVI NEL CODICE DELLA CRISI

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

FORMAZIONE



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

La transazione fiscale nella Composizione Negozziata della Crisi d'Impresa

Gianluca Minniti

Avvocato e Dottore Commercialista

Il trattamento dei crediti tributari nella composizione negoziata della crisi



il **principio della indisponibilità** dei crediti tributari è derogabile esclusivamente in ragione di specifiche disposizioni di legge.

Nel Codice della Crisi

→ in materia di transazione fiscale (articoli 63 e 88)

→ norme di carattere generale che consentono parziale soddisfacimento dei crediti (anche tributari): art 117 CCII (al concordato preventivo)

In tema di CNC, non vi è alcun richiamo, diretto o indiretto, alle norme che disciplinano tale istituto, con la conseguenza che, allo stato attuale, per il tramite della composizione negoziata **non** è possibile ottenere una falciatura dei debiti fiscali o una dilazione di pagamento **diversa** da quella prevista nell'art. 25bis avente ad oggetto le **misure premiali fiscali**.

L'art. 25bis: misure premiali in favore di **tutti** gli imprenditori (commerciali, agricoli e, ex art. 25quater, c. 5, anche «sottosoglia») che attivano la CNC.

Il trattamento dei crediti tributari nella composizione negoziata della crisi



comma 1:

riduzione degli interessi nella misura legale sui debiti di natura tributaria per il periodo intercorrente
“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) (...).”

applicabile **solo nel caso di positiva conclusione del percorso** → Il comma 6 dell’art. 25bis prevede il **venir meno dei vantaggi** in caso di esito negativo della CNC e successiva apertura della procedura di liquidazione giudiziale o di liquidazione controllata o nella ipotesi di accertamento dello stato di insolvenza.

Dubbi sorgono in merito all’operatività della disposizione in esame nell’ipotesi in cui l’esperto abbia ritenuto, ai sensi dell’art. 17, comma 5, **non sussistano concrete prospettive di risanamento**, con conseguente archiviazione dell’istanza di composizione negoziata o, nel caso di **uscita volontaria anticipata dal percorso**.

Il trattamento dei crediti tributari nella composizione negoziata della crisi



comma 2: dispone **riduzione nella misura minima** delle “*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*”, nel caso in cui il termine per il pagamento scada dopo la presentazione dell’istanza di cui all’art. 17.

Es. procedure di acquiescenza agli atti impositivi, ai sensi dell’art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997, ovvero di definizione delle sole sanzioni, ai sensi dell’art. 17 del D.Lgs. n. 472/1997.

comma 3: prevede **riduzione della metà delle sanzioni e degli interessi** “*sui debiti tributari sorti prima del deposito dell’istanza di cui all’art. 17 e oggetto della composizione negoziata*” per le ipotesi previste dall’art. 23, comma 2 (AdR, PAR, concordato semplificato). In tal caso dovrebbero poter essere mantenuti anche i benefici di cui ai commi 1 e 2, ove spettanti.

Il trattamento dei crediti tributari nella composizione negoziata della crisi



comma 4: piano di rateazione fino ad un massimo di settantadue 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*”.

Le condizioni per ottenere l'agevolazione in argomento sono:

- conclusione contratto di cui a) o accordo di cui c) e relativa pubblicazione nel registro imprese;
- sottoscrizione istanza rateazione anche da esperto → “*costituisce prova dell'esistenza della temporanea situazione di obiettiva difficoltà*”.

Applicazione, **in quanto compatibile**, art. 19 D.P.R. n. 602/73 → **no** comma 1 *bis* (**proroga dilazione ottenuta** in caso di comprovato peggioramento della situazione). Applicabile comma 1 *quinquies* **'incremento della rateazione fino a 120 rate mensili** nel caso di comprovata e grave situazione di difficoltà legata a congiuntura economica

Il trattamento dei crediti tributari nella composizione negoziata della crisi



- 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.

Dal punto di vista applicativo, risulta tuttavia **mancante una norma avente ad oggetto le modalità per l’interlocuzione con l’Agenzia delle Entrate** per il riconoscimento dei benefici maturati.

Il trattamento dei crediti tributari nella composizione negoziata della crisi



art. 25*bis* non prevede nulla in ordine alla possibile riduzione dei debiti relativi ai tributi.

CNC non consente falcidia dei debiti tributari o dilazione di pagamento diversi da quanto previsto nelle misure premiali, né alcun tipo di beneficio relativamente ai **debiti previdenziali e assicurativi**.

Conferma da decreto dirigenziale Dipartimento per gli affari di Giustizia del 28 settembre 2021 (aggiornato con successivo decreto del 21 marzo 2023) → esperto nominato per CNC, nel rappresentare l'esito delle trattative, può suggerire **ricorso a transazione fiscale** da porre in essere mediante un accordo di ristrutturazione dei debiti o CP.

Possibilità **presentazione proposta di transazione fiscale/contributiva durante CNC**, laddove nel corso della medesima, se non addirittura alla sua instaurazione, si preveda che tale procedura sfocerà in un accordo di ristrutturazione dei debiti o in un concordato preventivo, in conformità al disposto dell'art. 23, comma 2, CCII.

Il trattamento dei crediti tributari nella composizione negoziata della crisi



Contra: prassi di **alcuni uffici** AdE secondo cui nell'ambito della CNC non sarebbe possibile formulare, nell'ambito di una CNC, proposta di transazione fiscale nell'intenzione di raggiungere tempestivamente un accordo nel contesto dell'accordo di ristrutturazione a cui già si prevede di far ricorso, atteso che *«l'accesso agli strumenti di regolazione della crisi di natura concorsuale, di cui al comma 2 dell'art. 23 CCII, è subordinato all'impraticabilità soluzioni di natura contrattuale individuate dal precedente comma 1, nelle ipotesi in cui le trattative non abbiano prodotto effetti positivi»*.

Rischio: insostenibile allungamento tempi risanamento → possibilità proposta di transazione fiscale solo dopo la chiusura CNC

Del resto, in presenza di significativi debiti tributari, non potrebbe mai essere rispettato il termine 60 giorni da comunicazione archiviazione istanza CNC per **proposta di concordato liquidatorio semplificato**. Requisito per accesso a tale procedura che si siano svolte le trattative con i creditori durante la composizione negoziata e che queste non abbiano avuto esito positivo, il che presuppone che siano **state avviate trattative anche con l'Amministrazione finanziaria mediante la presentazione della proposta di transazione fiscale**.

Il trattamento dei crediti tributari nella composizione negoziata della crisi



Aderendo alla citata tesi “negazionista”, per poter accedere al concordato semplificato, la verifica in ordine alla praticabilità degli strumenti diversi dalla composizione negoziata dovrebbe concludersi nel ristretto periodo temporale di 60 giorni → impossibilità conclusione in tale termine processo di transazione fiscale, applicando tale tesi, secondo cui anche la sola proposta di transazione potrebbe essere formulata solo a fronte della conclusione della CNC, **sempre precluso il ricorso al concordato semplificato** in presenza di elevato indebitamento tributario e/o previdenziale in ragione dell’oggettiva impossibilità di accertare la impraticabilità di altri strumenti (AdR) nel termine di 60 giorni da comunicazione archiviazione CNC.

Tribunale di Bergamo (decreto 21.9.22): inammissibilità proposta di concordato semplificato a seguito CNC con rilevanti debiti tributari, avendo rilevato il mancato tentativo di ricorso alla transazione fiscale, dal momento che *“il concordato semplificato costituisce una extrema ratio cui è possibile affidarsi solo se non risultano praticabili gli altri strumenti di regolazione della crisi annoverati dal citato art. 23 come esiti fisiologici della composizione negoziata”*, tra cui AdR.

Il trattamento dei crediti tributari nella composizione negoziata della crisi



Tribunale di Firenze (decreto del 31.08.2022): nel valutare la ritualità della proposta di concordato semplificato ai sensi dell'art. 25sexies, il Tribunale è tenuto a verificare che dalla relazione finale dell'esperto risulti che le trattative si sono svolte secondo correttezza e buona fede

→ effettiva e completa interlocuzione con i creditori interessati dal piano di risanamento e

→ Verifica impraticabilità soluzioni individuate ai sensi dell'art. 23, commi 1 e 2, lett. b) impone la sottoposizione ai creditori di una (o più) proposte con le forme di tali soluzioni.

Il trattamento dei crediti tributari nella composizione negoziata della crisi



Tribunale di Monza decreto del 17.04.2023: 2 condizioni per accesso concordato semplificato:

1. formulazione specifiche proposte ai creditori, i quali non le abbiano accettate → concordato semplificato costituisce *extrema ratio* dopo verifica impossibilità accesso altri strumenti di regolazione della crisi indicati dalla norma.

2. soluzioni individuate dall'art. 23, commi 1 e 2 lett. b) siano quantomeno **astrattamente praticabili** nel momento in cui è stata avviata la CNC e che successivamente, per cause non imputabile al debitore, tra cui *in primis* l'atteggiamento ostruzionistico dei creditori, non siano risultate più percorribili nonostante l'imprenditore si sia attivato in tal senso.

Non accesso al concordato semplificato nelle ipotesi in cui, fin dall'origine, tali soluzioni non apparivano percorribili → “*insolvenza irreversibile*” che avrebbe dovuto condurre l'esperto a chiedere l'archiviazione della CNC ai sensi dell'art. 17, comma 5.

La Legge n. 111/2023



Legge 111/2023 delega Governo a *“prevedere la possibilità di raggiungere un accordo sul pagamento parziale o dilazionato dei tributi, anche locali, nell’ambito della composizione negoziata, prevedendo l’intervento del Tribunale, e introdurre analogo disciplina per l’istituto dell’amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi”*.

Le principali novità, l’estensione alla CNC strumenti che consentono di formulare una proposta di transazione fiscale e al novero delle passività tributarie “falcidiabili” o dilazionabili → anche quelli locali

Ad oggi non risulta essere stata ancora calendarizzata alcuna discussione in ordine ai necessari decreti attuativi per l’estensione alla composizione negoziata della crisi degli strumenti che consentono di formulare una proposta di transazione fiscale.



Secondo lo schema di DL, la proposta del debitore produrrà effetto a condizione che:

1. venga sottoscritto il **contratto**, anche con un solo creditore, di cui all'art. 23, comma 1, lettera a), idoneo ad assicurare continuità aziendale per un periodo non inferiore a 2 anni, ovvero accordo di cui al comma 1, lettera c). Tali atti dovranno apparire coerenti con la regolazione della crisi o dell'insolvenza, relazione esperto;
2. l'esperto abbia attestato che le trattative si siano svolte secondo buona fede e correttezza e che un **professionista terzo, diverso dall'esperto, abbia attestato la convenienza proposta per i creditori rispetto alla liquidazione giudiziale**;
3. nei termini e nei limiti risultanti dall'accordo sottoscritto, raccolto in un processo verbale sottoscritto dal cancelliere, dopo che il Tribunale, sentito l'esperto, il professionista indipendente e assunti i necessari mezzi istruttori, accerti che il trattamento dei crediti proposto non sia peggiore rispetto alla liquidazione giudiziale, **verifichi l'assenza di pregiudizio per i creditori e autorizzi la sottoscrizione dell'accordo**.



Nello schema di DL, attesa la natura dell'istituto che non consente adesioni forzose dei creditori e non prevede un procedimento di omologazione dell'accordo raggiunto, **è prevista l'esclusione del *cram down* fiscale**

Viene inoltre espressamente prevista la possibilità per l'impresa debitrice di presentare, **già nell'ambito della CNC, una proposta di transazione fiscale** laddove ritenga che all'esito delle trattative non sarà posta in essere alcuna soluzione fra quelle indicate al comma 1 dell'art. 23, e, non essendo il risanamento dell'impresa possibile mediante la CNC, ritenga necessario avvalersi degli strumenti di cui al comma 2, lettere b) o d), del medesimo art. 23, giungendo all'esito di tale percorso in un accordo di ristrutturazione dei debiti o altro strumento di regolazione della crisi in cui la transazione fiscale sia attuabile.

Ancora, la Legge delega, attesa la propria natura, **non** prevede che, nell'ambito della composizione negoziata della crisi, la transazione possa riguardare anche i **debiti previdenziali** (unica proposta formulabile agli enti previdenziali rimarrebbe quella della dilazione)

Casi Pratici: UC Sampdoria S.p.A.



Nel vigente Codice della Crisi, in attesa delle menzionate modifiche normative, casi di deposito di una transazione fiscale nel corso della CNC.

Il Tribunale di Genova omologa 13.10.23 AdR con transazione fiscale ex artt. 57, 61 e 63 presentati da UC Sampdoria S.p.A. a seguito dell'avvio CNC.

Avviata nel febbraio del 2023 la CNC, la società ha ritenuto che non sarebbe stato possibile giungere al risanamento senza una falciatura dei debiti tributari. L'8 maggio pertanto, nel corso della CNC, è stata presentata la proposta di transazione fiscale. L'Agenzia delle Entrate ne ha comunicato l'approvazione il 4 agosto e il 10 agosto è stata archiviata la composizione negoziata. L'11 agosto è stato sottoscritto l'atto di transazione fiscale e lo stesso giorno, essendo stati nelle more trovati gli accordi anche con gli altri creditori, è stata presentata la domanda di omologazione di tutti gli accordi di ristrutturazione.



Risanamento del Gruppo Egea prevede anche accordo con l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia delle Dogane per ristrutturare il rilevante debito tributario ammontante a circa 220 milioni di euro. A tal fine, Egea Commerciale ha presentato il 9.3.24 (in pendenza di CNC) proposta transazione fiscale, con previsione di soddisfacimento dei crediti delle agenzie fiscali nella misura del 30%, una dilazione di pagamento di dieci anni e la corresponsione di interessi compensativi; è inoltre previsto un meccanismo da cui discende l'automatico incremento di tale percentuale di pagamento a seguito della rideterminazione dell'importo dei suddetti crediti richiesta dalla società.

Il soddisfacimento proposto rispetta le soglie minime di soddisfacimento introdotte dalla Legge n. 103/2023, in punto di omologazione forzata della transazione da parte del Tribunale. La proposta di trattamento dei crediti tributari presentata, prevedendo una falcidia anche di quelli relativi ai tributi, non può trovare quindi applicazione nell'ambito di tale percorso e potrà quindi tradursi in un accordo con l'Erario, ove accolta, solo **successivamente** alla conclusione del percorso della composizione negoziata e allo sbocco in un altro istituto disciplinato dal CCII (AdR).