

Composizione negoziata della crisi: assetto (definitivo) delle Misure premiali di natura fiscale

di Giampaolo Provaggi (*)

Il Codice della crisi, nella versione novellata dal D.Lgs. n. 83/2022, ha recepito l'istituto della Composizione negoziata, con la disciplina relativa alle "Misure premiali" di natura fiscale. Quest'ultima disposizione ha sostituito la precedente previsione, mai entrata in vigore. La norma in esame non si contraddistingue per linearità e chiarezza e presenta problematiche in relazione alla **fase conclusiva** del **percorso negoziato** e, precisamente, in merito all'applicazione alle soluzioni alternative della **parziale imponibilità** delle **sopravvenienze da esdebitazione** di cui all'art. 88, comma 4-ter, T.U.I.R., così come della **riduzione** degli **interessi** sui **debiti fiscali**. Risulta altresì necessaria l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate circa l'applicazione dei benefici inerenti alla **riduzione** delle **sanzioni**.

Il Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (di seguito CCII), di cui al D.Lgs. n. 14 del 12 gennaio 2019, ha trovato il suo assetto definitivo a seguito delle ultime modifiche apportate dal D.Lgs. n. 83 del 17 giugno 2022, ed è entrato in vigore a partire dal 15 luglio 2022.

Il CCII ha così recepito l'istituto della Composizione negoziata (1), disciplinato inizialmente dal D.L. n. 118/2021, ed entrato in vigore il 15 novembre 2021, all'interno del quale sono inserite le "Misure premiali" di natura fiscale, oggetto del presente intervento (2).

La nuova e definitiva formulazione delle "Misure premiali", contenuta nell'art. 25-bis del CCII, ha abbandonato le previgenti condizioni di tempestività dell'iniziativa (3). Ciò è giustificato dal fatto che la Composizione negoziata opera quando l'impresa "si trova in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario che ne rendono probabile la crisi o l'insolvenza ed è ragionevolmente perseguibile" il relativo risanamento.

I soggetti beneficiari delle Misure premiali

L'art. 25-bis del novellato D.Lgs. n. 14/2019, in conformità con la previsione di cui all'abrogato art. 14 del D.L. n. 118/2021, prevede l'applicazione delle misure che ci occupano a beneficio di tutti gli imprenditori, sia commerciali che agricoli, ed anche delle imprese minori, siccome previsto dall'art. 25-*quater*, comma 5.

La riduzione degli interessi e delle sanzioni

La prima misura premiale, disciplinata dal comma 1 della norma *de qua*, impatta gli interessi che maturano sui debiti tributari, prevedendone la riduzione alla misura legale, seppur per un circoscritto 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'art. 23, commi 1 e 2, lettera b)".

(*) Socio Fondatore di Gemma Provaggi De André - Studio legale e tributario

(1) L'art. 6 del D.Lgs. 17 giugno 2022, n. 83 ha sostituito la Parte Prima, Titolo II, del D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, che riguardava la Composizione negoziata avanti agli OCRI (Organismi di composizione della crisi d'impresa).

(2) Le stesse erano disciplinate dall'art. 14 del D.Lgs. n.

118/2021.

(3) Nella versione *ante* modifica del Titolo II della Parte Prima del Codice della crisi, peraltro mai entrata in vigore, la materia era disciplinata dagli artt. 24 e 25 del D.Lgs. n. 14/2019. Per un commento alla precedente versione, cfr. G. Provaggi, "Le Misure premiali per l'accesso agli strumenti di risoluzione della crisi", in *Corr. Trib.*, n. 2/2021, pag. 165.

L'esplicito riferimento alla conclusione delle trattative con l'approdo ad una delle soluzioni previste dall'art. 23, commi 1 e 2, lett. b), fa ritenere che la misura premiale in parola trovi effettiva applicazione esclusivamente *a posteriori*, vale a dire nel caso in cui, percorsa con utilità la fase stragiudiziale, si sia raggiunta una delle limitate soluzioni previste (4). In particolare, come sarà meglio specificato *infra*, un punto di attenzione è il riferimento, in caso di mancata individuazione di una soluzione fra quelle previste al comma 1, alla sola fattispecie dell'accordo di ristrutturazione, declinato nelle varie tipologie.

La norma non precisa se i debiti tributari i cui interessi possono essere ridotti alla misura legale siano quelli sorti già prima dell'avvio del percorso di composizione della crisi ovvero necessariamente nel corso dell'evolvere dello stesso, dal che si deve ritenere che la medesima si applichi in tutte le situazioni. Conferma questa interpretazione il successivo comma 3, che applica il relativo beneficio solo per i debiti tributari "sorti prima del deposito dell'istanza" di nomina dell'esperto.

Tenuto conto di tutto quanto in merito, il beneficio riconosciuto all'imprenditore risulta di non particolare rilievo, sia per l'entità della riduzione, che per la rapida tempistica prevista per la conclusione della Composizione negoziata, ai sensi dell'art. 17, comma 7, del CCII (5). Un vantaggio indiretto deriva dal fatto che, nel caso in cui la composizione negoziata conduca alla conclusione di un accordo di ristrutturazione, la riduzione in questione si dovrebbe

mantenere nell'ambito dell'eventuale transazione sui crediti tributari, ai sensi dell'art. 63 CCII.

Il beneficio viene meno, come disposto dal comma 6 dell'art. 25-bis, nel caso in cui lo strumento utilizzato a conclusione della Composizione negoziata non produca il risultato sperato, con conseguente successiva apertura della fase di liquidazione giudiziale o di liquidazione controllata ovvero nella ipotesi di accertamento dello stato di insolvenza. Considerando l'applicazione *a posteriori* del vantaggio, non risulta chiaro se l'Agenzia delle entrate dovrà monitorare le composizioni negoziate concluse positivamente, per verificare eventuali successive insolvenze, in modo da richiedere (o recuperare, ove già corrisposti) il differenziale di interessi applicati.

In tema di sanzioni, il legislatore, al comma 2, prevede la riduzione "nella misura minima" per quelle 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. Introducendo così l'elemento qualificante il vantaggio specifico previsto per l'imprenditore in crisi, il quale dimostri la volontà di avvalersi dello strumento della Composizione negoziata.

In sintesi, i presupposti fondamentali per l'applicazione del disposto di cui al comma 2 paiono essere:

(4) Quindi: (i) art. 23, comma 1, lett. a): conclusione di un contratto, con uno o più creditori, idoneo ad assicurare continuità aziendale per periodo non inferiore a due anni, secondo quanto attestato dall'esperto con la relazione finale di cui all'art. 17, comma 8; (ii) art. 23, comma 1, lett. b): conclusione di una convenzione di moratoria di cui all'art. 62; art. 23, comma 1, lett. c): conclusione di un accordo tra imprenditore, creditori ed esperto che produce gli effetti di cui agli artt. 166, comma 3, lett. d) (vale a dire: esenzione da revocatoria e bancarotta semplice e preferenziale per gli atti, i pagamenti e le garanzie concesse in attuazione di un piano attestato ex art. 56 e piano attestato di gruppo ex art. 284) e 324 (concordato preventivo o di accordi di ristrutturazione dei debiti omologati o degli accordi in esecuzione del piano attestato ovvero del concordato minore omologato ai sensi dell'art. 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, comma 2, lett. b): accordi di ristrutturazione

anche agevolati ed "ad efficacia estesa".

(5) A titolo esemplificativo, si consideri che, per le ipotesi di ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo (ex art. 30 D.P.R. n. 602/1973), è prevista l'applicazione degli interessi di mora nella misura del 2,68% (come disposto dal Provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 148038 del 23 maggio 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. 602/1973). In tale ipotesi, la riduzione prevista dal comma 1 dell'art. 25-bis comporterebbe l'applicazione degli interessi nella misura legale del 1,25% (così 1° gennaio 2022, art. 1 D.M. 13 dicembre 2021) per un periodo di 180 giorni, o al massimo per un periodo doppio. Si noti, tuttavia, che a partire dal 1° gennaio 2023 gli stessi salgono al 5%, art. 1 D.M. 13 dicembre 2022, dal che, ove non intervengano modifiche nella entità degli interessi applicabili alle disposizioni tributarie, il beneficio si tramuterebbe in uno svantaggio.

- 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 lett. a);
- c) la presenza di una sanzione che preveda un massimo ed un minimo.

La regola dovrebbe poter essere letta anche in relazione alla combinazione di più norme. Pertanto la misura premiale di cui al comma 2 potrebbe trovare il suo ambito di applicabilità, per esempio, in relazione alle procedure di acquiescenza agli atti impositivi, ai sensi dell'art. 15, comma 1, del D.Lgs. n. 218/1997, ovvero nelle ipotesi di definizione delle sole sanzioni, ai sensi degli artt. 16, comma 3, e 17, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997 (6).

Le riferite disposizioni prevedono la definizione agevolata delle sanzioni con il pagamento pari ad un terzo della sanzione irrogata a condizione che lo stesso avvenga entro il termine per la proposizione del ricorso avverso gli atti contenenti il provvedimento sanzionatorio.

In questi casi quindi 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 ai sensi dell'art. 25-bis - nella misura ridotta ad un terzo.

Questa interpretazione consentirebbe, per un verso, di estendere la previsione agevolativa a tutte le fattispecie in cui venga comminata

LA QUESTIONE INTERPRETATIVA

Definizione agevolata delle sanzioni

Le Misure premiali nella Composizione negoziata della crisi prevedono la definizione agevolata delle sanzioni con il pagamento pari ad **un terzo** della **sanzione** irrogata a condizione che lo stesso avvenga **entro** il termine per la proposizione del **ricorso** avverso gli **atti** contenenti il provvedimento sanzionatorio. In questi casi quindi l'imprenditore-debitore dovrebbe corrispondere, entro il termine previsto normativamente, la sanzione, diminuita fino al minimo edittale, nella misura ridotta ad un terzo. Questa interpretazione consentirebbe per un verso di estendere la previsione agevolativa a **tutte le fattispecie** in cui venga comminata una **sanzione tributaria**; per l'altro, di rendere la **misura premiale** effettivamente **sostanziosa**.

una sanzione tributaria; per l'altro, di rendere la misura premiale effettivamente sostanziosa.

A mero titolo esemplificativo, si può ipotizzare il caso in cui con avviso di accertamento sia irrogata in capo all'imprenditore-debitore la sanzione di cui all'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997. La norma in tema di IVA commina una sanzione amministrativa compresa fra il novanta e il centoottanta per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel

corso dell'esercizio, che, per es. in caso di acquiescenza all'atto accertativo entro il termine di impugnazione dello stesso, può essere ridotta ad un terzo. Supponendo che la base imponibile oggetto di contestazione sia pari a euro 400.000 e l'imposta (con aliquota al 22%) pari ad euro 88.000, l'Ufficio potrebbe applicare - ricorrendo le condizioni di gravità della condotta - anche il massimo edittale della sanzione amministrativa, che verrebbe a corrispondere ad euro 158.400.

Nell'ambito di un procedimento di Composizione negoziata della crisi, sempre a condizione che il termine previsto per l'applicazione della sanzione in misura ridotta - ai sensi dell'art. 17, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997 (definizione agevolata) - venga a scadere dopo la presentazione dell'istanza di cui all'art. 17 del CCII, la sanzione irrogata in misura superiore al minimo edittale dovrà essere prima ridotta nella misura minima prevista (pari al 90% della

(6) Si ricorda in proposito: "Invero, premesso che 'procedimento per irrogazione delle sanzioni e procedimento di accertamento del tributo sono del tutto autonomi (Cass. n. 17529 del 12/10/2012; Cass. n. 10778 del 25/05/2015), tanto che il primo non postula affatto la definitività del secondo (Cass. n. 20938 del 2013, cit.), e sono soggetti, pertanto, ad una disciplina del tutto differente e non sovrapponibile (Cass. n. 20864 del 2020)', le sanzioni amministrative e quelle accessorie pos-

sono essere irrogate 'unitamente' all'avviso di accertamento, a norma del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, ovvero con distinto ed autonomo atto di irrogazione, a norma dell'art. 17, (cfr. Cass. n. 27315 del 2016), purché emesso 'contestualmente' all'avviso di accertamento, ovvero nello stesso contesto temporale. E tanto si ricava anche dall'ultima parte della disposizione da ultimo citata, che prevede che tale atto sia 'motivato a pena di nullità'".

maggior imposta), secondo la previsione dell'art. 25-bis, comma 2, e successivamente ver-

sata in misura ridotta (pari ad 1/3 della sanzione irrogata).

Imponibile	Imposta	Sanzione massima art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997 (180% dell'imposta)	Sanzione minima art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 472/97 (90% dell'imposta)	Riduzione ex art. 25-bis CCII (sanzione diminuita al minimo edittole e ridotta ad 1/3)
euro 400.000	euro 88.000	euro 158.400	euro 79.200	euro 26.400

Parrebbe, invece, difficilmente adottabile una esegesi più stringente (anzi letterale) della norma che tenda a privilegiare il concetto di previa "comunicazione [della sanzione] dell'Ufficio che la irroga".

Secondo questo approccio, il beneficio premiale potrebbe spettare soltanto all'imprenditore cui sia comunicato in anticipo il provvedimento sanzionatorio.

Il beneficio quindi verrebbe a riguardare soltanto le fattispecie di iscrizione a ruolo a seguito dei controlli automatizzati, ex artt. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633/1972, ovvero in conseguenza dei controlli formali di cui all'art. 36-ter D.P.R. n. 600/1973. Al proposito si deve segnalare che, in tal caso, non è prevista la possibilità di graduare la sanzione fra un massimo ed un minimo edittole in quanto, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, la stessa è prevista in misura fissa, pari al trenta per cento di ogni importo non versato. E la riduzione della sanzione amministrativa è indicata dagli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 462/1997, in caso di pagamento entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione (di cui ai commi 3 degli artt. 36-bis e 54-bis e 4 dell'art. 36-ter), rispettivamente ad un terzo (36-bis, 54-bis) ovvero a due terzi (36-ter) della medesima.

Da ultimo si osserva che l'art. 36-bis si applica anche ai casi in cui il versamento delle imposte non è tempestivo. In queste situazioni potrebbe venire meno la "comunicazione", con la

conseguente assenza del presupposto su cui si sarebbe basata l'interpretazione (7).

Anche per la disciplina di questo comma 2 vale ricordare il dettato del citato comma 6 della norma in questione e, quindi, il venire meno della misura premiale al verificarsi delle situazioni ivi previste, e cioè in caso di successiva apertura della procedura di liquidazione giudiziale o di liquidazione controllata o nella ipotesi di accertamento dello stato di insolvenza. Valgono al proposito le considerazioni sopra svolte circa l'attività dell'Agenzia delle entrate.

In relazione a questo beneficio, rimane dubbia l'operatività della disposizione e, quindi, l'applicabilità della misura in esame nelle ipotesi in cui l'esperto abbia ritenuto, ai sensi dell'art. 17, comma 5, del CCII, che nella fattispecie non sussistano concrete prospettive di risanamento, con conseguente archiviazione dell'istanza di Composizione negoziata. Del pari, rimane dubbia l'operatività della misura premiale nel caso di uscita dell'imprenditore dall'avviato percorso di composizione prima di aver utilizzato/goduto del beneficio in parola.

Per altro verso, poiché il beneficio della sanzione in misura ridotta è direttamente collegato al pagamento della stessa, è difficile ritenere che la disposizione possa mantenere fermo il vantaggio premiale in assenza di previo pagamento, differendolo ad un momento compatibile con il percorso risolutivo della crisi avviato dall'imprenditore-debitore.

(7) Cass., Sez. V, ord. 19 ottobre 2021, n. 28802 "l'iscrizione a ruolo, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis, dell'importo non versato e della relativa sanzione non deve essere necessariamente preceduto dall'invio della comunicazione di irregolarità di cui alla Legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 6, comma

5, il quale è previsto soltanto 'qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione' (cfr. Cass., ord. 17 dicembre 2019, n. 33344; Cass., ord. 28 giugno 2019, n. 17479; Cass. 8 giugno 2018, n. 14949; Cass. 12 aprile 2017, n. 9463)".

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.

Il comma 3 dell'art. 25-bis prevede la riduzione della metà per le sanzioni e gli 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.

Ne consegue che la regola:

(i) troverà applicazione esclusivamente *a posteriori*, ad esito positivo del percorso di Composizione negoziata (8);

(ii) non copre i debiti sorti durante la Composizione negoziata, bensì le sanzioni o gli interessi relativi ai debiti pregressi (cioè sorti prima del deposito dell'istanza di cui all'art. 17), che potrebbero però essere maturati nel corso dell'evolvere della procedura (anche *ante* accettazione dell'esperto).

(iii) non si applica al caso di successo della Composizione negoziata secondo le previsioni di cui all'art. 23, comma 1.

Si osserva al proposito che, non essendo previsto normativamente alcuno strumento a disciplina delle trattative per la riduzione del debito con l'Ufficio, in sede di Composizione negoziata, potrebbe risultare conveniente per l'imprenditore-debitore vagliare, quali strumenti di soluzione delle trattative con i creditori, solo le 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, come detto, si dovrebbero mantenere i benefici di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 25-bis, ove spettanti (accordo di ristrutturazione).

Anche in questo caso si dovrà tener conto della misura della riduzione, come base di partenza della eventuale transazione sui crediti tributari (art. 63 CCII per l'accordo di ristrutturazione ed art. 88 CCII in caso di concordato preventivo).

La rateizzazione dei debiti tributari non ancora iscritti a ruolo

La misura prevista al comma 4 della norma riguarda la concessione da parte dell'Amministrazione finanziaria di un 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 attivare l'automatismo sono:

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

- 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".

Al medesimo comma è precisato 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) (9).

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 (ciò potrebbe ulteriormente giustificare la richiesta sottoscrizione dell'esperto, considerato che non sono posti limiti di valore per ottenere la rateizzazione). Sul punto si auspica un intervento dell'Agenzia delle entrate, considerato da una parte il riferimento al nu-

(8) Risulta probabile che l'imprenditore sospenderà il versamento delle imposte pregresse, al fine di usufruire della possi-

bilità in esame.

(9) Convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 91/2022.

mero massimo delle 72 rate, e dall'altra il rinvio all'art. 19.

Altresì si potrebbe ritenere che il richiamo esplicito all'art. 19 permetta l'applicazione di altre parti dello stesso, quali: il comma 1-ter (che prevede la possibilità del debitore di richiedere, in luogo di rate costanti, rate di importo variabile di valore crescente); il comma 1-quater (che prevede la sospensione dei termini prescrizione e decadenza, il divieto di disporre nuovi fermi amministrativi ed iscrizioni ipotecarie e/o il divieto di avviare nuove procedure esecutive); ma anche il comma 3-bis (che prevede, in presenza di provvedimento amministrativo che dispone la sospensione in tutto o in parte della riscossione, il diritto del debitore a non versare, limitatamente alle stesse) o il comma 3-ter (per cui l'intervenuta decadenza dalla rateazione di un tributo non preclude, ai sensi della medesima disposizione, l'ottenimento di altre dilazioni per carichi diversi da quelli per i quali è intervenuta la decadenza) ed il comma 4 (per cui le rate mensili nelle quali il pagamento è stato dilazionato ai sensi del comma 1 scadono nel giorno di ciascun mese indicato nell'atto di accoglimento dell'istanza di dilazione ed il relativo pagamento può essere effettuato anche mediante domiciliazione sul conto corrente indicato dal debitore);

b) è prevista la decadenza automatica dal beneficio "in caso di successivo deposito di ricorso ai sensi dell'art. 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 per esempio in caso di esito negativo delle trattative.

L'ipotesi di decadenza conseguente al mancato pagamento anche di una sola rata, alla data esatta di scadenza della stessa, si differenzia da quanto previsto all'art. 19 del D.P.R. n. 602/1973, che, al comma 3, prevede la decadenza dalla ottenuta rateizzazione delle somme "In caso di mancato pagamento, nel corso del

periodo di rateazione, di otto rate, anche non consecutive".

Se, per un verso, la previsione non stupisce in quanto, trattandosi di rateazione di somme dovute e non versate, riecheggia la disciplina di cui all'art. 15-ter del D.P.R. n. 602/1973 con decadenza per mancato pagamento di una sola rata (peraltro in quel caso la decadenza opera solo se il pagamento non avviene entro la "rata successiva"), per altro verso la stessa appare in contraddizione con le finalità cui sembrano preordinate le misure in oggetto.

La Relazione di accompagnamento allo schema del D.Lgs. n. 83/2022 ha precisato che la disposizione contenuta al comma 4 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, che sono normalmente collegati alla necessità di attendere l'iscrizione a ruolo degli importi dovuti dall'imprenditore all'Erario. È evidente che al proposito si dovrà verificare il comportamento dell'Agenzia delle entrate, rispetto alla iscrizione a ruolo dei debiti fiscali, con relativa sostanziale perdita di significato della regola in esame.

Dal punto di vista applicativo, si rileva la mancanza di una disciplina riguardante le modalità per l'interlocuzione con l'Agenzia delle entrate per il riconoscimento dei benefici maturati.

I benefici in materia di imposte dirette

Circa gli impatti ai fini delle imposte dirette, il legislatore si è preoccupato, con il comma 5 della disposizione, di rendere applicabile alla Composizione negoziata la detassazione parziale delle sopravvenienze da esdebitazione. In dettaglio, "Dalla pubblicazione nel Registro delle imprese del contratto e dell'accordo di cui all'art. 23, comma 1, lettere a) e c), o degli accordi di cui all'art. 23, comma 2, lett. b), si applicano gli artt. 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".

Naturalmente, l'art. 88, comma 4-bis, T.U.I.R. opera autonomamente e, nel caso di specie, considerato il richiamo ad opera dell'art. 88,

comma 4-ter, T.U.I.R., in combinazione con questa ultima disposizione.

Quindi: la pubblicazione nel Registro delle imprese dei richiamati negozi è condizione per l'esclusione, lato debitore, dall'imponibilità (parziale, considerato il 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, ma anche, lato creditore, per la deducibilità delle eventuali perdite su crediti.

Si nota immediatamente anche in questo caso, come per il comma 1, che la disposizione richiama solo l'art. 23, comma 2, lett. b), e quindi 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'art. 56, con la conseguenza che a quest'ultimo, se utilizzato "in uscita" dalla Composizione negoziata, non parrebbero applicarsi le norme sopra indicate.

Una tale conseguenza varrebbe naturalmente anche per il concordato semplificato di cui all'art. 25-sexies e per il concordato preventivo, rientranti nelle lett. c) e d) dell'art. 23, comma 2.

La questione non è chiara e pare dipendere da un mancato allineamento delle regole nel passaggio dal dettato dell'art. 11 del D.L. n. 118/2021 all'art. 23 del Codice della crisi (10); in caso contrario non si comprenderebbe la *ratio*. Infatti, si originerebbe una chiara contraddizione per la quale, in caso di accesso "auto-

LA QUESTIONE INTERPRETATIVA

Responsabilità solidale in tema di cessione di azienda

All'istituto della Composizione negoziata della crisi non è estesa la disciplina 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 difficoltà dell'estensione del vantaggio a "strumenti" che non costituiscono **procedure concorsuali**, pur in presenza di un esperto terzo indipendente e del procedimento autorizzativo del Tribunale per la cessione dell'asset.

nomo" all'art. 56 CCII, o ad altro strumento di regolazione della crisi e dell'insolvenza, si applicherebbero le norme del T.U.I.R. *retro* citate, mentre ciò non accadrebbe nel caso in cui gli stessi strumenti fossero utilizzati quale soluzione alternativa in "uscita" dalla Composizione negoziata (e quindi, per esempio, risultassero indicati nella Relazione dell'esperto *ex art.* 17, comma 8, CCII, ai

sensi del punto 14.7 del Decreto dirigenziale del 28 settembre 2021 o conclusi anche successivamente a questa come indicato dall'art. 25-ter, comma 6, CCII) (11). Sul punto dovrà intervenire o il legislatore o almeno un chiarimento dell'Agenzia delle entrate.

Le carenze della norma

L'art. 25-bis del D.Lgs. n. 14/2019 altresì non estende ai nuovi istituti il dettato dell'art. 14, comma 5-bis, del 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. 21/2019, con la difficoltà dell'estensione del vantaggio a "strumenti" che non costituiscono procedure concorsuali (12), pur in presenza di un esperto terzo indipendente e del procedimento autorizzativo del Tribunale per la cessione dell'asset (art. 22, comma 1, lett. d, del CCII).

La norma in esame non si pronuncia neppure in tema di IVA ed applicabilità dell'art. 26, comma 3-bis, del D.P.R. n. 633/1972. Poiché la Composizione negoziata non risulta una pro-

(10) Infatti l'art. 11 prevedeva come possibili soluzioni della Composizione l'accordo, la moratoria ed il contratto e, sullo stesso piano, anche se al comma 2, l'accordo di ristrutturazione dei debiti. L'alternativa era il piano attestato di risanamento, etc. L'attuale art. 23, invece, pone al comma 2 tutte le alternative.

(11) Per il caso dell'art. 101, comma 5, T.U.I.R., anche per la liquidazione giudiziale.

(12) La Composizione negoziata non rientra fra gli "strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza", ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. m-bis), CCII.

cedura concorsuale, a meno che l'Agenzia delle entrate non operi una piena equiparazione fra la medesima ed i vari "strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza", i nuovi istituti di cui all'art. 23, comma 1, lett. a) e c) non paiono trovare spazio nella disposizione

IVA (13). Si potrà, in tal caso, valutare se gli stessi 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, D.P.R. n. 633/1972) (14).

(13) 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 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".

(14) Al proposito potrebbe eccepirsi una limitazione alla possibilità per il creditore di recuperare/ridurre l'imposta non riscossa (o derivante dalla diversa obbligazione risultante dalle trattative), contrariamente a quanto statuito dalla giurisprudenza comunitaria e nazionale più recente, fra tutte, Corte di Giustizia UE, sentenza 11 giugno 2020, causa C-146/19 e sentenza 22 febbraio 2018, causa C-396/16 e Cass., 16 novembre 2020, n. 25896.