REVISIONE DEL SISTEMA TRIBUTARIO: IMPATTI SUL CODICE DELLA CRISI E SULLA TRANSAZIONE FISCALE NELLA COMPOSIZIONE NEGOZIATA DELLA CRISI

La Legge 111/2023, entrata in vigore lo scorso 29 agosto 2023, ha delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi recanti la ***revisione del sistema tributario****. L'art.9 della L.111/2023 prevede i principi cui il Governo dovrà attenersi nell'ambito degli istituti disciplinati dal* ***Codice della Crisi e dell'Insolvenza (CCII)****. In particolare, tra le novità di maggior rilievo introdotte dalla legge delega c'è la possibilità di raggiungere un* ***accordo sul pagamento parziale o dilazionato dei tributi anche locali nell'ambito della Composizione Negoziata della Crisi (CNC).***

I principi generali della Legge delega per la revisione del sistema tributario

L'articolo 1 della **Legge 111/2023** delega il Governo ad adottare, entro 24 mesi dalla data di entrata in vigore, uno o più decreti legislativi recanti la revisione del sistema tributario, indicandone i principi e criteri direttivi generali e specifici.

I principi generali cui il Governo dovrà attenersi nell'esercizio della delega per la revisione del sistema tributario sono così definiti dall'articolo 2 della legge

delega:

- **stimolo della crescita economica e alla natalità**,
- **prevenzione e riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale** attraverso l'aumento dell'efficienza della struttura dei tributi e la riduzione del carico fiscale,
- **razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario** e revisione degli adempimenti dichiarativi e di versamento per i contribuenti.

Revisione del sistema tributario e impatti sul Codice della Crisi

L'articolo 9 della legge delega definisce specificatamente i principi cardine cui il Governo dovrà attenersi nell'ambito degli istituti disciplinati dal **Codice della Crisi di impresa e dell'Insolvenza** **(CCII)**, in particolare:

1. prevedere un **regime di tassazione del reddito delle imprese**, comprese quelle minori e le grandi imprese, che fanno ricorso a istituti del CCII distinguendo tra istituti liquidatori (per i quali il reddito d'impresa si determina sulla base del metodo del residuo attivo conseguito in un periodo unico) e istituti di risanamento (per i quali si applica l'ordinaria disciplina del reddito d'impresa, con conseguente adeguamento degli obblighi e degli adempimenti, anche di carattere dichiarativo, da porre a carico delle procedure liquidatorie, anche relativamente al periodo d'imposta precedente);
2. estendere agli istituti liquidatori nonché' al **concordato preventivo** e all'amministrazione straordinaria delle grandi imprese, anche non liquidatori, il regime di **adempimenti attualmente previsto ai fini dell'IVA per la liquidazione giudiziale**;
3. estendere a tutti gli istituti disciplinati dal CCII,

l'applicazione delle disposizioni degli articoli 88, comma 4-ter, e 101, comma 5, del **Testo Unico delle Imposte dul Reddito (TUIR)**, nonché dell'articolo 26, commi3-bis, 5, 5-bis e 10-bis, del **DPR 633**, e **l'esclusione dalle responsabilità** previste dall'articolo 14 del **D.lgs 472/1997**, e dall'articolo 2560 del **codice civile**;

4. introdurre disposizioni che disciplinino gli effetti derivanti dall'accesso delle imprese a uno dei predetti istituti relativamente (i) al **rimborso e alla cessione dei crediti d'imposta maturati nel corso delle procedure**, prevedendo che, nelle procedure liquidatorie, tali operazioni siano possibili anche prima della chiusura della procedura, previo accertamento degli stessi crediti da parte dell'Amministrazione finanziaria e (ii) alla **notificazione degli atti impositivi**, prevedendone l'obbligo nei riguardi sia degli organi giudiziali sia dell'impresa debitrice e attribuendo nelle procedure liquidatorie la legittimazione processuale agli organi giudiziali, ferma restando, in ogni caso, quella dell'impresa debitrice;
5. prevedere la possibilità di raggiungere un **accordo sul pagamento parziale o dilazionato dei tributi, anche locali, nell'ambito della Composizione Negoziata della Crisi (CNC)**, prevedendo l'intervento del tribunale, e introdurre analoga disciplina per l'istituto dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Gli strumenti regolamentati dal CCII e la transazione fiscale

Il CCII regola di fatto i tre stadi di difficoltà dell'impresa in base ai quali si delineano i presupposti per l'accesso alle diverse procedure ossia **la probabilità di crisi**, **la crisi** e l'**insolvenza**; in tale ambito gli strumenti introdotti dal

Codice possono essere suddivisi in tre macrocategorie in funzione delle loro finalità.

STRUMENTI REGOLAMENTATI DAL CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA E DELL'INSOLVENZA	
PREVENZIONE DELLA CRISI D'IMPRESA	assetti organizzativi adeguati e doveri degli organi socialila composizione negoziata della crisii doveri di segnalazione dell'organo di controllo e dei creditori pubblici qualificati
RISTRUTTURAZIONE DELL'IMPRESA	accordi in esecuzione di piani attestati di risanamentoaccordi di ristrutturazione dei debitila convenzione di moratoriail concordato preventivo in continuitàil piano di risanamento soggetto ad omologazione
LIQUIDAZIONE DELL'IMPRESA	il concordato liquidatorioil concordato semplificato per la liquidazione del patrimoniola liquidazione giudizialel'esdebitazione

Ad oggi nell'ambito degli strumenti regolamentati dal CCII la facoltà utilizzare la **transazione fiscale** con lo stralcio dei debiti tributari e contributivi è ammessa solo per alcuni istituti:

- l'articolo 63 C.C.I.I. che disciplina l'ipotesi di transazione su crediti tributari e contributivi, ma solo limitatamente al caso in cui l'imprenditore abbia avviato le trattative che precedono gli accordi di ristrutturazione disciplinati dagli articoli 57, 60 e 61 C.C.I.I.;
- l'articolo 88 C.C.I.I. che disciplina l'ipotesi di transazione fiscale nel caso di presentazione di un piano di concordato preventivo, di cui all'articolo 84 C.C.I.I. (sia esso in continuità o meno).

Rimane, invece, **esclusa tale facoltà** per:

- la **composizione negoziata della crisi**;
- il **piano attestato di risanamento**, di cui all'articolo 56 C.C.I.I.;
- il **piano di ristrutturazione soggetto ad omologa**, di cui all'articolo 64 bis C.C.I.I.;
- il **concordato minore**, di cui all'articolo 74 C.C.I.I.

La fiscalità nella Composizione Negoziata della Crisi

L'istituto della **CNC** non prevede una specifica disciplina per il trattamento dei debiti tributari né alcun beneficio sui debiti previdenziali al di fuori dei tradizionali sbocchi previsti nel CCII laddove si pervenga ad una soluzione di tipo 'classico' che prevede il ricorso ad una proposta di trattamento ai sensi degli artt. 63 o 88 del CCII (art. 182-ter L.F. nella previgente normativa). Ad oggi, pertanto, non risulta possibile avvalersi in via autonoma dell'istituto della transazione fiscale e previdenziale, di cui ai predetti articoli, in quanto **l'attuale formulazione della norma si limita a prevedere soltanto la rateazione e, non anche, una riduzione del debito per imposte, interessi e sanzioni**.

Nell'attuale quadro normativo in cui la composizione negoziata è stata integrata nel CCII, sembra potersi affermare che un indebitamento erariale e previdenziale rilevante, sia indice di tardività nell'affrontare la crisi e si ponga quindi come limite alla percorribilità del risanamento, salvo il ricorso agli istituti tipici già previsti dalla normativa vigente. Il debitore cui elettivamente è rivolta la nuova disciplina (di derivazione europea c.d. Direttiva Insolvency) è, quindi, un imprenditore "sano" (e "onesto") che si trova in una situazione di crisi temporanea e potenzialmente superabile, definizione che poco si attaglia a soggetti che hanno accumulato negli anni posizioni di debito verso l'erario di dimensioni significative, anche se tale situazione risulta

frequente nella prassi della crisi di impresa. La disciplina della CNC è pertanto volta ad incentivare la tempestiva emersione e gestione della crisi ponendo rimedio al proliferare di situazioni patologiche di accumulo progressivo di debiti verso l'erario e gli istituti di previdenza. In tale ottica il legislatore ha previsto delle misure premiali di natura tributaria (art. 25 bis CCII) che prevedono, a seconda dell'esito della negoziazione, la possibilità di fruire di una o più delle seguenti premialità:

1. **interessi che maturano nel corso della procedura sono ridotti al tasso legale;**
2. **sanzioni sono ridotte alla misura minima se la scadenza è fissata dopo la presentazione del ricorso;**
3. **sanzioni e interessi di debiti sorti prima dell'accesso al procedimento sono ridotti alla metà;**
4. **facoltà di richiedere la rateazione delle somme non ancora iscritte a ruolo sino a 120 rate (introdotta con il decreto PNRR, il quale ha ampliato la durata della rateizzazione rispetto alle 72 rate precedentemente previste);**
5. **applicazione della disciplina sulle sopravvenienze e perdite su crediti (artt. 88 co. 4-ter e 101 co.5 Tuir).**

Tali agevolazioni sono, per così dire, di tipo «modulare», in quanto variano a seconda delle diverse soluzioni adottate in esito al processo di composizione negoziata previste dall' **art. 23 CCII**.

ESITI CNC – art. 23	Interessi in corso al tasso legale	Sanzioni in scadenza al minimo	Sanzioni e interessi pregressi ridotti al 50%	Rateazione debiti non ancora a ruolo	Sopravvenienze deducibilità perdite
Contratto idoneo ad assicurare la continuità per due anni	x	x		x	x

Convenzione di moratoria	x	x			
Accordo controfirmato dall’esperto	x	x		x	x
Accordi di ristrutturazione	x	x	x		x
Piano attestato		x	x		
Concordato semplificato		x	x		
Altre procedure (esclusa liquidazione giudiziale)			x		

Il comma 6 dell’art. 25-bis CCII con una disposizione di chiusura, prevede che la successiva dichiarazione della procedura di liquidazione giudiziale controllata o l’accertamento dello stato di insolvenza annullino i predetti benefici, ripristinando gli importi ordinariamente dovuti a titolo di interessi e sanzioni.

L’impulso potenziale della transazione fiscale nella Composizione Negoziata della Crisi

Le novità introdotte dalla L. 111/2023 relative all’ampliamento della facoltà di accedere alla transazione fiscale ossia alla *possibilità di raggiungere un accordo sul pagamento parziale o dilazionato dei tributi, anche locali,* nell’ambito della CNC dovrebbero indurre il Governo a procedere in tal senso.

L’opportunità di accedere alla transazione fiscale potrebbe senza dubbio essere di grande impulso per l’istituto della CNC, che ad oggi risulta essere poco attraente proprio per il limite rappresentato dalla impossibilità di proporre un

pagamento parziale dei debiti fiscali, oltre alla proposta di stralcio formulabile per gli altri debiti.

Le imprese in crisi, in presenza di rilevanti debiti fiscali e contributivi, sono ad oggi costrette a valutare strade alternative rispetto alla CNC, qualora non riescano con i loro piani di risanamento a far fronte all'intero debito erariale, seppure con le tempistiche agevolate consentite dall'applicazione di eventuali misure premiali.

Le direttive introdotte dalla L. 111/2023 prevedono comunque, per l'introduzione dell'accordo sul pagamento parziale o dilazionato dei tributi nella CNC, l'intervento del Tribunale; tale opportuna previsione equipara di fatto la CNC a quegli istituti cui è consentito accedere alla transazione fiscale e nei quali è previsto il giudizio di omologazione del Tribunale, ossia un controllo dell'Autorità giudiziaria.

L'intervento del Tribunale nella CNC è già previsto nel caso della concessione e conferma delle misure protettive e cautelari richieste dal debitore di cui all'articolo 19 C.C.I.I. e dall'articolo 22 C.C.I.I. per l'autorizzazione di determinati atti particolarmente significativi e funzionali alla continuità aziendale.

In tale contesto apparirebbe pertanto attuabile anche nella CNC prevedere un intervento del Tribunale che abbia il ruolo di valutare la proposta di transazione fiscale.

La transazione fiscale potrebbe essere introdotta nella CNC mantenendo le modalità già previste per gli accordi di ristrutturazione e per il concordato preventivo, considerando inoltre quanto già previsto nella bozza del D.L. 13/2023:

- la **soddisfazione dei crediti di cui trattasi non sia inferiore a quello che i creditori pubblici riceverebbero in caso di liquidazione giudiziale del debitore**;
- la CNC si concluda mediante il raggiungimento (i) di **un**

contratto con uno o più creditori, compreso il fisco, che sulla base della relazione dell'esperto risulti idoneo ad assicurare la continuità aziendale per un periodo inferiore a due anni, ai sensi dell'articolo 23 comma 1, lett. a), C.C.I.I. o (ii) di un **accordo sottoscritto, oltre che dall'imprenditore, dai creditori e dall'esperto**, con cui quest'ultimo dà atto che il piano di risanamento appare coerente con la regolazione della crisi o dell'insolvenza, di cui all'articolo 23, comma 1, lett. c), C.C.I.I.;

- sia prevista **l'attestazione di un professionista indipendente** che si esprima circa la convenienza del trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale.

Francesco Carnevali, Senior Partner di CA Restructuring