

Nuovo art. 25-bis C.C.I. D. Lgs. 12.1.2019 n. 14
(già art. 14 D.L. 118/2021, conv. in L. 21.10.2021, n. 147)
Misure premiali tributarie nella composizione negoziata
(D.D. 28.09.2021 Ministero Grazia e Giustizia)

Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti
Contabili di Brescia
Relatore Dott. Marco Valenti
Commercialista e pubblicita in Brescia

Venerdi 30 settembre 2022
09.00 - 13.00



Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

INDICE DEGLI ARGOMENTI TRATTATI – Relazione dr. Valenti

Misure tributarie premiali introdotte dall'art. 14 D.L. 118/21, ora trasfuse nell'art. 25-bis D. Lgs. 12.1.2019 n. 14 (interessi, sanzioni, riduzione e possibilità di rateazione - trattamento ai fini II.DD. di sopravvenienze attive e perdite su crediti), nell'ambito della «composizione negoziata della crisi di impresa»

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

Già nel corso del 2021 con il graduale ritorno alla normalità e la fine degli aiuti Covid alle imprese (moratorie bancarie e sospensione delle attività di accertamento e riscossione da parte ADE e ADER), il legislatore aveva avvertito la **necessità di intervenire in "via di urgenza"** con una disciplina che, nel rinviare temporaneamente l'entrata in vigore del Codice della Crisi d'Impresa, forniva nel contempo alle imprese in difficoltà **ulteriori strumenti per la risoluzione della crisi.**

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

A fronte di tale situazione, il DI 118/2021 ha introdotto la **composizione negoziata**, procedura finalizzata ad **intercettare preventivamente le situazioni di *probabile insolvenza***.

A distanza di circa 8 mesi, tale procedura è stata "**inglobata**", senza sostanziali modifiche, dal Codice della Crisi d'Impresa collocandosi negli **artt. 12 e seguenti del nuovo testo normativo** (adeguato in base alla Direttiva Insolvency UE 1023/2019, recepita con D. Lgs. 83/2022 del giugno scorso)

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

CENNI MACROECONOMICI - RAPPORTO PWC SETTEMBRE 2022

- ***Nel 10% delle società di capitali (imprese con ricavi oltre 5 milioni) sono presenti segnali di crisi***
- ***«Troppi debiti finanziari» (in totale esaminate 60.152 aziende, di cui 54.576 analizzate, in quanto per 5.576 rilevati dati incompleti)***

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

RAPPORTO PWC SETTEMBRE 2022

Il 48% (25.715 società) sono state giudicate «sane», in quanto non presentano indebitamento finanziario netto.

L'analisi, dunque, si è concentrata sulle restanti 28.861 imprese:

- **indebitamento netto** (Posizione finanziaria netta - **PFN** - che **non** comprende i debiti commerciali verso fornitori);

- **marginale operativo lordo (Ebitda)**

- **i rapporti tra questi valori**, così da ipotizzare quanto tempo sia necessario per estinguere i propri debiti facendo ricorso alle risorse finanziarie proprie e di terzi

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

RAPPORTO PWC TAX & LEGAL SETTEMBRE 2022

- **2.636 società (il 9,1%) sono in situazione critica avendo un Ebitda negativo.**
- **Delle restanti 26.225 società, con margine operativo lordo positivo, il 18% del campione (9.799 società) ha debiti finanziari, tributari e previdenziali sproporzionati rispetto alle proprie capacità di rimborsarli.**
- **Non solo. Circa il 15% (8.060 società) presenta un rapporto tra posizione finanziaria netta e margine operativo lordo superiore a 5, che costituisce un valore patologico.**

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

RAPPORTO PWC TAX & LEGAL SETTEMBRE 2022

- **Non va meglio al 18,1% (9.865 società), che ha un rapporto PFN/Utile netto superiore a 10, che è estremamente elevato.**
- **11.062 società (20,3%) fanno registrare un rapporto (Pfn + debiti tributari e previdenziali) sull'utile netto superiore a 10, ossia notevolmente patologico**

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

RAPPORTO PWC TAX & LEGAL SETTEMBRE 2022

*Ad aggravare lo scenario è il fatto che nei bilanci delle imprese con criticità finanziarie si tende sovente a **sottostimare il passivo** (per es. perché le sanzioni e gli interessi dovuti a causa dell'omesso pagamento dei debiti fiscali non vengono rilevati tempestivamente, ma solo a seguito delle richieste di pagamento formulate dall'Amministrazione finanziaria)*

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

RAPPORTO OSSERVATORIO CERVED LUGLIO 2022

- **Si tenga altresì conto che l'analisi ha preso in esame bilanci riferiti a date anteriori al 2022 (2020 – 2021), sui quali non si sente ancora l'effetto dell'aumento del costo dell'energia.**
- **A conferma di prospettive allarmanti, si rammentano i dati diffusi a luglio 2022 dall'Osservatorio CERVED, secondo cui le società a rischio di default sono 100.000 mila, cioè circa il 16% del totale.**

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

C.S.M. - Raccolta di “buone prassi nel settore delle procedure concorsuali”

- *obiettivo di fornire indicazioni agli uffici per organizzare e governare l'entrata in vigore del Codice della Crisi*
- *gli obiettivi, nel solco della riforma, sono la tempestiva emersione della crisi e la maggiore efficienza delle procedure, onde evitare liquidazioni di imprese risanabili*

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

C.S.M. - Raccolta di “buone prassi nel settore delle procedure concorsuali”

Secondo il Documento di analisi di impatto della regolamentazione relativo al Codice della crisi, trasmesso alle Camere insieme al testo normativo, la percentuale di soddisfazione del debito erariale ammesso al passivo relativo ai fallimenti pendenti in Italia nel 2018 (105 miliardi) è stata pari all'1,61%, pur trattandosi di crediti privilegiati.

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

Squilibrio patrimoniale o economico finanziario (art. 12 C.C.I.)

L'imprenditore può accedere alla composizione negoziata quando versi in **condizioni di "squilibrio patrimoniale o economico-finanziario, che ne rendono probabile la crisi o l'insolvenza e risulta ragionevolmente perseguibile il risanamento dell'impresa"** (implementazione dell'art. 2 co.1 DL 118/2021).

Risulta ancora da definire nella prassi operativa la **nozione di "squilibrio" patrimoniale o economico-finanziario**, che rende probabile la crisi o l'insolvenza. Non dovrebbe ritenersi necessario che il debitore versi in stato di crisi per poter accedere alla procedura, essendo sufficiente che, a fronte delle condizioni di squilibrio, vi sia una *probabilità di futura crisi o insolvenza*.

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata negoziata

Squilibrio patrimoniale o economico finanziario (2)

La composizione negoziata può essere impiegata anche dagli imprenditori in stato d'insolvenza, se ancora reversibile, risultando necessaria una concreta prospettiva di risanamento (già art. 5 co. 5 DL 118/2021 – ora ultimo periodo comma 1 art. 12 C.C.I.)

- Conforme Assonime n.34 del 7.12.2021 (test D.D. 28.9.2021)
- Ruolo di vigilanza Organo di controllo (no Revisore)

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

Definizione di “crisi” ed “insolvenza” (art. 2)

il Codice della crisi introduce, per la prima volta, specifiche definizioni delle nozioni di “crisi” e di “insolvenza”:

«Crisi»: *lo stato del debitore che rende probabile l'insolvenza e che si manifesta con l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni nei successivi dodici mesi*

«Insolvenza» : *lo stato del debitore che si manifesta con inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrino che il debitore non é più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni*

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

La *composizione negoziata* è un percorso esclusivamente volontario e «riservato», che l'imprenditore in difficoltà, in crisi o anche in stato di insolvenza, può decidere di intraprendere e che prevede la nomina di un "esperto" indipendente che valuta inizialmente lo stato di salute dell'impresa e, verificata la sua risanabilità, lo assiste nelle trattative con i creditori.

Compito dell'esperto non è quello di sostituirsi all'imprenditore e ai suoi consulenti, bensì quello di *formare e coordinare il tavolo negoziale della crisi nell'alveo di un procedimento stragiudiziale.*

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

In osservanza del D.L. 118/2021, conv. dalla L. 21.10.2021, n. 147, operativo dal 15 novembre 2021, il **Ministero della Giustizia, con decreto dirigenziale 28.09.2021**, ha poi recepito il documento predisposto dalla **Commissione di studio** contenente le **Norme di dettaglio e le linee guida per l'applicazione delle disposizioni** in merito alla *composizione negoziata per la soluzione della crisi d'impresa (corredata da 4 sezioni allegate e n. 2 allegati – LISTA DI CONTROLLO E TEST)*

>> recepimento nell'art. 13 comma 2 C.C.I. – ISTITUZIONE DELLA PIATTAFORMA TELEMATICA NAZIONALE E NOMINA DELL'ESPERTO - collegata alle banche dati ADE-INPS-INAIL-ADER-CENTRALE RISCHI BANCA D'ITALIA (art. 14 C.C.I.)

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

La composizione negoziata consentirà, auspicabilmente, di condurre le trattative in tempi ragionevolmente celeri, con l'utilizzo delle migliori best practices, laddove l'esperto verifichi ex ante l'esistenza di ragionevoli prospettive di risanamento. Tale verifica dovrà necessariamente svolgersi mediante un confronto con l'impresa ed i suoi consulenti, anche nell'ottica di migliorare la qualità del piano che l'impresa intende presentare ai creditori e la sua appetibilità rispetto all'alternativa liquidatoria.

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

Nel percorso di composizione negoziata **non vi è l'esigenza di ricorrere al tribunale** (le trattative si svolgono tra l'imprenditore e le parti interessate con l'ausilio e la competenza dell'esperto, che ne facilita la conduzione e contemporaneamente verifica l'utilità delle trattative e l'assenza di un ingiusto pregiudizio per i creditori). **L'intervento dell'autorità giudiziaria è previsto solo in casi particolari**, come ad es. in caso di richiesta di misure protettive, laddove vi sia l'esigenza di conservare il patrimonio dell'impresa, rispetto a iniziative che possano turbare il regolare corso delle trattative (**cfr. Interventi dr.ssa Bruno e dr. Pernigotto**)

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

ART. 23 C.C.I. – CONCLUSIONE DELLE TRATTATIVE

1. *Quando è individuata una soluzione idonea al superamento della situazione di cui all'articolo 12, comma 1, le parti possono, alternativamente:*
- a) *concludere un contratto, con uno o più creditori, che produce gli effetti di cui all'articolo 25-bis, comma 1, se, secondo la relazione dell'esperto di cui all'articolo 17, comma 8, è idoneo ad assicurare la continuità aziendale per un periodo non inferiore a due anni;*
 - b) *concludere la convenzione di moratoria di cui all'articolo 62;*
 - c) *concludere un accordo sottoscritto dall'imprenditore, dai creditori e dall'esperto che produce gli effetti di cui agli articoli 166, comma 3, lettera d), e 324. Con la sottoscrizione dell'accordo l'esperto dà atto che il piano di risanamento appare coerente con la regolazione della crisi o dell'insolvenza.*

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

ART. 23 C.C.I. – CONCLUSIONE DELLE TRATTATIVE

2. Se all'esito delle trattative non è individuata una soluzione tra quelle di cui al comma 1, l'imprenditore può, in alternativa:

- a) predisporre il piano attestato di risanamento di cui all'articolo 56;*
- b) domandare l'omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti ai sensi degli articoli 57, 60 e 61. La % di cui all'art. 61, co. 2, lett. c), è ridotta al 60 per cento se il raggiungimento dell'accordo risulta dalla relazione finale dell'esperto;*
- c) proporre la domanda di concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio di cui all'art. 25-sexies;*
- d) accedere ad uno degli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza disciplinati dal presente codice, dal D. Lgs. 8.7.1999, n. 270 o dal D.L. 23.12.03, n. 347, convertito, con modificazioni, in L. 18.2.2004, n. 39. L'imprenditore agricolo può accedere agli strumenti di cui all'articolo 25-quater, comma 4.*

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

La composizione negoziata è incentivata dalla possibilità di beneficiare di misure:

- **Protettive (artt. 18 – 19 – 20 C.C.I. - già art. 6/118)**
- **Premiali (art. 25-bis C.C.I. – già art. 14/118)**

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

Art. 25-bis C.C.I. (già art. 14/118-21) - Misure premiali

1. Dall'accettazione dell'incarico da parte dell'esperto e sino alla conclusione delle trattative con una delle soluzioni previste dall'articolo 23, commi 1 e 2, lettera b), **gli interessi che maturano sui debiti tributari dell'imprenditore sono ridotti alla misura legale.**
2. **Le sanzioni tributarie per le quali e' 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.**

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

Art. 25-bis C.C.I. - Misure premiali (2)

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 qualita' di sostituto d'imposta, imposta sul valore aggiunto e i.r.a.p. non ancora iscritte a ruolo, e relativi accessori (...)*

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

Art. 25-bis C.C.I. - Misure premiali (3)

4. (...) *Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'art.19 D.P.R. n. 602/73. La sottoscrizione dell'esperto costituisce prova dell'esistenza della temporanea situazione di obiettiva difficoltà. L'imprenditore decade automaticamente dal beneficio della rateazione anche in caso di successivo deposito di ricorso ai sensi dell'articolo 40 o in caso di apertura della procedura di liquidazione giudiziale o della liquidazione controllata o di accertamento dello stato di insolvenza oppure in caso di mancato pagamento anche di una sola rata alla sua scadenza.*

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

Art. 25-BIS C.C.I. - Misure premiali (4)

*5. Dalla pubblicazione nel registro delle imprese del contratto e dell'accordo di cui all'articolo 23, comma 1, lettere a) e c), o degli accordi di cui all'articolo 23, comma 2, lettera b), **si applicano gli articoli 88, comma 4-ter, e 101, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi D.P.R.917/86.***

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

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

Art. 25-BIS C.C.I. - Misure premiali (commento)

La norma dispone, al co. 1, che gli **interessi che maturano sui debiti tributari sono ridotti alla misura legale** in relazione al periodo che va dalla data di accettazione dell'incarico da parte dell'esperto sino alla conclusione della composizione negoziata della crisi, qualora la stessa si perfezioni secondo uno degli strumenti di composizione previsti dall'art. 23, commi 1 e 2.

> Tale misura determina un **risparmio non trascurabile** dell'onere tributario a carico dell'impresa e una **generale semplificazione nella quantificazione del debito**, posto che la disciplina dei tassi di interesse in materia fiscale risulta estremamente frammentata a causa della stratificazione delle norme che la riguardano.

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

Art. 25-BIS C.C.I. - Misure premiali (commento)

Il comma 2 prevede che le **sanzioni** per le quali sia prevista l'applicazione in misura ridotta in caso di pagamento entro un determinato arco temporale dalla comunicazione dell'atto, sono **ridotte al minimo** qualora il termine per il versamento scada dopo la presentazione dell'istanza di composizione negoziata della crisi.

L'intento della norma sembrerebbe quello di "**sterilizzare**" **parzialmente il sistema sanzionatorio**, cercando di non penalizzare eccessivamente l'impresa durante le trattative con i creditori.

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

Art. 25-BIS C.C.I. - Misure premiali (commento)

Il comma 3 dell'art. 25 bis dispone che **le sanzioni e gli interessi sui debiti tributari sorti anteriormente** al deposito dell'istanza di composizione negoziata della crisi, se rientranti nel perimetro della composizione medesima, **sono ridotti al 50%** laddove le trattative si concludano secondo una delle forme previste dall'articolo 23, comma 2.

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

Art. 25-BIS C.C.I. - Misure premiali (commento)

Il comma 4 prevede che in caso di pubblicazione presso il Registro delle imprese del contratto ritenuto idoneo dall'esperto ai fini della continuità aziendale per un periodo non inferiore a 2 anni (art. 23, comma 1, lett. a)) o dell'accordo di cui all'art. 23, comma 1, lett. c), l'Agenzia delle Entrate concede al debitore, su istanza del medesimo sottoscritta anche dall'esperto, una rateazione del carico fiscale non ancora iscritto a ruolo, a titolo di tributi diretti, Irap, ritenute erariali, Iva e relativi accessori, fino ad un massimo di 72 rate mensili.

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

Art. 25-BIS C.C.I. - Misure premiali (commento)

L'imprenditore decade automaticamente dal beneficio della rateazione qualora depositi presso l'autorità giudiziaria un ricorso ex art. 40, nonché in caso di apertura della procedura di liquidazione giudiziale o della liquidazione controllata o di accertamento dello stato di insolvenza. **Il contribuente decade inoltre dal beneficio della rateazione** ove si renda inadempiente, rispetto al piano dilazionato, con riferimento al mancato pagamento **anche di 1 sola rata scaduta.**

Come precisato nella Relazione Illustrativa, il fine è quello di **favorire l'imprenditore nelle negoziazioni con i creditori, potendo prevedere sin da subito la rateazione dei tributi non ancora iscritti a ruolo senza dover attendere la notifica della cartella.** Si tratta di un tema problematico noto ai consulenti e agli attestatori dei piani di risanamento che, ai fini dei loro calcoli, possono solo ipotizzare la rateazione dei debiti tributari non iscritti a ruolo.

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

Art. 25-bis C.C.I. - Misure premiali

- Il 4° comma prevede che l'Agenzia delle Entrate conceda al debitore, su istanza del medesimo sottoscritta anche dall'esperto, una **rateazione del carico fiscale non ancora iscritto a ruolo**, a titolo di tributi diretti, Irap, ritenute erariali, Iva e relativi accessori, **fino ad un massimo di 72 rate mensili**.
- , **l'intento del legislatore è quello di favorire l'imprenditore nelle negoziazioni con i creditori** potendo prevedere sin da subito la rateazione dei tributi non ancora iscritti a ruolo senza dover attendere la notifica della cartella.

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

Art. 25-BIS C.C.I. - Misure premiali (commento)

Il co. 5 dispone che dalla pubblicazione nel Registro delle imprese di:

- *contratto ritenuto idoneo dall'esperto ai fini della continuità aziendale per un periodo non inferiore a 2 anni*
- *accordo di cui all'art. 23, comma 1, lettere a) e c)*
- *o degli accordi di cui all'art. 23, comma 2*

si applicano le "agevolazioni" previste, ai fini delle imposte dirette, dagli artt. 88, comma 4 ter, e 101, comma 5, Dpr 917/1986 (Testo unico delle imposte sui redditi).

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

Art. 25-BIS C.C.I. - Misure premiali (commento)

L'articolo 88, co. 4-ter TUIR prevede, in generale, un regime di detassazione, ovvero di imposizione limitata in relazione ai componenti di reddito positivi derivanti dalla riduzione dei debiti dell'impresa in occasione delle procedure concorsuali alternative al fallimento previste dalla legge fallimentare.

La norma prevede in particolare la detassazione, senza limiti, delle sopravvenienze derivanti dalla riduzione dei debiti dell'impresa in seguito all'omologazione della procedura di concordato fallimentare o di concordato preventivo liquidatorio, ovvero di procedure estere equivalenti.

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

Art. 25-BIS C.C.I. - Misure premiali (commento)

Nel caso di procedure diverse da quelle liquidatorie, ovvero quelle in cui si prevede il risanamento dell'impresa, la detassazione è prevista solo per l'importo che eccede:

- a) le perdite fiscali del periodo e quelle pregresse dell'impresa, senza computare il limite dell'80%;*
- b) il plafond di interessi non dedotti e riportati ai sensi dell'art. 96 c. 4;*
- c) l'eccedenza ACE riportata dagli esercizi precedenti ai sensi dell'art. 1, comma 4, DI 201/2011.*

In questa fattispecie dovrebbero ragionevolmente ricadere i contratti e gli accordi previsti dalla composizione negoziata, i quali prevedono espressamente il mantenimento o il recupero della continuità aziendale in capo al debitore che non cessa la propria attività.

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

Art. 25-BIS C.C.I. - Misure premiali (commento)

L'art. 101, comma 5, del Tuir si riferisce invece alla possibilità di considerare deducibili dal reddito d'impresa, **nella prospettiva dei creditori dell'imprenditore**, i crediti verso il medesimo, laddove il debitore sia assoggettato a procedere concorsuali o abbia concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato.

La norma equipara dunque, sotto questo profilo, gli strumenti previsti dall'art. 25-bis (già art. 14, comma 5, DI 118/2021), alle procedure in presenza delle quali l'art. 101, comma 5, Tuir, ammette la deducibilità dei crediti (e delle relative perdite)

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

Art. 25-BIS C.C.I. - Misure premiali (commento)

Infine, l'ultimo comma dell'art. 25 bis dispone che «***in caso di successiva apertura della procedura di liquidazione giudiziale o di liquidazione controllata o comunque nel caso di accertamento dello stato d'insolvenza***, gli interessi e le sanzioni tributarie sono dovuti senza le riduzioni previste ai commi 1 e 2 dello stesso articolo».

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

Tribunale di Catania, Sezione specializzata in diritto d'impresa, Ordinanza del 14 giugno

La sospensione dei pagamenti dei debiti con Entrate e Inps non può essere annoverata tra le misure protettive che possono accompagnare la composizione negoziata della crisi d'impresa.

«... non può essere considerata misura protettiva perché non è indirizzata a paralizzare, sia pure temporaneamente una qualsiasi iniziativa dei creditori, ma punta al blocco dell'esecuzione di prestazioni esigibili, che discendono da un obbligo di legge».

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

N.B. Esiste un rischio di tassazione per le sopravvenienze da falcidia nel piano di ristrutturazione omologato (comunemente definito **P.r.o.**), che nasce senza copertura tributaria e sembra non godere dei benefici e delle franchigie tradizionalmente assegnati agli strumenti di gestione della crisi.

Mentre per la composizione negoziata il Codice della crisi prevede espressamente (articolo 25-bis, comma quinto) l'applicabilità dell'articolo 88 Tuir, **nulla è disposto per il nuovo piano di ristrutturazione omologato** (artt. 64-bis e ss. C.C.I.) – **Intervento**

Nuovo art. 25-bis D. LGS. 12.1.2019 n. 14 - Misure premiali tributarie nella composizione negoziata

CONCLUSIONI

La transazione fiscale può essere attuata solo nell'ambito di un accordo di ristrutturazione dei debiti o del concordato preventivo, che sono procedure quanto meno laboriose; sarebbe assai utile che il legislatore ne ampliasse il campo di applicazione, consentendone l'attuazione anche nel contesto di istituti quali il piano attestato di risanamento, il piano di ristrutturazione soggetto a omologazione e la composizione negoziata della crisi.

In tali ambiti la transazione fiscale non è infatti consentita e ciò, da un lato, limita l'efficacia di questi istituti e, dall'altro, comporta la necessità di attuare la transazione solo nel contesto di istituti più laboriosi e complessi».

Grazie per l'attenzione

Dr. Marco Valenti

Studio dr. Marco Valenti – Consulenza a professionisti e loro aziende clienti

Accertamento e contenzioso tributario e societario

Contrada Soncin Rotto n. 1/B - 25122 Brescia

Tel. 030 7282081 - marco.valenti@studiomarcovalenti.it

www.studiomarcovalenti.it