a Deloitte business

Numero 11
Giugno 2024

Tax & Legal News

FOCUS:

L'attuazione della delega fiscale in materia di sanzioni

SCADENZE FISCALI

FOCUS

L’attuazione della delega fiscale in materia di sanzioni

NEWS

OPERAZIONI STRORDINARIE

Regime del realizzo controllato anche per le partecipazioni in nuda proprietà

La disciplina fiscale della scissione con scorporo alla luce della riforma

IMPOSTE DIRETTE

Nel capital gain rileva il costo del donante

Nessuna rivalutazione per le stock option

Beni mobili: la consegna determina la competenza dei ricavi

IMPOSTE INDIRETTE

La cessione quote non è cessione di azienda: una ulteriore conferma dalla Cassazione

Le note di variazione Iva nelle procedure della crisi di impresa

SCADENZE FISCALI

17 giugno

Sostituti d'imposta

Versamento ritenute alla fonte sui redditi corrisposti nel mese precedente

Soggetti Iva

Liquidazione e versamento dell'Iva relativa al mese precedente.

L'elenco completo delle prossime scadenze fiscali può essere consultato al seguente link:

https://www1.agenziaentrate.gov.it/strumenti/scadenzario/main.php

FOCUS

L'attuazione della delega fiscale in materia di sanzioni

Il Consiglio dei Ministri ha varato un altro tassello della riforma fiscale: la seduta del 24 maggio ha infatti approvato il Dlgs di revisione del sistema delle sanzioni tributarie, il cui testo è in attesa di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale.

Presentiamo alcune delle più rilevanti misure innovative contenute nel provvedimento delegato, precisando in premessa due aspetti rilevanti:

- le novità si applicano per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024;
- non è previsto il favor rei, ovvero la possibilità di applicare le nuove e più favorevoli misure alle violazioni commesse in precedenza.

Disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali

Le norme intervengono sul testo del decreto legislativo n. 74 del 2000 che disciplina i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

In particolare, vengono introdotte le definizioni di "crediti non spettanti" e di "crediti inesistenti":

- per "crediti non spettanti" si intendono quelli, fondati su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità. Sono, altresì, non spettanti i crediti utilizzati in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella prevista. Si considerano, tuttavia, spettanti i crediti fondati sulla base di fatti reali rientranti nella disciplina attributiva, nonché utilizzati in misura e con le modalità stabilite dalla medesima, ma in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che gli stessi non siano previsti a pena di decadenza;
- per "crediti inesistenti" si intendono quelli per i quali mancano, in tutto o in parte, i presupposti costitutivi.

Sono prolungati i termini previsti per la configurazione del reato di omesso versamento di ritenute dovute o certificate, nonché di quello di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto

È infatti punito con la reclusione da sei mesi a due anni, chiunque non versa, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta,

sempre che:

a) il debito tributario non sia in corso di estinzione mediante pagamenti rateali,

b) si verifichi la decadenza dal beneficio della rateazione, e l'ammontare del debito residuo sia comunque superiore a cinquantamila euro.

In modo analogo, è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla medesima dichiarazione, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta, sempre che:

a) il debito tributario non sia in corso di estinzione mediante pagamenti rateali,

b) si verifichi la decadenza dal beneficio della rateazione e l'ammontare del debito residuo sia comunque superiore a settantacinquemila euro.

Viene poi introdotta un'ulteriore causa di non punibilità dei delitti di omesso versamento di ritenute dovute o certificate e omesso versamento di IVA qualora il fatto dipenda da cause sopravvenute non imputabili all'autore, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'IVA.

Nei giudizi, si dovrà quindi tenere conto della crisi non transitoria di liquidità dell'autore dovuta alla inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi o al mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di amministrazioni pubbliche e della non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi.

Inoltre, ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto si stabiliscono specifici indici che debbono essere, singolarmente o congiuntamente, valutati dal giudice in modo prevalente. I reati non sono punibili se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto.

Per quanto riguarda le procedure, si prevede che, in presenza di reati tributari, l'Agenzia delle entrate, ricevuta comunicazione da parte del pubblico ministero dell'esercizio dell'azione penale, è tenuta a fornire, senza ritardo, al competente Comando della Guardia di finanza, un'attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria.

Viene infine disciplinato l'istituto della compensazione di crediti, prevedendo, con riferimento alle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2022, che i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, nei confronti delle amministrazioni statali per somministrazioni, forniture e appalti, possano essere compensati, solo su specifica richiesta del creditore, con l'utilizzo del sistema della compensazione, ed esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, con le somme dovute a titolo di sanzioni e interessi per omessi versamenti di imposte sui redditi regolarmente dichiarati a seguito di comunicazione di irregolarità.

Modifiche alle sanzioni non penali (Dlgs 471/1997)

Con riferimento alle violazioni relative alla dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, alle violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta e alle violazioni relative alla dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto e ai rimborsi, si prevede la riduzione delle sanzioni fissando le sanzioni amministrative pecuniarie in misura predeterminata (in luogo di una misura ricompresa tra un minimo e massimo), generalmente coincidente con il valore minimo previsto dalla legislazione attuale.

Viene inoltre disciplinato uno specifico trattamento sanzionatorio quando il contribuente – pur avendo omesso di presentare nei termini la dichiarazione dei redditi o avendo presentato una dichiarazione infedele – si attivi per presentare comunque la dichiarazione omessa (e cioè quella tardiva oltre i 90 giorni) ovvero una dichiarazione integrativa per rimuovere l'infedeltà, entro e non oltre i termini di decadenza dell'attività di controllo e, comunque, prima che sia iniziata qualunque attività da parte degli uffici dell'Amministrazione finanziaria.

Le sanzioni relative alle dichiarazioni omesse passano dalla misura dal centoventi al duecentoquaranta a quella fissa del centoventi per cento; per le dichiarazioni infedeli la misura dal novanta al centottanta viene ridotta al settata per cento.

Sono previste riduzioni delle sanzioni anche con riferimento alla violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione e individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto;

Chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa pari al settanta per cento dell'ammontare della detrazione compiuta. Nel caso di applicazione dell'imposta con aliquota superiore a quella prevista per l'operazione, o di applicazione dell'imposta per operazioni esenti, non imponibili o non soggette, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, il cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. In tali casi, e salvi i casi di frode e di abuso del diritto, resta fermo il diritto del cessionario o committente alla detrazione della sola imposta effettivamente dovuta in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione posta in essere.

Inoltre, il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, è punito, salva la responsabilità del cedente o del commissionario, con sanzione amministrativa pari al settanta per cento dell'imposta, con un minimo di euro 250, sempreché non provveda a comunicare l'omissione o l'irregolarità all'Agenzia delle entrate, tramite gli strumenti messi a disposizione dalla medesima, entro la fine del mese successivo a quello in cui doveva essere emessa la fattura o è stata emessa la fattura irregolare.

È escluso l'obbligo di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche compiute dall'emittente della fattura o di altro documento, riferite ai titoli di non imponibilità, esenzione o esclusione dall'imposta sul valore aggiunto derivati da un requisito soggettivo del predetto emittente non direttamente verificabile

In materia di imposte sui redditi, è abrogata la norma che prevedeva l'aumento di un terzo per le violazioni riguardanti i redditi prodotti all'estero.

La sanzione per gli omessi versamenti si riduce dal 30 al 25 per cento.

Nel caso di utilizzo di un credito d'imposta non spettante si applica, salve diverse disposizioni speciali, la sanzione pari al venticinque per cento del credito utilizzato. Anche nel Dlgs 471/1997 viene ribadito che si considera credito non spettante il credito fondato su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità, nonché il credito utilizzato in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quello fruito in misura superiore a quella prevista. Si applica invece la sanzione di 250 euro ed il credito si considera spettante ma in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che:

a) gli stessi non siano previsti a pena di decadenza e non siano essenziali al riconoscimento del credito medesimo;

b) la violazione sia rimossa entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi relativa all'anno di commissione della medesima, ovvero in assenza di una dichiarazione, comunque entro un anno dalla sua commissione.

Modifiche alle regole generali del sistema (Dlgs 472/1997)

Il Dlgs di riforma interviene anche su alcuni aspetti che riguardano le regole generali.

La sanzione pecuniaria relativa al rapporto tributario proprio di società o enti, con o senza personalità giuridica è esclusivamente a carico della società o ente. Resta ferma, nella fase di riscossione, la disciplina sulla responsabilità solidale e sussidiaria prevista dal codice civile per i soggetti privi di personalità giuridica.

Non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio concreto all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo. Si dispone altresì che non sia punibile il contribuente che si adegua alle indicazioni rese dall'amministrazione finanziaria con i documenti di prassi provvedendo, entro i successivi sessanta giorni dalla data di

pubblicazione degli stessi, alla presentazione della dichiarazione integrativa e al versamento dell'imposta dovuta, sempreché la violazione sia dipesa da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.

Viene previsto l'aumento della sanzione fino al doppio (in luogo della metà) nei confronti di chi, nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerti la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto, è incorso in altra violazione della stessa indole non definita con ravvedimento ovvero con adesione al verbale di constatazione.

Inoltre, si prevede che, se concorrono circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile, questa è ridotta fino ad un quarto della misura prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile.

Di particolare rilievo è la modifica all'articolo 13 del decreto legislativo, recante la disciplina del ravvedimento operoso. In particolare, si consente la riduzione a 1/7 del minimo anche se la regolarizzazione di errori od omissioni avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno della violazione, oppure oltre un anno dall'omissione o dall'errore, se non sono previste dichiarazioni periodiche.

Si consente, inoltre, di ridurre la sanzione a 1/6 del minimo dopo la comunicazione dello schema di atto impugnabile dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, nella fase di contraddittorio obbligatorio prevista dallo statuto del contribuente, non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione.

Si prevede infine la riduzione a 1/4 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto inviato nella fase di contraddittorio preventivo relativo alla violazione constatata con verbale ma senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione (ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, primo

NEWS

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Regime del realizzo controllato anche per le partecipazioni in nuda proprietà

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 24 maggio 2024 n. 116

Nel caso oggetto di interpello, un contribuente è titolare in piena proprietà di partecipazioni in una Società e intende conferirle, unitamente alle partecipazioni detenute in nuda proprietà, in una società da egli interamente partecipata.

Le partecipazioni complessivamente conferite posseggono i requisiti quantitativi per beneficiare del regime di realizzo controllato previsto dal comma 2 bis dell'articolo 177 del Tuir.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, all'unica operazione di conferimento della totalità delle quote detenute dall'Istante nella Società in una newco holding partecipata interamente dallo stesso è applicabile il regime di realizzo controllato, nel rispetto degli altri requisiti e condizioni posti dalla norma.

L'Agenzia ricorda che la rilevanza attribuita dalla norma alle "partecipazioni" esclude l'accesso al regime ai conferimenti di meri diritti di usufrutto, atteso che i conferimenti rilevanti sono quelli che hanno per oggetto partecipazioni la cui titolarità consente alla conferitaria di acquisire stabilmente la qualità di socio della società scambiata. Al contrario, come chiarito con la risoluzione 56/E del 16 ottobre 2023, il conferimento della nuda proprietà priva di diritto di voto è astrattamente idonea ad integrare i presupposti della norma.

Pertanto, nel caso in cui le quote detenute in nuda proprietà vengano conferite unitamente a quelle detenute in piena proprietà, e tale conferimento "complessivamente" integri le soglie di qualificazione indicate alla lettera a) del comma 2 bis dell'articolo 177, il conferimento nel suo complesso può beneficiare del regime di realizzo controllato.

La disciplina fiscale della scissione con scorporo alla luce della riforma

Fondazione Nazionale dei Commercialisti-CNDCEC, Documento di ricerca - Scissione mediante scorporo: la disciplina fiscale alla luce dell'attuazione della riforma tributaria, 30 maggio 2024

Il documento di ricerca del CNDCEC e della Fondazione Nazionale dei Commercialisti commenta lo schema di decreto legislativo di attuazione della riforma fiscale, nell'ambito del quale sono dettate nuove norme che regolano la disciplina fiscale della scissione mediante scorporo.

Quanto al profilo civilistico, vengono premessi i seguenti aspetti:

- la scissione mediante scorporo è regolata dall'art. 2506.1 c.c. e riguarda l'assegnazione sia di azioni che di quote;
- La società scissa deve continuare la propria attività;
- La società beneficiaria deve essere di nuova costituzione, anche se in dottrina si ritiene legittima la presenza di una beneficiaria preesistente.

Oggetto della scissione con conferimento possono essere rami d'azienda oppure beni, attività e passività (anche singole) non costituenti un compendio aziendale.

A fronte dello scorporo di beni, la scissa riceve una partecipazione (totalitaria o meno) nella beneficiaria.

Per quanto riguarda il profilo fiscale, la scissione mediante scorporo è un'operazione fiscalmente neutrale.

Ai fini della stratificazione del patrimonio netto della scissa e della beneficiaria ai fini fiscali:

- il patrimonio netto della scissa resta immutato (ultimo bilancio chiuso prima della data di efficacia della scissione);
- il patrimonio netto della beneficiaria si qualifica come riserva di capitali

Le riserve in sospensione d'imposta:

- vengono mantenute (tutte) nel patrimonio netto della scissa;
- non vengono ricostituite nel patrimonio netto della beneficiaria (neanche proporzionalmente).

La scissione mediante scorporo di un complesso aziendale e la successiva cessione della partecipazione nella società beneficiaria non rappresenta uno schema abusivo ai sensi dell'articolo 10 bis della legge 212/2000 (abuso del diritto).

IMPOSTE DIRETTE

Nel capital gain rileva il costo del donante

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 23 maggio 2024 n. 114

L'Agenzia delle Entrate ha risposto ad un Interpello sulla quantificazione della plusvalenza derivante dalla cessione di partecipazioni da parte di una persona fisica residente. Nel caso oggetto di indagine, le partecipazioni in una società estera Alfa erano pervenute per donazione da parte dei genitori, anch'essi residenti all'estero, i quali avevano a loro volta conseguito la partecipazione in seguito ad un conferimento di partecipazioni Beta fiscalmente irrilevante.

Secondo l'Agenzia, in contrasto con quanto proposto dall'interpellante, il valore normale delle azioni può essere assunto come riferimento per la determinazione della plusvalenza solo quando esso ha assunto rilevanza fiscale ai fini delle imposte sui redditi.

Nel caso di specie, al momento del conferimento i genitori conferenti (donanti) non hanno subito alcuna tassazione sul reddito. Ne consegue che l'Istante, che ha ricevuto le azioni dai genitori per donazione , dovrà assumere come valore di acquisto quello che le azioni Beta conferite avevano in capo agli stessi donanti, incrementato di ogni onere inerente alla relativa acquisizione opportunamente documentato.

Nessuna rivalutazione per le stock option

Agenzia Entrate, Risposta ad Interpello 30 maggio 2024 n. 118

L'Agenzia delle Entrate è stata investita di una questione riguardante un piano di incentivazione a favore di dipendenti che prevede l'assegnazione gratuita di diritti per la sottoscrizione di azioni di nuova emissione

Le opzioni si caratterizzano per essere personali e non trasferibili e inoltre non possono essere costituite in pegno, né in garanzia, a favore di terzi, né in generale possono costituire oggetto di contratti di qualsivoglia natura, ivi inclusi contratti derivati.

L'interpellante ha proposto la possibilità di applicare ai diritti di opzione la disciplina della rideterminazione del valore delle partecipazioni prevista dall'articolo 5 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 h

Tuttavia, secondo l'Agenzia, nel caso di specie, le opzioni, ovvero il diritto di sottoscrizione di azioni della Società, non sono suscettibili di produrre un reddito diverso in quanto non sono trasferibili a terzi e, pertanto, l'eventuale valore rideterminato, ai sensi dell'articolo 5 della legge n. 448 del 2001 e successive modifiche e integrazioni, non può essere utilizzato.

Beni mobili: la consegna determina la competenza dei ricavi

Cassazione, Ordinanza 21 maggio 2024 n. 14037

Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza i corrispettivi delle cessioni di beni mobili si considerano conseguiti alla data della consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale.

Nel caso di specie, viene cassata una pronuncia che aveva preso in considerazione la data della scrittura contrattuale di trasferimento della proprietà in cui l'acquirente aveva assunto il rischio di perimento della cosa e non quella di consegna o spedizione

Sul punto, i Giudici osservano che il Tuir *"per l'individuazione temporale dell'effetto traslativo, ha fissato inderogabili criteri quali appunto la data della consegna "o la data della spedizione" (sia per i corrispettivi della cessione sia per le spese di acquisizione dei beni) con palese riferimento giuridico alla consegna ed alla spedizione di beni mobili regolate, rispettivamente, dal primo e dal secondo comma dell'art. 1510 c.c." (Cass. n. 578 del 1999) e "presupponendo, evidentemente ("i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti"), che la consegna interviene, di norma, allorquando si è già verificato l'effetto traslativo della proprietà del bene, o costitutivo di altro diritto reale su di esso, in forza del "negozio di cessione" che ne è a fondamento. Ma la disposizione stabilisce anche che, se i predetti effetti si verificano in una data "diversa e successiva" rispetto a quella della consegna del bene mobile, il "momento di competenza", cui riferire il conseguimento dei relativi corrispettivi, coincide con la data in cui si verificano gli effetti medesimi» (Cass. n. 11604 del 2001). Secondo la regola generale, quindi, va considerata la data di consegna o spedizione dei beni (Cass. n. 3418 del 2010; Cass. n. 1840 del 2018): la prima è da intendersi come «trasferimento della detenzione della cosa» (Cass. n. 5030 del 2013) mentre per la seconda, oltre alla data di spedizione, quale risulta dai documenti che accompagnano la merce, deve tenersi conto anche delle condizioni generali dello specifico contratto di trasporto, dalle quali soltanto può desumersi l'eventuale non coincidenza della data di spedizione con l'effettivo trasferimento della disponibilità giuridica della merce (Cass. n. 23547 del 2020)."*

IVA E IMPOSTE INDIRETTE

La cessione quote non è cessione di azienda: una ulteriore conferma dalla Cassazione

Cassazione, Sentenza 21 maggio 2024 n. 14031

La Cassazione interviene nuovamente sul tema (ormai ampiamente superato) dell'applicabilità dell'articolo 20 del TUR per riqualificare in cessione di azienda una cessione totalitaria di quote di partecipazioni una società.

La Sentenza 21 maggio 2024 n. 14031 riconosce che l'Amministrazione finanziaria, in forza di questa disposizione, non è affatto tenuta ad accogliere acriticamente la qualificazione prospettata dalle parti, ovvero la "forma apparente".

L' attività qualificatoria, tuttavia, non può travalicare lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, né può basarsi sulla *"artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta dai contraenti e comportante, per di più, effetti giuridici differenti, in ragione (…) di una assai opinabile equivalenza economica tra la cessione totalitaria di quote societarie e la cessione di azienda e della circostanza che si verifichi la situazione in cui proprio l'indebito risparmio di imposta costituisca l'effetto realmente voluto dalle parti contraenti".*

I Giudici ribadiscono infatti che chi cede un'azienda soggiace ad una peculiare disciplina legale perché, ad esempio, ha l'obbligo di astenersi dall'intraprendere una nuova attività imprenditoriale che si ponga in concorrenza con l'azienda ceduta per oggetto o ubicazione e, nel contempo, cede all'acquirente crediti, debiti e rapporti contrattuali inerenti all'azienda ceduta ed all'impresa con essa esercitata e neppure è liberato dei debiti anteriori al trasferimento se i creditori non vi abbiano acconsentito. Al contrario, con la compravendita delle quote societarie il cessionario continua naturalmente l'attività della società in cui è subentrato come socio ed esercitando i relativi diritti, mentre i debiti della società gravano su di essa, con totale liberazione del soggetto che ha ceduto la partecipazione, anche senza il consenso dei creditori.

Le note di variazione Iva nelle procedure della crisi di impresa

Fondazione Nazionale dei Commercialisti-CNDCEC, Documento di ricerca - Variazioni in diminuzione dell'IVA negli istituti disciplinati dal Codice della Crisi d'impresa e dell'insolvenza, 22 maggio 2024

Il documento di CNDCEC e FNC del 22 maggio 2024 presenta una rassegna interpretativa e applicativa della disciplina delle note di variazione Iva nell'ambito degli istituti della Crisi di impresa e dell'insolvenza.

I tre filoni in cui si articola il documento riguardano:

- l'applicazione nel fallimento nella liquidazione giudiziale;
- l'applicazione nell'ambito del concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione;
- le variazioni in diminuzione nei piani attestati e nella composizione negoziata.