



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea Magistrale in Economia e Management

TRANSAZIONE FISCALE: ANALISI
DELL'ISTITUTO E ASPETTI OPERATIVI

Relatore: *Chiar.mo*
Prof. Antonio Acquaroli

Tesi di Laurea di:
Savini Daniele

Anno Accademico 2018 – 2019

Sommario

INTRODUZIONE	- 5 -
CAPITOLO 1: I PRESUPPOSTI DELL'ISTITUTO E LA SUA EVOLUZIONE NORMATIVA.....	- 11 -
IL PRESUPPOSTO SOGGETTIVO E QUELLO OGGETTIVO	- 11 -
LE MODIFICHE NORMATIVE DOPO LA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA DEL 7 APRILE 2016 NELLA CAUSA C-546/14.....	- 17 -
LA TRANSAZIONE ALL'INTERNO DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA	- 21 -
CAPITOLO 2: IL PROCEDIMENTO DI TRANSAZIONE	- 32 -
LA DOMANDA DI TRANSAZIONE	- 32 -
GLI EFFETTI DELLA TRANSAZIONE FISCALE.....	- 36 -
L'ATTESTAZIONE DEL PROFESSIONISTA.....	- 41 -
LA PROCEDURA AMMINISTRATIVA E IL VOTO	- 49 -
GLI ADEMPIMENTI IN OSSERVANZA DELLA TRANSAZIONE	- 54 -
CAPITOLO 3: ESEMPI DI PROPOSTE DI TRANSAZIONE FISCALE.....	- 58 -
UN MODELLO DI TRANSAZIONE DI TIPO LIQUIDATORIO	- 58 -
UNA PROPOSTA DI TRANSAZIONE CON CONTINUAZIONE DELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA.....	- 74 -
UN CASO DI INAMMISSIBILITÀ IN UNA PROPOSTA DI TRANSAZIONE FISCALE	- 78 -
CAPITOLO 4: ASPETTI CONTROVERSI ALL'INTERNO DELL'ISTITUTO DI TRANSAZIONE	- 83 -
IL TRATTAMENTO DELLE SANZIONI TRIBUTARIE NELLE	

COMUNICAZIONI DI IRREGOLARITÀ.....	- 83 -
LA FINANZA ENDOGENA ALL'INTERNO DEL PIANO	- 90 -
LA LUNGHEZZA DELLA PROCEDURA	- 95 -
L'IMPUGNABILITÀ DEL DINIEGO DI TRANSAZIONE	- 97 -
IL REATO DI OMESSO VERSAMENTO IVA	- 103 -
CONCLUSIONE.....	- 109 -
BIBLIOGRAFIA	- 111 -

INTRODUZIONE

Nella normativa vigente la transazione fiscale è disciplinata dall'art. 182-ter denominato "*Trattamento dei crediti tributari e contributivi*", del Regio decreto n. 267 del 16/03/1942 ("*Legge Fallimentare*").

*"La transazione fiscale spicca nel panorama degli istituti amministrativi di ispirazione consensuale perché non è volto ad intervenire nella fase di determinazione della base imponibile, come nel caso degli istituti deflativi del contenzioso. Essa infatti attiene propriamente alla riscossione e alle modalità di adempimento dell'obbligazione tributaria"*¹.

È stata introdotta per la prima volta nella Legge Fallimentare dall'art. 3, comma 3, della L. 178/2002, che disciplinava la "*transazione sui ruoli*"².

Il Decreto Legislativo del 09/01/2006 n. 5 ha apportato alla Legge Fallimentare importanti modifiche, cancellando la "*transazione sui ruoli*" e introducendo l'art. 182-ter, che inizia: "*Con il piano di cui all'art. 160 il debitore, esclusivamente mediante proposta presentata ai sensi del presente articolo, può proporre il*

¹ Attardi C., *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, in "IL FISCO 46/2017".

² In particolare l'articolo riportava: "*L'Agenzia delle entrate, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, può procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo dai propri uffici il cui gettito è di esclusiva spettanza dello Stato in caso di accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione coattiva, quando nel corso della procedura esecutiva emerge l'insolvenza del debitore o questi è assoggettato a procedure concorsuali*".

*pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali (...)*³.

A seguito dell'introduzione dell'istituto della transazione sono sorti numerosi contrasti, perché il legislatore ha dato la possibilità all'Amministrazione Finanziaria di accordarsi con il debitore insolvente per transigere il credito tributario.

Nell'ordinamento giuridico italiano, infatti, valeva (e vale ancora oggi) il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, stabilito dall'art. 23 della Costituzione Italiana, secondo cui *“nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”*.

Ne scaturisce che *“la pretesa dell'erario non è commercializzabile (...)e [quindi] non è possibile (...) convenire con l'erario esenzioni da imposte e tasse salvo che non vi sia una precisa norma che lo preveda”*⁴.

Il punto 4 della circolare n. 40/E del 2008, emanata dall'Agenzia delle Entrate, riporta: *“Nel suo assetto vigente, invece, la transazione fiscale rappresenta una particolare procedura ‘transattiva’ tra fisco e contribuente, collocata nell'ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione, avente ad oggetto la possibilità di pagamento in misura ridotta e/o dilazionata del credito tributario*

³ Il D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, ha modificato l'art. 182-ter L.F. estendendo la transazione fiscale anche agli accordi di ristrutturazione dei debiti (Art. 182-bis della Legge Fallimentare).

⁴ Ceccherini E., *La transazione fiscale e l'art.18 ter della legge fallimentare*, in “Il diritto fallimentare e delle società commerciali”, 6, 2007, p. 962.

privilegiato, oltre che di quello chirografario. Al riguardo va osservato che l'istituto della transazione, tipico nel diritto civile (articolo 1965 c.c.), appare del tutto innovativo nell'ordinamento tributario, dove è tradizionalmente vigente il principio di indisponibilità del credito tributario. Ne consegue che la relativa disciplina normativa, in quanto derogatoria di regole generali, è di stretta interpretazione”.

Successivamente la Legge del 11/12/2016 n. 232 (Legge di Bilancio 2017) ha modificato l'art. 182-ter, in origine denominato “*Transazione Fiscale*” e ora titolato “*Trattamento dei crediti tributari e contributivi*”.

L'istituto della transazione fiscale può essere definito come un processo transattivo tra il Fisco e il contribuente, fruibile in sede di concordato preventivo o di accordo di ristrutturazione dei debiti, che prevede, appunto, la possibilità di deroga al principio di indisponibilità ed irrinunciabilità del credito tributario da parte dell'Amministrazione Finanziaria ed è volto al risanamento delle imprese in crisi e, talvolta, alla loro liquidazione.

In generale è prevista la possibilità di dilazionare e/o di falciare i debiti erariali, sulla base della prosecuzione dell'attività di impresa, con la previsione di un vero e proprio business plan (indicando costi e ricavi attesi), oppure terminare l'attività, liquidando tutto o in parte il patrimonio mobiliare e immobiliare aziendale.

Fino alla modifica della Legge del 11/12/2016 n. 232, IVA e ritenute d'acconto e alla fonte non versate, come sarà successivamente trattato nel prosieguo del presente lavoro, potevano essere oggetto soltanto di dilazione e non di falcidia.

Ad esempio, la sentenza della Corte Costituzionale n. 225 del 2014 fu emanata sulla scia della mancata possibilità di pagare parzialmente IVA e ritenute all'interno della proposta di transazione.

La Corte di Giustizia Europea, in contrasto con la sentenza della Consulta n.225 del 2014, emanò la sentenza del 7 aprile 2016, nella causa C-546/14, sulla base delle conclusioni di Eleanor Sharpston, Avvocato Generale della Corte di Giustizia UE; questa portò alla modifica dell'art. 182-ter, consentendo il pagamento parziale di IVA e ritenute, in presenza comunque dell'attestazione di un professionista abilitato, dalla quale risulti che la soddisfazione del credito erariale privilegiato non sia inferiore al valore di mercato dei beni gravati dal privilegio.

La precedente formulazione dell'art. 182-ter, prima della riforma della Legge di Bilancio 2017, implicava degli effetti tipici, quali il consolidamento del debito fiscale e l'estinzione dei giudizi tributari in corso.

Il venir meno di questi effetti tipici previsti nel vecchio 182-ter, ha aperto la possibilità di una "*transazione fiscale parziale*",⁵ permettendo all'imprenditore di

⁵ Pezzella D., Santacroce B., *La transazione fiscale diventa selettiva*, in "ILSOLE24ORE", 9/12/2016, pag.37.

mantenere in essere i giudizi tributari in corso, trattandoli come gli altri debiti oggetto di domanda di transazione.

Inoltre la nuova formulazione dell'articolo, in vigore tutt'oggi, lasciando comunque spazio ad una possibile falciatura di IVA e ritenute, è il risultato anche di "un'azione di chiusura"⁶: in precedenza, infatti, la giurisprudenza aveva stabilito che i crediti tributari potevano essere trattati come gli altri crediti privilegiati privati e quindi potevano essere falciati anche al di fuori della transazione fiscale, semplicemente prevedendo la cancellazione parziale nella proposta di concordato. Ora, invece, per poter falciare i debiti tributari in una procedura di concordato preventivo o accordo di ristrutturazione dei debiti, è obbligatoria la transazione fiscale.

Da ultimo, il Decreto legislativo del 12/01/2019 n. 14, il Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, in attuazione della legge del 19 ottobre 2017, n. 155, tratta la transazione fiscale all'interno degli articoli 63 ("*Transazione fiscale e accordi su crediti contributivi*") e 88 ("*Trattamento dei crediti tributari e contributivi*"). Il primo riguarda la possibilità di proporre la transazione fiscale all'interno dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, il secondo, invece, tratta la transazione fiscale all'interno del concordato preventivo.

Il presente lavoro ha come obiettivo quello di esporre l'evoluzione della normativa e della giurisprudenza sulla transazione fiscale, fino ad arrivare al

⁶ Autelitano F., *Transazione fiscale poco appeal*, in "ItaliaOggi", 17/2/2017, pag. 29.

nuovo Codice della Crisi e dell'insolvenza, per soffermarsi in seguito sui passaggi pratici che devono essere posti in essere dal soggetto richiedente in primis e dagli Uffici Fiscali poi (riportando esempi di proposte di transazione fiscale), evidenziando questioni controverse che si possono presentare, come il trattamento delle sanzioni quantificate dall'Ufficio dell'Amministrazione Finanziaria, a seguito dell'emissione di avvisi di liquidazione delle dichiarazioni.

CAPITOLO 1: I PRESUPPOSTI DELL'ISTITUTO E LA SUA EVOLUZIONE NORMATIVA

IL PRESUPPOSTO SOGGETTIVO E QUELLO OGGETTIVO

Come anticipato, la transazione è un istituto autonomo che può essere utilizzata all'interno della procedura di concordato preventivo (Art. 160 Legge Fallimentare) e nell'ambito degli accordi di ristrutturazione (Art. 182-bis Legge Fallimentare). Secondo l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 40/E del 18 aprile 2008, la transazione fiscale è inammissibile se posta in essere fuori dai due casi del concordato preventivo ovvero dell'accordo di ristrutturazione dei debiti. Non può essere richiesta all'interno del concordato fallimentare: in questo caso l'eventuale falcidia o dilazione del debito tributario seguono le regole dell'art. 125 della Legge Fallimentare¹.

Inoltre la transazione non è stata estesa ai piani attestati di risanamento, ex art. 67 Legge Fallimentare comma 3 lett. d), come anche affermato dalla risposta

¹ Art 125 L.F.: “(...) il giudice delegato, acquisito il parere favorevole del comitato dei creditori, valutata la ritualità della proposta, ordina che la stessa, unitamente al parere del comitato dei creditori e del curatore, venga comunicata a cura di quest'ultimo ai creditori a mezzo posta elettronica certificata, specificando dove possono essere reperiti i dati per la sua valutazione ed informandoli che la mancata risposta sarà considerata come voto favorevole (...)”

dall'allora viceministro all'Economia Luigi Casero, fornita in Commissione Finanze della Camera, il 20 aprile 2017².

È possibile il taglio dei debiti fiscali o la dilazione straordinaria solo in presenza di controlli dell'autorità giudiziaria, come, appunto, nei casi di concordato preventivo e accordo di ristrutturazione.

Di conseguenza, per accedere all'istituto della transazione occorre che siano verificati i limiti previsti dall'art.1 della Legge Fallimentare, ossia possono fare domanda di transazione i soggetti, imprenditori commerciali, che non dimostrino il possesso congiunto dei seguenti requisiti:

a) aver avuto, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito della istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, un attivo patrimoniale di ammontare complessivo annuo non superiore ad euro trecentomila;

b) aver realizzato, in qualunque modo risulti, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito dell'istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, ricavi lordi per un ammontare complessivo annuo non superiore ad euro duecentomila;

c) avere un ammontare di debiti anche non scaduti non superiore ad euro cinquecentomila.

² Gentili G. “Niente transazione per i piani attestati”, in “ILSOLE24ORE”, 21/4/2017, pag.31 e Stroppa “Risanamenti senza transazioni” in “ItaliaOggi”, 21/4/2017, pag. 27. Secondo il Casero, infatti, la transazione nei piani attestati “ridurrebbe le tutele del credito erariale, privandolo della garanzia giurisdizionale del procedimento che assicura il controllo di legittimità e di convenienza dell'interesse pubblico”.

Il presupposto soggettivo, oltre a delineare i limiti suesposti, richiede anche lo “stato di crisi” dei soggetti che presentano domanda di transazione. Per stato di crisi si intende *“quella situazione di difficoltà economica derivante da una crisi finanziaria o da un’insufficienza patrimoniale, comprensiva anche dello stato di insolvenza, non stabile o comunque reversibile”*³.

È stata comunque prevista una misura *ad hoc* per i cosiddetti soggetti non fallibili. Qualora, infatti, i soggetti soddisfino congiuntamente i requisiti sopra richiamati, gli stessi possono fare richiesta di accedere alle procedure previste dalla Legge del 27/01/2012 n. 3⁴ (*“Disposizioni in materia di usura e di estorsione, nonché di composizione delle crisi da sovraindebitamento”*)⁵.

La “crisi” viene definita dal nuovo Codice della crisi e dell’insolvenza, nell’art. 2: *“stato di difficoltà economico-finanziaria che rende probabile l’insolvenza del debitore, e che per le imprese si manifesta come inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate”*.

L’art 13, comma 1, del Codice della crisi e dell’insolvenza delinea, poi, gli indicatori della crisi: *“Costituiscono indicatori di crisi gli squilibri di carattere reddituale, patrimoniale o finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche*

³ Cagnasso O., Panzani L., *Crisi d’impresa e procedure concorsuali*, 2016, p.3301.

⁴ Per completezza si riportano le tipologie di composizione delle crisi da sovraindebitamento: 1)accordo di ristrutturazione dei debiti e di soddisfazione dei crediti (da raggiungere con almeno il 60% dei creditori); 2)piano del consumatore; 3)liquidazione del patrimonio.

⁵ Da segnalare comunque che, la transazione fiscale, secondo le sentenze della Cass. civ. Sez. I., 04/11/2011, n. 22931, 22932, è facoltativa nell’ambito delle procedure di crisi da sovraindebitamento.

dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore, tenuto conto della data di costituzione e di inizio dell'attività, rilevabili attraverso appositi indici che diano evidenza della sostenibilità dei debiti per almeno i sei mesi successivi e delle prospettive di continuità aziendale per l'esercizio in corso o, quando la durata residua dell'esercizio al momento della valutazione è inferiore a sei mesi, per i sei mesi successivi. A questi fini, sono indici significativi quelli che misurano la sostenibilità degli oneri dell'indebitamento con i flussi di cassa che l'impresa è in grado di generare e l'adeguatezza dei mezzi propri rispetto a quelli di terzi. Costituiscono altresì indicatori di crisi ritardi nei pagamenti reiterati e significativi, anche sulla base di quanto previsto nell'articolo 24”.

Quindi l'art. 24 dello stesso Codice afferma che sono indicatori di crisi:

- a) l'esistenza di debiti per retribuzioni scaduti da almeno sessanta giorni per un ammontare pari ad oltre la metà dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni;*
- b) l'esistenza di debiti verso fornitori scaduti da almeno centoventi giorni per un ammontare superiore a quello dei debiti non scaduti;*
- c) il superamento, nell'ultimo bilancio approvato, o comunque per oltre tre mesi, degli indici elaborati ai sensi dell'articolo 13, commi 2 e 3.*

Gli indicatori di crisi previsti dall'art. 13 devono essere elaborati dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti, con cadenza almeno triennale, distinguendoli

per tipologia di attività economica, nonché con particolare riguardo alle start-up, alle Pmi, alle società in liquidazione e alle società costituite da meno di due anni.⁶ Quanto al presupposto oggettivo dell'istituto della transazione fiscale, possono formare oggetto di transazione, a titolo non esaustivo: Irpef, Ires, Irap, IVA, ritenute d'acconto e alla fonte non versate, interessi di mora e indennità legate ad ogni singolo tributo, sanzioni amministrative per violazioni tributarie, imposte emergenti dalle dichiarazioni fiscali ed integrative presentate fino alla data di presentazione della domanda di transazione e non ancora liquidate, imposte emergenti da liquidazione delle dichiarazioni dei redditi e del controllo formale, imposte derivanti da atti di accertamento avvisi di liquidazione, atti di recupero e contestazione ancorché non definitivi, crediti tributari iscritti a ruolo, tributi pendenti per liti presso tutti i gradi della giurisdizione tributaria.

È disposto dall'art. 182-ter: *“(...) se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori o meno vantaggiosi rispetto a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica e interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie; se il credito tributario o*

⁶ Secondo il successivo comma 3 dell'art. 13, se l'impresa non ritiene che gli indici elaborati siano adeguati alle proprie caratteristiche, può discostarsene facendone menzione in nota integrativa, evidenziando altri indicatori idonei. La scelta dei nuovi indici deve essere attestata da un professionista indipendente.

contributivo ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole. Nel caso in cui sia proposto il pagamento parziale di un credito tributario o contributivo privilegiato, la quota di credito degradata al chirografo deve essere inserita in un'apposita classe”.

Quindi, i crediti fiscali di natura privilegiata (compresi quelli ipotecari anche se non iscritti a ruolo) e oggetto di transazione (siano essi imposte, interessi o sanzioni) non possono essere trattati in misura peggiore rispetto ad altri crediti privilegiati (es. tributi locali) e la quota falcidiata deve essere inserita in un'apposita classe all'interno dei crediti chirografari, pena inammissibilità della proposta.

Per i crediti tributari di natura chirografaria il debitore nel piano concordatario non può prevedere un trattamento differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari, e nel caso di suddivisione in classi, il loro trattamento non può essere differenziato rispetto ai creditori per i quali è previsto il trattamento più favorevole.

LE MODIFICHE NORMATIVE DOPO LA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA DEL 7 APRILE 2016 NELLA CAUSA C-546/14

A seguito delle novità apportate dalla Legge di Bilancio del 2017, la transazione fiscale è divenuta obbligatoria in tutti i casi in cui il debitore, nell'ambito della proposta di concordato preventivo, intenda proporre all'Agenzia delle entrate o all'INPS il pagamento parziale o dilazionato del debito tributario o previdenziale. Viene così superato il dogma, di origine giurisprudenziale, della facoltatività della transazione fiscale.

Fino al 31 dicembre 2016 infatti, a seguito della sentenza della Corte di Giustizia Europea del 7 aprile 2016 nella causa C-546/14, operava un "*doppio binario alternativo*"⁷, secondo il quale occorre ricorrere alla transazione fiscale solo quando si prevedeva di pagare per intero IVA e ritenute. Al contrario, non era necessaria la transazione per poter falciarsi anche IVA e ritenute⁸.

Sul punto si era espressa anche la Cassazione a Sezioni Unite, con sentenza 26988 del 27 Dicembre 2016, che aveva affermato che la previsione di non falciabilità dell'IVA (disposta dal vecchio 182-ter), si applicava solo nel caso di concordato preventivo con transazione fiscale.

Fu una sentenza discordante dalle precedenti posizioni della Consulta (sentenza 225/2014) e della stessa Cassazione (Cass. civ. Sez. I, 30/04/2014, n. 9541), le

⁷ Acciaro G., *Concordato, taglio dell'IVA senza transazione*, in "ILSOLE24ORE – NORME E TRIBUTI", 30/1/2017, pag.28.

⁸ Trib. Milano Sez. II Decreto, 29-12-2016.

quali affermavano come principio fondamentale l'infalciabilità di IVA e ritenute, anche nel concordato preventivo senza transazione fiscale.

La sentenza 225/2014 della Consulta affermava: *“Non è fondata la questione di legittimità costituzionale del disposto degli artt. 160 e 182-ter del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (c.d. legge fallimentare), sollevata in riferimento all'art. 97 Cost., nella parte in cui prevede che riguardo all'IVA la proposta di concordato contenente una transazione fiscale possa prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento, ovvero nella parte in cui, rendendo necessariamente inammissibile la proposta concordataria che non preveda il pagamento integrale dell'IVA, non consentirebbe all'Amministrazione finanziaria di valutare in concreto la convenienza della proposta che prospetti un grado di soddisfazione del credito tributario pari al valore dell'attività del debitore e non inferiore a quanto ricavabile dalla vendita in sede di liquidazione fallimentare, in quanto la previsione legislativa della sola modalità dilatoria in riferimento alla transazione fiscale avente ad oggetto il credito IVA deve essere intesa come il limite massimo di espansione della procedura transattiva compatibile con il principio di indisponibilità del tributo, ed è altresì pacifico che la disciplina in questione ha formalizzato la soluzione accolta dalla giurisprudenza di legittimità e dalla normativa secondaria di settore già nel vigore della precedente formulazione dell'art. 182-ter della legge fallimentare, che escludeva dall'oggetto dell'accordo fiscale i tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, e che si giustifica*

proprio per il persistere, in capo all'Amministrazione finanziaria, della possibilità di riscuotere il tributo in futuro, con la contestuale approvazione di un piano di concordato idoneo a consentire il graduale superamento dello stato di crisi dell'impresa".⁹

La Legge di bilancio del 2017, in seguito, ha modificato l'art. 182-ter, prevedendo la possibilità di falcidia di IVA e ritenute.

Questa novità ha allineato il nostro ordinamento alle regole stabilite dalla Corte di Giustizia Europea, con la sopracitata sentenza del 7 aprile 2016, nella causa C-546/14, sulla base delle conclusioni di Eleanor Sharpston, Avvocato Generale della Corte di Giustizia UE.

Il Tribunale di Udine, infatti, aveva sollevato la domanda di pronuncia pregiudiziale, nella quale chiedeva se i principi e le norme contenute nell'art. 4, paragrafo 3, TUE e nella Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, precludevano *“ad uno Stato membro di accettare un mero pagamento parziale di un debito IVA da parte di un imprenditore in stato di difficoltà finanziaria, nel corso di un concordato preventivo basato sulla liquidazione del suo patrimonio”*.

Secondo l'Avvocato Generale infatti, *“il sistema comune dell'IVA non impone[va] (...) di accordare ai crediti IVA un trattamento preferenziale su tutte le altre categorie di crediti”* e, di conseguenza, niente impediva che uno Stato membro, in

⁹ Boll. Trib., 2014, 18, 1344 nota di LA ROCCA

“circostanze eccezionali, puntuali e limitate, [e senza creare] significative differenze nel modo in cui sono trattati i soggetti d'imposta nel loro insieme”, potesse rinunciare al pagamento integrale di un credito Iva.

Dal momento che *“nel diritto dell’Unione non vi [erano] norme di armonizzazione relative al rango dei crediti Iva”* in situazioni specifiche come quella in cui il patrimonio del contribuente non era sufficiente a soddisfare tutti i creditori, *“gli Stati membri dovevano essere liberi di ritenere che altre categorie di crediti (quali gli stipendi o i contributi previdenziali – o, nel caso di soggetti passivi singoli, gli alimenti) [meritassero] una tutela maggiore”.*

I giudici della Corte di Giustizia Europea hanno quindi contraddetto l’orientamento predominante in sede di giurisprudenza di legittimità, affermando che non esiste nessuna barriera nel diritto dell’Unione Europea, ad una legislazione nazionale che consenta al debitore di proporre un concordato preventivo, in cui si preveda il pagamento parziale del credito IVA dello Stato, qualora dalla liquidazione giudiziale vi sia una soddisfazione inferiore.

Per la richiesta di transare IVA e ritenute, è necessaria comunque l’attestazione di un professionista abilitato, dalla quale risulti che la soddisfazione del credito erariale privilegiato non sia inferiore al valore di mercato dei beni gravati dal

privilegio; questa condizione è richiesta sia nel concordato preventivo che nell'accordo di ristrutturazione¹⁰.

LA TRANSAZIONE ALL'INTERNO DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA

Obiettivo della riforma che entrerà in vigore nel 2020, è l'anticipazione della crisi di impresa, tutelando il valore economico dell'impresa e la continuazione dell'attività, prevedendo le procedure concorsuali e giudiziali solo come estrema ratio; il nuovo Codice cerca anche di eliminare gli aspetti negativi del fallimento, sostituendo, innanzitutto, il termine *fallimento* con *liquidazione giudiziale*.

La riforma è il risultato delle raccomandazioni comunitarie, visto anche lo scarso utilizzo delle procedure di risanamento delle imprese, soprattutto per quanto riguarda gli accordi di ristrutturazione e i piani attestati di risanamento.

*“In ogni caso la nuova rivoluzione andrà anch'essa testata alla luce dei fatti giacché, se non sono bastati dodici anni per assimilare strumenti innovativi, quali piani attestati di risanamento e accordi di ristrutturazione, è difficile pensare che le novità introdotte producano, immediatamente, gli effetti benefici sperati”.*¹¹

I principi generali e i criteri direttivi su cui si basano la riforma sono i seguenti:

¹⁰ Finocchio M., Ferrara F.A., *“Una transazione certificata”*, in *“ItaliaOggi”*, 7/1/2017, pag. 28

¹¹ Felicioni A., *La riforma del fallimento*, in *“ItaliaOggi Sette”*, 13/11/2017, pag. 1.

- superamento del termine *fallimento* con l'espressione *liquidazione giudiziale*;
- riordino della disciplina delle varie procedure (concordato preventivo, liquidazione giudiziale, esdebitazione, liquidazione coatta amministrativa, e della disciplina dei gruppi d'impresa);
- introduzione della definizione di *stato di crisi*, intesa come probabilità di futura insolvenza, tenendo conto anche delle elaborazioni della scienza aziendalistica;
- priorità alle proposte che assicurano la continuità aziendale, prevedendo la liquidazione giudiziale un'applicazione residuale;
- uniformare la disciplina di alcune procedure concorsuali non incluse nella vecchia Legge Fallimentare, come ad esempio le disposizioni previste dalla L. 3/2012, in materia di composizione delle crisi da sovraindebitamento;
- utilizzo della notificazione tramite PEC verso il debitore professionista o imprenditore;
- riduzione dei costi e della durata delle procedure concorsuali;
- evitare precedenti contrasti riformulando alcune disposizioni controverse;
- aumentare la competenza e la specializzazione dei giudici;

- istituzione presso il Ministero della Giustizia di un albo dei soggetti destinati a svolgere, su incarico del Tribunale, funzioni di gestione e controllo all'interno delle procedure concorsuali;
- armonizzazione delle procedure di gestione della crisi e dell'insolvenza del datore di lavoro con le forme di tutela dell'occupazione e del reddito dei lavoratori.

La maggior parte delle norme del nuovo Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza entrerà in vigore il 15/08/2020¹².

Dal 16/3/2019 sono comunque in vigore alcune disposizioni:

- nuovo albo dei soggetti destinati a svolgere, su incarico del Tribunale, le funzioni di curatore, commissario giudiziale o liquidatore nelle procedure¹³;
- nuovi limiti, previsti dall'art. 2477 del Codice Civile, per la nomina obbligatoria dell'organo di controllo e del revisore¹⁴, nonché altre modifiche ad alcuni articoli del codice civile¹⁵;
- gli artt. 363 e 364 che riguardano la certificazione dei debiti contributivi e per premi assicurativi, nonché dei debiti tributari¹⁶;

¹² Nisivoccia N., *Crisi d'impresa riforma al via, primo step gli organi di controllo*, in "ILSOLE24ORE", 15/2/2019, pag.19

¹³ Art. 356; art. 357.

¹⁴ Ai sensi dell'art. 379 del Codice della Crisi e dell'insolvenza, la nomina diventa obbligatoria se la società ha superato, per due esercizi consecutivi, almeno uno dei seguenti limiti: 1) Tot. attivo patrimoniale: 2 milioni di euro, 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 2 milioni di euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 10 unità.

¹⁵ Vedasi artt. 375, 377, 378 del Codice della Crisi e dell'insolvenza.

- l'individuazione del Tribunale competente per i procedimenti di regolazione della crisi relativi a gruppi d'impres e alle imprese in amministrazione straordinaria¹⁷;
- modifiche alla disciplina dell'amministrazione straordinaria;
- realizzazione di un'area web riservata per le notificazioni relative alle domande di accesso alle procedure di regolazione della crisi e dell'insolvenza¹⁸;
- modifica all'art. 147 del Testo unico in materia di spese di giustizia, in caso di revoca della dichiarazione di apertura della liquidazione giudiziale;
- modifiche alle garanzie in favore degli acquirenti di immobili da costruire.

¹⁶ L'art. 364 dispone:

1. Gli uffici dell'Amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza rilasciano, su richiesta del debitore o del tribunale, un certificato unico sull'esistenza di debiti risultanti dai rispettivi atti, dalle contestazioni in corso e da quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti.

2. L'Agenzia delle entrate adotta, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente articolo, con proprio provvedimento, modelli per la certificazione dei carichi pendenti, risultanti al sistema informativo dell'anagrafe tributaria e dell'esistenza di contestazioni, nonché per le istruzioni agli uffici locali dell'Agenzia delle entrate competenti al rilascio e definisce un facsimile di richiesta delle certificazioni medesime da parte dei soggetti interessati, curando la tempestività di rilascio.

¹⁷ Art. 27 comma 1: Per i procedimenti di regolazione della crisi o dell'insolvenza e le controversie che ne derivano relativi alle imprese in amministrazione straordinaria e ai gruppi di imprese di rilevante dimensione è competente il tribunale sede delle sezioni specializzate in materia di imprese di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 27 giugno 2003, n. 168. Il tribunale sede della sezione specializzata in materia di imprese è individuato a norma dell'articolo 4 del decreto legislativo 27 giugno 2003, n. 168, avuto riguardo al luogo in cui il debitore ha il centro degli interessi principali.

¹⁸ Art. 359 del Codice della Crisi e dell'insolvenza.

Con l'emanazione della Legge 8 marzo 2019, n. 20 è stata assegnata al Governo una nuova delega per la promulgazione di disposizioni integrative e correttive della disciplina della crisi di impresa e dell'insolvenza.

L'art. 1 della suddetta legge prevede, infatti, che il Governo, entro due anni dalla data di entrata in vigore della norma e nel rispetto dei principi e criteri direttivi da essa fissati, può adottare disposizioni integrative e correttive (quindi, se verranno rispettati i termini, i decreti legislativi e correttivi devono essere emanati entro il 15/8/2022).

Una delle novità di rilievo del nuovo Codice della Crisi, è l'introduzione delle *procedure di allerta e di composizione assistita della crisi*, istituto che viene definito di natura “*non giudiziale e confidenziale*”, con lo scopo di favorire l'emersione anticipata della crisi e agevolare gli accordi tra creditori e debitore, prevenendo gravi dissesti.

La procedura di allerta è preclusa per le società quotate e per le società di grandi dimensioni¹⁹, essendo prevista esclusivamente per le piccole e medie imprese, data la natura di procedura confidenziale.

¹⁹ Le grandi imprese, definite dalla Raccomandazione della Commissione Europea 2003/361/Ce del 6 maggio 2003 e dal Decreto del Ministro delle attività produttive del 18 aprile 2005, sono quelle che hanno un numero di dipendenti maggiore di 250 o che abbiano un fatturato maggiore di 50 milioni di euro e un attivo maggiore di 43 milioni di euro.

Viene istituito, secondo l'art. 16 del nuovo Codice della Crisi, all'interno di ciascuna Camera di Commercio, un organismo, denominato Ocri, per assistere il debitore nella composizione della crisi.

In più viene previsto l'obbligo per gli organi di controllo societari, per il revisore contabile (o società di revisione), di avvisare l'organo amministrativo della società riguardo l'esistenza di fondati indizi di crisi e, in caso di omessa o inadeguata risposta, di informare tempestivamente l'Ocri.

Il ricorso alle procedure di allerta può essere chiesto dal debitore o dai creditori pubblici qualificati, quali Agenzia delle Entrate, Agenzia delle Entrate Riscossione e INPS²⁰.

Questi devono segnalare, a pena di perdita del privilegio, prima agli amministratori o all'imprenditore individuale e, in caso d'inerzia, all'Ocri competente, debiti rilevanti; ad esempio, l'Agenzia delle Entrate dovrà fare opportune segnalazioni quando dalle liquidazioni periodiche supererà il 30% del volume d'affari dell'ultimo trimestre.

Il referente dell'Ocri, ricevuta la segnalazione, nomina tre esperti, indicati dal Presidente del Tribunale delle Imprese, dal Presidente della Camera di Commercio e dalle associazioni di categoria, che verificano i presupposti di crisi e sentono gli amministratori (o l'imprenditore individuale) e l'organo di controllo.

²⁰ Fontana R., *Anche INPS e Entrate sentinelle sui primi sintomi dell'insolvenza*, in "ILSOLE24ORE", 11/1/2019, pag.3.

Su richiesta del rappresentante dell'impresa possono essere aperte delle trattative con i creditori, per un periodo di tre mesi (prorogabili per ulteriori tre mesi), per raggiungere un accordo stragiudiziale.

Se le trattative non sfociano in un risultato positivo, l'impresa può avvalersi delle procedure giudiziali di composizione della crisi (liquidazione giudiziale, concordato preventivo e accordo di ristrutturazione dei debiti) e, nel caso di debiti erariali, può presentare domanda di transazione fiscale.²¹

L'art. 63 del Codice della Crisi, regola la transazione fiscale all'interno degli accordi di ristrutturazione del debito: *"Nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione degli accordi di ristrutturazione di cui agli articoli 57, 60 e 61 il debitore può proporre una transazione fiscale. In tali casi l'attestazione del professionista indipendente in possesso dei requisiti di cui all'art. 2, comma 1, lettera o), relativamente ai crediti fiscali e previdenziali, deve inerire anche alla convenienza del trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale; tale circostanza costituisce oggetto di specifica valutazione da parte del tribunale.*

La proposta di transazione fiscale, unitamente alla documentazione di cui agli articoli 57, 60 e 61 è depositata presso gli uffici indicati all'articolo 88, comma 3. Alla proposta di transazione deve essere allegata la dichiarazione sostitutiva, resa dal debitore o dal suo legale rappresentante ai sensi dell'articolo 47 del testo

²¹ Marinoni R., *I flussi di cassa mettono in guardia il professionista sul rischio di crisi*, in "ILSOLE24ORE-FOCUS", 27/3/2019, pag.2

unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che la documentazione di cui al periodo precedente rappresenta fedelmente e integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio. L'adesione alla proposta è espressa, su parere conforme della competente direzione regionale, con la sottoscrizione dell'atto negoziale da parte del direttore dell'ufficio. Per i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli l'adesione alla proposta è espressa dalla competente direzione interregionale, regionale e interprovinciale con la sottoscrizione dell'atto negoziale. L'atto è sottoscritto anche dall'agente della riscossione in ordine al trattamento degli oneri di riscossione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112. L'assenso così espresso equivale a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione. Ai fini dell'articolo 48, comma 5, l'eventuale adesione deve intervenire entro sessanta giorni dal deposito della proposta di transazione fiscale.

La transazione fiscale conclusa nell'ambito degli accordi di ristrutturazione è risolta di diritto se il debitore non esegue integralmente, entro novanta giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti alle agenzie fiscali e agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie”.

La fedeltà alla realtà da parte della transazione fiscale, deve essere dichiarata dal rappresentante legale. Tale dichiarazione non può dichiararsi mendace, poiché

potrebbe ricadere nella commissione di reato tributario previsto dal comma 2 dell'art. 11 del decreto legislativo n. 74 del 2000, a causa di indicazione di elementi attivi fittizi o esposizione di passività, parimenti fittizie, di ammontare superiore a 50mila o 200mila euro.²²

L'art 88, invece, disciplina l'istituto della transazione fiscale all'interno della procedura di concordato preventivo: *“Con il piano di concordato il debitore, esclusivamente mediante proposta presentata ai sensi del presente articolo, può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, se il piano ne prevede la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un professionista indipendente. Se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori o meno vantaggiosi rispetto a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica e interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori*

²² Ripa G., Lattanzi A., *“La fiscalità nelle procedure concorsuali”*, in *“ItaliaOggi Sette”*, 18/2/2019, pag. 1

di forme di previdenza e assistenza obbligatorie. Se il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria, anche a seguito di degradazione per incapacienza, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri crediti chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei crediti rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole.

L'attestazione del professionista indipendente, relativamente ai crediti fiscali e previdenziali, ha ad oggetto anche la convenienza del trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale.

Copia della proposta e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, deve essere presentata al competente agente della riscossione e all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo fino alla data di presentazione della domanda. L'agente della riscossione, non oltre trenta giorni dalla data della presentazione, deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso. L'ufficio, nello stesso termine, deve procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni e alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, unitamente a una certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento, ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché dai ruoli vistati, ma non ancora consegnati all'agente

della riscossione. Dopo la nomina del commissario giudiziale copia dell'avviso di irregolarità e delle certificazioni deve essergli trasmessa per gli adempimenti previsti dagli articoli 105, comma 1, e 106. In particolare, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, l'ufficio competente a ricevere copia della domanda con la relativa documentazione prevista al primo periodo, nonché a rilasciare la certificazione di cui al terzo periodo, si identifica con l'ufficio che ha notificato al debitore gli atti di accertamento.

Relativamente al credito tributario chirografario complessivo, il voto sulla proposta concordataria è espresso dall'ufficio, previo parere conforme della competente direzione regionale.

Il voto è espresso dall'agente della riscossione limitatamente agli oneri di riscossione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112”.

CAPITOLO 2: IL PROCEDIMENTO DI TRANSAZIONE

LA DOMANDA DI TRANSAZIONE

Come riportato dalla Circolare 19 del 2015 dell’Agenzia delle Entrate, *secondo la Corte costituzionale, la transazione fiscale “costituisce una peculiare procedura transattiva tra il contribuente e il fisco, che può autonomamente integrare il piano previsto dall’art. 160 della legge fallimentare (...)”*.

Quindi, nonostante si tratti di una procedura autonoma rispetto al concordato preventivo e agli accordi di ristrutturazione dei debiti, la transazione fiscale va inserita nell’ambito di tali procedimenti.

Il ricorrente, che presenta domanda di concordato preventivo o accordo di ristrutturazione dei debiti, deve, per prima cosa, depositare *“contestualmente”* presso il Tribunale, presso il competente Agente della riscossione e presso l’Ufficio competente sulla base del suo ultimo domicilio fiscale, la copia della domanda di transazione e della relativa documentazione, allegandovi sia la copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l’esito dei controlli automatici sia le dichiarazioni integrative relative al periodo fino alla data di presentazione della domanda.

Come nella precedente formulazione della norma il legislatore non prescrive né la forma né il contenuto della proposta, lasciando piena libertà al debitore; tuttavia, già nella Circolare n. 40/E del 18 aprile 2008, l’Agenzia delle Entrate aveva

precisato con riferimento alla transazione fiscale, che la domanda sarebbe dovuta essere *“redatta nel modo il più possibile analitico ed esauriente in analogia con le regole che disciplinano la redazione della proposta di concordato preventivo”*.

La Circolare in questione elenca anche gli elementi minimi che la domanda di transazione deve avere:

- *le indicazioni complete del contribuente che richiede la transazione (denominazione o nome, codice fiscale, rappresentante legale, ecc.);*
- *se del caso, gli elementi identificativi della procedura di concordato preventivo in corso (indicazione degli organi giudiziari competenti, dati identificativi del procedimento, del decreto di ammissione ecc.);*
- *la completa ed esauriente ricostruzione della posizione fiscale del contribuente, così come a lui nota, con indicazione di eventuali contenziosi pendenti;*
- *l'illustrazione della proposta di transazione, con indicazione dei tempi, delle modalità e delle garanzie prestate per il pagamento, tenendo conto di tutti gli elementi utili per un giudizio di fattibilità e convenienza della transazione;*
- *l'indicazione, anche sommaria, del contenuto del piano concordatario (come già chiarito, il piano andrà comunque allegato alla domanda di transazione, con tutta la documentazione relativa, prevista dagli articoli 160 e seguenti della L.F.);*

- *ogni altro elemento che il contribuente riterrà utile all'accoglimento della proposta e che, comunque, ponga l'Ufficio in condizione di effettuare le proprie valutazioni.*

L'Agente della riscossione e l'Amministrazione Finanziaria, invece, sono chiamati, il primo, *“non oltre trenta giorni dalla data della presentazione, [a] trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso”*, e la seconda, nello stesso limite temporale, a liquidare *“i tributi risultanti dalle dichiarazioni”* e a notificare *“i relativi avvisi di irregolarità, unitamente a una certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento, ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché dai ruoli vistati, ma non ancora consegnati all'agente della riscossione”*.

Il termine dei 30 giorni è da considerare comunque come termine ordinatorio e non perentorio.

La Circolare 40 del 2008 indica: *“Al riguardo si osserva che il secondo comma dell'articolo 182-ter non dispone, come evidenzia un recente orientamento giurisprudenziale, la perentorietà del termine di trenta giorni ivi previsto. Tuttavia, in considerazione della particolare celerità del procedimento, è necessario che eventuali richieste motivate di proroga agli organi della procedura siano formulate dagli Uffici solo in casi del tutto eccezionali.*

Nell'identificare il debito di imposta gli Uffici terranno altresì conto degli atti acquisiti anche nei trenta giorni successivi alla presentazione della domanda, quali:

1) avvisi di accertamento notificati, inclusi, ovviamente, gli accertamenti parziali di cui all'articolo 41-bis del DPR n. 600 del 1973, per la parte non iscritta a ruolo;

2) ruoli vistati ma non ancora consegnati all'agente della riscossione alla data di presentazione della domanda”.

Gli Uffici, ai fini della quantificazione, devono tener conto di ogni ragione di credito che possa derivare da qualsiasi attività istruttoria, come, ad esempio, i processi verbali di constatazione.

“Con particolare riferimento alle somme iscritte a ruolo, è necessario sottolineare che, nel determinare l'entità del debito, l'Ufficio dovrà tener conto anche dei ruoli vistati ed eventualmente consegnati all'agente della riscossione nei trenta giorni successivi alla data di presentazione della domanda di transazione.

Di contro, l'Ufficio non dovrà tener conto delle somme iscritte in ruoli già consegnati all'agente della riscossione alla data di presentazione della domanda”.

La certificazione è di particolare importanza, soprattutto qualora il totale dei debiti fiscali indicati nella domanda di transazione fiscale sia inferiore a quello quantificato dall'Ufficio.

“È necessario precisare che la disciplina normativa non dispone la preclusione di ulteriore attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria in caso di transazione fiscale. Ciò comporta che è sempre possibile per l'amministrazione finanziaria, ove ne ricorrano le condizioni, l'esercizio dei poteri di controllo, con la conseguente determinazione di un debito tributario, superiore rispetto a quello attestato nella certificazione rilasciata al debitore o altrimenti individuato al termine della procedura di transazione fiscale, che l'Amministrazione potrà far valere nei confronti dello stesso contribuente che ha ottenuto l'omologazione del concordato nonché degli obbligati in via di regresso”.

Così, qualora sia stato espresso voto positivo alla proposta di transazione fiscale e successivamente vengano fuori dei presupposti per l'emissione di un avviso di accertamento, l'Ufficio può emetterlo.

GLI EFFETTI DELLA TRANSAZIONE FISCALE

La precedente formulazione dell'art. 182-ter riportava, al comma 5, una specifica disposizione processuale sugli effetti della transazione fiscale, che nella nuova formulazione dell'articolo è stata eliminata.

Essa stabiliva che la chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'art. 181, L.F. determinasse la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi confluiti nella transazione fiscale.

La regola era, in realtà, una deroga alla previsione dell'art. 176 della legge fallimentare, che dispone la continuazione dei giudizi pendenti tra i creditori e l'impresa in crisi.

Vi erano, però, delle difficoltà a capire cosa fare in caso di inadempienza agli obblighi della transazione.

“Non risultava chiaro se la pretesa tributaria oggetto di una transazione fiscale decaduta fosse destinata a rivivere per intero oppure se fosse proiettata a definitivo oblio, coperta dalla definitività eterna della “cessazione della materia del contendere” ex art. 182-ter, comma 5 (vecchia formulazione)”²³.

Visto che questa formulazione è stata eliminata, è sorto il problema opposto: il trattamento delle liti in corso a seguito della domanda di transazione.

Autorevole dottrina ha affermato che l'eliminazione della cessazione della materia del contendere comporta *“la reviviscenza delle regole processuali generali che, all'art. 46 del D.Lgs. n. 546/1992, affermano l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere nei casi di definizione delle pendenze*

²³ Attardi C.: *“Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale”*, in IL FISCO 46/2017.

tributarie previsti dalla legge, fra i quali deve essere ricompresa anche la transazione fiscale²⁴”.

La Circolare 16 del 2018 afferma che *“secondo la giurisprudenza di legittimità, l’estinzione dei giudizi in corso aventi ad oggetto i tributi concordati discendeva, quale effetto legale, dalla scelta del debitore di presentare la domanda di transazione ai sensi dell’articolo 182-ter della L.F. nell’ambito del concordato preventivo”.*

Più precisamente, nella ricostruzione operata dalla Suprema Corte²⁵, *il debitore poteva scegliere se accedere alla generale procedura del concordato preventivo senza transazione fiscale o alla speciale procedura del concordato contenente la domanda di transazione fiscale, la quale implicava gli effetti peculiari del consolidamento del debito tributario e della cessazione della materia del contendere. Ai predetti effetti erano collegati, da un lato, la maggiore trasparenza della proposta e la conseguente maggiore probabilità di ottenere l’assenso dei creditori, secondo la giurisprudenza di legittimità, l’estinzione dei giudizi in corso aventi ad oggetto i tributi concordati discendeva, quale effetto legale, dalla scelta del debitore di presentare la domanda di transazione ai sensi dell’articolo 182-ter della L.F. nell’ambito del concordato preventivo.*

²⁴ Allena M., *La transazione fiscale nell’ordinamento tributario*, CEDAM, Padova, 2017, pag. 174.

²⁵ Cfr., tra le altre, Cass. n. 22931 e n. 22932 del 2011.

Eliminando la possibilità di concordato preventivo senza transazione fiscale, il legislatore ha, quindi eliminato gli effetti tipici della vecchia formulazione dell'istituto, il consolidamento del debito tributario e la cessazione della materia del contendere nei giudizi aventi ad oggetto i tributi concordati.

Ad oggi, vale la regola prevista dall'art. 176 della Legge Fallimentare, così i giudizi tributari pendenti proseguono fino alla decisione definitiva nel merito.

“Il debitore deve, [però], includere nella proposta di concordato anche i crediti oggetto di accertamento giudiziale, al duplice scopo di:

- *consentire l'ammissione dell'Amministrazione finanziaria al voto anche per l'ammontare dei crediti incerti;*
- *rendere noto ai creditori l'intero ammontare dei debiti, certi e incerti, che gravano sulla massa attiva.*

All'esito del contenzioso, i crediti giudizialmente accertati saranno soddisfatti secondo le percentuali offerte nel concordato omologato.

Il trattamento del debito tributario proposto in sede di concordato si applicherà, pertanto, al credito contestato, non nella misura della originaria pretesa emergente dall'atto, ma nell'ammontare risultante dalla pronuncia che definisce il giudizio.

Il predetto trattamento sarà riconosciuto indipendentemente dal voto favorevole o contrario espresso dall'Amministrazione finanziaria.

Invero, i crediti oggetto di contenzioso pendente, benché incerti, sono crediti anteriori all'apertura della procedura e non possono che essere soddisfatti nella misura riconosciuta al relativo creditore in sede di concordato, a pena di una inammissibile violazione della par condicio creditorum.

L'Amministrazione finanziaria può chiedere che il debitore accanti prudenzialmente un importo pari alla percentuale di soddisfacimento del credito contestato, offerta nella proposta di concordato” .

Nel caso di accordo di ristrutturazione gli effetti sui giudizi tributari pendenti sono regolati dai generali criteri dettati in materia processuale, con particolare riguardo alla cessazione della materia del contendere.

Questo perché, alla disciplina degli accordi di ristrutturazione, non si applicava la disposizione relativa alla cessazione della materia del contendere e neanche l'art. 176 della Legge Fallimentare, perché regole proprie del concordato preventivo.²⁶

In proposito, la Corte di cassazione ha evidenziato che, qualora le parti del giudizio chiedano la declaratoria di cessazione della materia del contendere a seguito dell'omologa di un accordo di ristrutturazione contenente crediti tributari, si può configurare la “*sopravvenuta carenza di interesse delle parti*” ad una pronuncia sul merito dell'impugnazione.²⁷

²⁶ Cfr. Cass. civ. Sez. V Sent., 31/05/2016, n. 11316, 11317, 11318, 11319, 11320.

²⁷ Cass. civ. Sez. V, 11/06/2004, n. 11176; Cass. civ. Sez. V, 05/08/2004, n. 15081; Cass. civ. Sez. Unite, 18/05/2000, n. 368 nonché Cass. civ. Sez. III, 27/01/2003, n. 1205.

La pronuncia di cessata materia del contendere non coinvolge la pretesa tributaria, *“ma il giudizio instaurato avverso la pretesa medesima, in quanto è venuto meno l’interesse delle parti alla coltivazione del processo.*

La eventuale risoluzione, ai sensi dell’art. 182-ter, comma 6, della L.F., dell’accordo concernente i debiti tributari determina la reviviscenza della originaria pretesa fiscale anche con riferimento ai crediti in contestazione, per i quali la cessazione della materia del contendere sia stata dichiarata dopo l’omologazione”.

L’ATTESTAZIONE DEL PROFESSIONISTA

All’interno delle norme relative al concordato preventivo, (precisamente all’interno dell’art. 160, comma 2), viene regolarizzato che *“la proposta può prevedere che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all’articolo 67, terzo comma, lettera d)”.*

L’attestatore è un soggetto indipendente, pur designato dal debitore. Valgono anche per il professionista chiamato a redigere la relazione in commento le

situazioni di incompatibilità relative all'assunzione della carica di curatore, previste dall'art. 28, ultimo comma, L.F., volte a togliere ogni dubbio riguardo al possibile conflitto di interessi tra attestatore e debitore.

Oltre al requisito dell'indipendenza il Legislatore ha previsto alcuni casi (non esaustivi) specificamente ostativi all'assunzione dell'incarico di attestatore, di incompatibilità quali:

- i requisiti ostativi per la nomina a sindaco ex art. 2399 c.c., quali le ipotesi previste dall'art. 2392 c.c. (interdetto, inabilitato, fallito, chi è stato condannato ad una pena che importa l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi), il rapporto di coniugio, parentela e affinità entro il quarto grado con gli amministratori della società, con gli amministratori delle società controllate e delle società che la controllano, l'essere legati alla società o alle società o controllanti da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza, la cancellazione o la sospensione dal registro dei revisori legali;
- l'aver partecipato agli organi di amministrazione o di controllo del debitore (sancendosi, quindi, espressamente l'incompatibilità tra sindaco e attestatore, ovvero tra revisore legale e attestatore), per evitare il rischio di auto-riesame;

- l'aver prestato in favore del debitore negli ultimi 5 anni attività di lavoro subordinato o anche autonomo in favore del debitore, ove, peraltro, la prestazione svolta e il relativo corrispettivo percepito possa in concreto pregiudicare la serenità di giudizio.

Il debitore, all'interno della procedura di concordato preventivo, può far ricorso alla transazione qualora il piano preveda *“la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d)²⁸”*.

In sostanza, il debitore può prevedere il pagamento parziale e dilazionato dei debiti tributari attraverso la procedura della transazione fiscale, e a patto che il valore dei beni, a garanzia dei debiti fiscali e contributivi, sia inferiore in caso di vendita, con la conseguenza che l'Erario incasserebbe di meno in caso di liquidazione.

È chiaro il richiamo all'art. 160 della Legge Fallimentare, vista la comparazione tra il pagamento proposto con la domanda di concordato e la soddisfazione ricavabile dall'attivo fallimentare.

²⁸ Art. 182-ter della L.F.

L'attestazione, ex art. 160 della Legge Fallimentare, si rivolge ad una pluralità di soggetti. Essa, anzitutto, assume un contributo informativo dei creditori in merito alla convenienza della proposta concordataria avanzata dall'imprenditore. Serve, inoltre, al Tribunale quale strumento di riscontro della completezza e della regolarità della documentazione, allo scopo di evitare lo svolgimento di indagini lunghe e complesse. Infine, la relazione consente al commissario giudiziale di svolgere le opportune valutazioni e i controlli in ordine alla fattibilità della proposta concordataria.

Il mancato tempestivo deposito di tale relazione determina l'inammissibilità della proposta di concordato, di cui rappresenta un elemento coesenziale. Tale assunto è reso evidente sia dalla formulazione letterale della disposizione in commento, sia dal fatto che l'attestazione non può identificarsi con una revisione successiva dei dati dell'impresa, ma quale asseverazione preventiva o, quanto meno, contestuale al deposito del piano. Il Tribunale può ordinare integrazioni dell'attestazione ove essa sia carente su alcuni aspetti, ma non può rimettere in termini il debitore ove l'attestazione manchi del tutto o sia del tutto inattendibile, posto che i vizi dell'attestazione inficiano irrimediabilmente la proposta di concordato sotto il profilo della completezza e regolarità della documentazione.

Il professionista designato dovrà, in primo luogo, attestare la veridicità dei dati aziendali (attivo e passivo concordatario, fondi rischi). Si tratta, con tutta evidenza, non di un riscontro del mero dato contabile, ma di una ragionata

rilettura del dato contabile alla luce della realtà aziendale. Non si tratta, difatti, di verificare la corrispondenza delle scritture contabili con l'esistenza fisica dei beni ma di riclassificare i valori contabili alla luce di quella che è la prospettiva concordataria (ad es. cessione dei beni). L'esperto non potrà, quindi, limitarsi a prendere atto della corrispondenza tra i dati contabili e quelli indicati dall'imprenditore nel ricorso per l'ammissione alla procedura concordataria o tra quelli contabili e quanto risulta da un riscontro anche a campione, ma dovrà dare motivatamente conto del percorso logico in base al quale ritiene quei dati attendibili.

Ad esempio, per ricostruire correttamente i debiti tributari, l'attestatore deve richiedere l'estratto dei ruoli del debitore all'Agente della riscossione, e deve informarsi presso l'Amministrazione Finanziaria, richiedendo un certificato dei carichi pendenti e considerare anche debiti derivanti da dichiarazioni non ancora liquidate.

L'attestazione riguarda anche la fattibilità del piano, ossia risponde alla finalità di assicurare ai creditori, sulla base di una valutazione condotta ex ante, la ragionevole certezza dell'attuazione del piano secondo le prospettive di soddisfacimento prospettate. Il professionista incaricato dovrà: 1) verificare che il piano sia compatibile con le dinamiche del settore di riferimento in cui opera l'impresa in crisi; 2) considerare la quantità e la qualità delle risorse, che sono e che si renderanno disponibili nel corso della procedura, e valutare la loro

adeguatezza rispetto alla realizzazione del piano; 3) infine, dovrà verificare che non vi siano profili di incompatibilità tra la situazione di partenza e le intenzioni del debitore, non senza mancare di evidenziare gli aspetti critici del piano e formulare un giudizio sugli interventi che il debitore ha ritenuto di poter adottare al verificarsi di eventi sfavorevoli.

Utili al giudizio di fattibilità si rivelano gli stress test effettuati dall'attestatore, i diversi scenari (best case, worst case), ma soprattutto le verifiche di coerenza effettuate dall'attestatore sull'andamento dell'impresa negli ultimi tempi, soprattutto se la proposta abbia fatto seguito a una domanda di concordato con riserva e a un congruo tempo di osservazione dei dati. Questo spiega perché appare opportuno indicare la situazione patrimoniale aggiornata al momento del deposito della domanda di concordato e confrontarla in questo caso con quella all'atto del deposito della proposta piena.

La relazione dell'esperto può essere richiesta anche successivamente nel corso della procedura concordataria, ogniqualvolta il debitore apporti modifiche sostanziali alla proposta o al piano di concordato. Si deve trattare di modifiche sostanziali del piano (ad es. eventi sfavorevoli che incidano significativamente sul piano e non siano stati adeguatamente assorbiti da fondi rischi) e non di modifiche meramente formali del piano, tali da non modificare significativamente i valori di soddisfacimento dei creditori.

Nel caso di accordo di ristrutturazione, il comma 5 dell'art. 182-ter dispone che *“il debitore può effettuare la proposta di cui al comma 1 anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis. In tali casi l'attestazione di cui al citato articolo 182-bis, primo comma, relativamente ai crediti fiscali deve inerire anche alla convenienza del trattamento proposto rispetto alle alternative concretamente praticabili; tale punto costituisce oggetto di specifica valutazione da parte del tribunale”*.

Di particolare rilevanza è, quindi, il fatto che il debitore può proporre una transazione fiscale anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione degli accordi di ristrutturazione. Il professionista indipendente deve attestare la convenienza della proposta rispetto alla liquidazione giudiziale: questa condizione costituisce oggetto di particolare valutazione da parte del tribunale.

L'attestatore, secondo l'art. 182bis della Legge Fallimentare, deve redigere una relazione con la quale:

- attesta la veridicità dei dati aziendali, con particolare riferimento ai riscontri effettuati per le singole poste, nonché confermando o meno i valori nominali contenuti nella documentazione contabile prodotta;
- l'attuabilità dell'accordo, con particolare riferimento alla sua idoneità ad assicurare l'integrale pagamento dei creditori estranei nei termini di legge.

Anche tale relazione va depositata presso la cancelleria del Tribunale competente.

L'attestazione del professionista è, sotto quest'ultimo aspetto, differente dall'attestazione nel concordato preventivo. Mentre l'esperto nel concordato deve attestare che la proposta assicuri il soddisfacimento dei creditori chirografari almeno nella misura del 20%, nell'accordo l'esperto deve attestare "*l'idoneità*" del piano "*ad assicurare l'integrale pagamento dei creditori estranei*". Si tratta, pertanto, di una valutazione prospettica ex ante ed evidentemente meno pregnante di quella del concordato preventivo, simile al contenuto di una *negative assurance*. Nell'accordo, difatti, l'imprenditore non assume obbligazioni nei confronti dei creditori estranei, perché le obbligazioni assunte sono quelle preesistenti all'accordo, salva la moratoria di 120 giorni, né i terzi risultano incisi nei loro diritti contrattuali, ma maturano dalla ristrutturazione del debito con i creditori aderenti una ragionevole aspettativa al loro soddisfacimento integrale, di cui viene data contezza nell'attestazione.

Il Tribunale, secondo la sent. della Cassazione 21901/2013, può e deve esercitare un controllo estrinseco sull'operato dell'attestatore: "*è conferito al Giudice il compito di esaminare criticamente la relazione del professionista che accompagna il piano indicato dall'imprenditore, verificando che l'attestazione di veridicità dei dati aziendali e della fattibilità del piano medesimo non solo trovi puntuale riscontro nella documentazione allegata, ma sia sorretta da argomentazioni logiche, idonee a dar conto della congruità delle conclusioni assunte rispetto ai profili di fatto oggetto di esame*".

LA PROCEDURA AMMINISTRATIVA E IL VOTO

I commi tre e quattro dell'art. 182-ter L.F., si occupano di definire la competenza ad esprimere il voto sulla proposta concordataria.

Diversamente dalla disciplina previgente viene meno la distinzione tra tributi iscritti a ruolo, e viene attribuito all'Agenzia delle Entrate il compito di votare, *“previo parere conforme della competente Direzione regionale”*, riservando all'Agente della riscossione la votazione solo sugli oneri di riscossione.

Questa nuova previsione è stata ben accolta dalla dottrina, in quanto ha rimesso l'esercizio del voto, al pari di tutti gli altri creditori, al legittimo titolare del credito anche dopo l'iscrizione a ruolo, cioè l'Ufficio che ha emesso l'atto impositivo.

Il voto dovrà essere espresso *“in sede di adunanza dei creditori, ovvero nei modi previsti dall'articolo 178, quarto comma”* tramite, cioè, telegramma, lettera, telefax o via PEC nei venti giorni successivi alla chiusura del verbale.

La circolare 16/2018 dà indicazioni agli uffici per esprimere il voto in un procedimento di transazione fiscale.²⁹

Per prima cosa, al fine di un consenso, vi deve essere l'attestazione del professionista da cui risulti che la proposta concordataria è maggiormente soddisfacente rispetto all'ipotesi di fallimento.

²⁹ Procida M., Santacroce B., *Voto negativo sulla falcidia dei crediti fiscali se la proposta è sottostimata o incompleta*, in *“ILSOLE24ORE”*, 27/7/2018, pag.22.

Inoltre il trattamento dei crediti tributari, nonché le eventuali garanzie, non possono essere inferiori rispetto a quelli previsti per crediti privilegiati di rango inferiore o rispetto ai crediti chirografari.

La parte di credito privilegiato falciato va inserita in un'apposita classe e deve essere soddisfatta, salvi i casi di concordato in continuità aziendale³⁰, in misura pari almeno al 20% dell'ammontare complessivo.

Il legislatore ha previsto la regola del silenzio-dissenso.

Infatti, l'articolo 4, comma 1, lett. f), del DL n. 83 del 2015, ha sostituito il quarto comma dell'articolo 178 della L.F. ed ha abrogato il periodo della previgente disposizione che prevedeva il meccanismo del silenzio-assenso nel caso di mancato esercizio del diritto di voto da parte dei creditori. Quest'ultimo era stato introdotto dall'articolo 33, comma 1, lett. d-bis), n. 3), del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, al fine di adeguare le disposizioni del concordato preventivo a quelle in materia di composizione delle crisi da sovraindebitamento, dove, in caso di procedura di accordo di ristrutturazione, vale, a tutt'oggi, la regola del silenzio assenso.³¹

L'attuale quarto comma dell'articolo 178 della L.F. dispone che *“I creditori che non hanno esercitato il voto possono far pervenire lo stesso per telegramma o per*

³⁰ Nel caso di concordato in continuità aziendale non è previsto un importo minimo di soddisfazione per i crediti chirografari.

³¹ Cfr. art. 11, comma 1, L. 3/2012.

lettera o per telefax o per posta elettronica nei venti giorni successivi alla chiusura del verbale. Le manifestazioni di voto sono annotate dal cancelliere in calce al verbale”.

Il voto dell’Erario è considerato al pari dei voti degli altri creditori.³² Il rigetto della transazione fiscale non impedisce l’approvazione del concordato preventivo e la successiva omologazione.³³ Il Fisco è quindi in una condizione paritaria e sono attribuiti ad esso diritti ed obblighi al pari degli altri creditori.

Vale quindi la disposizione prevista dall’art. 184 della L.F.: *“Il concordato omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori alla pubblicazione nel registro delle imprese del ricorso di cui all’articolo 161”.*

Quindi il voto dell’Erario può risultare decisivo o meno, come può essere quello di qualsiasi altro creditore, quale risultato di una situazione di fatto, non in virtù di un particolare diritto dell’Erario.

In caso di concordato in continuità aziendale, gli effetti di un parere negativo dell’Amministrazione Finanziaria sono più incerti.

L’art. 186bis dispone che: *“il piano può prevedere, fermo quanto disposto dall’articolo 160, secondo comma, una moratoria fino a un anno dall’omologazione per il pagamento dei creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, salvo che sia prevista la liquidazione dei beni o diritti sui quali sussiste la*

³² Andreani G., *Concordato con obbligo di transazione fiscale*, in “ILSOLE24ORE-NORMEeTRIBUTI”, 25/6/2018, pag.18.

³³ Cfr. Cass. civ. Sez. I Sent., 04/11/2011, n. 22931, 22932 e Tribunale di Pisa, 19 settembre 2016.

causa di prelazione. In tal caso, i creditori muniti di cause di prelazione di cui al periodo precedente non hanno diritto al voto”.

La dottrina e la giurisprudenza interpretano diversamente questa norma. Da un lato alcuni credono che il diritto di voto sia escluso solo per i creditori privilegiati che si prevede vengano soddisfatti entro un anno dall'omologazione, con la possibilità di prevedere il pagamento oltre l'anno, a condizione di essere ammessi al voto. Dall'altro lato vi è l'interpretazione secondo cui non è possibile il pagamento oltre l'anno dei creditori privilegiati, salvo il caso in cui il creditore vi abbia acconsentito con un apposito patto.

Il primo orientamento è quello prevalente ed è stato avallato anche dalla Cassazione³⁴, ma il secondo è stato pronunciato da alcuni Tribunali, come quello di Roma e Milano³⁵. Sulla base di questo secondo indirizzo, il voto dell'Agenzia delle Entrate sulla proposta di transazione fiscale è decisivo: infatti l'obbligo di pagamento entro un anno dall'omologa può essere derogato solo con la transazione fiscale.

Il nuovo Codice della crisi e dell'insolvenza prevede che la transazione fiscale produrrà effetto, nell'ambito di un accordo di ristrutturazione, anche senza il voto

³⁴ Cfr. Cass. civ. Sez. I, 09/05/2014, n. 10112.

³⁵ Cfr. tra gli altri Tribunale di Roma, linee guida sul concordato preventivo.

positivo dell’Agenzia delle Entrate, se sarà comunque più vantaggiosa per l’Erario rispetto alla liquidazione giudiziale.³⁶

Infatti il comma 5 dell’art. 48 del suddetto Codice dispone: *“Il tribunale omologa gli accordi di ristrutturazione anche in mancanza di adesione da parte dell’amministrazione finanziaria quando l’adesione è decisiva ai fini del raggiungimento delle percentuali di cui all’articolo 57, comma 1, e 60 comma 1 e quando, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista indipendente, la proposta di soddisfacimento della predetta amministrazione è conveniente rispetto all’alternativa liquidatoria”*.

L’art. 63 dello stesso Codice regola inoltre: *“Ai fini dell’articolo 48, comma 5, l’eventuale adesione deve intervenire entro sessanta giorni dal deposito della proposta di transazione fiscale”*.

Per cui, in caso di inerzia dell’Amministrazione Finanziaria, per un periodo superiore a sessanta giorni, la decisione spetta al tribunale.

A seguito della futura entrata in vigore della disposizione sopra citata, sembra superata la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, del 12 giugno 2017, n. 4085, che ha affermato un importante principio, secondo cui, se l’Amministrazione non si esprime sulla transazione fiscale nel termine di trenta giorni, il contribuente onesto e collaborativo ha diritto alla ripetizione delle

³⁶ Andreani G., *Transazione fiscale senza ok delle Entrate se è più conveniente*, in “ILSOLE24ORE-NORMEeTRIBUTI”, 14/1/2019, pag.21.

somme versate a seguito di intimazione di pagamento da parte dell'Agente della Riscossione.³⁷ Nel caso in questione, a seguito di domanda di transazione fiscale nell'ambito delle trattative per un possibile accordo di ristrutturazione, al fine della quantificazione degli importi dovuti, l'istante aveva sospeso il pagamento delle rate derivanti dagli avvisi bonari dell'Agenzia, che ha poi revocato i piani di rateizzazione ed emesso cartelle di pagamento, applicando sanzioni ed aggio in misura massima (pari rispettivamente al 30% e al 9%). La società ha poi ricevuto una proposta di acquisto di ramo d'azienda e ha depositato rinuncia alla transazione fiscale e istanza di sgravio, chiedendo il rimborso delle maggiori sanzioni e dell'aggio applicati nelle cartelle ricevute in costanza di trattative per la transazione fiscale.

La rinuncia allo sgravio è stato impugnato dalla società e la Commissione Tributaria ha riconosciuto l'impugnabilità del diniego di autotutela, nonché ha evidenziato l'illegittimità dell'inerzia dell'Ufficio, che avrebbe dovuto esprimersi necessariamente entro trenta giorni dalla domanda di transazione.

GLI ADEMPIMENTI IN OSSERVANZA DELLA TRANSAZIONE

L'art. 182-ter disciplina, al suo interno, la possibile risoluzione della transazione conclusa all'interno di un accordo di ristrutturazione dei debiti.

³⁷ Stufano S., Di Luciano F., *Transazione Fiscale, l'inerzia dell'Ufficio legittima la ripetizione dell'indebito*, in "ItaliaOggi", 23/6/2017, pag.29.

Il D.Lgs. 74/2010, recependo le indicazioni della dottrina, ha modificato l'ultimo comma dell'articolo 182-ter: il termine "è evocata" è stato sostituito con il termine "è risolta" ritenendolo più consono ad un atto di negoziazione bilaterale, e non unilaterale, quale appunto la transazione fiscale viene considerata.

Dispone, quindi, l'art. 182-ter ultimo comma: *"La transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182bis è risolta di diritto se il debitore non esegue integralmente, entro novanta giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti alle Agenzie fiscali e agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie"*.

Inoltre, l'articolo 63 del nuovo Codice della Crisi, termina confermando, al comma 3, la sanzione della risoluzione di diritto della transazione sottoscritta allorché il debitore non esegua integralmente entro 90 giorni dalla scadenza i pagamenti dovuti nei confronti dei titolari del credito erariale e contributivo.

La possibilità di una risoluzione di una transazione conclusa nell'ambito di un concordato preventivo non viene regolata dall'art. 182-ter.

La lacuna normativa può essere colmata dalla previsione dell'art. 186 della L.F., che riconosce a ciascun creditore la possibilità di chiedere la risoluzione del concordato: *"Ciascuno dei creditori può richiedere la risoluzione del concordato per inadempimento. Il concordato non si può risolvere se l'inadempimento ha scarsa importanza. Il ricorso per la risoluzione deve proporsi entro un anno dalla scadenza del termine fissato per l'ultimo adempimento previsto dal concordato"*.

La risoluzione del concordato è possibile solo se l'inadempimento del debitore è di non scarsa importanza.

Il concetto di non scarsa importanza dell'inadempimento consente di ritenere che scostamenti non rilevanti dalla percentuale assicurata o promessa non determinano risoluzione della proposta concordataria.

Per quanto riguarda il mancato rispetto dei tempi, di particolare rilevanza è, nel concordato con continuità aziendale, il mancato rispetto del termine di pagamento dei creditori privilegiati (un anno dall'omologa). In questo caso, il tempo è considerato fondamentale, per cui il mancato rispetto di detto termine si configura come causa di grave inadempimento rilevante ai fini della risoluzione, salvo che il pagamento intervenga con tempi prossimi a quelli dovuti.

Il termine a pena di decadenza (non sottoposto né a condizione né a sospensione) per presentare il ricorso è di un anno, decorrente dalla scadenza del termine fissato per l'ultimo adempimento del concordato, che, ad esempio, per il concordato liquidatorio decorre dalla conclusione delle operazioni di liquidazioni se la proposta omologata non indichi un termine diverso.

Alla risoluzione del concordato consegue il fallimento solo se sia stato oggetto di domanda da parte del creditore ricorrente. Diversamente l'imprenditore torna in bonis.

La Circolare 40 del 2008 afferma: *“Per quanto attiene alle modalità di versamento dei tributi oggetto di transazione, in assenza di specifiche previsioni, si intendono applicabili le disposizioni ordinarie in materia di pagamenti.*

In particolare il contribuente potrà adempiere alla propria obbligazione tributaria:

- *presso l’agente della riscossione a fronte di carichi iscritti a ruolo;*
- *mediante mod. F24 ed F23, per i tributi non ancora iscritti a ruolo (...).*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente circolare vengano applicati con uniformità”.

CAPITOLO 3: ESEMPI DI PROPOSTE DI TRANSAZIONE

FISCALE

Obiettivo del presente capitolo è analizzare vari casi reali di proposte di transazione fiscale, presentate da più contribuenti alle Direzioni Provinciali dell'Agenzia delle Entrate.

In primis verrà esposto un caso di transazione fiscale di tipo liquidatorio, relativa ad una società, già in liquidazione, che aveva come obiettivo quello di liquidare i beni di proprietà al fine di soddisfare in parte i debiti tributari.

Verrà poi analizzata la proposta di un'altra società, basata sulla continuazione dell'attività svolta, e, infine, un caso particolare in cui è stata chiesta l'inammissibilità della proposta di transazione.

Per ovvie ragioni di riservatezza verranno omessi i dati che siano in grado di far risalire alla società (come ad esempio l'anno corretto di presentazione della proposta di transazione fiscale o il luogo del Tribunale).

UN MODELLO DI TRANSAZIONE DI TIPO LIQUIDATORIO

Per prima cosa, con il proposito di presentare una proposta di transazione fiscale, la società in questione ha richiesto l'accesso alla procedura di concordato preventivo, con ricorso ex art. 161, sesto comma, L.F., in persona

dell'amministratore unico, per la concessione del termine di centoventi giorni per presentare la proposta di concordato, il piano e la documentazione di cui all'art. 161, secondo e terzo comma, L.F.

Il Tribunale ha provveduto all'iscrizione di tale atto al Registro delle Imprese facendo così decorrere da tale data tutti gli effetti ai sensi dell'art. 168 L.F.

Successivamente, con assemblea dei soci, iscritta presso il Registro delle Imprese, sono stati nominati, in sostituzione del rappresentante legale, i liquidatori.

Tramite decreto il Tribunale:

- concedeva alla ricorrente il termine per la presentazione di una proposta definitiva di concordato preventivo o di una domanda di omologa di accordi di ristrutturazione dei debiti;
- nominava il Commissario Giudiziale;
- disponeva che la società ricorrente depositasse una situazione finanziaria aggiornata dell'impresa, trasmettendone una copia al Commissario Giudiziale; allo stesso doveva anche essere inviata una breve relazione, redatta dal legale della società, sullo stato di predisposizione della proposta definitiva, nonché sulla gestione corrente, anche finanziaria, allegando l'elenco delle più rilevanti operazioni compiute, sia di carattere negoziale, che gestionale, industriale, finanziario o solutorie, di valore comunque superiore a Euro 5.000,00, con l'indicazione della giacenza di cassa e delle più rilevanti variazioni di magazzino (con l'impegno per il

commissario Giudiziale di riferire con motivata e sintetica relazione scritta al Tribunale in caso di violazione di particolari obblighi);

- avvertiva la società che da quella data:
 - a. non potevano essere compiuti fino alla scadenza del termine atti di straordinaria amministrazione, se non previa autorizzazione del Tribunale e solo se ne siano documentati e motivati adeguatamente i caratteri di urgenza;
 - b. non potevano essere effettuati pagamenti di crediti anteriori per nessun motivo;
 - c. occorreva la specifica e previa autorizzazione del Tribunale anche per sospendere o sciogliere contratti pendenti ex art.169 bis L.F. e per contrarre eventuali finanziamenti, fatti salvi gli ulteriori requisiti previsti dall'art.182 *quinquies* L.F.;
 - d. non dovevano comunque compiersi atti da considerarsi vietati ai sensi degli art.161, 169 bis, 173 e 182 *quinquies* L.F.;
 - e. in caso di violazione di uno qualunque degli obblighi elencati la domanda sarebbe stata dichiarata improcedibile;
 - f. il Tribunale avrebbe disposto l'immediata abbreviazione del termine nel caso in cui fosse emerso la manifesta inidoneità alla predisposizione della proposta e/o del piano.

In ottemperanza alle disposizioni del Tribunale la società, in persona dei liquidatori, ha, nelle scadenze stabilite, depositato le relazioni informative periodiche ex art. 161, comma 8, L.F.

La società, in seguito, ha depositato presso il Tribunale un'istanza volta alla richiesta di proroga del termine originariamente concesso per il deposito della domanda di concordato e della documentazione prevista dall'art.161 comma 2 e 3 L.F.

Le motivazioni addotte dalla società erano le seguenti:

- il piano concordatario aveva carattere meramente liquidatorio e sarebbe stato sorretto, in via pressoché esclusiva, dall'apporto di nuova finanza da parte di un socio della società (con l'impegno della comproprietaria dell'immobile, di prestare ogni collaborazione al fine di agevolare le operazioni di vendita), ottenuto attraverso la liquidazione di parte del suo patrimonio immobiliare personale, ed in particolare di alcuni beni immobili di indubbio valore e pregio;
- a tal fine il socio aveva conferito ad un architetto l'incarico di stimare i beni immobili personali;
- tuttavia i tempi necessari al reperimento dei dati e documenti necessari per redigere le perizie di stima avevano subito un imprevisto allungamento, come, fra l'altro, evidenziato dall'architetto;

- le risultanze delle perizie di stima, con particolare riferimento ai valori dei compendi immobiliari, e le conseguenti attività per la loro collocazione sul mercato, rappresentavano il fulcro della proposta in via di predisposizione, in seno al quale le concrete probabilità di realizzo dei creditori sociali erano incentrate su detti valori, che erano stati solo recentissimamente acquisiti, dovendosi ritenere, per ciò, giustificato un maggior *spatium* per consentire l'adeguata ponderazione in relazione al monte dei debiti sociali per assicurare quantomeno la percentuale minima prevista dalla legge, onde poter completare al meglio l'iter di elaborazione del piano;
- sono stati avviati contatti con la società di leasing proprietaria di un immobile aziendale, la quale, aveva manifestato disponibilità a valutare sia la cessione del contratto di leasing ad un soggetto terzo, sia l'acquisto dell'immobile da parte sempre di un terzo. In tale prospettiva la società ricorrente (inattiva ed allo stato priva di risorse finanziarie di una qualche rilevanza), impossibilitata a proseguire nel contratto di leasing, contava di scongiurare i risultati, certamente deteriori, che deriverebbero dalla risoluzione per inadempimento del contratto di leasing.

Con provvedimento dedicato, il Tribunale, considerato che la società aveva ricevuto da pochi giorni le perizie di stima sugli immobili e che erano in corso trattative con la società di leasing in relazione alle modalità di liquidazione dell'immobile aziendale, e visto che il Commissario non aveva segnalato atti o

fatti rilevanti ai sensi dell'art.161 e 173 L.F., prorogava il termine già concesso per la presentazione del proposta concordataria, del relativo piano e della documentazione.

Dal deposito del ricorso ex art. 161 comma 6, L.F., la liquidazione della Società si era quindi limitata all'esecuzione degli atti di ordinaria amministrazione quali:

- a.* la prosecuzione delle attività di recupero dei residui crediti commerciali vantati verso i propri clienti;
- b.* la verifica dei debiti erariali e nei confronti degli Istituti Previdenziali;
- c.* le trattative con gli interessati all'acquisto del fabbricato in leasing e con la società concedente dello stesso, sede della società, che hanno portato alla notifica della offerta irrevocabile di acquisto dell'immobile da parte di un'altra società.

La società svolgeva la propria attività presso un immobile detenuto mediante il contratto di leasing (in particolare un cd. lease-back³⁸).

Successivamente è giunta da parte di una società, un'offerta irrevocabile di acquisto dell'immobile.

³⁸ Il lease back si configura come un'operazione economica complessa, che risponde all'esigenza del venditore utilizzatore di ottenere immediatamente della liquidità mediante l'alienazione di un proprio bene strumentale, che, tuttavia, continua ad utilizzare, garantendosi la facoltà di riacquistarne la proprietà al termine del rapporto.

A tal fine, previo ottenimento del parere di congruità del prezzo offerto, i liquidatori hanno presentato al Tribunale l'istanza ex art. 163 *bis* comma 1, 5 e art. 161 comma 7 L.F. volta ad ottenere la vendita competitiva ai sensi dell'art. 163*bis* L.F. dell'immobile, in virtù del benessere ricevuto dalla medesima nonché delle condizioni ivi contenute sulla base dell'offerta vincolante ricevuta dalla società e quindi con un prezzo base, con la disposizione di ogni pubblicità e condizione ritenuta opportuna.

Il Tribunale ha poi disposto che si procedesse alla ricerca di interessati all'acquisto, mediante apertura di un procedimento competitivo sul bene immobile. Sono state pertanto avviate le forme di pubblicità necessarie ed è stata fissata l'udienza per l'esame delle offerte e la gara fra eventuali offerenti.

Sin dalla messa in liquidazione della società, si sono ricercati offerenti interessati o al subentro nel contratto di leasing medesimo o all'acquisto dell'immobile, cui addivenire tramite un accordo fra la ricorrente e la società di leasing. L'interesse della società per l'operazione non derivava solo dal margine ricavabile dalla società fra il prezzo ritraibile sul mercato e la somma da attribuire alla società di leasing, ma anche dall'opportunità di addivenire così alla liberazione delle garanzie personali rilasciate dai soci in connessione ad una precedente operazione di lease-back.

All'esito di varie trattative avviate sin dal deposito del ricorso prenotativo, ad opera del socio con il supporto dei liquidatori, è stato possibile ottenere un'unica proposta irrevocabile di acquisto.

Veniva previsto il pagamento integrale al momento del decreto di trasferimento o del rogito di vendita, salvo l'impegno a versare un deposito cauzionale entro la data fissata dal Tribunale per la partecipazione alla vendita competitiva, da imputare poi al pagamento del prezzo.

Il prezzo offerto corrispondeva a quello ritraibile sul mercato nell'attuale contesto del mercato e della società, alla luce sia delle trattative svolte anche con altri potenziali interessati (senza tuttavia concretizzazione alcuna), sia del parere di congruità reso dall'esperto.

La società di leasing, dopo aver dapprima richiesto il rispetto delle condizioni contrattuali, ha da ultimo fornito il proprio benestare alla vendita sulla base dell'offerta.

La proposta concordataria si basava poi sulla volontà del socio di sostenerla con l'apporto di nuova finanza, ottenuta dalla liquidazione di alcuni immobili di proprietà.

A tal fine il socio ha sottoscritto un atto costitutivo di destinazione ex art. 2645 c.c. non traslativo, volto all'esecuzione del concordato preventivo già richiesto presso il Tribunale.

L'art.2645 ter c.c. prevede che: “ Gli atti in forma pubblica con cui beni immobili o beni mobili iscritti in pubblici registri sono destinati, per un periodo non superiore a novanta anni o per la durata della vita della persona fisica beneficiaria, alla realizzazione di interessi meritevoli di tutela riferibili a persone con disabilità, a pubbliche amministrazioni, o ad altri enti o persone fisiche ai sensi dell'articolo 1322, secondo comma, possono essere trascritti al fine di rendere opponibile ai terzi il vincolo di destinazione; per la realizzazione di tali interessi può agire, oltre al conferente, qualsiasi interessato anche durante la vita del conferente stesso. I beni conferiti e i loro frutti possono essere impiegati solo per la realizzazione del fine di destinazione e possono costituire oggetto di esecuzione, salvo quanto previsto dall'articolo 2915, primo comma, solo per debiti contratti per tale scopo ”.

La disposizione, in sostanza, prevede espressamente la possibilità di trascrivere gli atti in forma pubblica con cui un soggetto “conferente” costituisce, su beni immobili o mobili iscritti in pubblici registri, un vincolo di destinazione finalizzato, per un periodo di tempo determinato (non superiore a novanta anni) o per la durata della persona fisica beneficiaria, a realizzare interessi meritevoli di tutela ai sensi dell'art. 1322, secondo comma, c.c., riferibili ai soggetti individuati, peraltro con ampia formulazione, dalla stessa disposizione (detti “beneficiari”).

In estrema sintesi, con gli atti di cui trattasi è possibile costituire un vincolo di destinazione su di una massa patrimoniale che, pur restando nella titolarità

giuridica del “conferente”, assume, per la durata stabilita, la connotazione di massa patrimoniale “distinta” (separata) rispetto alla restante parte del suo patrimonio, proprio in virtù del vincolo di destinazione impresso e reso opponibile nei confronti dei terzi con l’esecuzione della formalità di trascrizione.

In questo peculiare contesto, la giurisprudenza si è espressa favorevolmente per la costituzione di un simile vincolo all’interno della procedura di concordato preventivo, rilevando come la finalità perseguita di assicurare ai creditori chirografari una percentuale maggiore del proprio credito, possa essere tutelata dall’Ordinamento; in questo senso, il Tribunale di Lecco, con decreto del 26 aprile 2012; così anche il Tribunale di Firenze, ordinanza del 20 novembre 2018 nella quale il G.E. afferma che: *“Nel caso di specie, l’atto di destinazione – adottato in funzione liquidatoria dei beni immobili – pare trovare causa concreta e meritevole di tutela ex art. 1322 comma 2 cc, quale misura alternativa di risoluzione della crisi di impresa, idonea a salvaguardare l’attività ed i valori aziendali nell’ambito del concordato preventivo con continuità”*.

L’atto di destinazione prevedeva quindi che il ricavato della vendita di detti immobili (al netto di ogni spesa, imposta od onere derivante dalle attività e dagli atti volti alla alienazione) di proprietà del socio, nei limiti degli importi necessari e sufficienti a garantire il pagamento delle spese della procedura e dei crediti in prededuzione, dei privilegi nella misura anzidetta e la soddisfazione del ceto creditorio chirografario nella misura del 20%, fossero destinati al soddisfacimento

dei creditori sociali nell'ambito del concordato. Inoltre, a tal fine la durata della destinazione era stabilita in 48 mesi dalla data del decreto di omologazione del concordato ancorché non definitivo; entro tale termine dovevano quindi avvenire le alienazioni degli immobili destinati.

Gli effetti dell'atto di destinazione erano risolutivamente condizionati alla circostanza che il socio versasse alla procedura di concordato la somma necessaria e sufficiente a garantire, al netto degli attivi patrimoniali di cui il concordato dovesse disporre per altra via, il pagamento delle spese della procedura e dei crediti in prededuzione, dei privilegi nella misura indicata e la soddisfazione del ceto creditorio chirografario nella misura del 20%, somma la cui misura dovrà essere riconosciuta idonea dal nominando Liquidatore Giudiziale, sotto la vigilanza del Commissario Giudiziale.

Sempre nel medesimo atto, il socio conferiva ai liquidatori della società, se ed in quanto essi fossero stati confermati dal Tribunale come liquidatori giudiziali nel contesto della procedura concordataria, ovvero al liquidatore giudiziale che sarebbe stato nominato dal medesimo Tribunale, mandato irrevocabile ad attuare quanto previsto dal vincolo di destinazione istituito ovvero mandato irrevocabile con rappresentanza, affinché i mandatari, in nome e per conto del socio, potessero vendere i diritti di piena proprietà dei beni individuati al fine di realizzare la destinazione prevista dal vincolo costituito con il presente atto.

Il socio, nell'ambito delle attività di predisposizione della proposta e del piano, al fine di garantire le necessarie disponibilità finanziarie per far fronte al versamento previsto dall'art. 163, comma 2 n. 4) L.F. in relazione al 50% delle spese che si presumono necessarie per la procedura, ha assunto l'impegno personale di versare le c.d. "spese di giustizia" previste dall'art. 163, comma 2 n. 4) L.F.

Relativamente al piano di concordato, si riporta che in esso è stato preliminarmente richiamato il contenuto del ricorso ex art. 161 comma 6 L.F., oltre che del Provvedimento di concessione del termine in merito alla sussistenza, nel caso di specie, dei requisiti formali e sostanziali nonché dei presupposti soggettivo e oggettivo per l'accesso della Ricorrente alla procedura di concordato preventivo ex art. 160 e ss L.F..

In particolare, la società:

- era imprenditore commerciale come risultava chiaramente dall'oggetto sociale;
- possedeva i requisiti stabiliti dall'art. 1 L.F. per l'accesso alla procedura oggetto di questo ricorso;
- si trovava in uno stato di crisi o d'insolvenza ai sensi dell'art. 160, primo e terzo comma, L.F.;
- aveva mantenuto la propria sede legale nel circondario del Tribunale del luogo e, di conseguenza, sussisteva la competenza del medesimo Tribunale a provvedere sulla presente domanda.

Verso la società, inoltre, non risultavano pendenti istanze di fallimento.

La proposta vedeva la falcidia di determinate categorie di creditori privilegiati, nel rispetto dei criteri di cui all'art. 160, c. 2, L.F., essendo le risorse costituite essenzialmente, come detto, da nuova finanza apportata dal socio con la conseguente necessità di prevedere obbligatoriamente determinate classi, quanto meno ai sensi dell'art. 182-ter L.F..

La proposta prevedeva in sintesi:

- il pagamento integrale delle spese di giustizia e di tutte le altre spese prededucibili connesse alla domanda all'omologazione (per tale intendendosi il decreto emesso dal Tribunale *ex art.* 180, quinto comma, L.F.);
- il pagamento integrale dei crediti muniti di privilegio antecedente al I° grado di cui all'art. 2751 bis, c. 1, n. 1, c.c.;
- il pagamento nella percentuale fissa del 30% dei crediti muniti di privilegio antecedente al I° grado di cui all'art. 2751 bis, c. 1, nn. 2 e 5, c.c. (a cui si aggiungeva un ulteriore pagamento del 20% sulla quota degradata in chirografo nella Classe I, cosicché i crediti trovano complessivamente soddisfazione per il 44%);
- al pagamento, nella percentuale fissa del 30% su capitale e sanzioni degli ulteriori creditori privilegiati (a cui si aggiungeva un'ulteriore pagamento del 20% sulla quota degradata in chirografo nella Classe II –dedicata ai

sensi dell'art. 182 ter l.f. ai creditori erariali e contributivi –e nella Classe I, cosicché i crediti trovano complessivamente soddisfazione per il 44%), con riconoscimento degli interessi nella misura di cui all'art. 2749 c.c. e previsione di saldo di pagamento a seguito del realizzo dell'immobile, comunque con l'impegno di pervenire al pagamento dell'intera misura prevista entro e non oltre il termine di tre anni dall'omologazione; e ciò nel rispetto del criterio di soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussistono le cause di prelazione, del principio di trattamento con percentuali e tempi di pagamento non inferiori o meno vantaggiosi rispetto a quelli offerti a creditori di grado inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica e interessi economici omogenei e senza alcuna alterazione dell'ordine delle clausole legittime di prelazione (ex art. 182-ter L.F. e art. 160, comma 2, L.F.).

Da quanto esposto, si rilevava come i creditori chirografari, *ab origine* o degradati dal privilegio, siano stati organizzati nelle seguenti tre classi:

- I. pagamento, nella percentuale fissa garantita del 20%, dei crediti inseriti nella Classe I di creditori chirografari, costituiti dalla quota di crediti privilegiati ex art. 2751 bis n.2 e n. 5, degradati a chirografo

(per l'ammontare quindi del residuo 70%) nonché dalla quota degradata del credito dei tributi locali;

- II. pagamento, nella percentuale fissa garantita del 20%, dei crediti inseriti nella Classe II di creditori chirografari, costituiti dalla quota di crediti privilegiati tributari e contributivi, destinatari di proposta ex art. 182-ter L.F., degradati a chirografo (per l'ammontare quindi del residuo 70% su capitale e sanzioni);
- III. al pagamento, nella percentuale fissa del 20%, dei crediti inseriti nella Classe III di creditori chirografari, composta dalla generalità dei creditori chirografari *ab origine* della società (costituiti da fornitori, banche, terzi in genere, etc.).

L'effettivo adempimento della proposta era reso possibile dall'attuazione del piano liquidatorio che si fondava sul realizzo dell'attivo della società oltre che soprattutto sul realizzo del patrimonio immobiliare messo a disposizione del socio per la sua successiva distribuzione ai creditori secondo i termini previsti dalla proposta.

In tale quadro, la ricorrente, nella formazione delle tre classi di creditori chiamati al voto, si è conformata ai criteri fissati nell'art. 160, comma 1, lett. c), L.F.: vi è omogeneità delle posizioni giuridiche in ciascuna classe e dei relativi interessi economici (secondo Cass. n° 9378/2018, peraltro, *«tale omogeneità non può però essere predicata in termini di assoluta identità o coincidenza (dato che, ove così*

fosse, sarebbe possibile formare classi soltanto in presenza di crediti con caratteristiche del tutto uguali), ma consiste invece nella concorrenza di tratti principali comuni di importanza preponderante che rendano di secondario rilievo gli elementi differenzianti e giustifichino secondo criteri di ragionevolezza (o meritevolezza, ex art. 1322 c.c.) una comune sorte soddisfattiva delle posizioni riunite all'interno della medesima classe»).

Con specifico riferimento ai debiti erariali, previdenziali e verso gli enti locali, che formano come detto la Classe 2, costituita ai sensi dell'art. 182 *ter* L.F. e nella quale è inserito esclusivamente l'Erario, gli Istituti di previdenza, in relazione al debito per ritenute Irpef, Irap, Ires, Iva, contributi e imposte locali, relative a debiti per sorte capitale e sanzioni determinate in misura piena, il piano prevedeva:

- i) il pagamento nella percentuale fissa del 30% su capitale e sanzioni;
- ii) il pagamento, nella percentuale fissa del 20%, della II classe di creditori chirografari, costituiti dalla quota di crediti privilegiati tributari e contributivi, destinatari della proposta ex art. 182-ter L.F., degradati a chirografo (per l'ammontare quindi del residuo 70% su capitale e sanzioni).

Alla luce di quanto sopra illustrato, il trattamento dei crediti tributari, previdenziali, rispettava i requisiti di cui all'art. 182 *ter*, comma 1, L.F. il quale stabilisce che *“se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la*

percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori o meno vantaggiosi rispetto a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica e interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie; se il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole”.

UNA PROPOSTA DI TRANSAZIONE CON CONTINUAZIONE DELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA

La società, in origine, ha presentato ricorso ex art. 161, sesto comma, L.F., per l'accesso alla procedura di concordato preventivo, e, in seguito, ha presentato proposta di transazione fiscale.

Il Tribunale, con decreto, ha ammesso alla procedura la società in questione.

Ricorrevano, infatti, i presupposti soggettivi ed oggettivi per l'accesso alla procedura, descritti anche nell'esempio del paragrafo precedente:

- era imprenditore commerciale come risultava chiaramente dall'oggetto sociale;
- possedeva i requisiti stabiliti dall'art. 1 L.F. per l'accesso alla procedura oggetto di questo ricorso;

- si trovava in uno stato di crisi o d'insolvenza ai sensi dell'art. 160, primo e terzo comma, L.F;
- aveva mantenuto la propria sede legale nel circondario del Tribunale del luogo e, di conseguenza, sussisteva la competenza del medesimo Tribunale a provvedere sulla presente domanda.

La proposta concordataria prevedeva:

- la continuità aziendale parziale e la cessione, sempre parziale, dei cespiti aziendali.;
- il pagamento integrale delle spese di procedura;
- il pagamento dei privilegiati con ricorso alla moratoria di un anno previsto dall'art.186 bis comma 2 lett. c), nonché attraverso pattuizioni in deroga;
- il soddisfo dei creditori chirografari in misura pari al 27,79%.

L'istanza di transazione presentata riguardava un debito tributario elevato, con presenza di imposte sorte Iva e ritenute, con proposta di pagamento pari al ca. 60%.

La corresponsione di detta cifra aveva le seguenti scadenze:

- una prima parte entro 1 anno dall'omologa;
- 4 rate costanti previste dall'omologa pagabili entro il 31 maggio di ogni anno, comprensive di interessi legali;

Non erano previste classi: infatti i creditori in prededuzione e privilegiati erano trattati senza classi, così come i creditori chirografari.

Sussistevano un fondo rischi per la copertura delle spese varie ed eventuali relativamente ai creditori in privilegio e un altro fondo rischi per i creditori chirografi, volti a supportare la fattibilità del piano.

In particolare, la società ha basato la propria proposta su un piano di concordato “misto”, basato sulla continuità aziendale proseguendo l’attività principale nonché sulla proposta di cessione di un ramo d’azienda, su autorizzazione del Tribunale.

La continuità aziendale basata sul mantenimento dell’altro ramo aziendale, era tesa alla devoluzione di flussi futuri in favore del concordato, da svolgere nel capannone e terreno di proprietà.

La composizione dell’attivo societario proposto faceva ritenere preferibile la soluzione concordataria rispetto alla liquidazione fallimentare in termini di quantum realizzabile e alle tempistiche; soprattutto per l’ingresso di denaro costante attraverso il ramo di continuità aziendale (con flussi previsti derivanti dall’attività svolta e da canoni di locazione di immobili di proprietà) e dalla quota parte derivante dalla cessione del ramo d’azienda stesso.

D’altra parte gli immobili di proprietà avevano una destinazione del tutto peculiare e pertanto in ambito fallimentare difficilmente avrebbero potuto trovare adeguata commercializzazione se non nell’ottica del mantenimento della medesima attività.

L'attestatore nella propria relazione ha evidenziato degli aspetti critici:

- l'ammontare dei ricavi stimati derivanti dalla prosecuzione aziendale dell'attività principale e definiti nel cash flow, dipendenti comunque dall'acquisizione di nuove commesse;
- l'entità della linea di credito a supporto della continuità aziendale necessaria all'approvvigionamento di materie prime;
- l'effettivo realizzo del valore degli immobili destinati alla vendita;
- la difficoltà di incasso dei crediti;
- la considerata transazione fiscale che se non accettata avrebbe visto gioco forza aumentare il passivo concordatario;
- la possibile necessità di ricapitalizzazione da parte della società, a seguito di un eventuale perdurare della situazione di difficoltà.

Nonostante questi aspetti evidenziati, l'attestatore giudicava il piano e la relativa proposta ragionevolmente fattibile in virtù soprattutto dell'approccio conservativo adottato dalla società poiché occorreva ritenere che i rischi impliciti nel processo liquidatorio potevano essere considerati neutralizzati da margini di prudenza adottati nella definizione dell'attivo e nella rappresentazione del passivo.

UN CASO DI INAMMISSIBILITÀ IN UNA PROPOSTA DI TRANSAZIONE FISCALE

In questo ultimo caso analizzato la società, come negli altri casi, ha, per prima cosa, depositato presso il Tribunale il ricorso per ammissione alla procedura di concordato preventivo ai sensi degli artt. 160 e ss. L.F. e, in seguito, ha depositato la proposta con il piano e la documentazione richiesta dall'art. 161, commi 2 e 3, L.F., compresa la relazione dell'attestatore circa la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano.

La società ha poi integrato il piano su richiesta del Tribunale, producendo altresì la relazione integrativa dell'attestatore che, preso atto delle modifiche intervenute, confermava comunque la fattibilità del piano.

Il Tribunale, con decreto, ritenuta la sussistenza dei presupposti per l'ammissione della ricorrente al concordato preventivo, dichiarava aperta la procedura.

La società aveva dei ricorsi pendenti in Commissioni Tributaria Provinciale e altri in Commissione Tributaria Regionale.

Il Commissario Giudiziale, nella relazione ex art. 172 L.F., alla luce dell'analisi del passivo e dell'attivo societario, ha ritenuto che la liquidazione del patrimonio sociale rettificato, potesse assicurare, oltre all'integrale soddisfo dei creditori in prededuzione, ipotecari e privilegiati, il soddisfo dei creditori chirografari per la percentuale del 13% in luogo della percentuale del 38% indicata in proposta.

Ha, pertanto, formulato parere negativo per difetto delle condizioni di ammissibilità della proposta ai sensi dell'art.60, ultimo comma L.F., che prevede che il limite minimo di soddisfazione dei creditori chirografari non possa essere inferiore al 20%.

In sostanza il Commissario ha rideterminato l'attivo e il passivo concordatario. Detto passivo è stato rettificato anche per la necessità di prevedere un Fondo rischi accertamenti fiscali, in cui ricomprendere, tra le altre cose, degli accertamenti pendenti in Commissione Tributaria Regionale.

La società, invece, alla data di redazione della modifica della proposta e del piano concordatari, preso atto del buon esito del 1° grado di giudizio, ha considerato non pendenti i debiti tributari in relazione agli accertamenti in questione e, pertanto, non ha provveduto all'appostamento di alcun fondo rischi a copertura di un eventuale soccombenza nei gradi successivi del giudizio.

Successivamente la società ha depositato al Giudice Delegato del Tribunale un atto contenente modifiche della proposta concordataria.

In sintesi, la ricorrente ha previsto:

- la definizione per mezzo della transazione fiscale prevista dall'art.182 ter l. fall. del contenzioso tributario, compresi gli accertamenti per i quali era pendente giudizio in Commissione Tributaria Provinciale e Regionale, in relazione ai quali il Commissario ha ritenuto opportuno appostare un

fondo rischi, comprensivo anche degli importi accertati, delle sanzioni e degli interessi;

- rideterminazione al ribasso della valutazione degli immobili;
- rideterminazione dei crediti prededucibili per la necessità di attribuire nuovi e/o ulteriori incarichi a professionisti in ragione delle modifiche adottate nel piano.

La proposta di transazione fiscale ex art.182 ter l. fall. prevedeva:

- con riferimento ai debiti tributari per imposta, sanzioni e interessi non oggetto di contenzioso, il loro pagamento al 100%;
- con riferimento alle pretese tributarie oggetto di contenzioso pendente in Commissione Tributaria Provinciale, il loro pagamento al 100% (con definizione e rinuncia al predetto contenzioso);
- con riferimento alle pretese tributarie oggetto di contenzioso pendente in Commissione Tributaria Regionale, pagamento di un importo, stabilito forfettariamente, in ragione dell'effettiva sostenibilità del piano, in misura determinata (con definizione e rinuncia al predetto contenzioso);
- la previsione di pagamento dei debiti/pretese tributari così rideterminati entro due anni, conformemente al grado di prelazione dei predetti debiti, e prima del pagamento dei creditori chirografari.

La proposta di concordato elaborata e depositata aveva natura liquidatoria, prevedendo la liquidazione di tutte le componenti dell'attivo al fine della soddisfazione dei creditori sociali entro il termine ultimo di due anni.

Condizione necessaria per ritenere fattibile il piano proposto dalla società con le modifiche apportate, era la definizione della transazione fiscale.

Dall'analisi della proposta della società, si è ricavata **l'inammissibilità** della proposta di transazione, in quanto:

1. l'art. 182 ter, L.F., prevede che *“se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori o meno vantaggiosi rispetto a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica e interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie”*.
2. Nella proposta, risultavano inseriti come creditori privilegiati, soddisfatti al 100%, creditori con grado di privilegio inferiore a quello oggetto di transazione (grado 18, artt. 2752, 2776 co. 3, 2778, c.c.). Ad es., credito del Comune di grado 20, per Imu, veniva soddisfatto nella misura del 100% a titolo di credito privilegiato.

Nella proposta della società, inoltre, era stata superata la necessità di inserire in apposita classe chirografaria la differenza tra la somma offerta e il debito tributario complessivamente accertato, giustificando l'omissione per la

peculiarità della fattispecie, trattandosi di rinunce “volontarie” rispetto a pretese tributarie oggetto di contenzioso.

CAPITOLO 4: ASPETTI CONTROVERSI ALL'INTERNO DELL'ISTITUTO DI TRANSAZIONE

IL TRATTAMENTO DELLE SANZIONI TRIBUTARIE NELLE COMUNICAZIONI DI IRREGOLARITÀ

Questione di dibattito tra l'Amministrazione Finanziaria e le parti ricorrenti, supportate dai professionisti, è il trattamento delle sanzioni derivanti dalle comunicazioni di irregolarità inviate dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate.

Gli Uffici Fiscali, alla data di presentazione del ricorso o alla data di stipula dell'accordo di ristrutturazione ex art. 182-bis, devono quantificare il credito erariale per avere una situazione completa riguardo alla esposizione debitoria del contribuente; liquidano, infatti, le dichiarazioni che non sono state elaborate dal sistema e iscrivono a ruolo le eventuali maggiori somme dovute.

L'apertura di una procedura concorsuale implica pericolo per la riscossione e, quindi, l'iscrizione a ruolo straordinario, ai sensi dell'art. 11 del Decreto del Presidente della Repubblica del 29/09/1973 n. 602.

Si discute sulla disciplina sanzionatoria in caso di ricevimento di un avviso di liquidazione (con l'intenzione di pagarlo per intero) o in caso di decadenza dal pagamento rateale delle somme dovute a seguito dei controlli automatizzati effettuati ai sensi degli articoli 36 bis d. P. R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54 bis

del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nonché dei controlli formali effettuati ai sensi dell'art. 36 ter del citato d.P.R. n. 600 del 1973.

Nelle ipotesi di pagamento dilazionato delle comunicazioni degli esiti, l'importo della prima rata deve essere versato entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione. In tal caso, l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute¹ è ridotto ad un terzo per le comunicazioni relative ai controlli automatizzati (art. 2, comma 2, d.lgs. n. 462 del 1997) e a due terzi per le comunicazioni relative ai controlli formali (art. 3 d.lgs. n. 462 del 1997).

L'importo della sanzione è altresì ridotto nel caso di pagamento integrale delle somme dovute, nel termine di trenta giorni.

In caso di mancato pagamento della prima rata entro il termine di trenta giorni (ovvero anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva), l'art. 3 bis, comma 4, del citato d.lgs. n. 462 del 1997 prevede la decadenza dalla rateazione con conseguente iscrizione a ruolo degli importi dovuti per imposte, interessi e sanzioni in misura piena, al netto di quanto già versato.

È stato quindi necessario determinare la percentuale delle sanzioni dovute (in misura piena o ridotta) nel caso in cui, nei termini di effettuazione dei pagamenti

¹ L'art. 13 del Decreto legislativo del 18/12/1997 n. 471, al comma 1 riporta: *“Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché' non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato...”*.

(trenta giorni per la prima rata o fino al trimestre successivo per le rate diverse dalla prima), intervenga l'apertura di una procedura concorsuale e si verifichi il mancato pagamento della rata o il pagamento integrale dell'avviso bonario.

In base a quanto stabilito dagli artt. 2, comma 2, e 3 d.lgs. n. 462 del 1997, l'applicazione della sanzione di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 nella misura ridotta (rispettivamente pari al 10% o al 20%) può avvenire nella sola ipotesi di effettuazione del versamento del quantum dovuto nel termine di trenta giorni o nei termini previsti dall'art. 3-bis del medesimo decreto nell'ipotesi di pagamento rateale.

Le riduzioni sopra riportate sono prospettate al contribuente in caso di riconoscimento della correttezza della comunicazione inviata dall'Amministrazione Finanziaria, manifestata anche dal successivo pagamento di quanto dovuto nei termini previsti; in caso contrario, ovvero di mancato rispetto nell'effettuazione del versamento dei limiti temporali stabiliti dalla legge, la suddetta agevolazione viene meno e la sanzione originaria ritorna valida.

L'Amministrazione ritiene che, anche nell'ipotesi in cui l'impossibilità di effettuare il pagamento nel termine di trenta giorni sia da ricollegarsi all'apertura di una procedura concorsuale, il contribuente perda il diritto all'agevolazione e, conseguentemente, le sanzioni dovute devono essere rideterminate, e quindi insinuate, nella misura prevista dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997.

Diversamente l'agevolazione rimane nell'ipotesi in cui il versamento risulti effettuato nei termini previsti dalla legge da parte dell'organo della procedura preposto, con apposita autorizzazione.

Quindi, in caso di somme dovute a seguito di comunicazioni degli esiti, la sanzione, determinata ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 sulla base della liquidazione o del controllo formale delle dichiarazioni, è dovuta in misura intera e non in misura ridotta, a causa del mancato versamento della rata o della somma nei termini previsti.

Le ragioni di questo concetto sono da ricercare nelle norme di diritto fallimentare.

Per effetto della dichiarazione di fallimento, il fallito viene privato della disponibilità del proprio patrimonio trovandosi, quindi, nell'impossibilità di disporre dei propri beni e, quindi, di effettuare pagamenti (art. 42 L.F.).

Infatti nell'ipotesi in cui il fallito esegua pagamenti dopo la dichiarazione di fallimento, essi sono dichiarati inefficaci rispetto ai creditori (art. 44 L.F.).

Tuttavia è la stessa disciplina fallimentare a stabilire che i debiti pecuniari del fallito, agli effetti del concorso, si considerano scaduti alla data di dichiarazione del fallimento (art. 55 L.F.), venendo così a determinare una cristallizzazione ex lege delle obbligazioni del fallito che potranno essere soddisfatte solo nell'ambito della procedura concorsuale.

È così anche nell'ipotesi in cui il contribuente sia ammesso al concordato preventivo, procedura concorsuale basata sullo stesso principio della parità di

trattamento tra i creditori. Più correttamente, tenuto conto che gli effetti del concordato omologato si producono per tutti i creditori anteriori alla pubblicazione del ricorso nel registro delle imprese (art. 184 L.F.), il principio della par condicio creditorum opera fin dalla data della suddetta pubblicazione.

Inoltre in forza del rinvio operato dall'art. 169 L.F., trova applicazione anche nella procedura di concordato preventivo il sopra citato art. 55 L.F., con la precisazione che i debiti pecuniari del debitore devono considerarsi scaduti alla data di presentazione della domanda di concordato.

L'art. 46 del Codice della Crisi, nell'ambito delle norme sul concordato preventivo, dispone: *“Dopo il deposito della domanda di accesso e fino al decreto di apertura di cui all'articolo 47, il debitore può compiere gli atti urgenti di straordinaria amministrazione previa autorizzazione del tribunale. In difetto di autorizzazione gli atti sono inefficaci e il tribunale dispone la revoca del decreto di cui all'articolo 44, comma 1.*

La domanda di autorizzazione contiene idonee informazioni sul contenuto del piano. Il tribunale può assumere ulteriori informazioni, anche da terzi e acquisisce il parere del commissario giudiziale, se nominato.

Successivamente al decreto di apertura e fino all'omologazione, sull'istanza di autorizzazione provvede il giudice delegato.

I crediti di terzi sorti per effetto degli atti legalmente compiuti dal debitore sono prededucibili.

I creditori non possono acquisire diritti di prelazione con efficacia rispetto ai creditori concorrenti, salvo che vi sia l'autorizzazione prevista dai commi 1, 2 e 3. Le ipoteche giudiziali iscritte nei novanta giorni che precedono la data della pubblicazione nel registro delle imprese della domanda di accesso sono inefficaci rispetto ai creditori anteriori”.

Così anche l'art 144 del nuovo Codice della Crisi: *“Gli atti compiuti dal debitore e i pagamenti da lui eseguiti o ricevuti dopo l'apertura della liquidazione giudiziale sono inefficaci rispetto ai creditori”.*

Al fine di evitare un aggravio delle sanzioni per i ricorrenti, in linea teorica, potrebbe essere possibile prevedere all'interno del piano di rientro dal debito, il pagamento delle somme dovute con sanzioni ridotte, anche sulla base di un successivo pagamento rateale.

Il pagamento delle somme potrebbe essere effettuato subito dopo l'omologa, sulla base del decreto di omologa del concordato o dell'accordo di ristrutturazione da parte del Giudice, che riconosca valido il piano della società (con sanzioni ridotte) o, nel caso di mancato rispetto dell'ordine dei privilegi², potrebbe essere sospesa la riscossione, sempre su decreto del Giudice, per evitare motivi di inammissibilità della proposta; il pagamento potrebbe poi essere effettuato

² Si ricorda che i tributi dello Stato hanno privilegio secondo il C.C. artt.2752, 2776 3° c., 2778 grado 18° e grado 19°.

successivamente in un'unica soluzione o con versamento della prima rata, rispettando l'ordine dei privilegi.

Operativamente l'Amministrazione Finanziaria potrebbe continuare ad operare come ha sempre fatto, quantificando le sanzioni al 30% (in misura piena) e iscrivendo le somme dovute a ruolo straordinario.

Le società debentrici dovrebbero inserire nel piano le somme imposte a seguito delle comunicazioni di irregolarità ricevute, anche sulla base di un'integrazione dello stesso piano (se gli avvisi bonari vengono ricevuti dopo l'apertura della procedura).

Il Giudice, con decreto, potrebbe omologare il piano concordatario o l'accordo di ristrutturazione, in base alle proposte delle società (con sanzioni ridotte), posticipando il versamento della somma dovuta o della prima rata, per rispettare l'ordine dei privilegi.

Ovviamente, in mancanza di pagamenti di crediti con privilegio anteriore all'Erario (nel caso ci siano debiti con privilegio anteriore) o in caso di successivo mancato pagamento delle somme risultanti dalle comunicazioni di irregolarità, il decreto del Giudice non avrebbe più efficacia, facendo "rivivere" l'originale iscrizione a ruolo straordinaria dell'Erario, con sanzioni in misura piena.

Esso perderebbe di efficacia anche a seguito della richiesta di risoluzione del concordato o dell'accordo di ristrutturazione da parte di un creditore o dello stesso Erario³.

LA FINANZA ENDOGENA ALL'INTERNO DEL PIANO

Con la circolare 16 del 23 luglio 2018 l'Agenzia delle Entrate, riguardo alla transazione fiscale ex art. 182-ter L.F., ha fissato due tesi che possono essere così riassunte⁴:

1. Nell'ambito del concordato preventivo, il pagamento parziale dei debiti tributari può avere luogo solo se un professionista indipendente attesta che il pagamento offerto mediante la transazione fiscale è più conveniente per l'Erario rispetto a quello che lo stesso Erario riceverebbe in caso di liquidazione dell'impresa.
2. Per effettuare tale confronto l'attestatore deve tener conto anche del maggiore apporto patrimoniale rappresentato dai flussi generati dalla continuazione dell'attività aziendale, che non costituisce una risorsa economica nuova, ma "*finanza endogena*".

³ Si ricorda che l'art. 182-ter, ultimo comma, dispone: "*La transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182bis è risolta di diritto se il debitore non esegue integralmente, entro novanta giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti alle Agenzie fiscali e agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie*".

⁴ Andreani G., *Transazioni fiscali in tilt nel concordato*, in "ILSOLE24ORE-NORMEeTRIBUTI", 17/9/2018, pag.19.

L'interpretazione dell' Agenzia delle Entrate è relativa all'art. 160, comma 2, della L.F., secondo il quale *“la proposta può prevedere che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché' il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d). Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione”*.

Il surplus generato dal risanamento aziendale deve essere destinato integralmente al soddisfacimento dei crediti privilegiati, in base all'ordine delle cause di prelazione, fino a concorrenza del loro intero ammontare, e non può essere attribuito nemmeno in parte alla soddisfazione dei crediti chirografari, se non dopo la piena soddisfazione dei crediti privilegiati.

La prosecuzione dell'attività d'impresa, quindi, secondo l'interpretazione ricavata dalla circolare n. 16 del 2018, non può comportare il venir meno della garanzia patrimoniale del debitore, poiché quest'ultimo risponde con tutti i suoi beni, presenti e futuri (in base all'art. 2740 del Codice Civile); la continuazione

dell'attività non genera un patrimonio separato o riservato ad alcune categorie di creditori⁵.

Questa tesi afferma che ciò che proviene dalla prosecuzione dell'attività d'impresa non costituisce “*nuova finanza*”, perché non ha la natura di apporto esterno, provenendo difatti dall'interno dell'impresa, e non può essere destinato liberamente dall'impresa debitrice al soddisfacimento di un creditore piuttosto che di un altro, dovendo essere rispettato l'ordine delle cause di prelazione stabilite dalla legge⁶.

Secondo altre interpretazioni⁷, invece, l'importo che proviene dalla prosecuzione dell'attività d'impresa costituisce sempre “*nuova finanza*”, cioè un apporto esterno, poiché non presente nel patrimonio del debitore al momento dell'apertura della procedura di concordato, come nel caso di finanza derivante da eventuali apporti di denaro da parte dei soci.

In base alle istruzioni impartite dalla circolare 16 del 2018, la proposta di transazione fiscale è approvata dal Fisco se essa è per l'Erario più conveniente della liquidazione e se il piano concordatario prevede l'apporto di finanza che non sia endogena, costituita cioè solo dai flussi finanziari derivanti dalla continuazione dell'attività.

⁵ Cfr. Trib. Milano Decreto, 15/12/2016.

⁶ Andreani G., *Via libera alle transazione solo con entrate extra aziendali*, in ILSOLE24ORE-NORMEeTRIBUTI, 30/7/2018, pag.13.

⁷ Cfr., tra le altre, Tribunale Rovereto Decr. 13/10/2014.

L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate rende molti concordati inattuabili, perché, qualora i flussi finanziari originati dalla prosecuzione dell'attività dovessero essere utilizzati per pagare i creditori privilegiati fino a concorrenza del loro intero ammontare, la maggior parte delle volte non residuerebbero risorse per soddisfare, nemmeno in parte, i creditori chirografari e, in tal caso, il concordato non potrebbe essere attuato.

Il nuovo art. 84 del Codice della Crisi potrebbe rappresentare il fulcro di tutto. Esso tratta del concordato in continuità aziendale o per liquidazione del patrimonio: “ (...) *La continuità può essere diretta, in capo all'imprenditore che ha presentato la domanda di concordato, ovvero indiretta, in caso sia prevista la gestione dell'azienda in esercizio o la ripresa dell'attività da parte di soggetto diverso dal debitore in forza di cessione, usufrutto, affitto, stipulato anche anteriormente, purché in funzione della presentazione del ricorso, conferimento dell'azienda in una o più società, anche di nuova costituzione, o a qualunque altro titolo, ed è previsto dal contratto o dal titolo il mantenimento o la riassunzione di un numero di lavoratori pari ad almeno la metà della media di quelli in forza nei due esercizi antecedenti il deposito del ricorso, per un anno dall'omologazione. In caso di continuità diretta il piano prevede che l'attività d'impresa è funzionale ad assicurare il ripristino dell'equilibrio economico finanziario nell'interesse prioritario dei creditori, oltre che dell'imprenditore e dei soci. In caso di continuità indiretta la disposizione di cui al periodo che precede, in quanto*

compatibile, si applica anche con riferimento all'attività aziendale proseguita dal soggetto diverso dal debitore.

Nel concordato in continuità aziendale i creditori vengono soddisfatti in misura prevalente dal ricavato prodotto dalla continuità aziendale diretta o indiretta, ivi compresa la cessione del magazzino. La prevalenza si considera sempre sussistente quando i ricavi attesi dalla continuità per i primi due anni di attuazione del piano derivano da un'attività d'impresa alla quale sono addetti almeno la metà della media di quelli in forza nei due esercizi antecedenti il momento del deposito del ricorso. A ciascun creditore deve essere assicurata un'utilità specificamente individuata ed economicamente valutabile. Tale utilità può anche essere rappresentata dalla prosecuzione o rinnovazione di rapporti contrattuali con il debitore o con il suo avente causa.

Nel concordato liquidatorio l'apporto di risorse esterne deve incrementare di almeno il dieci per cento, rispetto all'alternativa della liquidazione giudiziale, il soddisfacimento dei creditori chirografari, che non può essere in ogni caso inferiore al venti per cento dell'ammontare complessivo del credito chirografario”.

In caso di continuità diretta, il piano deve prevedere che l'attività d'impresa sia funzionale ad assicurare il ripristino dell'equilibrio economico e finanziario nell'interesse prioritario dei creditori, dell'imprenditore e dei soci.

Il ricorso a finanza esterna dei soci o dei terzi è essenziale come lo è l'ottenimento dei flussi derivanti dall'attività in continuità aziendale.

Nel concordato liquidatorio, come rappresentato dal comma 4 dell'articolo sopra riportato, l'apporto di risorse esterne deve incrementare di almeno il dieci per cento il soddisfacimento dei creditori chirografari, rispetto all'alternativa della liquidazione giudiziale, che non può essere in ogni caso inferiore al venti per cento dell'ammontare complessivo del credito chirografario.

La nuova finanza è, quindi, elemento essenziale nei piani attestati di risanamento, negli accordi di ristrutturazione dei debiti e nel concordato preventivo in continuità aziendale o in liquidazione del patrimonio.

LA LUNGHEZZA DELLA PROCEDURA

Nel contrasto alle crisi d'impresa elemento fondamentale è la rapidità nella loro analisi e nelle possibili soluzioni.

L'Amministrazione Finanziaria, nella maggior parte dei casi, non è in grado di rispettare il termine ordinatorio di trenta giorni previsto dall'art. 182-ter e impiega tempi più lunghi, dovuti soprattutto alla necessaria liquidazione delle ultime dichiarazioni presentate e alla possibile emersione di nuovi debiti in capo alla società debitrice, nonché per la richiesta di parere alla Direzione Regionale di appartenenza.

Con l'ausilio dei professionisti, presentando piani di rientro dall'esposizione debitoria e situazioni finanziarie aggiornate fino alla data di presentazione del ricorso per l'ammissione al concordato preventivo o fino alla data di stipula dell'accordo di ristrutturazione al fine di facilitare la liquidazione delle dichiarazioni da parte degli Uffici, potrebbe essere stabilita una norma che introduca l'obbligo di provvedere ad una risposta entro un termine perentorio e non più ordinatorio.

Spesso, infatti, l'agente della riscossione avvia azioni cautelari ed esecutive verso le imprese debtrici che hanno presentato proposta di transazione fiscale, a tutela del credito erariale, come analizzato nel Capitolo 2 del presente lavoro.⁸

Potrebbe essere utile una norma che inibisca tali azioni per il periodo necessario all'esame della proposta, al fine di non compromettere le reali intenzioni della società al risanamento di sé stessa.

Sulla necessità di un termine per la risposta da parte del Fisco, di particolare interesse è l'art. 86 del nuovo Codice della Crisi, che dispone: *“Il piano può prevedere una moratoria fino a due anni dall'omologazione per il pagamento dei creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, salvo che sia prevista la liquidazione dei beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione. Quando è prevista la moratoria i creditori hanno diritto al voto per la differenza fra il loro credito maggiorato degli interessi di legge e il valore attuale dei pagamenti*

⁸ Cfr. sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, del 12 giugno 2017, n. 4085.

previsti nel piano calcolato alla data di presentazione della domanda di concordato, determinato sulla base di un tasso di sconto pari alla metà del tasso previsto dall'art. 5 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, in vigore nel semestre in cui viene presentata la domanda di concordato preventivo”.

Esso impone, nel concordato preventivo, il pagamento dei creditori privilegiati entro due anni dall'omologazione, rendendo indispensabile l'ok del Fisco (senza comunque prevedere un termine per la risposta) alla transazione per pagare i crediti fiscali privilegiati oltre tale termine.⁹

L'IMPUGNABILITA' DEL DINIEGO DI TRANSAZIONE

La Circolare 19 del 2015 aveva espresso la non impugnabilità della transazione fiscale: *“Tenuto conto della natura endoprocedimentale della transazione fiscale, come inquadrata dalla Corte costituzionale, si sottolinea la non impugnabilità dell'assenso e del diniego alla proposta di transazione, i quali sono espressi - ai sensi dell'articolo 182-ter, terzo comma della L.F. - mediante voto comunicato in sede di adunanza dei creditori ovvero nei modi previsti dall'articolo 178, quarto comma9, della L.F.*

Gli interessi del debitore così come quelli degli altri creditori possono, infatti, trovare piena tutela attraverso i rimedi giurisdizionali previsti dalla L.F.

⁹ Andreani G., *Per la transazione fiscale servono termini più stringenti*, in ILSOLE24ORE-NORMEeTRIBUTI, 26/11/2018, pag.23.

Nella specie, nelle ipotesi di approvazione del concordato preventivo a norma del primo comma dell'articolo 17710 della L.F., il debitore, il commissario giudiziale, gli eventuali creditori dissenzienti e qualsiasi interessato possono partecipare all'udienza, fissata per il giudizio di omologazione ai sensi dell'articolo 18011 della L.F., e già in tale sede possono proporre eventuali opposizioni all'omologa del concordato stesso, incluse eccezioni aventi ad oggetto la legittimità del voto espresso dall'Agenzia delle entrate o dall'Agente della riscossione a norma dell'articolo 182-ter.

Di contro, nelle ipotesi in cui non si dovesse raggiungere la maggioranza richiesta per l'approvazione del concordato, l'articolo 179, primo comma della L.F. stabilisce che "il giudice delegato ne riferisce immediatamente al tribunale, che deve provvedere a norma dell'art. 162, secondo comma".

Come noto, l'articolo 162, secondo comma della L.F. prevede che il Tribunale – qualora verifichi la non sussistenza dei presupposti per l'ammissione alla procedura di concordato, di cui agli articoli 160, primo e secondo comma, e 161 della L.F. – procede a dichiarare l'inammissibilità della proposta di concordato preventivo "con decreto non soggetto a reclamo" e, "su istanza del creditore o su richiesta del pubblico ministero, accertati i presupposti di cui agli articoli 1 e 5 dichiara il fallimento del debitore".

Ai sensi del terzo comma dell'articolo 162 della L.F., nel caso intervenga dichiarazione di fallimento, con il reclamo, proposto in base all'articolo 18 della

L.F. avverso la sentenza di fallimento, possono farsi valere anche motivi attinenti all'ammissibilità della proposta di concordato. In definitiva, deve ritenersi che, nel caso di mancato raggiungimento della maggioranza per l'approvazione del concordato e di successiva dichiarazione di fallimento, il debitore e gli altri creditori potranno tutelare la propria posizione mediante la proposizione del reclamo di cui all'articolo 18 della L.F.".

Anche a seguito della Legge di Bilancio 2017, che ha modificato l'art. 182-ter della L.F., nulla si dice in ordine all'eventuale tutela giurisdizionale nel caso di emanazione di un atto di diniego da parte dell'Agenzia.

Si rappresenta che, da una prima analisi, sembra inammissibile qualsiasi tipo di contestazione di fronte al Giudice, perché la transazione fiscale appare come la modalità procedimentale di formazione della volontà del creditore-Fisco, in particolar modo nel caso della transazione all'interno dei preliminari dell'accordo di ristrutturazione.

Si potrebbe ragionare operando una similitudine rispetto alla situazione degli altri creditori diversi dall'Agenzia; le scelte di un creditore qualsiasi, in merito ad una proposta di accordo sulla riscossione di un credito, sono intangibili e inattaccabili. Questa ipotesi, appunto, è rafforzata per la transazione nel contesto dell'accordo di ristrutturazione, vista la natura privatistica dello strumento predisposto dal legislatore.

Comunque, la questione relativa all'impugnabilità del diniego di transazione e all'individuazione della correlata giurisdizione, dopo numerose questioni, è giunta al giudizio delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, le quali hanno risolto il contrasto giurisprudenziale con la sentenza del 14 dicembre 2016, n. 25632.

Questa decisione ha definitivamente affermato la giurisdizione delle Commissioni tributarie, partendo, sotto il profilo motivazionale, dal *“mercato trend normativo e giurisprudenziale”* che ha progressivamente esteso la portata della giurisdizione tributaria in senso sempre più generale ed omnicomprensivo, essendosi realizzata una *“emancipazione qualitativa della giurisdizione tributaria verso una dimensione ontologicamente esclusiva. Nella giurisprudenza amministrativa si è affermata, poi una chiara auto-limitazione entro confini contenuti, che ha valorizzato la natura esclusiva e tendenzialmente generale della giurisdizione tributaria”*.

A giudizio della Corte di cassazione, non assume importanza la natura discrezionale dei provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria, perché la giurisdizione tributaria si configura come giurisdizione di carattere generale, che ha le basi nella materia indipendentemente dalla specie dell'atto impugnato.

La sentenza della Cassazione a Sezioni Unite ha, quindi, rimarcato il carattere amministrativo, procedimentale e dunque funzionale e servente rispetto ad interessi pubblici giuridicamente rilevanti.

D'altro canto, se si tratta di un procedimento amministrativo, per di più qualificato come necessario da parte del legislatore, non può negarsi la presenza di un interesse pubblico sotteso, riconducibile all'efficiente gestione della riscossione pubblica delle entrate tributarie in caso di crisi d'impresa, a cui corrisponde un interesse legittimo del privato alla corretta gestione del procedimento sotto il profilo della coerenza delle valutazioni operate dall'Agenzia rispetto ai criteri valutativi fissati dall'art. 182-ter, i quali debbono essere oggetto di specifica e completa motivazione dell'eventuale atto di diniego.

Si sottolinea inoltre che anche la legge dà una rilevanza alle valutazioni sopra espresse, poiché l'art. 29, comma 7, del D.L. n. 78/2010 ha previsto che i pubblici funzionari rispondano per solo dolo e non anche per colpa grave, riguardo alle *“valutazioni di diritto e di fatto”* operate *“ai fini della definizione del contesto”* tramite la transazione.

Nell'ambito dell'istruttoria di transazione fiscale, infatti, il Fisco opera *“valutazioni di diritto e di fatto”*, *“ai fini della definizione del contesto”*. Queste valutazioni, se viziate da colpa grave, non sono passibili di responsabilità per danno erariale, ma si tratta comunque di valutazioni giuridicamente rilevanti.

Non può trattarsi di valutazioni arbitrarie, del tutto avulse da criteri oggettivi e rispondenti a legalità.

In base a queste conclusioni è impugnabile giurisdizionalmente un eventuale diniego di transazione. Le motivazioni possono essere varie. Una di queste

potrebbe essere la violazione di legge, qualora il diniego sia motivato in relazione ad elementi di valutazione non previsti dall'art. 182-ter. Si pensi, ad esempio, ad un ipotetico criterio di "*meritevolezza*" del contribuente, che potrebbe mancare in caso di cronica posizione di morosità oppure perché la morosità proviene da condotte fiscali frodatricie o particolarmente aggressive. Quindi, la legge non consente di discriminare in base alla genesi qualitativa del debito fiscale. Ciò nel senso che un diniego non può essere motivato in base ad un giudizio sul contribuente, condotto esclusivamente sulle ragioni che hanno portato all'indebitamento con l'Erario.

Altro caso di violazione di legge potrebbe essere il diniego motivato su eventuali dubbi riguardo la composizione e la consistenza dell'attivo liquidabile.

Altre casistiche sono il difetto assoluto di motivazione o la presenza di una motivazione incoerente, contraddittoria o apparente.

Si ritiene superata la questione dell'impugnabilità del diniego per carenza d'interesse del privato, ai sensi e per gli effetti dell'art. 100 del Codice di Procedura Civile. Il soggetto indebitato propone la transazione perché spera di potere risolvere la crisi d'impresa o di cessare l'attività secondo criteri più convenienti rispetto alla liquidazione giudiziale; in questo contesto, il diniego non può dunque essere arbitrario.

L'interesse del privato è ancora più forte nell'accordo ex art. 182-bis, volto a facilitare la ripresa dell'attività d'impresa tramite una ristrutturazione della massa

debitoria. L'interesse ad agire del privato è dunque ben presente nello sfondo della proposta di transazione fiscale; quindi è difficile eccepire l'inammissibilità dell'impugnativa per carenza d'interesse, sulla base dell'art. 100 del Codice di Procedura Civile.

IL REATO DI OMESSO VERSAMENTO IVA

Con la sentenza n. 39696/2018 la Cassazione ha escluso la configurabilità del reato di omesso versamento dell'IVA se la dilazione del debito tributario è inclusa in un piano concordatario. La decisione costituisce il riflesso di novità normative dense di implicazioni che hanno convinto a riferire alla procedura concordataria una più estesa efficacia penal-tributaria immunizzante.

I giudici di legittimità erano chiamati a valutare l'ordinanza del Tribunale del riesame con cui era stato confermato il decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca del profitto del reato di cui all'art. 10 ter, D.Lgs. n. 74/2000 per l'anno di imposta del 2014, operato in via diretta, nei confronti della società, sul conto corrente aziendale.

Il commissario liquidatore della società aveva presentato, dunque, ricorso per Cassazione assumendo, in relazione al *fumus commissi delicti*, la violazione dell'art. 51 c.p., in relazione agli artt. 167 e 168, R.D. n. 267/1942.

Il ricorrente aveva rimarcato, in particolare, che la scadenza (di rilievo penale) del pagamento dell'IVA era prevista in epoca successiva all'ammissione alla procedura di concordato preventivo; il concordato preventivo aveva natura satisfattiva e liquidatoria, prevedendo il pagamento per intero di tutti i crediti assistiti da privilegio, ivi compresi quelli tributari. Sennonché la dilazione del pagamento dell'IVA, prevista nel piano del concordato preventivo, doveva comportare l'assenza di un qualsiasi reato anche perché il pagamento dell'IVA, prima della fine della procedura di concordato preventivo, avrebbe leso la par condicio creditorum e trasgredito al divieto di effettuare il pagamento dei crediti anteriormente sorti (arg. ex art. 168, comma 1, L.F.) discendente direttamente dalla legge.

La Cassazione ha annullato l'ordinanza impugnata disponendo il rinvio per nuovo esame, ritenendo omessa dai primi giudici la valutazione, alla luce del nuovo art. 182 ter, R.D. 16 marzo 1942, n. 267, dell'incidenza, sin dall'ammissione al concordato preventivo, della rateizzazione del debito IVA ai fini del fumus del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 ter, anche relativamente all'elemento soggettivo del reato.

In passato, invece, si ricorda che, sempre in prospettiva cautelare, la giurisprudenza di legittimità ha tradizionalmente ritenuto irrilevante la sola ammissione al concordato preventivo al fine dell'esclusione del fumus commissi delicti del reato di omesso versamento IVA.

Infatti, questa opinione si basava sul presupposto che gli Stati membri sono tenuti a garantire la riscossione integrale sul proprio territorio dell'IVA, in quanto tributo comunitario e armonizzato. La configurabilità del reato in analisi si giustificava, ulteriormente, per l'impossibilità, stabilita a livello normativo (in base alla precedente versione dell'art. 182 ter, L.F.), di operare un pagamento parziale del debito IVA (quale tributo costituente risorse propria dell'Unione europea) da parte del debitore ammesso al concordato preventivo.

Per contro, secondo diverso filone interpretativo, maggiormente propenso a coniugare gli interessi del fisco con quelli degli altri creditori della procedura, la configurabilità del reato di omesso versamento dell'IVA può essere esclusa ma solo quando l'ammissione del debitore al concordato preventivo preceda la scadenza del termine per il versamento dell'imposta e comporti l'inclusione nel piano concordatario del debito d'imposta, degli interessi e delle sanzioni amministrative. La Corte regolatrice, in particolare, ha anche già avuto modo di sottolineare che in questo caso vi sarebbe un verosimile difetto dell'elemento soggettivo; non diversamente dal caso del liquidatore di società che, a fronte di istanza di fallimento già presentata anteriormente alla scadenza del termine per il pagamento dell'imposta, ometta di adempiere l'obbligazione tributaria *“nel legittimo convincimento, erroneo quanto alla circostanza fattuale del non ancora intervenuto fallimento, che il versamento violi la regola della ‘par condicio creditorum’ di cui agli artt. 51 e 52 L.F. ed integri, a determinate condizioni, il*

reato di bancarotta preferenziale”¹⁰. Gli orientamenti appena ricordati si confrontavano con la versione dell’art. 182 ter, L.F. che “*per i tributi costituenti risorse proprie dell’Unione Europea*” prevedeva il divieto di pagamenti parziali nelle transazioni fiscali.

La sentenza della Corte di Giustizia UE 7 aprile 2016, C. 546/14, come già analizzato, ha stabilito la piena compatibilità con il diritto dell’Unione europea del pagamento parziale di un debito IVA, da parte di un imprenditore in stato di insolvenza, nell’ambito di una procedura di concordato preventivo non accompagnata da una domanda di transazione fiscale, in ragione della serietà del procedimento destinato a verificare l’impossibilità di una migliore soddisfazione della pretesa tributaria in caso di fallimento.

In seguito, la legge di bilancio 2017 (L. n. 232/2016, art. 1, comma 81), riformulando l’art. 182 ter, L.F., ha previsto non solo la possibilità del pagamento dilazionato dell’IVA e delle ritenute operate e non versate, ma anche la falcidiabilità dei crediti per tale tributo, in presenza di determinati presupposti.

Il mutamento normativo intervenuto nella materia ha spinto la Corte di cassazione a modificare il precedente orientamento e ad esigere, ai fini del fumus del reato di cui all’art. 10 ter del D.Lgs. n. 74/2000, una valutazione diversa e più attenta, anche sotto il profilo dell’elemento soggettivo del reato.

¹⁰ Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 29/10/2014) 10-02-2015, n. 5921.

È questa la base del percorso ricostruttivo della sentenza della Cassazione n. 39696/2018, che afferma che dall'ammissione al concordato preventivo (e già dalla domanda) per legge discende il divieto di pagamento dei debiti scaduti, senza autorizzazione degli organi della procedura; divieto sanzionato, a certe condizioni, anche con la revoca del concordato preventivo. Il Giudice, poi, con l'ammissione, *“con formula di stile (ripetitiva dell'obbligo legislativo) può anche intimare, al debitore, il divieto dei pagamenti”*.

La Cassazione aveva già escluso il reato ex art. 10 ter, D.Lgs. n. 74/2000 in caso di mancato versamento del debito IVA sorto prima dell'apertura della procedura di concordato preventivo, *“nel caso in cui, in data antecedente alla scadenza del debito, sia intervenuto un provvedimento del Tribunale che abbia vietato il pagamento di crediti anteriori, essendo configurabile la scriminante dell'adempimento di un dovere imposto da un ordine legittimo dell'autorità di cui all'art. 51 c.p., derivante da norme poste a tutela di interessi aventi anche rilievo pubblicistico, equivalenti a quelli di carattere tributario”*.¹¹

La sentenza della Cass. pen. Sez. III, 08/06/2018, n. 39696 consolida tale affermazione, rimarcando che, anche senza un esplicito divieto giudiziale, il debitore deve rispettare il piano dei pagamenti previsto dall'istanza di concordato, considerato il disposto degli artt. 161 e 168 della L.F. Nel concordato, infatti, sono normalmente presenti debiti derivanti da lavoro subordinato, prestato in favore

¹¹ Cass. pen. Sez. IV Sent., 17/10/2017, n. 52542.

della società in concordato preventivo, e l'ordine dei privilegi è previsto dalla legge, in maniera rigida e predeterminata (con la scelta dei valori, sottostanti alla natura dei crediti).

Nel caso di rateizzazione del debito IVA, con debito fiscale entrato in pieno nella dinamica del concordato preventivo, con tempi e modi del pagamento, sotto il controllo dagli organi della procedura, deve essere riconosciuto il divieto di immediati pagamenti, al di fuori da quanto concordato. Ed *“anche le scadenze dei pagamenti rientrerebbero, quindi, in pieno nella dinamica del piano concordatario”*.

CONCLUSIONE

L'introduzione nel nostro ordinamento giuridico dell'istituto della transazione fiscale è stata una novità di grande rilievo e di particolare convenienza, al fine di garantire la continuazione dell'attività d'impresa, preservando la sua capacità di creare ricchezza.

L'istituto ha subito numerose evoluzioni nel corso del tempo, come ampiamente analizzato.

Ad oggi sono molte le società che hanno tentato di far ricorso a quest'istituto, alcune società hanno ottenuto risultati che hanno portato al risanamento aziendale, altre non sono riuscite ad ottenere i risultati sperati.

Purtroppo, visto il periodo economico non favorevole dell'ultimo decennio, le procedure concorsuali sono aumentate (in particolare il numero dei fallimenti), ma molto spesso la transazione fiscale non è stata utilizzata in maniera tempestiva, poiché richiesta, a volte, in situazioni ormai compromesse.

L'intento dello Stato, inteso come creditore, è stato quello di rendere attuabile, in casi di concreta possibilità, il rientro dall'esposizione debitoria.

D'altronde la possibilità di incassare, anche solo in parte, i propri crediti, al pari di un semplice creditore, è un'eventualità che lo Stato ha sempre considerato.

Il percorso normativo e giurisprudenziale ha reso più elastico l'istituto in questione. Esempio palese è stata la sentenza della Corte di Giustizia Europea del

7 aprile 2016 nella causa C-546/14, che ha aperto alla transazione su IVA e ritenute e ha portato alla successiva modifica dell'art. 182-ter della L.F..

Con l'introduzione del nuovo Codice della Crisi e in particolare delle procedure di allerta, la speranza è quella di anticipare l'emersione della crisi, evitando situazioni di difficile ripresa e diminuendo, magari, il numero di richieste di transazione fiscale.

Si attendono, poi, nuovi "*casi-pilota*", relativi a richieste di transazione che possano portare idee innovative all'interno della normativa vigente, con successiva applicazione dell'istituto alla giurisprudenza, al fine di eliminare le questioni controverse che si sono create nel corso del tempo e trattate in precedenza.

BIBLIOGRAFIA

Dottrina

Acciaro G., *Concordato, taglio dell'IVA senza transazione*, in "ILSOLE24ORE – NORME E TRIBUTI", 30/1/2017, PAG.28.

Allena M., *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, CEDAM, Padova, 2017, pag. 174.

Andreani G., *Concordato con obbligo di transazione fiscale*, in "ILSOLE24ORE-NORMEeTRIBUTI", 25/6/2018, pag.18.

Andreani G., *Per la transazione fiscale servono termini più stringenti*, in "ILSOLE24ORE-NORMEeTRIBUTI", 26/11/2018, pag.23.

Andreani G., *Transazione fiscale senza ok delle Entrate se è più conveniente*, in "ILSOLE24ORE-NORMEeTRIBUTI", 14/1/2019, pag.21.

Andreani G., *Transazioni fiscali in tilt nel concordato*, in "ILSOLE24ORE-NORMEeTRIBUTI", 17/9/2018, pag.19.

Andreani G., *Via libera alle transazione solo con entrate extra aziendali*, in "ILSOLE24ORE-NORMEeTRIBUTI", 30/7/2018, pag.13.

Antonelli G., *La falcidiabilità dell'IVA nella transazione fiscale: l'apertura europea*, in "GT -Rivista di Giurisprudenza Tributaria", 6, 2016, pp. 467-472.

Attardi C., *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, in "IL FISCO 46/2017".

- Autelitano F., *Transazione fiscale poco appeal*, in “ItaliaOggi”, 17/2/2017, pag. 29.
- Bana M., *Falciabilità dell'iva, transazione fiscale e privilegi tributari*, in “Il Sole 24 Ore -La Settimana Fiscale”, 42, 2016, pp. 34-37.
- Bellagamba G., Cariti G., *Il sistema delle sanzioni tributarie. I reati tributari. Le sanzioni amministrative tributarie*, seconda edizione, Milano, Giuffrè, 2011, p. 1022.
- Cagnasso O., Panzani L., *Crisi d'impresa e procedure concorsuali*, 2016, p.3301.
- Ceccherini E., *La transazione fiscale e l'art.18 ter della legge fallimentare*, in “Il diritto fallimentare e delle società commerciali”, 6, 2007, p. 962.
- Ceradini C., *Con l'accordo uno sconto sull'Iva*, in “Il Sole 24 Ore -Norme e Tributi”, 11/01/2017, p. 37.
- Ceradini, C., *I debiti non a ruolo diventano transabili anche per legge*, in “Il Sole 24 Ore -Norme e Tributi”, 11/01/2017, p. 37.
- Dami F., *La falciabilità di IVA e degli altri tributi all'indomani della sentenza della Corte di Giustizia CE: prime esperienze applicative*, in “Il Diritto fallimentare e delle società commerciali”, 6, 2016, pp. 1634-1645.
- Di Vizio F., *I rapporti tra la dilazione concordataria ed il reato di omesso versamento dell'IVA*, in “Il Fallimento, 3 / 2019”, p. 362.
- Felicioni A., *La riforma del fallimento*, in “ItaliaOggi Sette”, 13/11/2017, pag. 1.

- Felicioni A., *Transazione dal risvolto amaro; Uno degli effetti della novità contenuta nella legge di Bilancio: serve apposita attestazione*, in “ItaliaOggi Sette”, 19/12/2016, p. 11.
- Ferro M., *In itinere: novità giurisprudenziali - Falcidiabilità dell’Iva nella transazione fiscale e contestazione dei debiti*, in “Il Fallimento”, 12, 2016, pp. 1295-1296.
- Ficari V., *Falcidia dell’Iva e transazione fiscale: la sentenza “Degano trasporti” e “tamquam non esset”?*, in “Corriere Tributario”, 3, 2017, pp. 181-186.
- Finocchio M., Ferrara F.A., *Una transazione certificata*, in “ItaliaOggi”, 7/1/2017, pag. 28.
- Fontana R., *Anche INPS e Entrate sentinelle sui primi sintomi dell’insolvenza*, in “ILSOLE24ORE”, 11/1/2019, pag.3.
- Galassi D., *Gli illeciti amministrativi e penali in materia tributaria*, Torino, G. Giappichelli, 2011, p. 488.
- Gavioli F., *Legge di bilancio 2017: le novità in tema di variazione IVA in caso di procedure concorsuali*, in “L’Iva”, 2, 2017, p. 21-24.
- Gentili G. *“Niente transazione per i piani attestati”*, in “ILSOLE24ORE”, 21/4/2017, PAG.31
- Iori M., Galvagni P., *Il concordato preventivo*, in “Il Sole 24 Ore –Edicola Fisco”, 5/2/2017, p. 43-59.

La Croce G., *Autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in “Il Fallimento”, 2, 2010, pp. 142-152.

La Rocca S., *Il concordato preventivo e la transazione fiscale: note a margine della prima pronuncia di merito successiva alla sentenza della Corte Costituzionale che ha confermato l'ammissibilità della falcidia dell'Iva*, in “Il Bollettino Tributario d'informazioni”, 3, 2015, pp. 218-219.

La Rocca S., *Boll. Trib.*, 18, 2014, p. 1344

Marinoni R., *I flussi di cassa mettono in guardia il professionista sul rischio di crisi*, in “ILSOLE24ORE-FOCUS”, 27/3/2019, pag.2

Morri S., Guarino S., *La fine del “dogma” dell'infalciabilità del credito IVA*, in “Il Corriere Tributario”, 39, 2016, pp. 3009-3015.

Nardecchia G. B., *Concordato, l'Iva entra nell'accordo*, in “Il Sole 24 Ore - Norme e Tributi”, 2/1/2017, p. 21.

Nisivoccia N., *Crisi d'impresa riforma al via, primo step gli organi di controllo*, in “ILSOLE24ORE”, 15/2/2019, PAG.19

Patimo R., *Legge di Bilancio 2017: transazione fiscale estesa ad IVA e ritenute*, in “Ipsos quotidiano”, 29 novembre 2016.

Pezzella D., Santacroce B., *La transazione fiscale diventa selettiva*, in “ILSOLE24ORE”, 9/12/2016, pag.37.

Pezzella, Domenico, *IVA falcidiabile in concordato anche per le Sezioni Unite*, in “Corriere Tributario”, 7, 2017, pp. 516-524.

Procida M., Santacroce B., *Voto negativo sulla falcidia dei crediti fiscali se la proposta è sottostimata o incompleta*, in “ILSOLE24ORE”, 27/7/2018, pag.22.

Ripa G., Lattanzi A., *La fiscalità nelle procedure concorsuali*, in “ItaliaOggi Sette”, 18/2/2019, pag. 1

Rocco G., *Il debito fiscale nelle procedure concorsuali*, in “Diritto e pratica tributaria”, 1, 2016, pp. 349-432.

Stasi E., *La transazione fiscale*, in “Il Fallimento”, 7, 2008, pp. 733-741.

Stroppa, *Risanamenti senza transazioni* in “ItaliaOggi”, 21/4/2017, pag. 27

Stufano S., Di Luciano F., *Transazione Fiscale, l'inerzia dell'Ufficio legittima la ripetizione dell'indebito*, in “ItaliaOggi”, 23/6/2017, pag.29.

Zanardi, Barbara, *Transazione fiscale, pagamento ridotto anche per Iva e ritenute*, in “Il Sole 24 Ore - Norme e Tributi”, 13/12/2016, p. 46.

Giurisprudenza

Cass. civ. Sez. I Sent., 04/11/2011, n. 22931, 22932.

Cass. civ. Sez. I, 09/05/2014, n. 10112.

Cass. civ. Sez. I, 30/04/2014, n. 9541.

Cass. civ. Sez. III, 27/01/2003, n. 1205.

Cass. civ. Sez. Unite, 14/12/2016, n. 25632.

Cass. civ. Sez. Unite, 18/05/2000, n. 368.

Cass. civ. Sez. Unite, 27/12/2016, n. 26988.

Cass. civ. Sez. V Sent., 31/05/2016, n. 11316, 11317, 11318, 11319, 11320.

Cass. civ. Sez. V, 05/08/2004, n. 15081.

Cass. civ. Sez. V, 11/06/2004, n. 11176.

Cass. pen. Sez. III, 08/06/2018, n. 39696.

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 29/10/2014) 10-02-2015, n. 5921.

Cass. pen. Sez. IV Sent., 17/10/2017, n. 52542.

Comm. trib. prov. Lombardia Milano Sez. I, Sent., 12/06/2017, n. 4085.

Corte cost., 25/07/2014, n. 225.

Corte di Giustizia UE, sentenza del 7 aprile 2016 nella causa C-546/14.

Trib. Milano Decreto, 15/12/2016.

Trib. Milano Sez. II Decreto, 29-12-2016.

Tribunale di Lecco, decreto del 26 aprile 2012.

Tribunale Firenze Sez. III, Sent., 20/11/2018.

Tribunale Pisa, 19/09/2016.

Tribunale Rovereto Decr., 13/10/2014.

Documenti

Agenzia delle Entrate, Roma 18 aprile 2008. Circolare n. 40/E. *Oggetto: D.Lgs. n. 169 del 2007, recante disposizioni integrative e correttive al R.D. n. 267 del 1942, nonché al D.Lgs. n. 5 del 2006 - Concordato preventivo e transazione fiscale.*

Agenzia delle Entrate, Roma 6 maggio 2015. Circolare n. 19/E. *Oggetto:*
Transazione fiscale e composizione della crisi da sovraindebitamento –
Evoluzione normativa e giurisprudenziale.

Agenzia delle Entrate, Roma, 23 luglio 2018. Circolare n. 16. *Oggetto:*
Trattamento dei crediti tributari e contributivi - Articolo 182-ter del regio decreto
16 marzo 1942, n. 267, come modificato dall'articolo 1, comma 81, della legge 11
dicembre 2016, n. 232.

Causa C-546/14. Conclusioni dell'Avvocato Generale presso la Corte di Giustizia
UE (Eleanor Sharpston) presentate il 14 gennaio 2016.

CNDCEC, *Il contributo del CNDCEC alla riforma della crisi di impresa - Profili*
tributari, dicembre 2015, www.cndcec.it.

CNDCEC, *L'(In)falcidiabilità del credito Iva. Commento alla sentenza della*
Corte di Giustizia UE 7 aprile 2016 (causa C- 546/14), 15 luglio 2016,
www.cndcec.it.

Sistema Frizzera – Gruppo24ore, *Guida alla riforma fallimentare*, 2016.