



**Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Roma**



# **IL TRATTAMENTO DEI CREDITI TRIBUTARI EX ART. 182-TER L. F.**

Maggio 2019





**Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Roma**



**A cura della FONDAZIONE CENTRO STUDI TELOS**  
Direttore scientifico: prof. Gianfranco Ferranti

Si ringrazia, per il contributo fornito alla pubblicazione dell'opera, il dott. Simone Carunchio ricercatore della Fondazione Telos.



## SOMMARIO

### **Premessa. La legge fallimentare e il nuovo codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza**

#### **Introduzione**

#### **CAPITOLO I**

##### **INQUADRAMENTO GENERALE: RATIO, NATURA ED EFFETTI TIPICI**

1. Premessa
2. L'evoluzione normativa fino al 2016
3. Ratio, natura ed effetti tipici ante 2017
4. Ratio, natura ed effetti tipici post 2017
  - 4.1. La 'transazione' nel concordato preventivo
  - 4.2. La "transazione" nell'accordo di ristrutturazione dei debiti

#### **CAPITOLO II**

##### **L'AMBITO SOGGETTIVO, LA DOCUMENTAZIONE E LE RESPONSABILITÀ**

1. Premessa
2. Gli imprenditori interessati, la documentazione da presentare e le responsabilità
  - 2.1. L'identificazione degli imprenditori interessati
  - 2.2. La documentazione da presentare e le responsabilità
3. Il professionista indipendente e le responsabilità
  - 3.1. La figura del professionista
  - 3.2. Le responsabilità del professionista
4. L'amministrazione: competenze, compiti, responsabilità
  - 4.1. Le competenze e i compiti degli uffici
  - 4.2. Le responsabilità dei funzionari e degli uffici

#### **CAPITOLO III**

##### **IL CONTENUTO DELLA PROPOSTA E IL PROCEDIMENTO**

1. Il contenuto della proposta
  - 1.1. L'ambito oggettivo
  - 1.2. Il trattamento dei crediti tributari
    - 1.2.1. La graduazione delle prelazioni e i privilegi tributari
    - 1.2.2. Il trattamento dei crediti (tributari)
  - 1.3. Le modalità di pagamento
2. Il procedimento
  - 2.1. Il procedimento transattivo nel concordato ...
  - 2.2. ... e nell'accordo di ristrutturazione dei debiti



## **Premessa. La legge fallimentare e il nuovo codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza**

Analizzare l'istituto della 'transazione fiscale' richiede di assumere numerose precauzioni a livello di criteri interpretativi, in relazione, in particolare, alla successione delle leggi nel tempo. Attualmente, difatti, è in vigore il Regio Decreto n. 267/1942, ossia la cosiddetta legge fallimentare (L. F.), ed è stato già approvato il nuovo codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (CCII), di cui al D. Lgs. n. 14/2019, il quale, salvo alcune specifiche norme, sarà applicabile a partire dal 15 agosto del 2020.

Si potrebbe essere tentati, pertanto, di affacciare soluzioni alle problematiche che sorgono in relazione al "trattamento" di cui all'art. 182-ter L. F. tenendo conto di norme (quelle del CCII) che, però, non sono ancora in vigore e che, certamente, non possono essere applicate in relazione a fattispecie che si sono formate prima dell'approvazione del nuovo codice né che sono sorte durante il periodo di vacatio legis dello stesso.

Di seguito si espongono in primo luogo le principali problematiche scaturenti dalla disciplina attuale e, poi, le novità apportate dal nuovo codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza.

### ***Le problematiche aperte dell'art. 182-ter L. F.***

L'analisi dell'art. 182-ter L. F. permette di rilevare alcune problematiche teoriche e applicative dell'istituto di non poco conto. Da una parte quelle che emergono dalla lettura della disciplina in sé considerata e da un'altra quelle che scaturiscono dalle normative concernenti le procedure principali in seno alle quali gli accordi transattivi hanno luogo. In maggioranza esse convergono verso un interrogativo fondamentale: è possibile riconoscere quale effetto tipico degli accordi tra debitore e amministrazione finanziaria quello del consolidamento del debito tributario (da intendere quale preclusione a ulteriori accertamenti da parte di quest'ultima)?

Un'ulteriore problematica scaturente dalla lettura della norma sul "trattamento dei crediti tributari", che non è stata ancora risolta, concerne l'obbligatorietà o meno di suddivisione in classi in caso di falcidia dei crediti tributari. Contro il tenore letterale dell'art. 182-ter, che parrebbe indicarne l'obbligatorietà, si è posta l'amministrazione finanziaria (sulla scia della giurisprudenza di legittimità), indicando, invece, che essa è facoltativa.

Inoltre è possibile segnalare un'altra difficoltà pratica, ossia quella attinente alle competenze territoriali degli uffici amministrativi e dei tribunali: se, infatti, l'Agenzia delle entrate è competente in base al domicilio fiscale dell'imprenditore e l'Agenzia dei monopoli e delle dogane in base al luogo di notifica dell'atto di accertamento, l'Agente della riscossione e il tribunale lo sono in base al luogo della sede principale dell'impresa. Il che potrebbe rendere difficoltoso il deposito del ricorso in tribunale e la contestuale presentazione della documentazione presso gli uffici.

Per quanto attiene a un possibile riconoscimento dell'effetto del consolidamento, in sintesi, gli elementi (analizzati nello specifico nelle prossime pagine) che ne farebbero emergere l'esigenza sono i seguenti.

In primo luogo non parrebbe possibile negare all'accordo un effetto novativo. In secondo luogo non parrebbe contestabile che la ratio dell'istituto sia duplice: se da una parte esso risponde all'esigenza di garantire l'erario, dall'altra deve rappresentare uno strumento a favore della preservazione e della continuità dell'attività d'impresa. In terzo luogo è possibile argomentare che il trattamento dei crediti tributari non differisce rispetto a quello riservato ai crediti di altra natura (il che risulta avvalorato dalla previsione in base alla quale, per ottenere la falcidia dei crediti in questione, è obbligatorio avvalersi della procedura con l'amministrazione).



Inoltre, tra detti elementi, è possibile annoverarne anche alcuni rinvenibili esclusivamente in relazione alla 'transazione' innestata nella procedura del concordato preventivo. Si fa riferimento alle attività di voto della proposta presentata dal debitore, al contenuto dell'attestazione del professionista e alla natura del termine di trenta giorni entro il quale l'amministrazione deve trasmettere al debitore la certificazione sull'entità del debito tributario.

Per quanto concerne le attività di voto, è innegabile che la posizione dell'amministrazione non risulta diversa da quella in capo agli altri creditori eventualmente coinvolti nelle procedure. Detta conclusione è avvalorata dall'analisi del dettato normativo, in base al quale (art. 182-ter, comma 3, L. F.) il voto sulla proposta concordataria, relativamente al credito tributario, è espresso dall'ufficio in sede di adunanza dei creditori, le cui modalità sono regolate dall'art. 177 L. F.

Per quanto afferisce al secondo aspetto indicato, il professionista indipendente deve attestare che il soddisfacimento dei debiti tributari proposto all'amministrazione non è inferiore rispetto all'ipotesi di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato dei beni. Questa previsione contenuta nell'art. 182-ter, comma 1, L. F., è identica a quella contenuta nell'art. 160, L. F., rispetto a tutti gli altri crediti di diversa natura. In questo senso parrebbe ulteriormente confermato (oltre quanto indicato in precedenza) che i trattamenti delle due categorie di crediti non siano differenti.

Per quanto attiene alla natura del termine di trenta giorni, invece, il riconoscere che essa sia ordinatoria e non perentoria, dovrebbe indurre ad affermare che i controlli che l'amministrazione deve compiere, prodromici alla trasmissione della certificazione, sono non solo quelli formali, ma anche quelli sostanziali.

Questi ultimi due elementi sono disciplinati diversamente nella normativa avente ad oggetto l'accordo transattivo nell'ambito della ristrutturazione dei debiti. Per quanto attiene all'operato del professionista, egli deve attestare che il trattamento dei debiti tributari sia più vantaggioso rispetto a qualsiasi alternativa concretamente praticabile. Mentre, per quanto attiene al termine entro cui trasmettere la certificazione, esso, 'semplicemente', non è stabilito.

Nonostante le differenze, sembra, però, che le considerazioni in merito all'opportunità di riconoscere l'effetto del consolidamento del debito tributario non vengano meno. In breve, esse si riassumono nella constatazione che, essendo equivalenti sia la posizione dell'amministrazione rispetto agli altri creditori, sia il trattamento delle diverse categorie di debiti, se all'accordo transattivo non si riconoscesse l'effetto tipico in esame, esso perderebbe molta della sua ragion d'essere. Detto effetto, insomma, parrebbe conseguente e immanente alla struttura funzionale dell'istituto di cui all'art. 182-ter della legge fallimentare. Se, infatti, la sua funzione fosse esclusivamente di rendere edotta l'amministrazione della convenienza del piano di falcidia dei crediti (permettendo così di espletare tempestivamente le attività di controllo), l'istituto sembrerebbe ridursi a un duplicato dell'art. 171 L. F., in base al quale l'avviso di convocazione dei creditori da parte del commissario giudiziale deve contenere, tra l'altro, la data di convocazione, il decreto di ammissione alla procedura e, soprattutto, la proposta del debitore.

Per quanto attiene alle altre problematiche indicate in precedenza (quelle attinenti alla suddivisione in classi dei crediti falcidiati e alle competenze territoriali delle istituzioni coinvolte), esse permangono attualmente irrisolte.

### ***Le novità del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza***

Le considerazioni appena svolte impongono una disamina della normativa contenuta nel nuovo codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al D. Lgs. n. 14/2019 (CCII) che entra in vigore il 15 agosto del 2020, salvo che per alcune specifiche previsioni, come quella sull'istituzione dell'albo dei gestori della crisi e insolvenza delle imprese, in vigore dal 16 marzo 2019.

In sintesi, se alcune istanze derivanti dalla pratica degli accordi transattivi sono state accolte (il riferimento è in particolare alla suddivisione in classi dei crediti), altre, forse le principali (quelle afferenti all'effetto del consolidamento e alle



competenze territoriali), non hanno invece ricevuto, da parte del legislatore, l'attenzione attesa dagli operatori. Inoltre si rilevano anche alcune previsioni di carattere più generale che influenzano indirettamente la disciplina degli accordi transattivi e che la differenziano ulteriormente da quella rinvenibile nella legge fallimentare, quali quelle attinenti alle nozioni di crisi e di insolvenza - che influenzano l'ambito soggettivo degli istituti in esame - e alla figura del professionista indipendente nominato dal debitore.

Considerando le discipline in sé, la differenza più evidente che si riscontra tra l'istituto ex art. 182-ter L. F. e quanto stabilito nel nuovo codice è che in quest'ultimo esso è stata diviso in due: da una parte la "transazione" prodromica a un accordo di ristrutturazione dei debiti e dall'altra il "trattamento dei crediti tributari" nell'ambito del concordato preventivo. Anche all'interno delle diverse normative è però dato riscontrare alcuni aggiustamenti rispetto alla disciplina attualmente in vigore.

La "transazione" è normata nei tre commi dell'art. 63 CCII e corrisponde ai commi 5 e 6 dell'art. 182-ter della legge fallimentare. Le differenze tra le due norme sono tre: I) nel comma 2 dell'art. 63 è previsto che l'adesione all'accordo da parte dell'amministrazione, deve avvenire nel termine di 60 giorni dal deposito della proposta, mentre nell'attuale art. 182-ter niente è indicato in proposito; II) l'attestazione del professionista, che deve inerire anche alla convenienza del trattamento proposto, non è più riferita ai soli crediti fiscali ma anche a quelli previdenziali e III) la stessa non è più riferita alle alternative concretamente praticabili, ma alla liquidazione giudiziale, esattamente come stabilito per la procedura da esperire nell'ambito del concordato preventivo.

I punti I e III sono i più rilevanti. Per quanto attiene alla previsione del termine entro cui l'amministrazione deve eventualmente aderire alla proposta, essa scongiura il pericolo di non riuscire a risanare l'impresa per i tempi estremamente lunghi di risposta degli uffici. Il precetto è poi completato da quanto stabilito nell'art. 48, comma 5, CCII, in base al quale il tribunale può omologare l'accordo anche in mancanza dell'adesione dell'amministrazione qualora quest'ultima sia indispensabile al raggiungimento della percentuale del 60% (o del 30% se il debitore non propone la moratoria ai creditori estranei e non richieda misure protettive temporanee) e la proposta, sulla base di quanto attestato dal professionista, sia effettivamente più conveniente rispetto all'ipotesi liquidatoria.

Quest'ultimo elemento di confronto, che - come indicato al punto III - deve risultare dall'attestazione del professionista indipendente è un'importante novità, sia perché il riferimento contenuto nell'art. 182-ter a tutte le alternative concretamente praticabili avrebbe rischiato di paralizzare l'opera del professionista, sia perché, in questa maniera parrebbe confermato che l'amministrazione, appurata la convenienza della proposta rispetto alla liquidazione, non possa più rigettare le proposte del debitore.

In ordine al "trattamento dei crediti tributari" innestato in una procedura di concordato preventivo - disciplinato nei cinque commi dell'art. 88 CCII -, si rileva che, rispetto a quanto stabilito nell'art. 182-ter, commi da 1 a 4, L. F., si registrano le seguenti novità: I) la relazione e l'attestazione del professionista sono regolate in due commi diversi (commi 1 e 2); II) è stata eliminata la previsione (contenuta nel comma 1 dell'art. 182-ter) che la quota di credito fiscale degradata a chirografo debba essere inserita in un'apposita classe; III) è scomparsa la dicotomia tra "proposta" e "domanda", rinvenibile nella disciplina attuale, a favore della sola "proposta".

Sebbene le novità di cui ai punti I e III appianino alcune difficoltà interpretative, la differenza più importante della nuova formulazione, rispetto alla precedente, è quella di cui al punto II in ordine alla suddivisione in classi, di cui più oltre.

Dalla comparazione delle discipline in sé per sé considerate, appena effettuata, si evince che gli interventi più rilevanti sono rivolti principalmente alla "transazione" prodromica all'accordo di ristrutturazione dei debiti.

Come illustrato, in primo luogo è stata eliminata l'asimmetria riscontrata in ordine all'attività del professionista indipendente rispetto all'accordo transattivo innestato in una procedura di concordato preventivo. Anche nell'ambito della ristrutturazione, difatti, il professionista deve attestare, ai sensi dell'art. 63 CCII, che il trattamento dei crediti tributari



proposto è più conveniente rispetto alla liquidazione giudiziale (e non, come è attualmente, rispetto a qualsiasi alternativa concretamente praticabile).

In secondo luogo è stato introdotto un termine di sessanta giorni entro il quale l'amministrazione finanziaria deve eventualmente aderire alla proposta presentata dal debitore (termine in precedenza non stabilito).

Entrambe le modifiche, oltre quanto indicato in precedenza a livello pratico, rendendo più sistematici i due diversi istituti previsti nel nuovo codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, paiono confermare in modo indiretto quanto proposto precedentemente in relazione al "trattamento dei crediti tributari" di cui all'art. 182-ter L. F., ossia l'opportunità di riconoscere l'effetto del consolidamento del debito tributario.

Poiché, però, neppure mediante il CCII, il legislatore è intervenuto in materia, si auspica da parte sua una presa di posizione decisa, grazie alla quale potrebbe al contempo chiarire, inoltre, la tipologia dei controlli che devono essere effettuati dall'amministrazione nel termine dei trenta giorni (o sessanta, in ipotesi di transazione prodromica a un accordo di ristrutturazione dei debiti) dalla presentazione della domanda di accordo presso gli uffici.

In ordine alle difficoltà scaturenti dai diversi criteri di competenza territoriale previsti per gli uffici e il tribunale dalla legge fallimentare - illustrati in precedenza in ordine alle disposizioni della legge fallimentare -, si rileva che nel nuovo codice esse permangono perché, se quelli riferibili agli accordi transattivi non sono mutati, è invece cambiato quello stabilito per il tribunale. Nel codice della crisi e dell'insolvenza, infatti, è stato introdotto (artt. 2 e 27) il criterio del centro degli interessi principali del debitore (cosiddetto COMI secondo l'acronimo dell'inglese "center of main interests"). Quest'ultimo (esattamente come quello della sede principale dell'impresa di cui alla legge fallimentare) non è sovrapponibile né con il criterio del domicilio stabilito per l'Agenzia delle entrate né con quello del luogo di notifica dell'atto di accertamento previsto per l'Agenzia dei monopoli e delle dogane.

Per altro verso, per quanto attiene alla suddivisione in classi, si è detto che in base alla normativa vigente si discute se essa sia obbligatoria o facoltativa. Si è più su rilevato, inoltre, che nell'art. 88 CCII essa non è nemmeno menzionata. In realtà, in proposito il legislatore della riforma ha assunto una posizione ben definita. Nell'art. 85, comma 5, CCII, è difatti stabilito che "la formazione delle classi è obbligatoria per i creditori titolari di crediti previdenziali o fiscali dei quali non sia previsto l'integrale pagamento".

Quest'ultimo argomento permette di costatare che alcune previsioni 'esterne' alla disciplina propria degli accordi transattivi la influenzano, seppur in modo indiretto, radicalmente. In questo senso altre tematiche che devono essere riconsiderate alla luce delle nuove norme del codice sono: primo, l'ambito soggettivo della subprocedura, in quanto dipendente dalla procedura principale e attinente alle nozioni di crisi e di insolvenza, secondo, i requisiti che il professionista nominato dal debitore deve avere per poter essere qualificato come indipendente e, terzo, la responsabilità penale del medesimo.

In ordine all'ambito soggettivo, nel nuovo codice è previsto (art. 57) che gli accordi di ristrutturazione dei debiti siano accessibili agli imprenditori non piccoli, anche se non esercitano un'attività commerciale. E tale, pertanto, è anche l'ambito soggettivo della "transazione fiscale" ex art. 63 CCII. In ordine al concordato, invece, è stabilito (art. 85) che possano accedervi gli imprenditori soggetti a liquidazione giudiziale, ovvero sia gli imprenditori non minori in stato di insolvenza. Quest'ultima (che non può essere sovrapposta alla "crisi", che è, in sintesi, un'insolvenza solo probabile) è definita nell'art. 2 come "lo stato del debitore che si manifesta con inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrano che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni". Solo questi ultimi possono quindi accedere al "trattamento dei crediti tributari e contributivi" di cui all'art. 88 CCII.

Per ciò che concerne l'indipendenza del professionista attestatore, nell'art. 2, comma 1, lett. o), CCII, il "professionista indipendente" è definito come colui che, incaricato dal debitore nell'ambito di una delle procedure di regolazione della crisi di impresa, soddisfi congiuntamente i seguenti requisiti: a) essere iscritto all'albo dei gestori della crisi e



insolvenza delle imprese (disciplinato agli artt. 356-358 CCII), nonché nel registro dei revisori legali; b) essere in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 2399 del codice civile [sulle (in)compatibilità per essere eletti quali componenti del collegio sindacale]; c) non essere legato all'impresa o ad altre parti interessate all'operazione di regolazione della crisi da rapporti di natura personale o professionale. Inoltre il professionista ed i soggetti con i quali è eventualmente unito in associazione professionale non devono aver prestato negli ultimi cinque anni attività di lavoro subordinato o autonomo in favore del debitore, né essere stati membri degli organi di amministrazione o controllo dell'impresa, né aver posseduto partecipazioni in essa.

Rispetto alla formulazione rinvenibile nella legge fallimentare (artt. 28, lett. *a*) e *b*), e 67, comma 3, lett. *d*)), ciò che muta è, soprattutto, il richiamo all'albo dei gestori della crisi e insolvenza delle imprese. Orbene, dal momento che, però, per accedere a detto albo è necessario, tra l'altro, risultare iscritti a quello dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (art. 358, comma 1, lett. *a*), CCII), per tale figura professionale in particolare, in sostanza, la disciplina varia solo in minima parte, salvo l'obbligo, per il mantenimento dell'iscrizione, di uno specifico aggiornamento biennale.

Per quanto attiene alla responsabilità penale del professionista indipendente in ipotesi di falso in attestazioni e relazioni, l'art. 342 CCII richiama espressamente l'art. 88 sul "trattamento dei crediti tributari e contributivi" e l'art. 57 in ordine agli accordi di ristrutturazione del debito, il quale, a sua volta, è richiamato dall'art. 63 sulla "transazione fiscale". In questo senso sembrerebbero venir meno i dubbi in merito che possono sorgere dalla lettura della legge fallimentare derivanti dal fatto, analizzato nelle prossime pagine, che nell'art. 236-bis L. F. (omologo al 342 CCII) non è richiamato l'art. 182-ter.





## Introduzione

Il “trattamento dei crediti tributari” di cui all’art. 182-ter del R. D. n. 267/1942 - istituto modificato in ultimo dalla Legge di Bilancio 2017 - è una procedura attraverso la quale l’imprenditore in situazione di crisi può ‘transare’ con l’amministrazione finanziaria il suo debito fiscale.

È stato rilevato che essa “costituisce punto di osservazione privilegiato per cogliere appieno alcune delle recenti evoluzioni dell’ordinamento tributario”<sup>1</sup>, le quali, a loro volta, possono essere lette parallelamente a quelle attinenti al diritto amministrativo e al diritto fallimentare.

In sintesi, l’evoluzione in parola è riassumibile nel favore che è stato col tempo riconosciuto agli accordi di natura privatistica tra autorità e cittadino nell’ambito di procedure pubblicistiche o a quelli tra cittadini sotto il controllo dell’autorità.

In questa prospettiva il “trattamento dei crediti tributari” risulta un istituto controverso perché con esso si tenta di coordinare gli interessi coinvolti nella crisi di impresa, in particolar modo la conservazione dell’attività imprenditoriale, con quelli concorrenti dell’ordinamento tributario, ossia l’esatta riscossione dei tributi. In entrambi i casi si tratta, peraltro, di interessi pubblicistici.

Questa particolare collocazione della procedura in parola - tra diritto tributario e diritto fallimentare - ha indotto taluni<sup>2</sup> ad affermare, per converso, che la sua mancata introduzione avrebbe significato “minare alla radice la sopravvivenza stessa dello Stato repubblicano democratico”. Al di fuori dell’enfasi, si può dire che l’istituto in parola è una deroga al principio dell’indisponibilità del tributo (inteso nel suo senso più ampio, comprendente l’obbligazione tributaria, il rapporto tributario, la riscossione ...) basata sull’art. 97 della Costituzione che detta il principio del buon andamento dell’azione amministrativa: occorre, quindi, bilanciare tra i diversi principi di rango costituzionale<sup>3</sup>.

Dette questioni sistematiche ricoprono un ruolo fondamentale per l’interpretazione dell’istituto in sé e, pertanto, per la risoluzione di alcune problematiche pratiche che ancora permangono nonostante l’intervento legislativo del 2016.

Un primo ordine di problemi concerne gli effetti tipici derivanti dal perfezionamento della procedura. Si tratta della cessazione delle liti pendenti e del consolidamento del debito tributario. In particolare in relazione a quest’ultimo aspetto ci si chiede se oltre nel senso della cristallizzazione del debito, esso possa essere inteso anche in quello del divieto di accertamenti ulteriori da parte dell’amministrazione a seguito del perfezionamento delle procedure di concordato o di ristrutturazione dei debiti in relazione ai crediti oggetto dell’accordo. Per rispondere a tale interrogativo sono analizzati i temi della ratio e della natura dell’istituto, dell’effetto novativo dell’accordo transattivo, del trattamento dei crediti tributari rispetto agli altri crediti, dell’attestazione del professionista indipendente in merito al soddisfacimento degli stessi, della posizione dell’amministrazione rispetto agli altri creditori e della natura del termine di trenta giorni

1. Allena, *La transazione fiscale nell’ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 4.

2. La Croce, *Autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Il Fallimento* n. 2/2010.

3. Cfr.: Allena, *La transazione fiscale nell’ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 187 e ss.; Ingraio, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012, p. 253: “Possiamo affermare in prima approssimazione che dalla legislazione *in subjecta materia* non risulta una netta scelta di campo a favore dell’una (interesse del Fisco) o dell’altra esigenza (interesse della procedura concorsuale). Si è tentato, infatti, di comporre le esigenze in gioco, in relazione alle varie situazioni di conflitto che inevitabilmente si presentano, privilegiando prevalentemente l’interesse della procedura, rispetto a quello fiscale”. Per completezza si segnala che la transazione nell’ambito del diritto pubblico, o, meglio, del diritto amministrativo è istituto risalente nel tempo. Cfr., in proposito, Ferrari, *Transazione. II) Transazione della pubblica amministrazione*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1994. Dal momento che la dottrina amministrativistica in sostanza ammette la transazione esclusivamente in ordine agli interessi legittimi, l’introduzione della transazione fiscale permette di aggiungere un tassello alla ricostruzione del rapporto Stato/contribuente come rapporto dovere/interesse legittimo alla riscossione-versamento dei tributi. Per l’interpretazione della posizione del contribuente quale soggetto titolare di un interesse legittimo (oltre che del dovere) al versamento dei tributi, cfr.: Comelli, *Poteri e atti nell’imposizione tributaria*, Padova 2012; Scoca, *Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3/2015, p. 387 e ss.



entro cui l'amministrazione finanziaria deve rilasciare la certificazione del debito tributario.

Un secondo ordine di questioni attiene, invece, all'individuazione dei documenti da allegare alla domanda transattiva e al contenuto e al valore delle relazioni e delle attestazioni del professionista, nella prospettiva della valutazione e dell'accettazione della proposta da parte dell'amministrazione.

Nel primo capitolo si inquadra l'istituto in prospettiva sistematica e storica, con particolare attenzione alla ratio, alla natura e agli effetti tipici dell'istituto.

Nel secondo capitolo si analizza l'ambito soggettivo e le responsabilità degli attori della procedura in relazione alla documentazione che deve essere presentata.

Nel terzo capitolo si esamina il contenuto della proposta in relazione alla gradazione dei privilegi e delle prelazioni e al trattamento dei crediti tributari, nonché alle modalità di pagamento che possono essere proposte dal debitore. Si analizza, inoltre, il procedimento in riferimento ai termini di presentazione della proposta e di reazione dell'amministrazione, all'ampiezza dei poteri di controllo e accertamento di quest'ultima, al voto e, infine, alla risoluzione dell'accordo per inadempimento.

Tali aspetti sono trattati sotto il profilo fiscale, tralasciando gli aspetti contributivi.



## CAPITOLO I

# INQUADRAMENTO GENERALE: RATIO, NATURA ED EFFETTI TIPICI

### 1. Premessa

Nonostante sia non troppo risalente nel tempo - fu infatti introdotta con il D. Lgs. n. 5/2006 -, quella che era chiamata “transazione fiscale” non trova un suo assetto definitivo perché si tratta di un istituto principalmente tributario (ossia di natura amministrativa) che si innesta in due diverse procedure giudiziarie (concordato preventivo e accordo di ristrutturazione dei debiti) che hanno assunto, col tempo (anche mediante il decreto appena menzionato), connotati sempre più privatistici.

L'ultima modifica normativa che lo ha interessato è stata recata dall'art. 1, comma 81, della Legge n. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017) - in vigore dal 1° gennaio 2017 - che ha inserito nel Regio Decreto n. 267/1942 (Legge Fallimentare: L. F.) un nuovo articolo 182-ter.

In tale occasione è stato infatti riscritto quest'ultimo articolo con l'intento, in parte riuscito, di risolvere alcune delle antinomie interpretative che erano sorte tra prassi e giurisprudenza e in seno alla dottrina<sup>1</sup>, tra le quali: la natura dell'istituto (se privatistico o pubblicistico); la natura della norma (se procedurale o sostanziale); la facoltatività o l'obbligatorietà del suo esperimento; i relativi effetti tipici (denominati nel complesso ‘consolidamento del debito’, ossia cristallizzazione della pretesa tributaria, anche in relazione alle liti pendenti, e inibizione del potere di accertamento ulteriore dell'amministrazione); il possibile pagamento falcidiato e/o dilazionato dell'IVA e delle ritenute alla fonte; l'ambito applicativo e, in ultimo, l'eventuale impugnabilità del diniego dell'autorità finanziaria.

Per poter affrontare le problematiche che ancora sorgono nell'utilizzo dell'istituto, si reputa opportuno ripercorre l'evoluzione normativa che lo ha interessato. In seguito si tratterà della ratio e degli effetti dello stesso per come era strutturato prima del 2017, di modo che si possa poi raffrontarli a quelli attuali, indicandone le criticità. Una delle differenze principali è, infatti, che ante 2017 gli effetti erano esplicitati nel testo della norma, mentre il legislatore del 2016 ha preferito, in merito, tacere.

### 2. L'evoluzione normativa fino al 2016

L'istituto della “transazione fiscale” fu introdotto con il D. Lgs. n. 5/2006<sup>2</sup> - con il quale è stata operata la riforma del diritto concorsuale - in ossequio alla delega contenuta nell'art. 1, quinto comma, della L. n. 80/2005. Era allora previsto esclusivamente nell'ambito del concordato preventivo<sup>3</sup> e presentava, secondo la formulazione originaria, un insor-

1. Cfr. Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 72: “sono state infatti interpretate «autenticamente», per così dire, alcune caratteristiche della previgente transazione fiscale, tra le quali, in particolare e in maniera decisiva per il successo dell'istituto, l'obbligatorietà (affermata ora in modo definitivo) e l'ambito di applicazione oggettivo”.

2. In precedenza era stato previsto un diverso istituto in parte simile: quello della transazione dei tributi iscritti a ruolo, di cui all'art. 3, comma 3, del D. L. n. 138/2002 (L. n. 178/2002), poi abrogato con l'art. 151, del D. Lgs. n. 5/2006, con il quale è stato contestualmente introdotto l'art. 182-ter, R. D. n. 267/1942. In merito, tra il copioso altro, cfr.: Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 73 e ss.; Andreani, Ferranti, Miele, Ravazzin, *Fiscalità della crisi d'impresa*, Milano, 2014, p. 224 e ss.

3. Il concordato preventivo può essere qualificato come una procedura concorsuale negoziale giurisdizionale. Attraverso di esso si tende a det-



montabile problema applicativo: mentre nell'ambito della transazione era stabilita la falcidiabilità dei crediti tributari privilegiati, nell'ambito del concordato preventivo, ai sensi dell'art. 160 L. F., essa non era, invece, contemplata. Ciò rendeva complesso, se non impossibile, il rispetto (della gradazione) dei privilegi e delle altre cause di prelazione (pegno e ipoteca)<sup>4</sup>.

A tale inconveniente il legislatore pose rimedio con il D. Lgs. n. 169/2007, mediante il quale fu stabilito che anche nell'ambito del concordato preventivo è possibile il soddisfacimento parziale dei creditori muniti di diritto di prelazione. A questo fine fu introdotto un nuovo comma 2 nell'art. 160 appena richiamato<sup>5</sup>.

Con lo stesso Decreto fu anche riscritto l'ultimo comma dell'art. 182-ter L. F., estendendo l'applicazione di quella che era allora chiamata, giusta la rubrica dell'articolo menzionato, "transazione fiscale", anche agli accordi di ristrutturazione del debito di cui all'art. 182-bis della medesima legge fallimentare<sup>6</sup>.

tare una nuova regolamentazione dei rapporti con i creditori su cui è chiamata a sorvegliare, in sede di omologazione, l'autorità giudiziaria. Il concordato esplica effetti su tutto il ceto creditorio, benché sia approvato a maggioranza. Esso può configurarsi sia come liquidatorio sia come in continuità d'impresa (art. 186-bis, L. F.). Lo si definisce come "concorsuale" perché devono essere rispettate le regole per il soddisfacimento dei creditori derivanti dal principio della par condicio creditorum e dalle deroghe ad esso previste. In questo senso l'istituto, benché negoziale, è considerato a matrice prevalentemente pubblicistica. Documento centrale della procedura è il "piano" economico-finanziario, industriale o liquidativo, sotteso al progetto di sistemazione negoziale della crisi. Cfr.: Catalozzi, *La falcidia concordataria dei crediti assistiti da prelazione*, in *Il Fallimento* n. 9/2008; Lo Cascio, *Concordati, classi di creditori ed incertezze interpretative*, in *Il Fallimento* n. 10/2009; Catalozzi, *Le classi dei creditori e la votazione nel concordato preventivo*, in *Il Fallimento* n. 1/2010; Filocamo, *Le condizioni di ammissibilità del concordato preventivo*, in *Il Fallimento* n. 12/2010; Bozza, *Il trattamento dei crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *Il Fallimento* n. 4/2012; Boggio, *Crediti contestati e formazione delle classi*, in *Il Fallimento* n. 5/2013; Cataldo, *Partecipazione dei creditori privilegiati al voto nel concordato preventivo – prosecuzione dell'impresa mediante affitto d'azienda nel concordato preventivo e offerta di pagamento dilazionato ai creditori privilegiati*, in *Il Fallimento* n. 4/2014; Orlandi, *Concordato preventivo con riserva: profili civilistici e fiscali*, in *PMI* n. 1/2015; Farsaci, *Concordato preventivo con continuità aziendale e piano di scissione societaria parziale*, in *Il Dir. Fall. e delle Soc. Comm.* N. 3-4/2016; Salvato, *Limiti di revocabilità del voto nel concordato preventivo*, in *Il Fallimento* n. 5/2017; Verna, *È possibile nel concordato ridurre i pagamenti dei creditori assistiti da privilegio generale?*, in *Il Dir. Fall. E delle Soc. Comm.* N. 5/2017; Calvosa, Giannelli, Guerrera, Paciello, Rosapepe (a cura di), *Diritto fallimentare. Manuale breve*, Milano 2017, p. 113 e ss.; Cass. n. 9935/2015.

4. Nel senso che se per crediti tributari privilegiati (da intendere come assistiti da prelazione) poteva essere proposta una decurtazione o una dilazione, essa risultava poi impraticabile perché, nello stesso tempo, per i medesimi la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non potevano essere inferiori a quelli offerti ai creditori che avessero un grado di privilegio inferiore o a quelli che avessero una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali. Dal momento che i creditori prelatizi dovevano - nell'ambito del concordato preventivo - essere pagati integralmente, ne risultava che la norma sulla transazione fiscale era, di fatto, inapplicabile. Cfr., in giurisprudenza, Cass. n. 6901/2010 e, in dottrina, Stasi, *La transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 7/2008.

5. L'art. 160, comma 2, L. F. recita: "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'art. 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". Si evidenzia che in questa maniera il concordato preventivo fu equiparato, sotto questo aspetto, al concordato fallimentare, nel cui ambito era già stata prevista la possibilità di proporre la falcidia dei crediti prelatizi.

6. L'accordo di ristrutturazione dei debiti può essere qualificato come una procedura negoziale giurisdizionale. Attraverso di esso si tende a dettare una nuova regolamentazione dei rapporti con i creditori su cui è chiamata a sorvegliare, in sede di omologazione, l'autorità giudiziaria. L'accordo esplica effetti verso i creditori con i quali è stato raggiunto un accordo: gli altri devono essere soddisfatti integralmente. Dal momento che l'accordo non deve rispettare il principio della par condicio creditorum e delle deroghe a esso previste, benché sia comunque sottoposto al vaglio giudiziario, è considerato a matrice prevalentemente privatistica. Documento centrale della procedura è il "piano" economico-finanziario, industriale o liquidativo, sotteso al progetto di sistemazione negoziale della crisi. Si evidenzia che nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, è stato previsto un particolare accordo con gli intermediari finanziari di cui all'art. 182-septies, L. F. Cfr., in generale sugli accordi di ristrutturazione dei debiti: Andreani, Tubelli, *L'assonime fa il punto sulla disciplina della soluzione concordata della crisi d'impresa*, in *Corr. Trib.* n. 45/2010; Calvosa, Giannelli, Guerrera, Paciello, Rosapepe (a cura di), *Diritto fallimentare. Manuale breve*, Milano 2017, pp. 113-121 e 172 e ss.; Trentini, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Il Fallimento* n. 6/2016. Si segnala un recente orientamento della Corte di cassazione (sentenze nn. 1182, 1896, 9087, 16347 del 2018), in base al quale anche gli accordi di ristrutturazione dei debiti dovrebbero essere ricondotti fra le procedure concorsuali. Gli elementi che dovrebbero avvalorare la tesi in parola sono: l'esenzione dall'azione revocatoria fallimentare per gli atti compiuti in loro esecuzione; il deposito di un ricorso; la pubblicazione nel registro delle imprese dell'accordo; l'intervento del tribunale con



In seguito, con l'art. 32, comma 5, D. L. n. 185/2008 (convertito nella L. n. 2/2009), fu ampliato l'ambito applicativo dell'istituto in parola anche ai contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza ed assistenza obbligatoria e dei relativi accessori. Contestualmente, con specifica attenzione all'imposta sul valore aggiunto, fu stabilito che la proposta di "transazione" potesse prevederne esclusivamente il pagamento dilazionato, ma non la falcidia<sup>7</sup>.

Stessa sorte fu riservata, con il D. L. n. 78/2010<sup>8</sup> (convertito nella L. n. 122/2010), alle ritenute operate ma non versate.

Contestualmente, fu stabilito che, qualora l'accordo di ristrutturazione del debito non fosse stato rispettato, esso era revocato di diritto e che alla proposta di transazione fiscale fosse allegata una dichiarazione sostitutiva (ex art. 47, D. P. R. n. 445/2000) sulla fedeltà della documentazione presentata in merito alla situazione dell'impresa.

Inoltre, sempre attraverso il D. L. n. 78/2010 fu prevista una nuova fattispecie penale attraverso l'introduzione di un nuovo comma 2 nell'art. 11 del D. Lgs. n. 74/2000, in base al quale «è punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi o relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni».

Tra il 2008 e il 2016 compreso (con alcune pendenze fino al 2018), le discussioni sulla "transazione fiscale" sono state piuttosto accese soprattutto per certi interventi della giurisprudenza di legittimità<sup>9</sup> che risultavano in contrasto con la posizione dell'amministrazione finanziaria<sup>10</sup>, soprattutto in relazione alla obbligatorietà o facoltatività di sperimento della procedura. Di ciò si tratterà tra breve.

L'ultimo intervento normativo di cui si è detto - quello attuato con la L. n. 232/2016 - si è reso necessario proprio per appianare alcune discussioni che rendevano complicata la gestione pratica della transazione.

### **3. Ratio, natura ed effetti tipici ante 2017**

Le questioni trattate nel prosieguo sono tutte collegate fra loro e attengono: alla autonomia o subalternità della procedura, alla obbligatorietà o facoltatività della stessa, alla sua natura pubblicistica o privatistica, alla possibilità di impugnare l'atto di dissenso dell'amministrazione e alla nozione di 'consolidamento del debito tributario'. Rispetto a quest'ultimo argomento in particolare ci si è chiesti se esso possa essere inteso anche come preclusione a ulteriori accertamenti da parte dell'amministrazione sui crediti oggetto di transazione a seguito del suo perfezionamento.

Le maggiori difficoltà che si presentano nella ricostruzione unitaria dell'istituto sono emerse perché due sono le pro-

---

il decreto di omologazione e la disponibilità di misure protettive temporanee.

7. La precisazione poteva sembrare pleonastica in quanto essa sarebbe potuta rientrare nell'esclusione dall'ambito di applicazione della "transazione" già prevista in merito alle "risorse proprie dell'Unione europea". Ma il Tribunale di Milano (13 dicembre 2007 e 10 aprile 2008), per esempio, aveva avanzato l'ipotesi che l'IVA non rientrasse nel novero di dette risorse. Cfr., tra il numeroso altro, Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 147 e ss. e Agenzia entrate, circolare n. 16/E/2018, in cui è ricostruita la storia della falcidiabilità del credito IVA vantato dall'amministrazione.

8. Con l'art. 48 del D. L. n. 78/2010 fu prevista, inoltre, la prededucibilità della 'nuova finanza' e del compenso spettante al professionista attestatore e relatore. Con il medesimo decreto fu stabilito, altresì, che, nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis, il debitore potesse presentare istanza per ottenere un provvedimento inibitorio con cui si disponesse il divieto di inizio o prosecuzione delle azioni esecutive o cautelari e di acquisire titoli di prelazione valido erga qualsiasi creditore.

9. Cfr. Cass. nn. 22931/2011, 7667/2012, 44283/2013, 9541/2014, 14447/2014, 2560/2016, 12912/2016, 760/2017, 5906/2018.

10. Cfr., in particolare, Agenzia delle entrate, circolare n. 40/E/2008.



cedure in cui esso può e/o deve essere esperito - il concordato preventivo e l'accordo di ristrutturazione dei debiti - e in una di esse, il concordato, è possibile anche individuarne due diverse: quella con cessione dei beni, ossia avente finalità liquidatoria, e quella in continuità aziendale.

Nel prosieguo, analizzando le interpretazioni dell'amministrazione, della giurisprudenza e della dottrina, si tratterà principalmente dell'istituto in esame innestato in un concordato e, ove opportuno, si farà riferimento a quello prodromico a un accordo di ristrutturazione dei debiti.

Nella circolare n. 40/E/2008 l'Agenzia delle entrate fissò alcuni principi di carattere sistematico.

In primo luogo quello della sussunzione dell'istituto in esame nella transazione di cui all'art. 1965 c.c., affermandone, quindi, la natura privatistica<sup>11</sup>.

In secondo luogo quello che la disciplina relativa all'istituto era speciale - e pertanto non suscettibile di interpretazione analogica o estensiva<sup>12</sup> - perché derogatoria rispetto al principio di indisponibilità del credito tributario, non precisando se quest'ultimo trovasse fonte in una legge ordinaria o nella Costituzione. Da ciò, a parere dell'amministrazione, ne discendeva che la "transazione" ante 2017 non poteva che risultare obbligatoria rispetto alla sorte del concordato, "per cui, in assenza della proposta di transazione fiscale, i crediti tributari devono essere soddisfatti in maniera integrale ed alle scadenze prescritte dalla legge"<sup>13</sup>.

Inoltre l'amministrazione precisò che "la *ratio* che giustifica il ricorso allo strumento transattivo da parte dell'odierno legislatore si lega essenzialmente all'esigenza di voler privilegiare la composizione concordata della crisi oppure la valorizzazione degli accordi negoziali, evitando così, per quanto possibile, il dissesto irreversibile dell'imprenditore commerciale"<sup>14</sup>; in altri termini la *ratio* era quella di preservare il valore 'impresa' e dunque la continuità aziendale.

Si rileva che questa *ratio* era conforme a quanto stabilito allora (artt. 160, secondo comma, e 182-ter, primo comma, L. F.) in merito al trattamento dei crediti prelatizi. Era previsto infatti che quello dei crediti tributari, poiché anch'essi privilegiati, doveva essere confrontato con quello riservato ai crediti con diverso grado di prelazione e non, com'è attualmente - a partire dal 2017 - anche a differenti ipotesi liquidatorie (nell'ambito del concordato) o realizzative (in caso di accordo di ristrutturazione). Benché, però, questa valutazione ulteriore non fosse prevista per legge, l'amministrazione tenne a specificare<sup>15</sup> che essa sarebbe stata in ogni caso effettuata<sup>16</sup> e che sarebbe stata integrata, altresì, dalla considerazione di altri elementi: "la difesa dell'occupazione, la continuità dell'attività produttiva, la complessiva esposizione debitoria dell'impresa, oltre alla sua generale situazione finanziaria e patrimoniale"<sup>17</sup>. Si approfondiranno

11. Sul potere dell'amministrazione di agire come un privato, cfr., nell'ambito del diritto amministrativo: Cerulli Irelli, *Il negozio come strumento di azione amministrativa*, in *Autorità e consenso nell'attività amministrativa*, Atti del XLVII Convegno di studi di scienza dell'amministrazione, Milano, 2002, p. 77 e ss.; nell'ambito più specificamente tributario: La Rosa, *Appunti sulle garanzie negoziali nel diritto tributario*, e Guidara, *Gli accordi nella fase della riscossione*, in La Rosa, *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, pp. 2 e ss. e 349 e ss. Questi ultimi autori affermano che l'attività amministrativa, seppur tecnica, è a tal punto discrezionale che gli uffici potrebbero sempre concludere accordi con il contribuente anche al di fuori e al di là delle ipotesi stabilite dalla legge. Cfr., inoltre, Ingrao, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari 2012, p. 71 e ss. e La Rosa, *Accordi e transazioni nella fase di riscossione dei tributi*, in *Riv. Dir. Trib.* n. 4/2008.

12. Art. 14 delle disposizioni sulla legge in generale: "Le leggi penali e quelle che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati".

13. Agenzia delle entrate, circolare n. 40/E/2008, § 4. Cfr., inoltre, Agenzia delle entrate, risoluzione n. 3/E/2009.

14. Così, Agenzia delle entrate, circolare n. 40/E/2008, § 4.

15. Cfr. Agenzia delle entrate, circolare n. 40/E/2008, § 5.5.

16. Detto indirizzo era stato ribadito anche nella circolare n. 20/E/2010 dell'Agenzia delle entrate: "lo strumento transattivo può infatti rivelarsi decisivo per garantire l'effettivo introito di somme dovute all'Erario in misura certamente superiore (ed in tempi ovviamente ben più rapidi) rispetto a quanto potrebbe avvenire con le ordinarie modalità di riscossione, in caso di fallimento".

17. Si evidenzia che è questa presa di posizione dell'amministrazione in merito alla valutazione della proposta - quasi sempre acriticamente ricevuta sia dalla giurisprudenza sia dalla dottrina - ciò che ha causato le problematiche relative alla disponibilità del tributo in sede di "transazione"



successivamente gli aspetti più tecnici del trattamento dei crediti nell'ambito delle procedure che ci occupano<sup>18</sup>.

Per quanto attiene alla tematica del consolidamento<sup>19</sup> del debito tributario, l'Agenzia affermò da subito che esso non precludeva una "ulteriore attività di controllo da parte dell'amministrazione", specificando che "ad esempio, una proposta di transazione fiscale avente ad oggetto anche il debito tributario relativo al periodo d'imposta per il quale non sia stata presentata la relativa dichiarazione, in quanto non ancora scaduti i termini", una volta accettata e omologata, "non preclude all'Ufficio il successivo esercizio dei poteri di controllo della relativa dichiarazione"<sup>20</sup>. Questa posizione si appalesò in contrasto con la ratio dell'istituto più sopra menzionata perché, in effetti la cristallizzazione del debito fiscale avrebbe assicurato una 'nuova' base di partenza certa per la continuazione dell'attività imprenditoriale.

Nella successiva circolare n. 19/E/2015, l'amministrazione si confrontò con quanto era stato nel frattempo affermato dalla giurisprudenza di legittimità e costituzionale sulla "transazione fiscale", in parte confermando gli orientamenti espressi appena richiamati, in parte ritrattando le proprie posizioni, ma nello stesso tempo non rilevando alcune indicazioni contraddittorie in seno alla giurisprudenza stessa in merito alla natura dell'istituto.

In primo luogo confermò la natura privatistica della "transazione fiscale" attraverso quanto espresso nella sentenza n. 225/2014 della Corte costituzionale, specificando che si trattava di una procedura che, sebbene si inserisse nell'ambito delle procedure di concordato e di ristrutturazione, era autonoma, ossia: la sua sorte era indipendente da quella della procedura principale in cui si innestava. Da ciò ne conseguiva, a parere dell'amministrazione, che, poiché si trattava di un istituto di natura endoprocedimentale, l'atto di assenso o diniego della proposta non poteva essere impugnato: "gli interessi del debitore così come quelli degli altri creditori possono, infatti, trovare piena tutela attraverso i rimedi giurisdizionali<sup>21</sup> previsti dalla L. F."<sup>22</sup>. In secondo luogo si ribadì la natura speciale della disciplina rispetto al principio di indisponibilità del tributo.

L'Agenzia delle entrate ritrattò invece il principio dell'obbligatorietà della procedura, poiché le sentenze "gemelle" della Corte di cassazione nn. 22931 e 22932/2011 ne avevano statuito la facoltatività: se il debitore si fosse avvalso della "transazione" (e l'amministrazione avesse prestato il suo assenso), egli avrebbe potuto godere del "consolidamento"

---

da parte dell'ufficio. Il testo della legge, in effetti, stabiliva quale dovesse essere il trattamento dei crediti tributari in relazione a quello riservato ai crediti di altra natura e origine e, probabilmente, il controllo dell'amministrazione avrebbe dovuto arrestarsi alla verifica di detto elemento, senza sfociare in una vera e propria valutazione, come è invece avvenuto. Cfr., in proposito, Chichiarelli, *Transazione fiscale: il ruolo dell'Amministrazione finanziaria*, in *www.altalex.it*, 13 febbraio 2013.

18. Cfr., *ivi*, cap. III.

19. Si discute sul fatto che con il termine "consolidamento" il legislatore non ha voluto indicare nessun istituto già conosciuto. Cfr. Andreani, Tubelli, *La transazione fiscale preclude nuovi accertamenti?*, in *Corr. Trib.* n. 7/2015: "nell'ordinamento tributario il termine «consolidamento» ricorre con riguardo alla determinazione del reddito complessivo globale di gruppo ... in ambito giuridico, il suddetto termine ricorre generalmente con riguardo (i) alla redazione dei bilanci dei gruppi societari, (ii) al momento in cui l'ipoteca acquista efficacia oppure diventa non revocabile, (iii) alla riunione del diritto di usufrutto e del diritto di proprietà nella stessa persona ex art. 1014 c.c., (iv) alla possibilità di riunire più posizioni debitorie sostituendole con un'unica (e più stabile) posizione a medio-lungo termine ... Infine, nel linguaggio corrente con il termine «consolidare» si intende «stabilizzare», «rafforzare», «compattare»; tutte accezioni che pure non si rivelano granché utili allo scopo". In particolare ci si sofferma sul significato indicato nel punto (iv), in quanto gli autori menzionati escludono che esso possa essere riferito alla "transazione" perché attraverso di essa non si realizza nessuna riunione, compattezza o trasformazione dei crediti erariali. In questo senso essi parrebbero escludere che l'accordo possa produrre effetti novativi (nello stesso tempo, però, propugnano l'impossibilità, per l'amministrazione, di esperire accertamenti ulteriori). Ma a ben considerare, a parere di scrive, era proprio quest'ultimo il significato che si sarebbe potuto dare al vocabolo utilizzato dal legislatore, soprattutto per coloro che interpretavano la norma, seppur inserita nel corpo delle procedure della crisi d'impresa, come prettamente tributaria e l'istituto, pertanto, a matrice maggiormente privatistica: in questo senso era perfettamente coerente che si assistesse all'inibizione assoluta dei poteri di accertamento ulteriori dell'Agenzia delle entrate. In effetti pare non peregrino affermare l'efficacia novativa della transazione, come si dirà più oltre.

20. Così, Agenzia delle entrate, circolare n. 40/E/2008, § 5.2.

21. Essi sono: art. 180 L. F., per cui, una volta approvato il concordato ai sensi dell'art. 177, qualsiasi interessato può proporre opposizione all'omologa dello stesso; art. 162, comma 3, L. F., in base al quale contro la dichiarazione di fallimento (che deve essere pronunciata qualora non si raggiunga la maggioranza per l'approvazione del concordato ai sensi degli artt. 179, comma 1, e 162, comma 2, L. F.) può essere proposto reclamo ai sensi dell'art. 18 potendo far valere anche motivi attinenti all'ammissibilità della proposta di concordato.

22. Così, Agenzia delle entrate, circolare n. 19/E/2015, § 2.2.



del debito tributario (nei termini che verranno più oltre specificati); viceversa, se non si fosse attivato in tal senso, l'effetto tipico appena richiamato non si sarebbe realizzato.

Trattando invece della configurazione della fattispecie di reato di omesso versamento IVA di cui all'art. 10-ter del D. Lgs. n. 74/2000<sup>23</sup>, l'amministrazione non si avvide che nella sentenza della Corte di cassazione penale n. 15853/2015 il concordato era stato definito quale "istituto prevalentemente pubblicistico" e che pertanto anche la "transazione", in quell'ambito, poteva essere considerata come tale; differentemente, si aggiunge, da come la si sarebbe potuta considerare in quello della ristrutturazione dei debiti, la quale è una procedura di natura prevalentemente privatistica (benché sottoposta al vaglio giudiziario). La Cassazione penale si pose dunque in posizione antitetica a quanto espresso nella sentenza della Corte costituzionale n. 225/2014 precedentemente menzionata.

Al di là di queste notazioni, nella sentenza in parola si decretò che "[devesi] in conclusione ritenere che il *fumus commissi delicti* del reato di cui all'articolo 10 ter d.lgs.74/2000 non è compatibile - nel caso di ammissione al concordato preventivo [con transazione fiscale] anteriore alla scadenza del termine per il relativo versamento ovvero anteriore alla consumazione del reato - con l'inclusione del debito Iva nel piano concordatario, nel senso di mera dilazione, senza incidenza sul *quantum* e in particolare senza conseguenze sul *quantum* della dilazione stessa, in forza della previsione del pagamento degli interessi".

Questa statuizione può implicare delle conseguenze anche per quanto attiene alla natura degli effetti di una transazione in relazione a una presunta novazione. Ovverosia, ci si potrebbe domandare: la transazione (innestata in un concordato preventivo), poiché esclude la configurazione del reato, produce effetti novativi in ordine alla definizione del debito? Seguendo le indicazioni della Cassazione penale si dovrebbe concludere per l'effetto novativo dell'istituto<sup>24</sup>.

Tale conclusione parrebbe confermata anche dalla posizione dell'amministrazione in relazione al momento in cui l'effetto novativo si realizzerebbe. Nella circolare n. 16/E/2018, infatti, l'Agenzia delle entrate, richiamando la sentenza della Corte di cassazione n. 52542/2017, pare affermare che per la non configurabilità del reato sia sufficiente l'ammissione al concordato, non risultando necessaria l'omologazione dello stesso<sup>25</sup>.

Di seguito si tratterà delle principali statuizioni della Corte di cassazione.

Si menziona in primo luogo la sentenza n. 6901/2010, in cui si ribadì la natura eccezionale della norma. Ma certamente più importante è la sentenza n. 22931/2011 (una delle due "gemelle") in cui la Corte si pose in aperto contrasto con

23. Omesso versamento IVA: "È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto del periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquanta per ciascun periodo d'imposta".

24. A sostegno di questa conclusione è possibile richiamare anche la sentenza del Cons. Stato, Adunanza plenaria, n. 15/2013, in cui trattando dei requisiti di affidabilità richiesti ai soggetti affidatari di appalti, ai sensi dell'art. 38, comma 1, del D. Lgs. n. 163/2006, è stato decretato che possono essere ammessi a partecipare ai pubblici appalti le imprese cui, prima della scadenza dei termini per presentare la relativa domanda, l'amministrazione finanziaria abbia accordato (ai sensi dell'art. 19, D. P. R. n. 602/1973 o di norme analoghe, quali quella sulla transazione fiscale) la rateizzazione dei debiti tributari, dovendosi ritenere sussistente anche in tal caso il requisito della regolarità formale da attestare mediante autocertificazione, in quanto il formale accoglimento dell'istanza di rateizzazione fa sì che l'obbligazione tributaria si sostituisca in toto a quella originaria ai sensi dell'art. 1230 c.c. sulla novazione oggettiva. Cfr. Andreani, Ferranti, Miele, Ravazzin, *Fiscalità della crisi d'impresa*, Milano, 2014, p. 299. Tematica ulteriore è quella relativa al momento in cui l'effetto in parola si realizzerebbe. Dal momento che la 'transazione' si può inserire in un concordato preventivo, in ordine al momento in esame è dato registrare una divergenza in seno alla giurisprudenza di legittimità: se in Cass., sez. III, nn. 39696/2018, 268/2018, 52542/2017, 15853/2015 e 22127/2015, per la non configurabilità del reato di omesso versamento IVA (art. 10-ter, D. Lgs. n. 74/2000) è sufficiente l'ammissione al concordato; per Cass., sez. III, n. 35786/2017, 12912/2016, 44283/2013 e 39101/2013, è necessaria l'omologazione dello stesso. Cfr., inoltre, Agenzia delle entrate, circolare n. 16/E/2018, § 4, in cui l'amministrazione pare aderire alla prima tesi sulla base della sentenza della Corte di cassazione n. 52542/2017 (almeno per quanto concerne il concordato preventivo).

25. Cfr. Agenzia delle entrate, circolare n. 16/E/2018, § 4.





l'amministrazione della circolare n. 40/E/2008, come detto, asserendo che la "transazione" non era obbligatoria.

Per dimostrare questo assunto il ragionamento della Corte prese le mosse dagli effetti tipici dell'istituto, ossia il consolidamento del debito tributario e l'estinzione dei giudizi in corso. In merito al primo non si specificò se con esso si potesse intendere anche la preclusione a ulteriori accertamenti da parte dell'amministrazione. In ordine al secondo si evidenziò che esso era speciale rispetto alle previsioni generali, per le quali il contenzioso sui crediti può proseguire<sup>26</sup>.

In seguito la Cassazione trattò della questione attinente alla necessità del voto favorevole dell'amministrazione finanziaria per l'omologazione del concordato. La risposta fornita risultò negativa: anche se l'Agenzia delle entrate non avesse accettato la proposta, qualora fosse stata raggiunta la maggioranza necessaria per l'approvazione della proposta di concordato, essa poteva essere comunque omologata cristallizzando le falcidie proposte in sede di transazione, ma, semplicemente, non si sarebbero realizzati gli effetti tipici del consolidamento del debito e dell'estinzione dei giudizi. In questo senso, nell'ambito della procedura in parola, all'amministrazione non fu riconosciuto uno statuto speciale rispetto agli altri creditori.

A sostegno di questa posizione la Corte indicò le seguenti quattro ragioni: I) l'art. 184 L. F., che tratta degli effetti dell'omologa del concordato, i quali si riverberano su tutti i creditori, siano essi più o meno consenzienti, non ammette deroghe; II) per economia procedurale si doveva constatare che il diniego all'assenso del fisco avrebbe potuto essere conosciuto in anticipo e che ciò non poteva impedire la normale prosecuzione del procedimento; III) sarebbe stato incongruente attribuire un peso determinante all'amministrazione pur quando essa avesse votato a favore della proposta ma contro il piano per ritenuta infattibilità; IV) il diritto di veto dell'amministrazione avrebbe potuto implicare la necessaria accettazione delle pretese dell'autorità finanziaria da parte del debitore e ciò avrebbe reso difficile l'accesso alla procedura e avrebbe snaturato la natura negoziale-privatistica della transazione.

In ultimo la Corte si soffermò sul principio di indisponibilità del tributo, affermando che esso "esiste nella misura in cui la legge non vi deroghi". La transazione fiscale ne rappresentava, appunto, una deroga.

La sentenza conteneva poi una serie di argomentazioni in ordine al divieto di falcidia dell'IVA in quel periodo stabilito per legge, che in questa sede non sono rilevanti - soprattutto perché attualmente non più in vigore -, per pervenire alla conclusione che la disposizione in parola era sostanziale e che quindi, indipendentemente dall'attivazione della subprocedura ex art. 182-ter L. F., essa doveva in ogni caso essere rispettata. In altri termini: l'IVA doveva essere corrisposta per l'intero sia che il debitore avesse optato per la procedura di transazione sia che non l'avesse attivata.

La norma, pertanto, risultava eccezionale e a natura sia subprocedimentale sia sostanziale. L'istituto d'altro canto era, nel pensiero della Corte, prevalentemente privatistico. Nella sentenza della Cassazione penale n. 15853/2015, invece, come detto, esso fu considerato come prevalentemente pubblicistico<sup>27</sup>.

Ma le contraddizioni e i ripensamenti, in seno alla giurisprudenza di legittimità, non si arrestarono qui.

Nella successiva sentenza n. 26988/2016, pronunciata a sezioni unite, la Corte di cassazione ribadì "la facoltatività del ricorso alla transazione fiscale", ma, diversamente da quanto affermato nelle 'sentenze gemelle', "sulla base del decisivo argomento testuale desumibile dall'incipit dello stesso art. 182 ter legge fall., che prevede appunto la mera facoltà del debitore di promuovere contestualmente sia la procedura di concordato preventivo sia il sub procedimento per la conclusione della transazione fiscale". Inoltre, diversamente da quanto espresso in precedenza, tenendo a mente quanto affermato dalla Corte di giustizia europea<sup>28</sup> e considerando la specialità della disciplina sulla transazione fisca-

26. Cfr. art. 176 L. F.: "Il giudice delegato può ammettere provvisoriamente in tutto o in parte i crediti contestati ai soli fini del voto e del calcolo delle maggioranze, senza che ciò pregiudichi le pronunzie definitive sulla sussistenza dei crediti stessi. I creditori esclusi possono opporsi all'esclusione in sede di omologazione del concordato nel caso in cui la loro ammissione avrebbe avuto influenza sulla formazione delle maggioranze".

27. Cfr., inoltre, Cass., Sez. III, penale, n. 6591/2017.

28. Sentenza relativa alla causa C-546/14, Degano, del 7 aprile 2016, in cui è stato stabilito che anche il credito derivante dall'applicazione dell'IVA



le, affermò che la previsione dell'infalciabilità dell'IVA poteva esplicare i propri effetti esclusivamente nell'ambito dell'istituto nel quale era prevista e non anche in caso di mancato esercizio della procedura. Vale a dire che la falcidia dell'IVA era possibile se non si fosse attivata la procedura transattiva, mentre, se il debitore se ne fosse avvalso (per usufruire degli effetti tipici), essa doveva essere corrisposta per l'intero.

Queste conclusioni sono state poi confermate e ribadite nella sentenza n. 760/2017, anch'essa emanata a sezioni unite (in sostanza gemella di quella del 2016 appena citata) e nell'ordinanza n. 6922/2019.

In ultimo si richiama l'ordinanza n. 5906/2018 della medesima Corte (in riferimento alla normativa ante 2017), in cui si precisò che la ratio dell'istituto era quella di "garantire la riscossione integrale di alcuni tributi e, specialmente, di quelli costituenti «risorse proprie dell'Unione europea»". Si tratta di una notazione che è piuttosto indicativa di quanto cambiarono le concezioni degli istituti fallimentari, ma soprattutto della "transazione fiscale", anche al di là delle intenzioni del legislatore: la transazione fiscale (ante 2017) parrebbe percepita, dopo circa dieci anni dalla sua introduzione, più come un istituto a garanzia del fisco e meno quale occasione per la conservazione dell'attività imprenditoriale. In realtà questa antinomia (se effettivamente di antinomia si tratta) dipende, come tra breve si dirà, dalla prospettiva nella quale è inserita la transazione, ossia se essa è considerata all'interno dell'ordinamento fallimentare o se essa è presa in esame in quello tributario.

Ad ogni modo, al di là della contraddizioni evidenziate in merito alla ratio dell'istituto e alla obbligatorietà o facoltatività della procedura (anche in relazione al trattamento dell'IVA), permaneva la criticità, acutamente evidenziata in dottrina, derivante dalla cosiddetta subalternità della transazione fiscale alle decisioni, espresse con il voto, della maggioranza dei creditori. Secondo la ricostruzione della giurisprudenza, infatti, qualora il concordato fosse stato approvato senza il voto favorevole dell'amministrazione, quest'ultima doveva comunque sottostare alla decisione dei 'privati', ma non si sarebbero prodotti gli effetti tipici della transazione<sup>29</sup> (consolidamento del debito ed estinzione dei giudizi in corso). In questo modo, apparentemente, però, il rispetto del principio di indisponibilità del tributo non sarebbe stato rimesso alla sola parte pubblica ma agli altri creditori privati. Viceversa, qualora il concordato non fosse stato approvato od omologato, benché fosse stato raggiunto l'accordo con il fisco, quest'ultimo, anche, era destinato a rimanere inefficace. Conclusioni inverse erano propugnate da coloro i quali sostenevano l'autonomia dell'istituto.

Su detti temi gli interventi dottrinari risultano essere stati copiosissimi<sup>30</sup>, con un evidente contrasto tra i fautori dell'au-

può essere falcidiato in sede di risanamento delle imprese in presenza di alcune garanzie ordinamentali, quali quelle del controllo giudiziario. Tra il copioso altro cfr., in proposito, Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 111 e ss.; Andreani, Ferranti, Miele, Ravazzin, *Fiscalità della crisi d'impresa*, Milano, 2014, p. 265 e ss.

29. Cfr. Cass. n. 22931/2011

30. Oltre le citazioni che sono già state fatte e quelle che saranno effettuate nel prosieguo, cfr., sulla transazione fiscale: Tosi, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2006, p. 1078; Sollini, *Concordato preventivo con transazione fiscale (art. 182-ter L.F.) - Irrilevante il voto contrario dell'agenzia delle entrate e del concessionario*, in *il fisco* n. 3/2008; La Croce, *La transazione fiscale nell'intreccio di norme generali, norme speciali e norma costituzionali: è possibile uscire dal labirinto?*, in *Il Fallimento* n. 12/2008; Zenati, *La transazione fiscale nella legge fallimentare*, in *Corr. Trib.* n. 23/2008; Fauceglia, *La transazione fiscale e la domanda di concordato preventivo*, in *Il Dir. Fall. e delle Soc. Comm.* n. 6/2009; La Malfa, *Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, in *Corr. Trib.* n. 9/2009; Benoni, Salvadeo, *Transazione fiscale: applicabilità, guida operativa e spunti di riflessione*, in *il fisco* n. 23/2009; Penta, *Obbligatorietà o facoltatività nel "classamento" dei creditori e carattere autonomo o dipendente della transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 2/2010; Santacroce, Pezzella, *Il ruolo della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Corr. Trib.* n. 34/2010; Marelli, *Approvazione della proposta e transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 10/2011; Andreani, Ratti, *Il problematico ricorso a procedure concorsuali e transazione fiscale*, in *Corr. Trib.* n. 12/2011; Terzani, *La transazione fiscale: effetti tipici dell'istituto e classi omogenee di creditori concorsuali*, in *il fisco* n. 16/2011; Felicioni, *Prospettive della transazione fiscale alla luce delle recenti modifiche al trattamento privilegiato dei crediti erariali*, in *il fisco* n. 41/2011; Trentini, *Accordi di ristrutturazione: competenza, piano e transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 4/2012; Bersani, *L'ambito di operatività della transazione fiscale nel concordato preventivo: rassegna ragionata di dottrina e giurisprudenza*, in *il fisco* n. 43/2012; Andreani, Ferranti, Miele, Ravazzin, *Fiscalità della crisi d'impresa*, Milano, 2014; Nasta, *La transazione fiscale tra procedure*



tonomia, avanzata dall'amministrazione finanziaria fin dall'introduzione dell'istituto, e quelli della subalternità, posizione che, come detto, fu assunta dalla giurisprudenza di legittimità nel 2011. Ma, sebbene l'argomento rappresentasse certamente uno dei più importanti in merito ai risvolti pratici dell'applicazione dell'istituto, non era certamente l'unico: a esso erano collegati anche quelli dell'indisponibilità del tributo, della natura dell'istituto (se pubblicistica o privatistica), della sua ratio (se a garanzia della riscossione o della continuità d'impresa), della natura procedurale o sostanziale della norma, della nozione di "consolidamento" e, infine, della possibilità di impugnare o meno l'atto di dissenso dell'amministrazione.

Orientarsi nell'intrico dottrinario non è facile: al di là della moltitudine degli interventi in materia, occorre considerare che alcuni autori hanno modificato la loro opinione nel corso degli anni e che le antinomie hanno col tempo cambiato di terminologia. Inoltre alcuni di essi possono essere definiti come dei 'fallimentaristi' (ossia trattano della "transazione" nella prospettiva delle procedure per la risoluzione della crisi d'impresa), altri, invece, si presentano più come dei 'tributaristi' (nel senso che trattano della "transazione" inserendola maggiormente nell'ordinamento tributario e meno in quello fallimentare, nell'ottica delle procedure e garanzie per la riscossione dei tributi). In ultimo, nel pensiero dottrinario si è da sempre affacciata la differenza tra concordato preventivo e accordo di ristrutturazione dei debiti, come a voler indicare l'impossibilità di una ricostruzione unitaria dell'istituto, di cui si è comunque andati, paradossalmente, alla ricerca.

Si reputa opportuno, dal momento che scopo attuale è quello di una ricostruzione sistematica della transazione fiscale, prendere le mosse (considerando il solo concordato preventivo quale contesto) dal principio di indisponibilità del tributo<sup>31</sup>.

Un indirizzo<sup>32</sup> collocò tale principio nel rango della legge ordinaria, facendo riferimento all'art. 49 del R. D. n. 827/1924<sup>33</sup>, un altro<sup>34</sup>, invece, a livello costituzionale, considerandolo un principio scaturente, di riflesso, dall'art. 53 della Costituzione sulla capacità contributiva.

Ma già a partire da questa bipartizione iniziale si intravedono le prime difficoltà classificatorie. Nonostante il punto di partenza comune della fonte legislativa ordinaria del principio, infatti, c'era chi<sup>35</sup> propendeva per la natura pubblicistica dell'istituto, la cui ratio era quella di chiarire il rapporto fiscale, dalla quale faceva discendere l'obbligatorietà dello stes-

---

*concorsuali e fiscalità d'impresa*, in *Corr. Trib.* n. 12/2015; Ruggiano, *Procedure di composizione concordata della crisi e trattamento del credito tributario: la circolare n. 19 del 6 maggio 2015 dell'agenzia delle entrate*, in FNC, Documento del 30 giugno 2015; Andreani, Tubelli, *Come rendere più efficace la transazione fiscale*, in *il fisco* n. 13/2016; Belli Contarini, *La transazione fiscale deve includere tutte le controversie pendenti*, in *Corr. Trib.* n. 23/2016; Stasi, *La transazione fiscale secondo le sezioni unite della Cassazione*, in *Il Fallimento* n. 3/2017; Gallio, *Non punibile l'omesso versamento di ritenute d'acconto successivo all'omologa della transazione fiscale*, in *il fisco* n. 12/2017; Attardi, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, in *il fisco* n. 46/2017.

31. Cfr. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2017, p. 436: la transazione fiscale costituisce "il banco di prova del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria". Per una completa analisi della nozione del principio di indisponibilità vd. Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 37 e ss., il quale conclude, infine, che esso è derogabile da legge ordinaria, perché detta legge, in quanto procedurale, assicura la discrezionalità 'tecnica' dell'amministrazione sufficiente per escludere che essa possa rinunciare interamente al credito. Per quanto attiene alla discrezionalità, cfr. *Idem*, p. 187 e ss. Inoltre non si può non indicare che una limitata disponibilità del credito è ravvisabile anche in precedenti istituti, quali l'accertamento con adesione o la conciliazione giudiziale - la differenza fondamentale è che gli istituti operano al momento dell'accertamento del tributo, mentre la "transazione fiscale" opera al momento anche dell'esigibilità dello stesso. In merito alle medesime tematiche cfr. anche Rocco, *La natura inscindibile della transazione fiscale. Profili applicativi*, in *Il Dir. Fall. e delle Soc. Comm.* n. 1/2015.

32. Cfr. Gaffuri, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rassegna tributaria* n. 5/2011.

33. Si tratta del Regio Decreto nel quale è contenuto il "regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato". L'art. 49 recita: Nei contratti non si può convenire esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione". Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano 2017, p. 15, richiama che alcuni fanno riferimento anche all'art. 13 del R. D. n. 3269/1923, il quale è stato però abrogato dal D. L. n. 112/2008.

34. Cfr. La Croce, *autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Il Fallimento* n. 2/2010; Cardillo, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, in *Dir. e Prat. Trib.* n. 5/2012.

35. Gaffuri, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. Trib.* n. 5/2011.



so, la natura sia procedimentale sia sostanziale in una volta della norma e il carattere è autonomo e subalterno insieme del procedimento; e c'era chi<sup>36</sup>, viceversa, ne propugnava la natura privatistica (anche se non riconducibile all'art. 1965 c.c. - diversamente da quanto asserito dall'Agenzia delle entrate), la cui ratio era quella di favorire la continuità dell'attività d'impresa, da cui ne faceva discendere la facoltatività dello stesso, la non impugnabilità dell'atto di diniego e l'impossibilità di accertamenti ulteriori da parte dell'amministrazione finanziaria.

Le stesse problematiche sono rinvenibili anche nel campo di chi riteneva che il principio di indisponibilità del tributo fosse di rango costituzionale: una parte<sup>37</sup>, infatti, affermava che la transazione avesse natura privatistica (e fosse riconducibile all'art. 1965 c.c.) e fosse dunque un procedimento autonomo, benché endoconcorsuale, e facoltativo, da cui sarebbe discesa la possibilità di impugnare l'atto di diniego e la preclusione dell'attività accertativa ulteriore da parte dell'amministrazione; un'altra parte<sup>38</sup>, invece, ne affermava il carattere pubblicistico, subalterno e obbligatorio con conseguente impugnabilità dell'atto di diniego.

Procedendo in questa direzione sembrerebbe, però, che, indipendentemente dal rango costituzionale o di legge ordinaria del principio d'indisponibilità del tributo, si potessero intravedere due sole alternative: quella pubblicistica e quella privatistica e che il resto degli elementi caratteristici dell'istituto fossero una semplice conseguenza di questa prima impostazione interpretativa. In realtà si può constatare che non fu così semplice.

Difatti vi è stato chi<sup>39</sup> ne ha evidenziato la natura privatistica insieme al carattere facoltativo e a quello subalterno, facendone discendere l'impugnabilità dell'atto di diniego, e chi<sup>40</sup> la natura pubblicistica e la facoltatività, riconoscendo l'impugnabilità dell'atto di diniego e l'impossibilità di effettuare da parte dell'amministrazione degli accertamenti ulteriori.

Un documento particolarmente equilibrato, da considerare con attenzione, è quello dell'IRDCEC dell'aprile del 2010, dal titolo *Osservazioni in tema di transazione fiscale*, in cui si distinse esplicitamente il caso della transazione nel concordato da quello della ristrutturazione dei debiti.

In merito al concordato, la prima notazione interessante presentata in tale documento concerneva il principio di indisponibilità della pretesa tributaria: si escludeva che esso trovasse applicazione in caso di concorsualità nel soddisfacimento dei crediti "governato da regole alle quali non può non sottostare anche l'Agenzia delle entrate". Conseguentemente il debitore non avrebbe potuto accedere alla transazione qualora la proposta di concordato prevedesse il soddisfacimento integrale dei creditori prelati e la ristrutturazione di quelli chirografari o qualora, pur in presenza di falcidia dei crediti chirografari, il pagamento era reso possibile dalla c.d. nuova finanza<sup>41</sup>. Se ne deduceva, pertanto, che la transazione nell'ambito del concordato era generalmente obbligatoria, ma che in particolari casi (quelli appena illustrati) essa era facoltativa, ossia, in sostanza, allorché si fosse in presenza di un concordato in continuità d'impresa (e la crisi non fosse manifestamente irreversibile).

In seguito era trattato l'effetto tipico del consolidamento del debito fiscale, intendendo con ciò sia la cristallizzazio-

36. Stasi, *La transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 7/2008.

37. La Croce, *autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Il Fallimento* n. 2/2010; Giordano, *Effetti della transazione fiscale "fuori" e "dentro" il concordato preventivo*, in *Il Dir. Fall. e delle Soc. Comm.* n. 5/2011.

38. Cardillo, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, in *Dir. e Prat. Trib.* n. 5/2012.

39. Zanichelli, *La transazione fiscale*, in *Il Dir. Fall. e delle Soc. Comm.*, n. 2/2012.

40. Rocco, *I privilegi tributari e il riparto dell'insolvenza, tra interpretazione estensiva, eccesso di delega e transazione fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 3/2010; Rocco, *La natura inscindibile della transazione fiscale. Profili applicativi*, in *Il Dir. Fall. e delle Soc. Comm.* n. 1/2015.

41. La 'nuova finanza', ossia la disponibilità di nuove risorse finanziarie è considerato un fattore di fondamentale importanza per la riuscita di 'piani' di salvataggio dell'impresa in crisi, è stata incentivata dal legislatore prevedendone la cosiddetta preveducibilità (art. 111 L. F.). Il ricorso a detto strumento rappresenta in prima battuta un sacrificio per i creditori concorsuali per l'accrescersi dei 'debiti di massa' sul ricavato della liquidazione coattiva del patrimonio, qualora il risanamento aziendale non si sia prodotto. La disciplina dei finanziamenti all'impresa è contenuta negli artt. 182-quater e 182-quinquies L. F. Cfr. Calvosa, Giannelli, Guerrera, Paciello, Rosapepe (a cura di), *Diritto fallimentare. Manuale breve*, Milano, 2017, p. 119 e ss.



ne dello stesso, sia la cessazione della materia del contendere, sia l'impossibilità di ulteriori accertamenti da parte dell'amministrazione. Partendo dalle considerazioni che scopo principale della transazione era quello di una più ampia sistemazione della crisi d'impresa e che l'accordo transattivo "vale[va] non solo per l'esercizio del diritto di voto ma anche per il riconoscimento della pretesa", l'ulteriore potere di accertamento era precluso qualora ricorressero due condizioni: quella dell'adesione dell'amministrazione alla proposta e quella del passaggio in giudicato del provvedimento di omologazione del concordato (a cui in ogni modo l'amministrazione doveva sottostare ancorché non avesse aderito alla proposta - e in questo senso essa era subalterna alla procedura principale).

Per quanto attiene alla transazione inserita in un accordo di ristrutturazione del debito, vale la pena evidenziare che l'IRDCEC si pose in aperto contrasto con il resto della dottrina affermando che essa manteneva la sua natura pubblicistica e che era subalterna alla procedura di volontaria giurisdizione.

Secondo altri orientamenti dottrinari<sup>42</sup>, infatti, essa pareva assumere connotati maggiormente privatistici perché maggiormente privatistico era l'istituto nel quale si andava a inserire. In questo senso vi era condivisione nell'affermarne il carattere obbligatorio, autonomo e a effetti novativi della transazione nell'ambito della procedura ex art. 182-bis L. F.

Insomma, da quanto indicato, si appalesa che la ricostruzione sistematica dell'istituto della transazione fiscale precedente alla riforma del 2016 era stata oggetto di un dibattito dottrinario ampio e condotto minuziosamente, che però non si riuscì a far pervenire a conclusioni definitive - e forse, stante l'eccezionalità della norma, non sarebbe potuto essere diversamente.

La transazione fiscale, infatti, risultò avere una duplice natura a seconda del punto di vista (più o meno consapevole) da cui era considerata: nella prospettiva dei 'fallimentaristi', essa rappresentava un istituto a matrice più pubblicistica e meno privatistica (e pertanto, in linea di massima, come detto, essa era obbligatoria e subalterna, la relativa ratio era, in primo luogo, quella di consolidare il rapporto fiscale, l'atto di diniego era impugnabile, l'eventuale adesione dell'amministrazione non precludeva ulteriori accertamenti di quest'ultima e la norma era più procedimentale e meno sostanziale); nella prospettiva dei 'tributaristi', invece, era l'inverso: essa era più privatistica e meno pubblicistica (e pertanto, sempre in linea di massima, era facoltativa e autonoma, la ratio era quella di favorire la continuità aziendale, l'atto di diniego non era impugnabile, l'eventuale adesione dell'amministrazione avrebbe precluso ulteriori accertamenti e la norma era più sostanziale e meno procedurale).

Si segnala, inoltre, che la transazione fu altresì posta in analogia con altri istituti interni all'ordinamento tributario, quali per esempio i c.d. istituti deflattivi del contenzioso o altre 'agevolazioni'.

Secondo alcuni<sup>43</sup> essa non poteva essere qualificata come istituto volto alla deflazione del contenzioso in quanto necessariamente endoprocedimentale alle procedure di risoluzione della crisi. A parere di altri<sup>44</sup>, invece, poiché la ratio primaria dell'istituto non era la risoluzione della crisi, ma la definizione del rapporto tributario, la "transazione fiscale" poteva essere assimilata a un istituto deflattivo.

Secondo altri ancora<sup>45</sup>, però, la "transazione" poteva essere accostata (almeno fino al 2017) a un'agevolazione, poiché "è consentita una diversità di trattamento dei crediti tributari rispetto agli altri crediti: e tale trattamento, essendo derogatorio, rientra a pieno titolo nelle agevolazioni tributarie". Contro questa interpretazione si rileva che - lo si di-

42. Cfr.: Stasi, *La transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 7/2008; Ficari, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, in *Rass. Trib.* n. 1/2009; La Croce, *Autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Il Fallimento* n. 2/2010; Rocco, *I privilegi tributari e il riparto dell'insolvenza, tra interpretazione estensiva, eccesso di delega e transazione fiscale*, in *Dir. e Prat. Trib.* n. 3/2010; Gaffuri, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. Trib.* n. 5/2011; Cardillo, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, in *Dir. e Prat. Trib.* n. 5/2012.

43. Zanichelli, *La transazione fiscale*, in *Il Dir. Fall. e delle Soc. Comm.* n. 2/2012.

44. Cfr. Andreani, Tubelli, *La transazione fiscale preclude nuovi accertamenti?*, in *Corr. Trib.* n. 7/2015.

45. Rocco, *La natura inscindibile della transazione fiscale. Profili applicativi*, in *Il Dir. Fall. e delle Soc. Comm.* n. 1/2015.



mostrerà più oltre<sup>46</sup> - il trattamento dei crediti tributari è identico a quello dei crediti di altra natura e origine. Si ritiene, pertanto, che la transazione sia accostabile agli istituti deflattivi del contenzioso.

Tale conclusione è confermata, peraltro, dalla Corte di cassazione penale, la quale, nella sentenza n. 40217/2018, non esclude che essa possa rientrare nel novero “delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie” a cui segue il pagamento integrale del debito<sup>47</sup>.

Si ritiene, in conclusione, che la ricostruzione più condivisibile<sup>48</sup> della transazione, nell'ambito del concordato preventivo, sarebbe stata quella che prendeva le mosse dalla natura prevalentemente pubblicistica dell'istituto, poiché l'atto di chiusura della procedura era rappresentato da un atto amministrativo<sup>49</sup> (evidentemente impugnabile), benché per l'amministrazione rappresentasse, invece, un istituto prevalentemente privatistico. Inoltre esso pareva caratterizzato sia da una autonomia procedurale sia da una subalternità sostanziale, poiché attuabile autonomamente, ma comunque sottoposto al vaglio degli altri creditori. La ratio poteva essere, al contempo, di garanzia sia dell'erario sia dell'attività imprenditoriale, perché entrambi interessi pubblicistici da tutelare che non è detto si trovino in contrasto fra loro. In merito al carattere obbligatorio o facoltativo dello stesso, sarebbe potuto apparire condivisibile il parere espresso dall'IRDCEC (obbligatorietà generale, salvo in caso di risanamento dell'impresa) e, in ordine agli effetti tipici (ovverosia il consolidamento del debito e la cessazione dei giudizi in corso), si sarebbe concluso che essi sarebbero stati in grado di operare automaticamente (anche considerando l'efficacia novativa dell'accordo). Per quanto attiene alla natura della norma si sarebbe potuto concludere che essa era sostanziale e procedurale in una volta, in quanto prevedeva la procedura e nello stesso tempo dettava il trattamento da riservare ai crediti tributari.

Per quanto attiene alla transazione nell'ambito di un accordo di ristrutturazione dei debiti, sarebbe parsa condivisibile la tesi della dottrina maggioritaria in merito al suo carattere prevalentemente privatistico, obbligatorio, autonomo e a effetti novativi.

Il riconoscimento di tali effetti avrebbe indotto, inoltre, a interpretare il consolidamento del debito tributario quale preclusione a ulteriori attività accertative dell'amministrazione a seguito di perfezionamento della transazione.

#### **4. Ratio, natura ed effetti tipici post 2017**

Alla luce di quanto finora indicato in ordine ai diversi percorsi interpretativi della “transazione fiscale” ante 2017, di seguito si analizzano le modifiche apportate all'istituto in vigore dal 1° gennaio 2017, illustrando le prime letture che ne hanno fornito la dottrina e la prassi.

La prima evidente modifica è che la rubrica dell'articolo 182-ter L. F. non è più “transazione fiscale”, ma “trattamento dei crediti tributari e contributivi”. Sembrerebbe che il legislatore abbia voluto indicare, già dal titolo della disciplina, che la norma ha una natura prevalentemente sostanziale (benché non si può negare che la maggior parte delle regole ivi contenute siano più che altro procedurali) e che quella dell'istituto sia pubblicistica, poiché è stato eliminato il riferimento alla “transazione”, il quale, come già evidenziato, aveva dato adito a numerose discussioni in merito alla natura

46. Cfr., *ivi*, cap. III, § 1.2.

47. La Corte di cassazione prosegue poi affermando che così si configura, ai sensi dell'art. 13 del D. Lgs. n. 74/2000, una causa di non punibilità del reato di omesso versamento IVA (art. 10-ter del medesimo decreto). Ciò a ulteriore conferma dell'effetto novativo della transazione.

48. Cfr. Gaffuri, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. Trib.* n. 5/2011; Giordano, *Effetti della transazione fiscale “fuori” e “dentro” il concordato preventivo*, in *Il Dir. Fall. e delle Soc. Comm.* n. 5/2011.

49. Cfr.: Rocco, *La natura inscindibile della transazione fiscale. Profili applicativi*, in *Il Dir. Fall. e delle Soc. Comm.* n. 1/2015; Andreani, Ferranti, Miele, Ravazzin, *Fiscalità della crisi d'impresa*, Milano, 2014, p. 257.



dell'istituto, poiché riferibile a una fattispecie privatistica.

Occorre però osservare fin da subito che, mentre il “trattamento dei crediti tributari e contributivi” innestato in un concordato preventivo (commi da 1 a 4 dell'art. 182-ter, L. F.) si conclude con un “accordo”, quello inserito in un accordo di ristrutturazione ex art. 182-bis (commi 5 e 6 dell'art. 182-ter) è ancora chiamato “transazione”<sup>50</sup>. In quest'ultimo ambito, pertanto, sembrerebbe che il legislatore abbia voluto stabilire la natura privatistica della ristrutturazione anche per le negoziazioni tra contribuente e amministrazione. Perciò i due istituti, stante la differenza indicata, devono essere trattati separatamente. Potrebbe sembrare che in questa maniera si mini l'unitarietà dell'istituto, ma in realtà essa è rinvenibile nel comune effetto novativo che esso genera.

#### **4.1. La ‘transazione’ nel concordato preventivo**

Nel comma 1 dell'art. 182-ter L. F. è stabilito che il pagamento parziale o anche dilazionato dei tributi e dei relativi accessori può essere proposto “esclusivamente” con il piano di cui all'art. 160 (ossia di quello previsto nell'ambito del concordato preventivo)<sup>51</sup>. L'avverbio citato è stato inserito per indicare l'obbligatorietà della procedura in parola. In questo senso è certamente valorizzata la natura costituzionale del principio dell'indisponibilità (relativa) del tributo, che può essere derogato per legge, attraverso la valorizzazione dell'art. 97 Cost. sul buon andamento dell'amministrazione. In questa maniera risulta altresì ribadita la peculiare posizione dell'amministrazione nell'interesse dell'intera procedura (benché essa non possa vantare uno statuto speciale rispetto agli altri creditori). Per altro verso avvalersi della procedura del “trattamento dei crediti tributari” rappresenta una condizione per l'ammissibilità della proposta di concordato<sup>52</sup> (sempreché esso contempra debiti tributari).

Da questa presa di posizione importante da parte del legislatore ne scaturisce, inoltre, che il perimetro delle trattative tra contribuente e fisco è a geometria variabile, nel senso che il debitore può ‘scegliere’ (soprattutto in relazione alle liti pendenti) quali tributi vi rientrino e quali lasciarne al di fuori. Si tornerà più oltre su questo tema.

Ulteriore modifica è stata quella dell'eliminazione dell'atto intermedio di assenso o diniego dell'amministrazione finanziaria alla proposta di ‘transazione’ prima dell'adunanza dei creditori per esprimere il voto sulla proposta di concordato<sup>53</sup>, con la conseguenza che l'accettazione della proposta dell'imprenditore indebitato deve avvenire anche da parte

50. Si evidenzia che Stasi, *Transazione fiscale e contributiva nel risanamento imprenditoriale*, in *Il Fallimento* n. 10/2017, nota 7, afferma che “la locuzione «transazione fiscale», che ancora compare nei commi 5 e 6 della norma novellata, è frutto di un refuso nella riscrittura della disposizione”. Di diverso avviso Paparella, *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all'art. 182-ter L.F.: dalla transizione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva*, in *Rass. Trib.* n. 2/2018, per il quale “non può escludersi che gli aspetti sostanziali della transazione fiscale nelle diverse procedure non consentano di pervenire ad una qualificazione unitaria in quanto la disciplina dettata dai commi 5 e 6 dell'art. 182-ter per gli accordi di ristrutturazione presenta comprensibili elementi di distinzione, meritevoli di essere apprezzati, oltre a quelli desumibili dall'art. 182-bis della legge fallimentare (ove i ripetuti riferimenti alla proposta di accordo sembra più appropriata)”. In questo senso non sarebbe ravvisabile alcun “refuso”, ma una precisa presa di posizione da parte del legislatore. In questo senso anche CNDCEC-FNC, *Il trattamento dei crediti tributari nel concordato e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, documento di ricerca del 20 febbraio 2019, § 1.

51. Si è già dato conto, nel paragrafo precedente, delle divergenze interpretative sorte in proposito ante 2017. Si anticipa che nel capitolo III, in particolare, si pone in relazione l'obbligatorietà o la facoltatività di adozione dell'istituto con la modalità di trattamento, più o meno favorevole o equipollente, dei crediti tributari rispetto agli altri crediti. I fautori della facoltatività dell'istituto, infatti, erano maggiormente propensi a discernere, nella prospettiva del debitore, un trattamento dei crediti tributari più favorevole rispetto a quello degli altri crediti. Per coloro i quali, invece, la transazione rappresentava l'unico mezzo obbligatorio per la falcidia dei crediti tributari, il trattamento di questi ultimi doveva risultare equivalente a quello dei crediti di altra natura.

52. Cfr. Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 118.

53. Nella circolare n. 16/E/2018 dell'Agenzia delle entrate, la natura pubblicistica dell'istituto, la sua obbligatorietà e il parere espresso direttamente attraverso il voto, sono collegati in questa maniera (§ 5.1): “Si attiva, in tal modo [ossia attraverso la presentazione della proposta], la nuova procedura prevista dal citato art. 182-ter della L.F., che ha perso le connotazioni e gli effetti peculiari del previgente istituto della transazione fiscale, per uniformarsi ai tratti della procedura di concordato preventivo senza transazione fiscale o di accordo di ristrutturazione”. In nota al testo citato è poi specificato che “l'istituto non si presenta più come un autonomo accordo che impone l'acquisizione preventiva dell'assenso dell'Amministrazione finanziaria in funzione dell'adunanza dei creditori”.



dell'autorità direttamente con il voto<sup>54</sup>. In questa maniera il legislatore ha risolto almeno due diatribe: quella concernente la subalternità o l'autonomia dell'istituto rispetto alla procedura principale di risoluzione della crisi, poiché essa è certamente subalterna (e l'autorità finanziaria è dunque equiparata a qualsiasi altro creditore in sede di adunanza), e quella dell'impugnabilità o meno dell'atto conclusivo della procedura che, semplicemente, è venuto meno e dunque sembrerebbe non porsi più la criticità in parola<sup>55</sup>.

Inoltre, il legislatore ha espunto, in ordine all'imposta sul valore aggiunto e alle ritenute alla fonte non effettuate, la limitazione alla sola dilazione, consentendone la falcidia. Anche in questo caso l'intervento è stato, per così dire, provvidenziale, in quanto ha eliminato alla radice le discussioni che si erano sviluppate in precedenza. Attualmente, pertanto, sia l'IVA sia le ritenute alla fonte sono equiparate a qualsiasi altro credito fiscale e risultano falcidiabili, venendo meno così qualsiasi criticità in ordine a (presunte) problematiche di alterazione delle cause legittime di prelazione, come accadeva al tempo della versione dell'art. 182-ter nella versione in vigore fino al 2016.

Sempre in ordine all'ambito oggettivo dell'istituto, è stato soppresso il riferimento all'iscrizione a ruolo (o meno) dei debiti di natura chirografaria che aveva generato alcuni dubbi in merito alla possibilità di applicare la "transazione fiscale" ai crediti privilegiati non iscritti a ruolo<sup>56</sup>.

È stato altresì modificato il regime di trattamento dei crediti tributari stabilendo che la proposta di accordo, nell'ambito del concordato preventivo, è ammissibile solo qualora essa assicuri un gettito maggiore rispetto alle ipotesi di liquidazione tenendo conto del valore di mercato attribuibile ai beni (il quale deve essere attestato nella relazione del professionista) e che, in ipotesi di falcidia del credito tributario prelatizio, esso deve essere inserito in apposita classe. Attraverso questa previsione il legislatore sembra aver inteso equiparare il trattamento dei crediti tributari a quello di tutti gli altri crediti. Questa equiparazione pare accompagnarsi alla previsione che rende obbligatorio l'istituto<sup>57</sup>.

Se queste appena menzionate sono le modifiche pienamente positive e certamente utili per un'applicazione più serena dell'istituto, altre due, nell'ambito del concordato preventivo, devono essere attentamente considerate perché foriere di incertezze.

La prima concerne il precetto di inserire in un'apposita classe il credito tributario prelatizio eventualmente falcidiato, il quale non può essere soddisfatto in misura inferiore a quella realizzabile in caso di liquidazione<sup>58</sup>.

54. Cfr., in proposito, *ivi*, cap. III, § 2.

55. Cfr. Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 180 e ss. In effetti, però, v'è chi, invece, è di contraria opinione: costui, richiamando la sentenza della Cass., SS. UU., n. 25632/2016 - per cui la tesi dell'impugnabilità del diniego della 'vecchia' "transazione" è sostenuta affermando la competenza del giudice tributario e richiamando l'art. 29, comma 7, del D. L. n. 78/2010 sulla responsabilità dei funzionari pubblici (che rispondono per dolo e non per colpa grave) e, inoltre, che la valutazione della proposta è subordinata a determinati canoni -, ribadisce: "riteniamo che dovrebbe ammettersi la ricorribilità giurisdizionale di un eventuale diniego di transazione" per violazione di legge, dubbi sulla composizione dell'attivo liquidabile e difetto assoluto di motivazione. Così Attardi, *La transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, in *il fisco* n. 46/2017. Nella medesima direzione, inoltre, cfr. Fondazione Centro Studi UNGDC, circolare n. 1, *Sull'impugnabilità del "diniego" avverso la proposta di "transazione fiscale"*, Roma, 14.2.2019, § 3, in cui il voto negativo o il non-voto dell'amministrazione è ricondotto nell'alveo degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992, in particolare al comma 1, lett. h), in base al quale sono impugnabili "il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari". Di contro occorre però rilevare che, oltre al fatto che l'istituto ex art. 182-ter L. F. non rientra nella categoria delle agevolazioni, manca l'atto di diniego con valenza esterna. In ogni caso il debitore avrebbe interesse ad impugnare nel solo caso in cui il voto dell'amministrazione risultasse necessario per il raggiungimento delle maggioranze in sede di adunanza dei creditori. In questa ipotesi, però, può trovare applicazione l'art. 179, comma 1, L. F., che rinvia all'art. 162, comma 2, in base al quale "il Tribunale, su istanza del creditore o su richiesta del pubblico ministero ... dichiara il fallimento del debitore. Contro questa sentenza è però proponibile reclamo facendo valere "anche motivi attinenti all'ammissibilità della proposta di concordato" (art. 162, comma 3), rendendo in tal senso inutile la previsione di un'autonoma impugnazione di un atto dell'amministrazione. In questa maniera tra l'altro si eviterebbero anche concorsualità di competenza tra i vari giudici (che rallenterebbero la procedura nel suo complesso): sarebbe sempre competente il giudice fallimentare.

56. Cfr. Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 158. Su questo tema si tornerà in seguito nel capitolo III.

57. In proposito si rinvia al cap. III, § 1.

58. Di questi temi si tratterà a fondo nel capitolo III, in quanto si tratta in sostanza del contenuto della proposta.





La seconda delicata modifica attiene, invece, agli effetti tipici che erano previsti nella normativa vigente fino al 2016. Come detto si trattava del “consolidamento del debito tributario” e della “cessazione della materia del contendere”, a cui era poi stata assimilata la problematica concernente la possibilità di ulteriori accertamenti da parte dell’amministrazione finanziaria, successivi al perfezionamento della transazione.

Si è già evidenziato in precedenza che detti effetti erano perfettamente in sintonia con quella ratio dell’istituto che lo voleva inserito in una procedura di risanamento dell’azienda in vista della continuazione dell’attività d’impresa; mentre apparivano meno conformi alla finalità di rendere più sicura ed efficiente la riscossione dei tributi. Inoltre essi costituivano il ‘premio’ per il contribuente che si fosse avvalso della transazione, intesa quale procedura facoltativa.

Ebbene, entrambe le previsioni sono state eliminate dal dettato normativo e si pone pertanto l’interrogativo se, nonostante il silenzio, tali effetti tipici si producano ancora.

Per quanto attiene al ‘consolidamento’, da intendere quale inibizione all’ulteriore potere di accertamento da parte dell’amministrazione, già si registrano dottrine: vi è chi<sup>59</sup>, facendo leva sul silenzio della legge, afferma che “l’accettazione della proposta di concordato non comporta per l’amministrazione finanziaria la perdita dei propri poteri di accertamento sui rapporti tributari pregressi”; mentre altri<sup>60</sup>, rifacendosi alla ratio dell’istituto della preservazione dell’attività d’impresa, afferma “che proprio la rilevanza dello scopo che intende perseguire la norma dovrebbe condurre a reputare necessario, se non fisiologico, che l’accettazione della proposta da parte dell’Agenzia delle entrate sia accompagnata dall’effetto del consolidamento del debito fiscale”<sup>61</sup>.

Anche per quanto attiene alla definizione delle liti pendenti le opinioni sono divergenti.

A parere di una parte della dottrina non è più ravvisabile un effetto automatico di estinzione dei giudizi, sia pure con posizioni differenti. Vi è chi<sup>62</sup> distingue la situazione in cui il debitore abbia necessità di addivenire a un accordo con

59. Cfr.: Stasi, *Transazione fiscale e contributiva nel risanamento imprenditoriale*, in *Il Fallimento* n. 10/2017; Paparella, *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all’art. 182-ter L.F.: dalla transazione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva*, in *Rass. Trib.* n. 2/2018: “la mancata riproposizione del consolidamento potrebbe non essere dannosa essendo un concetto ambiguo rispetto al quale anche la Corte di cassazione non aveva fornito indicazioni puntuali ... Inoltre l’assenza di indicazioni normative dovrebbe portare all’abbandono delle tesi avanzate nel passato sui poteri di accertamento rispetto ai debiti inclusi nella proposta concordataria tra coloro che ravvisavano una inibizione assoluta [Tosi, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.* 2006, p.1084; Gaffuri, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. Trib.* 2011, p. 112; Zanichelli, *I concordati giudiziali*, Torino, 2010] ... e chi invece, più correttamente, ravvisava una preclusione limitata alle attività di liquidazione dei tributi ed ai controlli formali [Del Federico, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, p. 230; La Rosa, *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, p. 330]”. Cfr., inoltre, Andreani, Tubelli, *Trattamento “speciale” per i crediti tributari nel concordato preventivo*, in *il fisco* n. 5/2017.

60. Faone, *Effetti della transazione fiscale: cristallizzazione del debito?*, in *il fisco* n. 27/2017.

61. Cfr., inoltre, Allena, *La transazione nell’ordinamento tributario*, Milano, 2017, in cui l’autore, pur affermando che la ratio dell’istituto è primariamente quella della riscossione dei tributi (p. 146), propende per il divieto di ulteriori accertamenti, perché non si faciliterebbe la continuazione dell’attività d’impresa - ratio secondaria dell’istituto - e perché “a ragionar diversamente, a tacer d’altro, si realizzerebbe una contraddizione tra provvedimenti cronologicamente successivi (ossia, si avrebbe il rischio postumo della irragionevolezza del provvedimento intermedio) ... In sostanza, quindi, i tributi oggetto della transazione devono considerarsi definiti, con impossibilità per l’amministrazione finanziaria di emanare provvedimenti impositivi”.

62. Cfr.: Andreani, Tubelli, *Trattamento “speciale” per i crediti tributari nel concordato preventivo*, in *il fisco* n. 5/2017; Andreani, Tubelli, *Nota di variazione in diminuzione ed altre problematiche fiscali della crisi d’impresa*, in *il fisco* n. 11/2018, in cui si specifica che “invero, il fatto che il comma 2 dell’art. 182-ter preveda che oggetto della certificazione del debito fiscale sia anche «l’entità del debito derivante da atti di accertamento, ancorché non definitivi» potrebbe indurre a ritenere *prima facie* che tali importi debbano venire necessariamente definiti mediante transazione; tuttavia, questa ipotesi risulterebbe in contrasto con la menzionata abrogazione del (vecchio) comma 5 disposta con la legge di Bilancio 2017. Perché il legislatore avrebbe abrogato tale norma, se avesse voluto che gli effetti da essa generati continuino a prodursi? A ben vedere, il suddetto obbligo di certificazione pare dunque rispondere più semplicemente all’esigenza di «fotografare» la posizione del debitore nei confronti del Fisco ... La decisione concernente la definizione delle liti pendenti ha invece natura meno oggettiva e più aleatoria [rispetto ai debiti certi] e anche per questo motivo è sottratta alla disciplina dell’art. 182-ter l.f. e ricondotta alla propria sede naturale, che è quella dei menzionati istituti deflattivi



l'amministrazione per il perfezionamento del concordato - dovendo così o prestare acquiescenza alle pretese della stessa o esperire l'accertamento con adesione ovvero la conciliazione giudiziale - da quella in cui il voto dell'amministrazione non è invece determinante, potendo così l'imprenditore scegliere quali debiti far rientrare nella 'transazione' (ossia quelli che "si configurano come debiti tributari veri e propri, ancorché in attesa di definizione"). Vi è poi chi<sup>63</sup> ritiene che, non essendo il debitore vincolato ad accettare gli importi comunicati dall'amministrazione, anche i crediti tributari debbano rientrare nelle previsioni di cui agli artt. 176 e 184, L. F.<sup>64</sup>, osservando, da un lato, che gli istituti deflattivi del contenzioso possono essere esperiti anche nel corso dell'esecuzione del concordato e, dall'altro, che, quindi, il piano deve prevedere specifici accantonamenti in vista di eventuali soccombenze future.

Altra parte della dottrina, invece, propende per la cessazione immediata del contenzioso: vi è chi<sup>65</sup> fa leva sulla ratio dell'istituto di assicurare la continuità dell'impresa e sulla considerazione che la transazione, in base all'art. 46 del D. Lgs. n. 546/1992, giustifica, in ogni caso, la pronuncia di cessata materia del contendere; mentre altri<sup>66</sup> propone di ancorare la cessazione della materia del contendere non alla omologazione del concordato ma alla sua concreta esecuzione, per infine affermare che questo tentativo ermeneutico sarebbe poco praticabile per le lungaggini processuali, ipotizzando che una possibile soluzione sarebbe quella del rinvio dell'udienza di trattazione a nuovo ruolo.

Se dunque in dottrina non è dato ravvisare alcuna posizione condivisa, l'Agenzia delle entrate, a proposito dell'effetto della cessata materia del contendere, nel corso di Telefisco 2018, in risposta alla domanda n. 40, ha chiarito, trattando del concordato preventivo, che: I) "è ora applicabile l'art. 176 L.F., con la conseguenza che i contenziosi vertenti sulla pretesa tributaria proseguono fino alla definitiva conclusione del giudizio"; II) la proposta di concordato omologato spiega i propri effetti sul credito accertato dal giudice; III) il "trattamento, contenuto nel concordato omologato, sarà riconosciuto ai crediti tributari in contestazione, indipendentemente dal voto favorevole o contrario espresso dall'amministrazione finanziaria"<sup>67</sup>.

---

del contenzioso tributario". Nel medesimo intervento gli autori si soffermano anche sugli elementi da considerare nella scelta tra 'transazione' e istituti deflattivi. Essi sarebbero due: determinazione del quantum del debito erariale e tempi di pagamento. In relazione al primo si segnala che con gli istituti deflattivi si valuta la fondatezza dell'accertamento, mentre con la transazione le possibilità di riscossione. In merito al secondo si evidenzia che, oltre a cambiare le possibilità e le tempistiche di dilazione, nella 'transazione', inserita in special modo in un concordato liquidatorio, i tempi di pagamento possono incidere sull'ordine dei privilegi.

63. Cfr.: Stasi, *Transazione fiscale e contributiva nel risanamento imprenditoriale*, in *Il Fallimento* n. 10/2017; Paparella, *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all'art. 182-ter L.F.: dalla transazione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva*, in *Rass. Trib.* n. 2/2018.

64. Art. 176, L. F.: "Il giudice delegato può ammettere provvisoriamente in tutto o in parte i crediti contestati ai soli fini del voto e del calcolo delle maggioranze, senza che ciò pregiudichi le pronunzie definitive sulla sussistenza dei crediti stessi. I creditori esclusi possono opporsi all'esclusione in sede di omologazione del concordato nel caso in cui la loro ammissione avrebbe avuto influenza sulla formazione della maggioranza". Art. 184, L. F.: "Il concordato omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori alla pubblicazione nel registro delle imprese del ricorso di cui all'art. 161. Tuttavia essi conservano impregiudicati i diritti contro i coobbligati, i fideiussori del debitore e gli obbligati in via di regresso. Salvo patto contrario, il concordato della società ha efficacia nei confronti dei soci illimitatamente responsabili".

65. Cfr.: Faone, *Effetti della transazione fiscale: cristallizzazione del debito?*, in *il fisco* n. 27/2017; Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 175.

66. Attardi, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, in *il fisco* n. 46/2017.

67. In merito a quest'ultimo punto, è stato specificato che "non è tuttavia corretto estendere questo principio, che trova applicazione nel concordato liquidatorio, a tutte le situazioni e a tutti i tipi di concordato. Infatti, in ordine al concordato in continuità aziendale disciplinato dall'art. 186-bis l.f. occorre tener conto dell'orientamento giurisprudenziale secondo cui, qualora il piano e la proposta ex art. 182-ter contemplino la falcidia dei crediti tributari privilegiati per l'attestata insufficienza dell'attivo e prevedano tempi di pagamento degli stessi superiori a un anno, la proposta così strutturata è omologabile solo in presenza di voto favorevole da parte dell'Agenzia delle entrate. Ciò perché il comma 2, lett. c), del citato art. 186-bis, ammette in tal caso «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 causa di prelazione», derogabile soltanto con l'assenso del relativo creditore. Pertanto, se il piano concordatario e la proposta di transazione fiscale prevedono tempi di pagamento dei crediti tributari falcidiati non superiori l'anno, il voto favorevole dell'Agenzia delle entrate non è vincolante per l'omologazione del concordato preventivo, ma in caso contrario lo diventa". Cfr. Andreani, Tubelli, *Nota di variazione in diminuzione ed altre problematiche fiscali della crisi d'impresa*, in *il fisco* n. 11/2018. Si evidenzia che detta regola è comunque valida per qualsiasi creditore e che essa, in sostanza, conferma che l'amministrazione è a loro equiparata ai fini del voto e dell'omologa del concordato.



Su questi spinosi argomenti (il consolidamento del debito tributario e l'estinzione delle liti pendenti) è nuovamente intervenuta, di recente, l'amministrazione finanziaria. Nella circolare n. 16/E/2018, l'Agenzia delle entrate, riprendendo i temi della natura pubblicistica dell'istituto, della sua neo-introdotta obbligatorietà e della nuova affermazione dell'accoglimento o meno della proposta attraverso il voto, tutti logicamente, come detto, legati tra loro, afferma<sup>68</sup> che "coerente appare, altresì, l'eliminazione delle disposizioni riguardanti il consolidamento del debito tributario e la cessazione della materia del contendere". Detto silenzio, a parere dell'Agenzia, significa che essa stessa può condurre ulteriori accertamenti sui tributi oggetto di 'transazione'<sup>69</sup> e che il debitore può scegliere se proseguire o meno i contenziosi aventi a oggetto i tributi inseriti nella transazione<sup>70</sup>.

A fronte di questo quadro già decisamente articolato, benché la riscrittura della disciplina sia recente, si ritiene - diversamente da quanto affermato dall'Agenzia delle entrate - che sia possibile sostenere la tesi in base alla quale l'accertamento ulteriore da parte dell'amministrazione non può essere esercitato. Gli elementi a sostegno di questa interpretazione sono quattro. Occorre tener presente, infatti, in primo luogo che tra tutela del fisco e continuità d'impresa non può essere scorta alcuna antinomia; in secondo luogo che il legislatore ha stabilito che la procedura è obbligatoria; in terzo luogo che l'ammissione al concordato, come detto, pare produrre effetti novativi<sup>71</sup> e, in ultimo che, dal momento che il trattamento dei crediti tributari è, in sostanza, identico a quello degli altri di diversa natura<sup>72</sup>, se non si realizzasse il consolidamento, l'istituto non avrebbe ragione di essere stato previsto, salvo in relazione all'effetto di rendere costituzionale il principio di indisponibilità del tributo e di permettere all'amministrazione di addivenire a conoscenza della procedura (e della volontà del debitore di voler soddisfare il credito parzialmente o in modo dilazionato) e di facilitarle le attività di controllo per certificare l'entità del debito. Forse troppo poco per giustificare un istituto di tale complessità, le cui funzioni potrebbero essere assolte dalla previsione di cui all'art. 171 L. F. in base alla quale l'avviso di convocazione dei creditori da parte del commissario giudiziale deve contenere, tra l'altro, anche la proposta del debitore. Ad ogni modo, stante l'attuale silenzio della norma in proposito e la posizione dell'amministrazione avversa al riconoscimento di detto effetto tipico, si auspica un intervento legislativo in materia. Nel prosieguo si indicheranno ulteriori elementi a favore dell'interpretazione del consolidamento del debito tributario quale preclusione a ulteriori accertamenti.

Per quanto attiene all'estinzione dei processi in corso, per le stesse ragioni appena indicate, se ne deduce - in linea con quanto espresso dall'amministrazione finanziaria - che essa non può essere un effetto automatico della procedura. E ciò in particolare nell'ambito del concordato in continuità aziendale, in cui è certamente opportuno che il debitore possa 'scegliere' il perimetro di applicazione dell'istituto per addivenire a una migliore soluzione della crisi per la continuazione dell'attività e che detta ripresa imprenditoriale possa basarsi su una situazione fiscale cristallizzata che non possa più essere rimessa in questione. Di questo tema, ossia della 'scelta', che attiene all'oggetto e al perimetro della proposta, se ne tratterà anche nel capitolo III in relazione all'oggetto della proposta.

In conclusione, in ordine a una 'transazione' innestata in un concordato preventivo, se in ordine alla cessazione della materia del contendere, non pare che si possa negare una certa libertà di scelta al debitore in relazione a quali contenziosi proseguire o tentare di far cessare; in merito al consolidamento del debito tributario, quale effetto tipico dell'istituto, la discussione pare, invece, ancora aperta, benché numerosi siano gli elementi che militano a favore della tesi positiva.

68. Cfr. Agenzia delle entrate, circolare n. 16/E/2018, § 5.1.

69. Cfr. Agenzia delle entrate, circolare n. 16/E/2018, § 5.1.3.

70. Cfr. Agenzia delle entrate, circolare n. 16/E/2018, § 5.1.5.

71. Cfr. Cass., pen., sez. III, nn. 15853/2015 e 6591/2017, in precedenza menzionate, che in sostanza confermavano che con il termine "consolidamento" si sarebbe dovuto intendere la riunione di più posizioni debitorie e la sostituzione delle stesse in una nuova unica posizione più stabile.

72. Cfr., in proposito, ivi, cap. III, § 1.2.



## 4.2. La “transazione” nell’accordo di ristrutturazione dei debiti

Per quanto attiene al trattamento dei debiti tributari negli accordi di ristrutturazione dei debiti, le novità rispetto alla ‘vecchia’ transazione fiscale sono tre: la prima che la relazione redatta dal professionista deve inerire anche alla valutazione sulla convenienza del trattamento proposto rispetto alle alternative concretamente praticabili (e non solo all’ipotesi liquidativa, come nel concordato preventivo); la seconda che detto elemento è oggetto di specifica valutazione da parte del Tribunale e la terza che, in caso di inadempienza del debitore, l’accordo non è più revocato ma risolto. Inoltre è d’uopo considerare che l’istituto in esame in questo ambito è ancora chiamato, come detto, “transazione fiscale”.

Se gli ultimi due elementi evocati (terminologia e risoluzione dell’accordo) paiono rafforzare l’opinione che l’istituto sia prevalentemente privatistico<sup>73</sup> (peraltro al comma 5 dell’art. 182-ter compare anche la locuzione “atto negoziale”), le due prime novità indicate (in ordine alla relazione del professionista e al controllo del tribunale), invece, farebbero propendere a favore dell’ipotesi di un rafforzamento dei suoi connotati pubblicistici. A ben considerare, però, come è stato condivisibilmente affermato<sup>74</sup>, le tutele pubblicistiche sono state introdotte proprio a causa della matrice prevalentemente civilistica dell’istituto.

Accettando, quindi, la qualificazione della natura giuridica della “transazione fiscale” nell’ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti quale istituto prevalentemente privatistico<sup>75</sup>, per quanto attiene ai cosiddetti effetti tipici (non previsti dalla nuova normativa come nemmeno nella ‘vecchia’ formulazione della disciplina), si sarebbe indotti ad affermare che i debiti tributari oggetto della negoziazione non possono più essere accertati ulteriormente da parte dell’amministrazione, né che le eventuali liti pendenti possano proseguire il loro corso<sup>76</sup>.

L’Agenzia delle entrate, durante Telefisco 2018, in risposta alla domanda n. 41, però, ha evidenziato, in relazione a quest’ultimo tema, che per la chiusura delle liti pendenti, a seguito di omologa di un accordo di ristrutturazione dei debiti, occorre richiedere la declaratoria della cessazione della materia del contendere, alla quale consegue, da un parte, “la caducazione di tutte le sentenze emanate nei precedenti gradi di giudizio e non passate in giudicato”, e, dall’altra, “la sua assoluta inidoneità ad acquisire efficacia di giudicato al solo aspetto del venir meno dell’interesse alla prosecuzione del processo in corso”.

Anche in questo caso sembrerebbe, quindi, operare il principio per cui il debitore può scegliere di ‘transare’ certi debiti e non altri<sup>77</sup>.

73. Cfr.: Damascelli, *Restyling per la transazione fiscale*, in *Corr. Trib.* n. 23/2017: “termine tecnicamente più corretto di quello di revoca usato dal precedente legislatore, trattandosi di atto negoziale bilaterale e non unilaterale”; Attardi, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e tutela giurisdizionale*, in *il fisco* n. 46/2017: “Lasciando anche in questo caso da un cantone la circostanza secondo cui il legislatore usa ancora l’espressione «transazione fiscale», merita allora evidenziare il passaggio semantico, con effetti anche sostanziali sulla ricostruzione giuridica dell’istituto che ha portato alla sostituzione della «revoca di diritto» con la «risoluzione di diritto», quasi a voler rimarcare ancora una volta la matrice privatistica dell’istituto»; Spadaro, *Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182 ter L.Fall.*, in *Il Fallimento* n. 1/2018.

74. Cfr. Attardi, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e tutela giurisdizionale*, in *il fisco* n. 46/2017.

75. Cfr. Agenzia delle entrate, circolare n. 16/E/2018, § 5.2: “Con la disposizione vigente, inoltre, il legislatore si è espresso nel senso della natura privatistica degli accordi di ristrutturazione. L’attuale formulazione, infatti, qualifica l’accordo di ristrutturazione come «atto negoziale» e non fa più riferimento alla prestazione dell’assenso, ma alla «adesione» alla proposta avanzata. Coerentemente il sesto comma della norma in esame dispone la risoluzione di diritto della transazione fiscale conclusa nell’ambito dell’accordo di ristrutturazione”.

76. Cfr.: Stasi, *Transazione fiscale e contributiva nel risanamento imprenditoriale*, in *Il Fallimento* n. 10/2017; Faone, *Effetto della transazione fiscale: cristallizzazione del debito?*, in *il fisco* n. 27/2017; Allena, *La transazione fiscale nell’ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 179. Cfr., inoltre, Cass. nn. 9552/2016, 11316-11320/2016 e 11176/2004, anche se in riferimento alla ‘vecchia’ “transazione fiscale” nell’ambito di accordi di ristrutturazione del debito, in cui, in ogni caso, non era esplicitamente previsto alcun effetto tipico, esattamente come nella ‘nuova’.

77. Cfr. Andreani, Tubelli, *Nota di variazione in diminuzione ed altre problematiche fiscali della crisi d’impresa*, in *il fisco* n. 11/2018: “Ciò significa, anche se l’Agenzia non lo ha affermato espressamente, che nell’ambito dell’accordo di ristrutturazione dei debiti, così come nel concordato preventivo, la transazione fiscale di per sé non deve necessariamente avere ad oggetto anche i debiti erariali potenziali discendenti da liti pendenti o da avvisi di accertamento ancora impugnabili, ma nulla vieta che anche tali debito vengano definiti in detto contesto”; Andreani, Ferranti, Miele,



La medesima conclusione è rinvenibile anche nella circolare n. 16/E/2018 dell'Agenzia delle entrate. In questo documento, però, si tratta anche dell'ulteriore profilo degli effetti della pronuncia di cessata materia del contendere e della reviviscenza dell'obbligazione in relazione alla risoluzione di diritto per inadempimento del debitore. Se ne fa cenno perché l'Agenzia ricollega l'argomentazione all'effetto novativo o meno dell'accordo transattivo.

L'interpretazione proposta dall'amministrazione è la seguente: se a seguito dell'omologa di un accordo di ristrutturazione è stata richiesta la pronuncia di cessata materia del contendere, ed essa è stata accolta e pronunciata, qualora l'accordo dovesse essere rescisso, ai sensi dell'art. 182-ter, comma 6, L. F., la detta rescissione travolgerebbe sia l'accordo sia la pronuncia di cessata materia del contendere perché "fa rivivere la pretesa tributaria nella misura originaria"<sup>78</sup>. L'amministrazione prosegue poi affermando che la reviviscenza si verifica "in quanto la rideterminazione del credito tributario nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione del debito non realizza un effetto novativo dell'obbligazione tributaria".

Quest'ultima affermazione appare, però, non consequenziale poiché la reviviscenza della pretesa originaria non può determinarsi se non a seguito di novazione: se, infatti, non si fosse realizzata novazione del rapporto non vi sarebbe reviviscenza del rapporto originario, perché quest'ultimo non sarebbe mai venuto meno. Delle due l'una: o non vi è novazione (e allora il rapporto originario non è mai venuto meno e quindi non vi può essere reviviscenza) o non vi è reviviscenza del rapporto originario (e allora nessuna novazione può essersi prodotta).

Si ritiene, pertanto, che vi sia novazione al momento della conclusione della transazione e che al momento della risoluzione del contratto si realizzi la reviviscenza del rapporto originario, secondo le normali previsioni sulla transazione in generale e sulla novazione<sup>79</sup>.

Il riconoscere questo effetto novativo permette di sostenere anche in questo ambito, come in quello del concordato preventivo, la permanenza dell'effetto tipico del consolidamento del debito tributario, da intendersi come inibizione a ulteriori controlli da parte dell'amministrazione.

---

Ravazzin, *Fiscalità della crisi d'impresa*, Milano, 2014.

78. Agenzia delle entrate, circolare n. 16/E/2018, p. 45. Per quanto attiene alla reviviscenza della pretesa originaria, in Andreani, Tubelli, *Nota di variazione in diminuzione ed altre problematiche fiscali della crisi d'impresa*, in *il fisco* n. 11/2018, è stato specificato che la risoluzione comporterebbe la reviviscenza non solo della pretesa originaria ma anche del processo tributario che la riguardava. Cfr., in proposito, CNDCEC-FNC, *Il trattamento dei crediti tributari nel concordato e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, documento di ricerca del 20 febbraio 2019, § 3.

79. Cfr. art. 1976 c.c.: "La risoluzione della transazione per inadempimento non può essere richiesta se il rapporto preesistente è stato estinto per novazione, salvo che il diritto al risoluzione sia stato espressamente stipulato". Per la novazione: artt. 1230 e ss. c.c.



## CAPITOLO II

# L'AMBITO SOGGETTIVO, LA DOCUMENTAZIONE E LE RESPONSABILITÀ

### 1. Premessa

Stante il dettato dell'art. 182-ter L. F., gli attori principali della 'transazione fiscale' sono l'imprenditore in crisi, detto "debitore", "il professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, terzo comma, lettera d)", L. F. e le Agenzie fiscali<sup>1</sup>.

Ciò è confermato dal fatto che tutta la documentazione, preparata dal debitore e dal professionista, che deve essere depositata presso il tribunale o il registro delle imprese, prevista in generale per il concordato o l'accordo di ristrutturazione, deve essere presentata anche presso l'ufficio competente dell'amministrazione finanziaria, arricchita di ulteriori dichiarazioni e relazioni.

Nel prosieguo<sup>2</sup> si tratta quindi delle tre principali figure richiamate, della loro identificazione, della documentazione di cui sono responsabili e, sinteticamente, delle relative violazioni e sanzioni.

Gli aspetti più critici che sono analizzati concernono, in primo luogo, la nozione di 'stato di crisi' (da mettere in relazione con quella di 'stato d'insolvenza'), quale requisito soggettivo per accedere al concordato preventivo e all'accordo di ristrutturazione del debito e, quindi, al "trattamento dei crediti tributari e contributivi"; in secondo luogo, la responsabilità penale del professionista attestatore e, in ultimo, la competenza territoriale degli uffici dell'amministrazione finanziaria, la quale non sempre coincide con quella del tribunale.

### 2. Gli imprenditori interessati, la documentazione da presentare e le responsabilità

#### 2.1. L'identificazione degli imprenditori interessati

Nell'art. 182-ter, comma 1, L. F. è stabilito che il debitore, con il piano di cui all'art. 160 L. F. può proporre il pagamento parziale o anche dilazionato dei tributi. Al comma 5 è poi previsto che il debitore può effettuare la proposta di cui al comma 1 (dello stesso art. 182-ter) nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione dell'accordo di ristrutturazione.

1. Per "agenzie fiscali" si intendono in generale gli enti pubblici, istituiti nel 1999 (D. Lgs. n. 300/1999), dotati di personalità giuridica di diritto pubblico. In conformità con le disposizioni di legge e dei rispettivi statuti, le agenzie fiscali hanno autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria. Esercitate le funzioni pubbliche a esse affidate nel rispetto dei principi di legalità, imparzialità e trasparenza, con criteri di efficienza, economicità ed efficacia nel perseguimento delle rispettive missioni. Si tratta dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia dei monopoli e delle dogane e dell'Agenzia del demanio. Nell'ambito della 'transazione' fiscale le agenzie fiscali sono: l'Agenzia delle entrate, l'Agenzia delle dogane e l'Agente della riscossione. Cfr., *ivi*, cap. III, § 1.1.

2. Oltre quanto indicato e citato nel testo, in merito all'ambito soggettivo della 'transazione', cfr.: Corvaja, Guerra, *La transazione fiscale*, in *Il fisco* n. 13/2006; Stasi, *La transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 7/2008; Ficari, *Riflessioni su "transazione fiscale" e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, in *Rass. Trib.* n. 1/2009; Piazza, *La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo*, in *Il Corr. Giur.* n. 6/2011; Bozza, *Il trattamento dei crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *Il Fallimento* n. 4/2012; Bersani, *L'ambito di operatività della transazione fiscale nel concordato preventivo: rassegna ragionata di dottrina e giurisprudenza*, in *Il fisco* n. 43/2012; Nasta, *Transazione fiscale: un'opportunità per l'imprenditore in crisi*, in *Corr. Trib.* n. 10/2015; Penta, *Il trattamento dei crediti fiscali e contributivi in caso di crisi d'impresa*, in *Prat. Fisc. e Profes.* n. 29/2018.



Il doppio rinvio all'art. 160 L. F. permette di affermare che il "debitore" di cui all'art. 182-ter sia "l'imprenditore in stato di crisi". A sua volta la dicitura dell'art. 160 deve essere messa in relazione a quanto espresso nell'art. 1 L. F., in base al quale è possibile individuare le imprese soggette al fallimento e al concordato preventivo<sup>3</sup>, che deve essere letto, a sua volta, in parallelo con l'art. 5 L. F., in cui è stabilito che può essere dichiarato fallito l'imprenditore in stato di insolvenza<sup>4</sup>.

Sembrerebbe pertanto profilarsi una differenza tra i presupposti per accedere al fallimento e quelli per poter usufruire del concordato preventivo o dell'accordo di ristrutturazione: per il primo è previsto che l'imprenditore sia in stato di insolvenza, mentre per i secondi è previsto che il medesimo sia in stato di crisi. Con l'art. 36 del D. L. n. 273/2005 è stato però aggiunto all'art. 160 L. F. il comma 3, che recita: "Ai fini di cui al primo comma per stato di crisi si intende anche lo stato di insolvenza". Questa precisazione è stata foriera di numerosi dubbi in quanto si sono andate a sovrapporre, nella legge, due categorie che nella materia aziendalistica sono invece rigorosamente distinte.

Dalla ricostruzione normativa appena effettuata si evince, quindi, che le problematiche da affrontare per individuare i soggetti che possono accedere all'istituto di cui all'art. 182-ter L. F. sono due: la prima attinente alla nozione di 'imprenditore fallibile'; la seconda concernente le categorie di 'stato di insolvenza' e 'stato di crisi'.

L'imprenditore fallibile - questo il principio generale ricavabile dall'art. 1 L. F.<sup>5</sup> - è colui che conduce un'impresa che sia commerciale, privata e non piccola. Viceversa sono esclusi dal fallimento coloro che conducono un'impresa agricola, un'impresa pubblica o un'impresa di piccole dimensioni.

La distinzione dell'impresa piccola da quella non piccola è stabilita nel comma 2 dell'art. 1, appena richiamato, in base a parametri quantitativi<sup>6</sup> (e non corrisponde a quella di cui all'art. 2083 c. c.<sup>7</sup>).

3. Per completezza si riporta che è stata prospettata l'ipotesi che l'accordo di ristrutturazione dei debiti fosse accessibile anche agli imprenditori non soggetti al fallimento in quanto l'art. 1 L. F. fa riferimento esclusivamente, appunto, al fallimento e al concordato preventivo. Cfr. D'Ambrosio, *Accordi di ristrutturazione e transazione fiscale*, in Fauceri, Panzani (a cura di), *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, Vol. III, Torino, 2009, p. 1806. Contro questa interpretazione militano alcuni elementi: I) anche nella procedura ex art. 182-bis L. F. sono richiesti i medesimi documenti di cui all'art. 161 L. F.; II) l'istituto è stato concepito, almeno inizialmente, in stretto legame con il concordato preventivo, del quale deve dunque rispettare i requisiti e le condizioni; III) se la funzione degli accordi è quella di evitare il fallimento, non avrebbe senso applicare l'istituto a soggetti che fallibili non sono. Inoltre è stato giustamente osservato che, anche se, in effetti, l'accordo di ristrutturazione fosse accessibile anche agli imprenditori non fallibili, "poco cambierebbe in chiave di presupposti soggettivi necessari ai fini dell'utilizzo dell'art. 182-ter. La norma, infatti, è stata inserita dal legislatore nel Capo dedicato al concordato preventivo (come d'altronde quella relativa agli accordi di ristrutturazione), e pertanto, quantomeno per una questione di interpretazione sistematica, pare logico concludere che l'«imprenditore» a cui il legislatore ha inteso riferirsi sia quello di cui all'art. 1 L.F.". Cfr. Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 131. Cfr., inoltre, Zanichelli, *La transazione fiscale*, in *Il Dir. Fall. e delle Soc. Comm.*, n. 2/2012; Trentini, *Accordi di ristrutturazione: competenza, piano e transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 4/2012

4. Cfr. Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 128. Nella circolare n. 40/E/2008 dell'Agenzia delle entrate, richiamata nella successiva circolare n. 16/E/2018, § 5.1, l'ambito soggettivo della "transazione fiscale" era in un certo modo 'liquidato' identificando i soggetti ammessi alla stessa con coloro che potevano essere assoggettati al concordato preventivo e dunque al fallimento. In altri termini, l'analisi dell'amministrazione si arrestava all'art. 1 della L. F.

5. L'art. 1 L. F. può essere letto in parallelo all'art. 2221 c. c., in base al quale: "Gli imprenditori che esercitano un'attività commerciale, esclusi gli enti pubblici e i piccoli imprenditori, sono soggetti, in caso di insolvenza, alle procedure del fallimento e del concordato preventivo, salve le disposizioni delle leggi speciali".

6. Art. 1, comma 2, L. F.: "Non sono soggetti alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo gli imprenditori di cui al primo comma, i quali 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. I limiti di cui alle lettere a), b) e c) del secondo comma possono essere aggiornati ogni tre anni con decreto del Ministro della giustizia, sulla base della media delle variazioni degli indici ISTAT dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati intervenute nel periodo di riferimento".

7. Art. 2083 c. c.: "Sono piccoli imprenditori i coltivatori diretti del fondo, gli artigiani, i piccoli commercianti e coloro che esercitano un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia".



In ordine all'esclusione dell'imprenditore agricolo dal fallimento (e dal concordato preventivo), frutto di una scelta politica legislativa che sembra ormai datata, in quanto legata a una organizzazione sociale corporativista<sup>8</sup>, si rileva che egli può, però, attualmente, accedere agli accordi di ristrutturazione dei debiti e, pertanto, anche alla "transazione fiscale" che sia innestata in detta procedura. Detta apertura fu stabilita con l'art. 23, comma 43, del D. L. n. 98/2011.

Per quanto attiene agli enti pubblici che esercitano un'attività commerciale, si evidenzia che, attraverso l'art. 5, comma 1, del D. L. n. 83/2014, le fondazioni lirico-sinfoniche<sup>9</sup> sono state ammesse all'accordo di ristrutturazione dei debiti e, pertanto, alla "transazione fiscale" che in esso è possibile innestare.

Le dette aperture agli accordi di ristrutturazione dei debiti, sia nel caso dell'imprenditore agricolo sia in quello delle fondazioni lirico-sinfoniche, a ben considerare, non derogano al principio generale in precedenza enunciato: in entrambe le ipotesi, infatti, i soggetti richiamati sono esclusi dalle procedure concorsuali (fallimento e concordato preventivo), pur potendo accedere a quella maggiormente negoziale<sup>10</sup>.

Stabiliti i soggetti interessati dal concordato preventivo e dall'accordo di ristrutturazione<sup>11</sup>, e pertanto coloro che possono accedere al "trattamento dei crediti tributari", occorre prendere in considerazione le condizioni in base alle quali essi possono usufruire delle stesse. Come annunciato, si tratta di stabilire la nozione di 'stato di insolvenza' e quella di 'stato di crisi' e le loro eventuali differenze, in particolare nell'ottica del diritto fallimentare.

In ordine alla definizione di 'stato di insolvenza' soccorre quanto indicato nell'art. 5, comma 2, L. F.: "Lo stato d'insolvenza si manifesta con inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrino che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni".

Orbene, è evidente che quanto indicato nella legge non corrisponde in pieno a una definizione di 'stato di insolvenza', ma, piuttosto, a come esso si manifesta.

La manifestazione (ossia l'inadempimento regolare) deve segnalare, infatti, secondo le scienze aziendalistiche, "l'incapacità dell'impresa di produrre al suo interno le risorse finanziarie necessarie a fronteggiare il proprio indebitamento"<sup>12</sup>. Detta incapacità può derivare da una carenza di liquidità ordinaria o da uno sbilanciamento del patrimonio.

Per quanto attiene allo 'stato di crisi', si sarebbe indotti a considerarlo come una degenerazione dell'impresa meno grave di quanto possa apparire l'insolvenza, ma come detto, ai sensi del comma 3 dell'art. 160 L. F. esso è da intendere anche come 'stato di insolvenza'.

In questa maniera, procedendo forse contro il senso comune delle parole, "si evidenzia ... un rapporto di specialità fra

8. Cfr. Calvosa, Giannelli, Guerrera, Paciello, Rosapepe (a cura di), *Diritto fallimentare. Manuale breve*, Milano 2017, p. 84.

9. Per quanto attiene alla natura giuridica delle fondazioni lirico-sinfoniche il dibattito dottrinale è molto vivo, in quanto, sebbene le fondazioni siano, di principio, degli enti privati, quelle lirico-sinfoniche, poiché finanziate dallo Stato sono soggette a delle discipline pubblicistiche. In questo senso possono essere annoverate fra gli enti pubblici. Cfr.: Forte, *Fondazioni, privatizzazione, concorrenza nella lirica: un cammino ancora in corso*, in *Aedon* n. 1/2009; Trimarchi, *Riforma delle fondazioni liriche: e le questioni di fondo?*, in *Tafter*, 8 ottobre 2009. Cfr., inoltre, la recente sentenza della CGUE relativa alla causa C-331/17.

10. Cfr. Andreani, Ferranti, Miele, Ravazzin, *Fiscalità della crisi d'impresa*, Milano, 2014, p. 226. Cfr., inoltre, ivi, cap. I, note 3 e 6, in ordine alla qualificazione della natura giuridica del concordato e dell'accordo di ristrutturazione.

11. Si è trattato di una identificazione generale. Altre problematiche, interne alla categoria generale indicata nel testo, attengono alle imprese che possono, o meno, essere dotate di una forma societaria strutturata, in relazione, per esempio, ai soci illimitatamente responsabili e alla cd. estensione del fallimento, ai gruppi di imprese, alle società occulte, ai soci occulti, alle società di fatto in relazione agli accordi di ristrutturazione etc. Per una breve disamina in proposito, cfr.: Calvosa, Giannelli, Guerrera, Paciello, Rosapepe (a cura di), *Diritto fallimentare. Manuale breve*, Milano 2017, p. 88 e ss. e Trentini, *Accordi di ristrutturazione: competenza, piano e transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 4/2012.

12. Calvosa, Giannelli, Guerrera, Paciello, Rosapepe (a cura di), *Diritto fallimentare. Manuale breve*, Milano 2017, p. 49.





le fattispecie, in cui lo stato di crisi si configura come la fattispecie maggiore e più ampia, capace di annoverare situazioni di difficoltà meno avanzata rispetto allo stato di insolvenza, anch'esso peraltro ricompreso nell'ampia nozione di crisi"<sup>13</sup>.

Nello stato di crisi, insomma, l'insolvenza deve risultare quanto meno probabile<sup>14</sup>, poiché, in caso contrario, si potrebbe permettere all'imprenditore di utilizzare le procedure della legge fallimentare che in questa sede interessano anche qualora la crisi sia superabile autonomamente e indipendentemente.

Di questo rapporto tra 'stato di insolvenza' (quale requisito di accesso al fallimento) e 'stato di crisi' (quale requisito per accedere al concordato e all'accordo di ristrutturazione dei debiti), se n'è occupata anche la Corte di cassazione nell'ambito della problematica della dichiarazione di fallimento a seguito della inammissibilità della proposta di concordato (art. 162 L. F.) o a seguito di revoca dell'ammissione al concordato (art. 173 L. F.) o a seguito di mancata approvazione del concordato da parte dei creditori (art. 179 L. F.). Si tratta del principio della consecuzione delle procedure. Ci si chiede: in che data, nelle ipotesi appena considerate, devono essere fissati gli effetti della dichiarazione di fallimento? Devono essere retrodatati al giorno di presentazione della domanda di concordato o stabilizzati alla data della dichiarazione di fallimento?

Gli interrogativi si sono posti a seguito della riforma che ha interessato la legge fallimentare nel periodo 2005-2007. Successivamente alla L. n. 80/2005 e al D. Lgs. n. 169/2007, infatti, sarebbe potuto apparire che le condizioni per accedere al concordato (o all'accordo di ristrutturazione dei debiti) e al fallimento fossero diverse: nel primo caso era stato stabilito che l'imprenditore dovesse essere in 'stato di crisi', mentre nel secondo caso che esso manifestasse lo 'stato di insolvenza'. Stante questa distinzione, quindi, non sembrava che il principio della consecuzione delle procedure fosse più applicabile.

Ma la sua applicazione fu, invece, ribadita dalla Corte di cassazione<sup>15</sup>, in quanto le due procedure paiono affini e complementari in base alla constatazione che "in definitiva presupposto comune delle stesse è l'insolvenza, anche quando ... è la temporanea difficoltà a giustificare la procedura minore, che solo «ex post» si appalesi corrispondere ad un vero e proprio stato di decozione". Ciò vuol dire che "il requisito dello «stato di crisi» per l'ammissione alla procedura del concordato preventivo deve ritenere comprensivo sia della situazione di insolvenza vera e propria che di uno stato di difficoltà economico-finanziaria non necessariamente destinato ad evolversi nella definitiva impossibilità di adempiere regolarmente le proprie obbligazioni". Ciò implica che "con la dichiarazione di fallimento il tribunale accerta ex post che lo stato di crisi ... è ... vero e proprio stato di insolvenza"<sup>16</sup>.

La medesima posizione è rinvenibile anche nella sentenza n. 7324/2016: "ciò che rileva non è la legittimità di tale ammissione, ma il fatto che un'ammissione vi sia stata e una procedura di concordato sia iniziata, perché ciò impone di considerare la successiva dichiarazione del fallimento come conseguenza del medesimo stato d'insolvenza, già a fondamento dell'ammissione al concordato preventivo"<sup>17</sup>.

13. Calvosa, Giannelli, Guerrera, Paciello, Rosapepe (a cura di), *Diritto fallimentare. Manuale breve*, Milano 2017, p. 54. Cfr., inoltre, Giordano, Tommasi, Vasapollo, *Codice del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Milano, 2015, p. 55 e ss.

14. Nella relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo della commissione Trevisanato, in *Quad. Giur. Comm.* n. 269/2004, si indicava che per crisi si intende "la situazione patrimoniale, economica o finanziaria in cui si trova l'impresa, tale da determinare il rischio di insolvenza". Cfr. Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 126.

15. Cfr. Corte di cassazione, sentenza n. 18437/2010. Vd., inoltre, Cass. nn. 28445/2008 e 21326/2005.

16. La questione riguardava nello specifico il diritto agli interessi da parte del debitore: se infatti gli effetti della dichiarazione di fallimento sono retrodatati alla data di presentazione della domanda di concordato, il creditore non ha diritto agli interessi maturati nel lasso di tempo indicato, viceversa se gli effetti della dichiarazione di fallimento non fossero retrodatati, il creditore concorrerebbe, oltre che per il capitale anche per gli interessi.

17. In questo caso si trattava, nello specifico, dell'iscrizione di una ipoteca avvenuta oltre i sei mesi antecedenti il fallimento ma nei sei mesi antecedenti l'ammissione alla procedura concorsuale, la quale poteva pertanto essere revocata in caso di retrodatazione degli effetti della dichiarazione di fallimento.



Questa sorta di sovrapposizione dello 'stato di crisi' con lo 'stato di insolvenza' ha lasciato perplessi gli interpreti dottrinari. Già prima dell'introduzione del comma 3 nell'art. 160 L. F., interrogandosi sul rapporto tra le due nozioni, si osservava che la distinzione aveva senso proprio perché diversi erano i requisiti richiesti per l'accesso al fallimento o al concordato preventivo/accordo di ristrutturazione. Anzi, ci si poneva in posizione più esplicita da quella poi accolta dalla giurisprudenza di legittimità appena citata, affermando che "nel nuovo concordato il presupposto oggettivo non è più l'insolvenza bensì lo stato di crisi che, come detto, non coincide né presuppone l'insolvenza e, poiché non vi è dubbio alcuno sulla necessità che i termini (a ritroso) per la revocatoria concorsuale decorrano, nella eventuale procedura di fallimento, dalla data di apertura della procedura di crisi ... la diversità del presupposto oggettivo ... richiede, per la retrodatazione di cui si discute, che con la sentenza che dichiara il fallimento si accertasse che lo stato di insolvenza esisteva già all'epoca dell'ammissione alla procedura del concordato preventivo"<sup>18</sup>.

Altri facevano risalire le nozioni di crisi e di insolvenza dalle classificazioni della dottrina aziendalistica, rilevando che la crisi equivarrebbe a una "crisi reversibile" allorché l'insolvenza dovesse essere collegata a una "crisi irreversibile"<sup>19</sup>. Nello stesso tempo riconoscevano, però, che questa classificazione, nell'ambito delle procedure concorsuali, non potesse essere più adottata a seguito dell'intervento del 2005 più volte menzionato.

In conclusione possono accedere al concordato preventivo, e pertanto alla 'transazione fiscale' che in esso eventualmente si innesti, gli imprenditori commerciali privati non piccoli che versino in uno stato di crisi (che comprende lo stato di insolvenza).

Nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti (e quindi della "transazione fiscale") l'ambito soggettivo è il medesimo, al quale devono essere però aggiunti gli imprenditori agricoli e le fondazioni lirico-sinfoniche.

## **2.2. La documentazione da presentare e le responsabilità**

I "debitori", identificati secondo quanto esposto in precedenza, sono tenuti nei confronti dell'amministrazione a un adempimento che non devono espletare nei confronti degli altri creditori<sup>20</sup>: presentare copia della domanda transattiva e della relativa documentazione all'ufficio competente dell'amministrazione finanziaria, contestualmente al deposito del ricorso per il concordato o della documentazione per l'accordo di ristrutturazione presso la cancelleria del tribunale (art. 182-ter, commi 2 e 5).

Per quanto attiene in particolare alla 'transazione' innestata in un concordato preventivo, l'art. 182-ter, comma 1, L. F., statuisce che "con il piano di cui all'art. 160 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 ..., 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 prelazione, indicato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, terzo comma, lettera d)".

18. Cfr. Bozza, *le condizioni soggettive ed oggettive del nuovo concordato*, in *Il Fallimento* n. 8/2005.

19. Cfr. Romano, Favino, *Individuazione della crisi d'impresa e profili di informativa economica nel nuovo concordato preventivo*, in *Il Fallimento* n. 8/2006, i quali specificano, riprendendo una definizione datane da Guatri, *Crisi e risanamento dell'impresa*, Milano, 1986, p. 36, che con la locuzione "crisi di impresa" si intende un "processo degenerativo che rende la gestione aziendale non più in grado di seguire condizioni di economicità a causa di fenomeni di squilibrio o di inefficienza, di origine interna o esterna, che determinano appunto la produzione di perdite di varia entità che, a loro volta, possono determinare l'insolvenza che costituisce più che la causa, l'effetto, la manifestazione ultima del dissesto". Più oltre era specificato che "Sotto il profilo della intensità (o gravità) è possibile distinguere, ad esempio, quattro stadi del processo degenerativo dell'impresa: il declino, la crisi, l'insolvenza, il dissesto". Cfr., in proposito, Ranalli, *La scelta dello strumento di risanamento della crisi aziendale*, in *Il Fallimento* n. 5/2012; CNDCEC, *Principi per la redazione dei piani di risanamento*, documento del settembre 2017, in particolare il § 4, e CNDCEC, *Principi di attestazione dei piani di risanamento*, 6 giugno 2014.

20. Cfr. Cass. nn. 22931/2011 e 22932/2011 (le cd. sentenze gemelle).



Il rinvio all'art. 160 L. F., che deve essere letto con il seguente art. 161<sup>21</sup>, permette di asserire che la documentazione che il debitore deve presentare per accedere a un concordato con 'transazione fiscale' (ossia per domandare ammissione alla procedura di concordato) è la seguente:

- I) una proposta ai creditori di un concordato preventivo, la quale deve contenere o essere corredata da: un bilancio straordinario; una relazione sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa; uno stato analitico ed estimativo delle attività; un elenco dei creditori; l'indicazione dei creditori dei soci illimitatamente responsabili; un elenco dei titolari di diritti reali o personali sulle cose del debitore; il valore dei beni; un piano di adempimento della proposta;
- II) una relazione del professionista che attesti la veridicità dei dati e la fattibilità del piano (art. 161, comma 3, L. F.);
- III) una relazione giurata di un professionista sulla misura di soddisfazione dei crediti prelatizi se questi non sono soddisfatti integralmente (artt. 160, comma 2, e 182-ter, comma 1, L. F.);
- IV) una proposta di accordo sui crediti fiscali (con allegate le copie delle dichiarazioni fiscali<sup>22</sup> e di quelle integrative, più l'indicazione delle basi imponibili non ancora dichiarate)<sup>23</sup>.

Si evidenzia che la relazione ex art. 161, comma 3, L. F., comprende, normalmente, quella richiamata nell'art. 160, comma 2, L. F., ma alcuni tribunali<sup>24</sup>, talvolta, richiedono che i due documenti siano separati e che siano redatti da professionisti diversi. Medesima questione si pone per la relazione del professionista di cui all'art. 182-ter, comma 1, L. F., la quale è normalmente compresa in quella prevista dall'art. 161, comma 3, L. F.<sup>25</sup>, la quale a sua volta è inserita

21. Cfr. Agenzia delle entrate, circolare n. 40/E/2008, § 5.1. L'art. 161, commi 1 e 2, L. F. recita: "La domanda per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo è proposta con ricorso, sottoscritto dal debitore, al tribunale del luogo in cui l'impresa ha la propria sede principale; il trasferimento della stessa intervenuto nell'anno antecedente al deposito del ricorso non rileva ai fini della individuazione della competenza. Il debitore deve presentare con il ricorso: a) una aggiornata relazione sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa; b) uno stato analitico ed estimativo delle attività e l'elenco nominativo dei creditori, con l'indicazione dei rispettivi crediti e delle cause di prelazione; c) l'elenco dei titolari dei diritti reali o personali su beni di proprietà o in possesso del debitore; d) il valore dei beni e i creditori particolari degli eventuali soci illimitatamente responsabili; e) un piano contenente la descrizione analitica delle modalità e dei tempi di adempimento della proposta; in ogni caso, la proposta deve indicare l'utilità specificamente individuata ed economicamente valutabile che il proponente si obbliga ad assicurare a ciascun creditore".

22. Nell'art. 182-ter L. F. è precisato che le copie delle dichiarazioni devono essere quelle "per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici". Ciò implica che in assenza di comunicazioni ex artt. 36-bis e 36-ter del D. P. R. n. 600/1973, occorre presentare la copia delle ultime cinque dichiarazioni. Cfr. La Croce, *La transazione fiscale*, Milano, 2011, p. 77 e ss.

23. Nella circolare n. 40/E/2008, l'Agenzia delle entrate ha specificato il contenuto della domanda di transazione fiscale, la quale deve contenere: "- 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 di 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 artt. 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".

24. Cfr. Andreani, Tubelli, *La posizione dell'Agenzia sulla "transazione fiscale": pregi e difetti*, in *il fisco* n. 34/2018.

25. Cfr. Agenzia delle entrate, circolare n. 16/E/2018, § 5.1.2: "L'articolo 182-ter della L.F., inoltre, non richiede che l'attestazione in esame sia redatta distintamente dalla relazione di accompagnamento al piano e ai documenti allegati alla proposta di cui all'articolo 161, terzo comma, della L.F. e della relazione giurata prevista dall'art. 160 della L.F. Il professionista può, pertanto, eventualmente redigere un unico documento nel quale sia effettuato il confronto tra l'ipotesi concordataria e quella liquidatoria da cui emerge, come detto, che la prima soddisfa l'Amministrazione finanziaria in misura superiore rispetto alla seconda". Cfr., inoltre: FNC, *Procedure di composizione concordata della crisi e trattamento del credito tributario: la circolare n. 19 del 6 maggio 2015 dell'Agenzia delle entrate*, Documento del 30 giugno 2015 e CNDCEC-FNC, *Il trattamento dei crediti tributari nel concordato e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, documento di ricerca del 20 febbraio 2019, § 2.1.



in quella ex art. 160 appena menzionato<sup>26</sup>.

In ordine alla “transazione fiscale” inerente un accordo di ristrutturazione dei debiti, l’art. 182-ter, comma 5, L. F., prevede 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’art. 182-bis. In tali casi l’attestazione di cui al citato art. 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. La proposta di “transazione fiscale”, unitamente alla documentazione di cui all’art. 161, è depositata presso gli uffici indicati al comma 2 del presente articolo. Alla proposta di transazione deve altresì essere allegata la dichiarazione sostitutiva, resa dal debitore o dal suo legale rappresentante ai sensi dell’art. 47 del ... 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”.

Da ciò ne consegue che, per il caso prospettato, oltre la documentazione in precedenza elencata, la cui relazione deve essere arricchita dall’attestazione che l’accordo è idoneo ad assicurare l’integrale pagamento dei creditori estranei, il debitore deve preparare anche la dichiarazione sostitutiva di cui sopra.

Anche in questo caso, come nel precedente, la relazione del professionista ex art. 182-ter, comma 5, L. F., è sovrapponibile e identificabile con quella degli artt. 160, comma 2, e 161, comma 3, L. F.<sup>27</sup>; come indicato in precedenza, però, è l’oggetto che varia perché, mentre nel caso della ‘transazione’ innestata in un concordato deve comparare quanto proposto dal debitore alla sola ipotesi liquidatoria, in quello concernente un accordo di ristrutturazione, la comparazione deve essere effettuata rispetto a qualsiasi altra ipotesi concretamente praticabile.

Inoltre l’amministrazione finanziaria, superando il dettato normativo, ha manifestato l’opportunità di allegare, sia nell’ambito del concordato sia in quello della ristrutturazione, un’ulteriore relazione che descriva in modo puntuale, primo, la natura e l’origine della crisi aziendale che ha condotto alla presentazione della proposta e, secondo, la condotta posta in essere dal contribuente prima e durante lo stato di crisi<sup>28</sup>.

Ne consegue che, in entrambi gli istituti richiamati, i responsabili principali del procedimento sono il debitore e il professionista attestatore, il quale ultimo non può essere il medesimo che abbia eventualmente predisposto il piano<sup>29</sup>.

26. Cfr., in proposito, Stasi, *Transazione fiscale e contributiva nel risanamento imprenditoriale*, in *Il Fallimento* n. 10/2017: “Si tratta, a mio modo di vedere, di una precisazione superflua, in quanto la necessità di allegare alla domanda di concordato una relazione giurata, redatta da un professionista ..., recante l’indicazione del valore di mercato attribuibile ai beni o diritti su cui sussiste la causa di prelazione, è già prevista, in via generale, dal secondo comma dell’art. 160 l.fall. In proposito, pare ragionevole ritenere che il requisito richiesto dal novellato art. 182 ter possa essere soddisfatto inserendo nella relazione giurata menzionata nel comma 2 dell’art. 160 un apposito paragrafo specificamente dedicato ai crediti tributari e contributivi. Dubbio è, invece, se la relazione del professionista debba essere depositata, a pena di irritualità del concordato, nel caso di pagamento integrale ma dilazionato dei crediti erariali e contributivi privilegiati. A me sembra che la soluzione preferibile sia quella di ritenere necessaria la relazione in discorso quando la dilazione imposta ai creditori di cui trattasi garantiti da pegno, ipoteca, o muniti di privilegio speciale (artt. 2758 e 2759 c.c.) comporti, rispetto alla liquidazione fallimentare, una «perdita economica» per il danno che loro deriva dalla mancata disponibilità delle somme per il periodo per il quale è stabilito il differimento, alla stregua del principio stabilito dalla Cassazione in tema di pagamento dilazionato dei crediti prelazionari [Cass. nn. 22045/2016 e 10112/2014]. La perizia di stima diverrebbe, per contro, superflua nell’ipotesi di crediti assistiti da privilegio generale allorché la proposta concordataria preveda il pagamento integrale anche degli interessi compensativi nella misura stabilita dagli artt. 54 e 55 l.fall. per l’intera durata della dilazione, salvo forse il caso in cui il pagamento sia previsto con il ricavato della vendita della massa immobiliare su cui taluni di questi crediti sono sussidiariamente collocati (art. 2776 c.c.) [poiché] il creditore munito di privilegio generale non ha sì una garanzia sui beni del debitore ma come tutti i chirografi fruisce della responsabilità patrimoniale generica del debitore (art. 2740 c.c.) con il vantaggio di essere pagato per primo”. In realtà, si ritiene che, dal momento che la relazione e la perizia sono previste dal testo normativo, tutti i distinguo indicati non pare abbiano ragione di essere.

27. Anzi, in questo caso della ristrutturazione non dovrebbero porsi criticità di sorta, poiché nel comma 5 dell’art. 182-ter è stabilito che “l’attestazione di cui al citato art. 182-bis ... deve inerire anche alla convenienza del trattamento proposto”, lasciando chiaramente intendere che essa è la stessa.

28. Vd. il “Quesito n. 3” nella “Scheda domande/risposte” in “Documentazione” nel sito dell’Agenzia delle entrate, Direzione Regionale Lazio.

29. Cfr.: Calvosa, Giannelli, Guerrera, Paciello, Rosapepe (a cura di), *Diritto fallimentare. Manuale breve*, Milano 2017, p. 136 e ss.; IRDCEC, cir-



Rinviano al paragrafo successivo le questioni attinenti al professionista relatore e attestatore, si indica, in breve, che il debitore è responsabile del piano, sebbene esso possa essere stato predisposto da un consulente esterno<sup>30</sup>.

La responsabilità principale del debitore (da intendere quale imprenditore e organo amministrativo), al di là di quella civile (artt. 2381<sup>31</sup> e 2392<sup>32</sup> c. c.), è quella concernente l'utilizzo degli istituti in esame quale operazione gravemente imprudente per ritardare il fallimento, comportando un aggravamento del dissesto, qualora successivamente lo stesso

---

colare n. 30/IR/2013, *Il ruolo del professionista attestatore nella composizione negoziale della crisi: requisiti di professionalità e indipendenza e contenuto delle relazioni*, § 2.3: "Nonostante la legge fallimentare non contenesse esplicite indicazioni circa l'indipendenza del professionista attestatore, l'orientamento prevalente riteneva che l'attestatore dovesse essere indipendente rispetto sia al debitore che conferiva l'incarico, sia al redattore del piano". Su tale aspetto, cfr., inoltre, CNDCEC-Assonime, Università degli Studi di Firenze, *Linee guida per il finanziamento delle imprese in crisi*, 2010, p. 14. Più possibilista la posizione assunta dai giudici di legittimità nella sentenza della Corte di cassazione n. 2706/2009, in cui è indicato che la figura del consulente dell'imprenditore può coincidere con quella dell'esperto attestatore. Su questa sentenza cfr. Assonime, Il Caso n. 3/2009, *La prima sentenza della Corte di cassazione sul nuovo concordato preventivo*. Non pare, invece - lo si ribadisce -, che sussistano problemi di compatibilità tra il ruolo del professionista ex art. 160, comma 2, L. F., e quello ex art. 182-ter L. F. (che a loro volta si possono sovrapporre a quello di cui all'art. 161, comma 3). Cfr., in questo senso, CNDCEC-FNC, *Il trattamento dei crediti tributari nel concordato e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, documento di ricerca del 20 febbraio 2019, § 2.1.

30. CNDCEC, *Principi per la redazione dei piani di risanamento*, documento del settembre 2017, § 1.2.2: "La responsabilità del piano è dell'organo amministrativo, anche nel caso vi sia il supporto di consulenti. Tale responsabilità si estende non solo ai contenuti ma anche al rispetto delle forme e tecniche di redazione eventualmente imposte e degli obblighi di comunicazione". Al § 14.2 è poi specificato che "il piano di risanamento è un documento amministrativo la cui responsabilità ricade, in base alla forma giuridica delle MPMI [Micro Piccole Medie Imprese], rispettivamente sui soggetti tenuti ad approvare o a deliberare la proposta e le condizioni indicate nei relativi strumenti di composizione negoziale, vale a dire: - sull'organo di amministrazione, quando sia costituita come società di capitali (in caso di concordato preventivo, qualunque sia la forma della società di capitali il riferimento è al combinato disposto degli artt. 161, comma 4, e 152, comma 2, lett. b), l.f.), fatta salva differente previsione di statuto; in particolare quando la società sia costituita come s.p.a., e l'amministrazione sia affidata ad un consiglio di amministrazione, spetta a quest'ultimo, ai sensi dell'art. 2381, comma 3 c.c., esaminare «i piani strategici, industriali e finanziari della società» adottati dai delegati; - sui soci che rappresentano la maggioranza assoluta del capitale, salva differente previsione di statuto, quando sia in forma di società di persone (ex art. 152, comma 2, lett. a), l.f.); - sull'imprenditore, quando sia in forma di impresa individuale". Per quanto attiene alla figura del consulente esterno cfr. Melidoni, Papa, *Il CRO all'interno dell'azienda: compiti e responsabilità*, in *Amm.&Fin.* n. 12/2015.

31. Art. 2381 c.c.: "Salvo diversa previsione dello statuto, il presidente convoca il consiglio di amministrazione, ne fissa l'ordine del giorno, ne coordina i lavori e provvede affinché adeguate informazioni sulle materie iscritte all'ordine del giorno vengano fornite a tutti i consiglieri. Se lo statuto o l'assemblea lo consentono, il consiglio di amministrazione può delegare proprie attribuzioni ad un comitato esecutivo composto da alcuni dei suoi componenti, o ad uno o più dei suoi componenti. Il consiglio di amministrazione determina il contenuto, i limiti e le eventuali modalità di esercizio della delega; può sempre impartire direttive agli organi delegati e avocare a sé operazioni rientranti nella delega. Sulla base delle informazioni ricevute valuta l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società; quando elaborati, esamina i piani strategici, industriali e finanziari della società; valuta, sulla base della relazione degli organi delegati, il generale andamento della gestione. Non possono essere delegate le attribuzioni indicate negli articoli. Gli organi delegati curano che l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile sia adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa e riferiscono al consiglio di amministrazione e al collegio sindacale, con la periodicità fissata dallo statuto e in ogni caso almeno ogni sei mesi, sul generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione nonché sulle operazioni di maggior rilievo, per le loro dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società e dalle sue controllate. Gli amministratori sono tenuti ad agire in modo informato; ciascun amministratore può chiedere agli organi delegati che in consiglio siano fornite informazioni relative alla gestione della società".

32. Art. 2392 c.c.: "Gli amministratori devono adempiere i doveri ad essi imposti dalla legge e dallo statuto con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico e dalle loro specifiche competenze. Essi sono solidalmente responsabili verso la società dei danni derivanti dall'inosservanza di tali doveri, a meno che si tratti di attribuzioni proprie del comitato esecutivo o di funzioni in concreto attribuite ad uno o più amministratori. In ogni caso gli amministratori, fermo quanto disposto dal comma terzo dell'articolo, sono solidalmente responsabili se, essendo a conoscenza di fatti pregiudizievoli, non hanno fatto quanto potevano per impedirne il compimento o eliminarne o attenuarne le conseguenze dannose. La responsabilità per gli atti o le omissioni degli amministratori non si estende a quello tra essi che, essendo immune da colpa, abbia fatto annotare senza ritardo il suo dissenso nel libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio, dandone immediata notizia per iscritto al presidente del collegio sindacale".



sia dichiarato fallito (artt. 217, nn. 3 e 4<sup>33</sup>, e 224<sup>34</sup> L. F.)<sup>35</sup>. Inoltre è ipotizzabile la responsabilità penale per il reato di ricorso abusivo al credito con dissimulazione dello stato di insolvenza (artt. 218<sup>36</sup> e 225<sup>37</sup> L. F.), nonché per la simulazione di crediti o attività inesistenti (art. 236 L. F.<sup>38</sup>).

Occorre considerare altresì il reato, richiamato in precedenza<sup>39</sup>, previsto nell'art. 11, comma 2, del D. Lgs. n. 74/2000, rubricato "sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte", concernente specificamente la l'istituto in esame<sup>40</sup>.

### 3. Il professionista indipendente e le responsabilità

#### 3.1. La figura del professionista

Il professionista indipendente, benché nominato dal debitore, svolge un servizio di pubblica utilità<sup>41</sup>. In questo senso egli assume un ruolo centrale nelle procedure di composizione della crisi<sup>42</sup>. "La *ratio* dell'attestazione è, infatti, quella

33. Art. 217 L. F.: "E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni, se è dichiarato fallito, l'imprenditore, che, fuori dai casi preveduti nell'articolo precedente: 1) ha fatto spese personali o per la famiglia eccessive rispetto alla sua condizione economica; 2) ha consumato una notevole parte del suo patrimonio in operazioni di pura sorte o manifestamente imprudenti; 3) ha compiuto operazioni di grave imprudenza per ritardare il fallimento; 4) ha aggravato il proprio dissesto, astenendosi dal richiedere la dichiarazione del proprio fallimento o con altra grave colpa; 5) non ha soddisfatto le obbligazioni assunte in un precedente concordato preventivo o fallimentare. La stessa pena si applica al fallito che, durante i tre anni antecedenti alla dichiarazione di fallimento ovvero dall'inizio dell'impresa, se questa ha avuto una minore durata, non ha tenuto i libri e le altre scritture contabili prescritti dalla legge o li ha tenuti in maniera irregolare o incompleta. Salve le altre pene accessorie di cui al capo III titolo II libro I del codice penale, la condanna importa l'inabilitazione all'esercizio di un'impresa commerciale e l'incapacità ad esercitare uffici direttivi presso qualsiasi impresa fino a due anni".

34. Art. 224 L. F.: "Si applicano le pene stabilite nell'art. 217 agli amministratori, ai direttori generali, ai sindaci e ai liquidatori di società dichiarate fallite, i quali: 1) hanno commesso alcuno dei fatti preveduti nel suddetto articolo; 2) hanno concorso a cagionare od aggravare il dissesto della società con inosservanza degli obblighi ad essi imposti dalla legge".

35. Cfr.: Rordorf, *Doveri e responsabilità degli amministratori di società di capitali in crisi*, in *Le Società* n. 6/2013; Guerrieri, *La responsabilità dell'amministratore nell'impresa in crisi*, in *Le Nuove Leggi Civili Commentate* n. 3/2016; Patti, *Crisi d'impresa e responsabilità degli amministratori di società*, in *Il Fallimento* n. 2/2018.

36. Art. 218 L. F.: "Gli amministratori, i direttori generali, i liquidatori e gli imprenditori esercenti un'attività commerciale che ricorrono o continuano a ricorrere al credito, anche al di fuori dei casi di cui agli articoli precedenti, dissimulando il dissesto o lo stato d'insolvenza sono puniti con la reclusione da sei mesi a tre anni. La pena è aumentata nel caso di società soggette alle disposizioni di cui al capo II, titolo III, parte IV, del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e successive modificazioni. Salve le altre pene accessorie di cui al libro I, titolo II, capo III, del codice penale, la condanna importa l'inabilitazione all'esercizio di un'impresa commerciale e l'incapacità ad esercitare uffici direttivi presso qualsiasi impresa fino a tre anni".

37. Art. 225 L. F.: "Si applicano le pene stabilite nell'art. 218 agli amministratori ed ai direttori generali di società dichiarate fallite, i quali hanno commesso il fatto in esso previsto".

38. Art. 236 L. F.: "E' punito con la reclusione da uno a cinque anni l'imprenditore, che, al solo scopo di essere ammesso alla procedura di concordato preventivo o di ottenere l'omologazione di un accordo di ristrutturazione con intermediari finanziari o il consenso degli intermediari finanziari alla sottoscrizione della convenzione di moratoria o di amministrazione controllata, si sia attribuito attività inesistenti, ovvero, per influire sulla formazione delle maggioranze, abbia simulato crediti in tutto o in parte inesistenti. Nel caso di concordato preventivo o di amministrazione controllata, si applicano: 1) le disposizioni degli articoli 223 e 224 agli amministratori, direttori generali, sindaci e liquidatori di società; 2) la disposizione dell'art. 227 agli institori dell'imprenditore; 3) le disposizioni degli articoli 228 e 229 al commissario del concordato preventivo o dell'amministrazione controllata; 4) le disposizioni degli articoli 232 e 233 ai creditori. Nel caso di accordo di ristrutturazione con intermediari finanziari o di convenzione di moratoria, si applicano le disposizioni previste dal secondo comma, numeri 1), 2) e 4)". Cfr., in proposito, Del Sasso, *Fallimento e concordato preventivo – Le modifiche alle disposizioni penali*, in *Giurisprudenza italiana* n. 2/2017.

39. Vd., *ivi*, cap. I, § 2.

40. Cfr. Gambogi, *La frode nella transazione fiscale: elementi costitutivi e criticità*, in *il fisco* n. 25/2013 in cui l'autore propende per la non configurabilità del reato in capo al professionista iscritto nel registro dei revisori contabili, che, pertanto, sarebbe imputabile esclusivamente all'imprenditore. Cfr., inoltre, Andreani, Ferranti, Miele, Ravazzin, *Fiscalità della crisi d'impresa*, Milano, 2014, p. 256; Aronica, *il nuovo art. 11, comma 2, D. Lgs. n. 74/2000: l'evasione alla riscossione nella transazione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.* n. 11/2011.

41. Cfr. Cass. n. 16759/2018.

42. Cfr.: IRDCEC, circolare n. 30/IR/2013, *Il ruolo del professionista attestatore nella composizione negoziale della crisi: requisiti di professionalità*



di tutelare i terzi e i creditori, soprattutto se estranei al piano di risanamento, perché le scelte e le rinunce di fronte ai quali sono posti dal debitore siano decise e accettate sulla base di una corretta e sufficientemente completa base informativa<sup>43</sup>.

L'incarico è conferito mediante contratto d'opera intellettuale<sup>44</sup> e, più nello specifico, mediante mandato<sup>45</sup>. Oggetto del contratto "deve essere l'attività di analisi e verifica del piano finalizzata all'attestazione e non già l'attestazione stessa. Ciò in quanto non necessariamente l'attività dell'Attestatore conduce all'attestazione del piano, considerato che essa può concludersi anche con esito negativo"<sup>46</sup>.

Il soggetto che riceve l'incarico deve possedere alcuni requisiti specifici<sup>47</sup>. Sia negli artt. 160 e 161 L. F. (in ordine al concordato preventivo) sia nell'art. 182-bis L. F. (concernente l'accordo di ristrutturazione dei debiti) sia nell'art. 182-ter L. F. (riguardo alla 'transazione fiscale') è esplicitato che il professionista attestatore deve essere "in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, terzo comma, lettera d)", L. F.

In quest'ultima disposizione è indicato che non sono soggetti ad azione revocatoria tutti gli atti, i pagamenti e le garanzie posti in essere in esecuzione di un piano che appaia idoneo a consentire il risanamento finanziario dell'impresa. L'idoneità del piano deve però essere attestata (attraverso la valutazione della veridicità dei dati aziendali e della fattibilità del piano stesso) da un professionista "indipendente designato dal debitore, iscritto nel registro dei revisori legali ed in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 28, lettere a) e b)".

I requisiti richiamati sono alcuni di quelli che devono essere posseduti da un soggetto che voglia ricoprire il ruolo di curatore fallimentare, ossia: a) quello di essere munito del titolo di avvocato, dottore commercialista, ragioniere e ragioniere commercialista; b) quello di far parte di studi professionali associati o società tra professionisti.

Nello stesso art. 67, comma 3, lett. d), L. F., è poi specificato che il professionista "è indipendente quando non è legato all'impresa e a coloro che hanno interesse all'operazione di risanamento da rapporti di natura personale o professionale tali da comprometterne l'indipendenza di giudizio; in ogni caso, il professionista deve essere in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 2399 del codice civile e non deve, neanche per il tramite di soggetti con i quali è unito in associazione professionale, avere prestato negli ultimi cinque anni attività di lavoro subordinato o autonomo in favore del debitore ovvero partecipato agli organi di amministrazione o di controllo".

L'art. 2399 c. c. indica le (in)compatibilità per essere eletti quali componenti del collegio sindacale<sup>48</sup>.

*e indipendenza e contenuto delle relazioni; Cfr. CNDCEC, Principi di attestazione dei piani di risanamento, 6 giugno 2014, p. 6: "L'importanza del lavoro dell'Attestatore è deputata anche a rafforzare la credibilità degli impegni assunti dal debitore mediante il piano finalizzati al riequilibrio della situazione economico-finanziaria e, quindi, al risanamento dell'impresa".*

43. CNDCEC, *Principi di attestazione dei piani di risanamento*, 6 giugno 2014, p. 6. Cfr., inoltre, Russo, *Concordato preventivo – Nuovo concordato preventivo e crediti chirografari: regola di ieri, incertezze di oggi*, in *Giur. It.* n. 10/2016: "le dichiarazioni del professionista hanno, al più, valore informativo, certificativo e consultivo, con l'avvertenza che in nessun caso l'attestazione può elevarsi a mezzo istruttorio".

44. Cfr. Romeo, *Piani di risanamento e responsabilità civile del professionista attestatore*, in *La Resp. Civ.*, n. 8-9/2012.

45. Cfr. CNDCEC, *Principi di attestazione dei piani di risanamento*, 6 giugno 2014. Per quanto attiene al mandato vd. Nussi, *Mandato*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1988; Maccaroni, *Due contratti a confronto: mandato e mediazione*, in *I Contratti*, n. 7/2009; Toschi Vespasiani, *Mediazione tipica ed atipica e contratto di mandato*, in *I Contratti*, n. 12/2009.

46. Cfr. CNDCEC, *Principi di attestazione dei piani di risanamento*, 6 giugno 2014, p. 12.

47. Cfr. IRDCEC, circolare n. 30/IR/2013, *Il ruolo del professionista attestatore nella composizione negoziale della crisi: requisiti di professionalità e indipendenza e contenuto delle relazioni*.

48. Art. 2399 c. c.: "Non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall'ufficio: a) coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 2382; b) il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori della società, gli amministratori, il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori delle società da questa controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo; c) coloro che sono legati alla società o alle società da questa controllate o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo 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 e delle società di revisione legale e la perdita dei requisiti previsti dall'ultimo comma dell'articolo 2397 sono causa di decadenza dall'ufficio di



Nell'ambito della sub-procedura ex art. 182-ter, commi da 1 a 4, L. F. (ossia della 'transazione' innestata in un concordato preventivo) il compito del relatore è quello di attestare (o meno) che il soddisfacimento dei debiti tributari stabilito nel piano di risanamento concordatario avvenga 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".

La locuzione è identica a quella riscontrabile nell'art. 160 L. F., che, come detto, deve essere letto sistematicamente con l'art. 161 L. F., in cui è stabilito che la relazione del professionista deve vertere anche sulla veridicità dei dati aziendali e sulla fattibilità del piano<sup>49</sup>.

In ordine a una "transazione" innestata in un accordo di ristrutturazione del debito, ex art. 182-ter, commi 5 e 6, L. F., è invece specificato che la relazione di cui all'art. 182-bis, concernente la veridicità dei dati aziendali e l'attuabilità dell'accordo, deve essere arricchita con l'attestazione che, in relazione ai crediti tributari, il trattamento proposto per gli stessi sia più conveniente "rispetto alle alternative concretamente praticabili".

Ne consegue che in questo secondo caso il lavoro che il professionista deve svolgere è più complesso di quello previsto nell'ambito del concordato preventivo. In quest'ultima ipotesi, infatti, il controllo che effettua il tribunale, che si estende solo successivamente anche alla fase di predisposizione dell'accordo, è più penetrante<sup>50</sup>.

### **3.2. Le responsabilità del professionista**

Da quanto indicato ne discende, in generale, che il professionista deve attestare (sempreché ne ricorrano le condizioni) la veridicità dei dati aziendali, la fattibilità/attuabilità del piano di risanamento e, con specifica attenzione alla manovra finanziaria, in cui si inserisce la procedura transattiva, che la soddisfazione dei crediti fiscali risulti probabilmente migliore di quella che si potrebbe realizzare attraverso la liquidazione dei beni o dei diritti (in ipotesi di concordato) o mediante altre alternative concretamente praticabili (in ipotesi di accordo di ristrutturazione)<sup>51</sup>.

---

sindaco. Lo statuto può prevedere altre cause di ineleggibilità o decadenza, nonché cause di incompatibilità e limiti e criteri per il cumulo degli incarichi".

49. Il che conferma, peraltro, che il trattamento dei crediti tributari non si discosta da quello generale previsto per gli altri crediti privilegiati e che, pertanto, per fornire una ragion d'essere agli istituti di cui all'art. 182-ter L. F. risulterebbe opportuno riconoscere loro l'effetto del consolidamento del debito tributario. Di questa tematica se n'è già accennato nel cap. I e se ne tratterà più oltre nel cap. III.

50. Nella circolare n. 16/E/2018, al § 5.1.2, l'Agenzia delle entrate evidenzia che, in caso di concordato preventivo, "l'attestatore si dovrà fare carico non solo del giudizio di veridicità dei dati aziendali e di sostenibilità prospettica del piano, ma anche del confronto tra i prevedibili esiti delle ipotesi alternative del concordato e della liquidazione fallimentare e tra i relativi gradi di soddisfacimento dei suddetti crediti". Per quanto attiene alla transazione innestata in un accordo di ristrutturazione dei debiti, nella medesima circolare è chiarito, al § 5.2 che "l'attestazione del professionista ... deve riguardare non soltanto la veridicità dei dati aziendali e l'attuabilità dell'accordo con specifico riferimento alla sua idoneità ad assicurare l'integrale pagamento dei creditori estranei, ma anche la convenienza del trattamento proposto rispetto alle alternative concretamente praticabili. Si tratta di una previsione più onerosa rispetto a quella che regola la relazione del terzo indipendente nell'ambito del concordato preventivo ... Il confronto in esame riveste un peculiare rilievo, in quanto il legislatore della riforma ha previsto che l'attestazione circa la convenienza del trattamento proposto rispetto alle alternative concretamente praticabili costituisca oggetto di specifica valutazione del tribunale. La norma ha introdotto, dunque, accanto al vaglio di legittimità della domanda, un ulteriore sindacato del giudice delegato avente ad oggetto il descritto profilo di merito". Cfr., inoltre, CNDCEC-FNC, *Il trattamento dei crediti tributari nel concordato e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, documento di ricerca del 20 febbraio 2019, § 3. Contro questa impostazione si segnala che in Calvosa, Giannelli, Guerrera, Paciello, Rosapepe (a cura di), *Diritto fallimentare. Manuale breve*, Milano 2017, p. 175, viene espressa la posizione per la quale la relazione di cui all'art. 182-bis ha un quid in meno rispetto all'attestazione di cui agli artt. 160 e 161 L. F.: "Non si richiede, dunque, come nel concordato preventivo (art. 161, comma 3), una vera e propria attestazione, ma essenzialmente una verifica di attendibilità e di fattibilità del piano di risanamento con particolare riguardo al ripristino delle condizioni di solvibilità dell'impresa".

51. Per quanto attiene alle modalità di svolgimento del lavoro dell'attestatore e alle nozioni di veridicità dei dati aziendali e di fattibilità del piano si rinvia a: Ranalli, *Il controllo del professionista attestatore: elementi di criticità*, in *Il Fallimento* n. 11/2013; CNDCEC, *Principi di attestazione dei piani di risanamento*, 6 giugno 2014; D'Orazio, *La modifica della attestazione di veridicità dei dati aziendali*, in *Il Fallimento* n. 11/2017; Cass., SS. UU., n. 1521/2013. In Delli Carri, *I privilegi fiscali*, Vimercate (MB), 2015, p. 173, è specificato che, poiché la norma (art. 160, comma 2, L. F.) prevede il pagamento parziale dei crediti assistiti da privilegio generale, la relazione del professionista può soddisfare i criteri indicati nella nor-





Di questa attività il professionista ne risponde, oltre che disciplinarmente, sia civilmente sia penalmente<sup>52</sup>.

In merito alla responsabilità disciplinare<sup>53</sup> si può far riferimento, per quanto esposto in precedenza in relazione ai soggetti che possono ricoprire il ruolo in esame, alle figure professionali dell'avvocato e del dottore commercialista.

La prima figura potrebbe sottostare alla sanzione disciplinare della censura, ai sensi dei commi 4 e 6 dell'art. 24 del codice deontologico forense, qualora abbia accertato l'incarico in presenza di circostanze che inficiano la sua indipendenza (tenendone all'oscuro il cliente). Medesima sanzione è prevista anche nell'art. 26, comma 3 e 5, del medesimo codice, in caso di "ritardato o negligente compimento di atti inerenti al mandato o alla nomina, compimento di atti inerenti al mandato o alla nomina, quando derivi da non scusabile e rilevante trascuratezza degli interessi della parte assistita". Inoltre nell'art. 50, commi 1 e 7, è stata stabilita la sanzione della sospensione dall'attività da uno a tre anni per l'avvocato che "introduca nel procedimento "prove, elementi di prova o documenti che sappia essere falsi".

La figura del dottore commercialista è soggetta ai dettami del codice deontologico della professione di dottore commercialista ed esperto contabile e a quelli del relativo codice delle sanzioni disciplinari. In base all'art. 6, comma 2, del

---

ma stessa "solo provvedendo alla ricostruzione dell'intero patrimonio del debitore", poiché si "dovrebbe tener conto non solo della consistenza dell'attivo patrimoniale del debitore, ma anche della verifica della sussistenza di eventuali creditori privilegiati successivi". "Si tratta, come è evidente, di un'operazione piuttosto complessa, che potrebbe richiedere all'esperto valutazioni assai opinabili e perciò altrettanto rischiose anche sotto il profilo della responsabilità nei confronti di terzi". Una questione assai delicata è l'individuazione del patrimonio del debitore, soprattutto in relazione al caso in cui si possa godere di apporti patrimoniale esterni o di flussi generati dalla eventuale continuità aziendale o da ciò che si è ottenuto in esito di un'attività liquidatoria gestita in sede secondaria (cd. surplus). A parere dell'Agenzia delle entrate, infatti (circolare n. 16/E/2018), dette risorse economiche nuove devono essere considerate finanza endogena e dunque rientranti nel patrimonio con cui il debitore deve rispondere ai suoi creditori. Questa posizione pare contrastare con quanto espresso dalla Cassazione nella sentenza n. 9373/2012. Anche in dottrina gli interpreti hanno aspramente criticato la posizione assunta dall'Agenzia. Cfr.: Andreani, Tubelli, *La posizione dell'Agenzia sulla "transazione fiscale": pregi e difetti*, in *il fisco* n. 34/2018, e Guarino, *Concordato con continuità, surplus e cause legittime di prelazione*, in *Corr. Trib.* n. 38/2018. Cfr., altresì, CNDCEC-FNC, *Il trattamento dei crediti tributari nel concordato e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, documento di ricerca del 20 febbraio 2019, § 2.1, in cui è criticata la posizione dell'amministrazione in quanto, primo, se così fosse, detta finanza derivante dalla continuità dell'impresa non sarebbe nella disponibilità dell'imprenditore, secondo, si renderebbe necessario il reperimento di finanza esterna come condizione di ammissibilità della proposta e, terzo, l'attestatore ha come obbligo quello di mettere a confronto il trattamento dei crediti tributari solo con l'ipotesi liquidatoria e non anche con quella della continuità aziendale. Per altri, invece, l'apporto è pacificamente condizione di ammissibilità del concordato: Delli Carri, *I privilegi fiscali*, Vimercate, 2015, p. 174.

52. Quest'attività è più o meno indirettamente sottoposta al vaglio del tribunale e del giudice delegato, e, in ipotesi, di concordato, sulla scorta della relazione che il commissario giudiziale deve redigere ai sensi dell'art. 165 L. F. sulla veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano. Per quanto attiene all'attività di controllo dell'autorità giudiziaria, si richiama che essa è limitata alla cd. fattibilità giuridica - e non riguarda la cd. fattibilità economica (in ordine a questa distinzione cfr. Cass., SS. UU. n. 1521/2013) - che deve essere "intesa come assenza di violazione di norme imperative ed immanenza della causa in concreto (minimale soddisfacimento dei creditori in tempi ragionevoli), oltre che l'assoluta inidoneità del piano a raggiungere gli obiettivi prospettati (controllo della fattibilità economica *prima facie*, mentre spetta in via esclusiva ai creditori la verifica sulle concrete prospettive di soluzione della crisi indicate nel piano, ossia la prognosi di realizzazione della proposta nei termini prospettati". Così D'Orazio, *La modifica della attestazione di veridicità dei dati aziendali*, in *Il Fallimento* n. 11/2017. Nella sentenza della Corte di cassazione n. 3274/2011 è specificato che il tribunale non può "effettuare una valutazione di convenienza del concordato neppure nella fase dell'omologazione, tranne nel caso in cui non la richieda specificatamente un creditore dissenziente appartenente ad una classe che ha votato contro la proposta di concordato". Cfr., inoltre, Calvosa, Giannelli, Guerrera, Paciello, Rosapepe (a cura di), *Diritto fallimentare. Manuale breve*, Milano 2017, p. 139; Cass. nn. 4915/2017, 495/2015, 1726/2015, 22045/2014, 24970/2013, 22083/2013, 21860/2010. Come detto in precedenza, nel caso dell'accordo di ristrutturazione dei debiti in cui sia innestata una 'transazione fiscale', al vaglio del tribunale vi è un elemento di merito: quello sulla convenienza della proposta rispetto alle alternative concretamente praticabili. In questo senso cfr. Quagli, *Le attestazione e i giudizi di veridicità dei dati e di fattibilità del piano*, in *Quaderni di giurisprudenza commerciale*, 2017, *Le proposte per una riforma della legge fallimentare*, p. 125: "Certo è che quanto più il giudizio di fattibilità economica sia ricondotto alla discrezionalità del giudice, nel caso in cui il giudice concordi sul giudizio di fattibilità emanato dall'attestatore, tanto più difficile sarà far valere la responsabilità di quest'ultimo nei confronti dei terzi". Per quanto attiene alla valutazione da parte del tribunale dell'attestazione in particolare, cfr. Cass. nn. 7959/2017, 3586/2011 e Parisi, *Ambito (e limiti) del sindacato giudiziale sull'attestazione del professionista nel concordato preventivo*, *Dir. Fall. E delle Soc. Comm.* n. 5/2017: "il giudice di merito ... deve innanzitutto verificare, sotto il profilo della legittimità, che la relazione possieda i requisiti di idoneità allo scopo e sia redatta da un professionista abilitato".

53. Benché datato - rispetto alla novità intanto intervenute -, cfr. D'Orazio, Filocamo, Paletta, *Attestazione e controllo giudiziario nelle procedure concorsuali*, Milano, 2015, p. 511 e ss.



codice deontologico, “il professionista non deve essere in alcun modo associato con dichiarazioni, comunicazioni o informative, a chiunque indirizzate, che non rispondano a verità, ovvero che contengano informazioni fuorvianti, ovvero che omettano informazioni fondamentali al fine di evitare di fuorviare il destinatario delle suddette comunicazioni”. La corrispondente sanzione è quella dalla censura alla sospensione fino a un anno, ai sensi dell’art. 12 del codice delle sanzioni. Con l’art. 7, comma 3, del codice deontologico è stato disposto che “il professionista deve fornire i suoi pareri senza essere influenzato dalle aspettative del cliente e si deve pronunciare con sincerità, in totale obiettività, evidenziando, se del caso, le riserve necessarie sul valore delle ipotesi formulate e delle conclusioni raggiunte”. In relazione a detta regola, con l’art. 13 del codice delle sanzioni, è stato stabilito che si applica la sanzione dalla censura alla sospensione fino a sei mesi. In ultimo si richiama l’art. 9, comma 1, del codice deontologico, con il quale è stato previsto che “il professionista deve agire nel rispetto delle norme sull’indipendenza, imparzialità e sulle incompatibilità previste in relazione alla natura dell’incarico affidatogli e non deve operare in situazioni di conflitto di interesse”. La relativa sanzione è stabilita nell’art. 16 del codice delle sanzioni, in base al quale deve essere comminata la censura.

Per quanto attiene alla responsabilità civile, essa non è oggetto di alcuna norma specifica, per cui occorre rifarsi, primo, al canone generale dell’adempimento delle obbligazioni di mezzi dettato dall’art. 1176 c. c., in base al quale “nell’adempimento delle obbligazioni inerenti all’esercizio di un’attività professionale, la diligenza deve valutarsi con riguardo alla natura dell’attività esercitata”, e, secondo, al principio generale dettato dall’art. 2236, in ordine alla prestazione d’opera intellettuale, che stabilisce che “se la prestazione implica la soluzione di problemi tecnici di speciale difficoltà, il prestatore d’opera non risponde dei danni se non in caso di dolo o di colpa grave”.

Nei confronti di colui che gli ha conferito l’incarico, l’attestatore è gravato da responsabilità di tipo contrattuale, mentre rispetto ai creditori e ai terzi egli risponde extracontrattualmente<sup>54</sup>.

In ordine alla responsabilità penale del professionista<sup>55</sup> attestatore, la principale norma di riferimento sembrerebbe quella dettata dall’art. 236-bis L. F.<sup>56</sup>, in base al quale “Il professionista che nelle relazioni o attestazioni di cui agli articoli 67, terzo comma, lettera d), 161, terzo comma, 182-bis, 182-quinquies, 182-septies e 186-bis espone informazioni false ovvero omette di riferire informazioni rilevanti, è punito con la reclusione da due a cinque anni e con la multa da 50.000 a 100.000 euro. Se il fatto è commesso al fine di conseguire un ingiusto profitto per sé o per altri, la pena è aumentata. Se dal fatto consegue un danno per i creditori la pena è aumentata fino alla metà”.

Al di là delle criticità che solleva il dettato normativo rispetto agli elementi soggettivo e oggettivo della fattispecie, che hanno reso scarsamente applicabile la disposizione, in relazione alla prova del dolo e alle nozioni di informazioni false e di informazioni rilevanti<sup>57</sup>, si evidenzia che nell’elenco delle attestazioni o delle relazioni indicate nella norma non

54. Ciò vuol dire, nella sfera della responsabilità contrattuale, che ove si verifichi un inadempimento di scarsa importanza non si potrà ottenere la pronuncia di risoluzione del contratto (e non si realizzeranno le conseguenze restitutorie), ma si potrà sempre richiedere il risarcimento del danno. L’inadempimento di obbligazione extracontrattuale genera sempre il risarcimento del danno. Cfr. CNDCEC, *Principi di attestazione dei piani di risanamento*, 6 giugno 2014, p. 51; Romeo, *Piani di risanamento e responsabilità civile del professionista attestatore*, in *La Resp. Civ.* n. 8-9/2012.

55. Cfr. Schiavolin, *La responsabilità penale del professionista*, in *Rass. Trib.* n. 2/2015.

56. Articolo inserito con l’art. 33, D. L. n. 83/2012 (L. n. 134/2012) e poi successivamente modificato con il D. L. n. 83/2015 (L. n. 132/2015), in occasione dell’introduzione dell’art. 182-septies sulla convenzione di moratoria e l’accordo di ristrutturazione con intermediari finanziari.

57. Cfr. Del Sasso, *Fallimento e concordato preventivo - Le modifiche alle disposizioni penali*, in *Giurisprudenza Italiana* n. 2/2017, in cui, in merito all’elemento soggettivo: “si richiama l’ordinanza del GIP di Torino del 16 luglio 2014 ... nella quale la dimostrazione dell’elemento psicologico del delitto viene ricavato dall’importanza dell’omissione (mancanza verifica sull’effettiva esistenza della fideiussione a garanzia dell’affitto d’azienda) e dalle elevate competenze chieste dalla legge all’attestatore, circostanze idonee ad escludere la colpa e a dedurre – per differenza – l’esistenza del dolo di falso”. Ma è pur vero che “la citata ordinanza del GIP di Torino costituisce l’unico esempio di misura cautelare adottata per un falso in attestazione, mentre gran parte delle posizioni di attestatori iscritti nel registro degli indagati in un grande ufficio come la Procura di Roma sono state archiviate proprio per la difficoltà di dimostrare il dolo di falso ovvero di provare l’inverosimiglianza oggettiva (e dunque l’effettiva falsità) delle informazioni fornite”. Per quanto attiene all’elemento oggettivo, cfr. IRDCEC, circolare n. 30/IR/2013, *Il ruolo del professionista attestatore nella composizione negoziale della crisi: requisiti di professionalità e indipendenza e contenuto delle relazioni*, p. 14 e ss.: “la formulazione dell’art. 236-bis l.f. non sembra del tutto felice. Sotto un primo profilo ... risulta evidente l’asimmetria delle condotte prese in considerazione nella disposizione in esame. L’assenza di specificazioni in termini di rilevanza della condotta commissiva (esposizione di informazioni false) a fronte



compaiono né quella dell'art. 160 L. F. né quelle dell'art. 182-ter.

Come indicato in precedenza, la relazione di cui all'art. 161, comma 3, L. F., dovrebbe racchiuderle entrambe. Se però così non fosse, ossia le relazioni o le attestazioni di cui all'art. 182-ter (o all'art. 160) L. F. dovessero essere redatte da un professionista diverso rispetto a quello che si è occupato della veridicità dei dati e della fattibilità del piano, potrebbe sorgere il dubbio (a causa del principio di tassatività della legge penale) che il primo non risponda penalmente per la fattispecie di cui all'art. 236-bis L. F. perché il documento in questione non è elencato nella norma.

Se quanto appena esposto in ordine alla 'transazione' inserita in un concordato preventivo è conforme al dettato della norma, per quanto attiene a quella innestata in un accordo di ristrutturazione dei debiti parrebbe, invece, che il problema non si ponga perché l'attestazione prevista nell'art. 182-bis L. F. è la medesima di quella richiamata nell'art. 182-ter. Nel comma 5 di quest'ultima norma è infatti stabilito che "in tali casi l'attestazione di cui al citato art. 182-bis, primo comma, relativamente ai crediti fiscali deve inerire anche alla convenienza del trattamento proposto rispetto alle alternative concretamente praticabili".

## **4. L'amministrazione: competenze, compiti, responsabilità**

### **4.1. Le competenze e i compiti degli uffici**

La competenza territoriale delle Agenzie fiscali nell'ambito della transazione è disciplinata in maniera articolata. Sono, infatti, stabiliti tre diversi criteri a seconda che si tratti dell'Agenzia delle entrate, dell'Agente della riscossione o dell'Agenzia dei monopoli e delle dogane. Una difficoltà che si può manifestare è che la competenza territoriale dell'ufficio dell'amministrazione a cui presentare la domanda di transazione potrebbe non coincidere con quella del tribunale presso cui depositare il ricorso principale di concordato o di accordo di ristrutturazione. I criteri di competenza territoriale degli uffici stabiliti per i due ambiti, infatti, sono diversi e differenziali è l'efficacia del trasferimento della 'residenza' (domicilio o sede legale) ai fini fiscali e ai fini fallimentari.

Il primo periodo del comma 2 dell'art. 182-ter L. F. stabilisce che "ai fini della proposta di accordo sui crediti di natura fiscale, copia della domanda 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". Per quanto concerne i tributi amministrati dall'Agenzia dei monopoli e delle dogane, l'ufficio competente è, invece, quello che ha notificato al debitore gli atti di accertamento.

Il secondo periodo del comma 5 del medesimo articolo prevede che "la proposta di transazione fiscale, unitamente alla documentazione di cui all'articolo 161, è depositata presso gli uffici indicati al comma 2 del presente articolo".

Sia nel caso della procedura transattiva innestata in un concordato sia in quello in cui la stessa è prodromica a un ac-

---

della connotazione in tal senso della omissione (omissione di informazioni rilevanti) potrebbe favorire la possibile contestazione del reato ogni volta in cui l'informazione esposta sia falsa, a prescindere dalla rilevanza, ovvero suggerire interpretazioni di senso contrario e volte a estendere il requisito della rilevanza anche alla condotta commissiva [Corte di cassazione, Relazione n. III, *Novità legislative – D.L. 22 giugno 2012, n. 83 – Disposizioni in materia penale fallimentare*, 13 luglio 2012]. Sotto altro profilo, è indubbio che tale requisito di rilevanza appare alquanto fumoso e costringe l'interprete a cercare soluzioni appropriate in relazione a casi concreti senza indulgere in generalizzazioni di sorta. Di tal modo le omissioni – e le condotte commissive qualora il criterio della rilevanza venisse utilizzato per la definizione di tali fattispecie – andrebbero a incidere nei casi in cui lo scostamento dalla realtà fosse ragionevolmente rilevante rispetto alla situazione effettiva, quando cioè quest'ultimo risultasse idoneo a falsare, nel complesso e in maniera significativa, l'attestazione". Cfr., inoltre, in generale, Bruno, Caletti, *L'art. 236-bis L. Fall.: il reato di falso in attestazioni e relazioni*, in Cadoppi, Canestrari, Manna, Papa, *Diritto penale dell'economia*, Milano, 2016, Tomo II, p. 2239 e ss.



cordo di ristrutturazione dei debiti, pertanto, in base alla lettera della norma occorre distinguere i criteri di competenza in relazione alle diverse autorità coinvolte.

La competenza territoriale dell'Agenzia delle entrate è riferita al domicilio fiscale del debitore<sup>58</sup>.

La nozione di 'domicilio fiscale', a sua volta, è stabilita nell'art. 58 del D. P. R. n. 600/1973<sup>59</sup>: le persone fisiche lo hanno nel comune nella cui anagrafe sono iscritte, mentre "i soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, essi hanno il domicilio fiscale nel comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e in mancanza nel comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività"<sup>60</sup>.

La competenza territoriale del tribunale per il concordato preventivo e per l'accordo di ristrutturazione dei debiti<sup>61</sup> è, invece, regolata dall'art. 9 L. F., in base al quale "il fallimento è dichiarato dal tribunale del luogo dove l'imprenditore ha la sede principale dell'impresa".

Per "sede principale dell'impresa" la giurisprudenza di legittimità ha precisato che essa deve essere intesa come "il centro della attività direttiva, amministrativa, organizzativa dell'impresa e di coordinamento dei fattori produttivi, senza che rilevi il luogo in cui l'impresa svolge l'attività di produzione, qualora non coincida con quello in cui si svolge l'attività organizzativa"<sup>62</sup>.

La sede principale, ossia la sede effettiva, coincide, fino a prova contraria, con la sede legale<sup>63</sup>, ovvero, ai fini fallimentari, con il domicilio fiscale.

Orbene, se le nozioni di domicilio fiscale e di sede principale dell'impresa possono in sostanza coincidere, le difficoltà che possono sorgere, derivanti dai diversi criteri di competenza stabiliti per l'Agenzia delle entrate e il tribunale, sono principalmente di due ordini e attengono, uno, all'imprenditore individuale e, l'altro, alla efficacia del trasferimento della 'residenza' in periodi precedenti a quelli interessati rispetto alla presentazione della domanda di transazione o del deposito del ricorso per le procedure principali.

Il primo riguarda il fatto che il domicilio fiscale dell'imprenditore individuale potrebbe non coincidere con la sede dell'impresa, per cui la 'transazione' dovrebbe essere domandata presso l'Agenzia delle entrate competente in base al primo, mentre la procedura principale andrebbe iniziata presso il tribunale competente in base alla sede.

Il secondo ordine di difficoltà concerne, invece, le norme sull'efficacia del trasferimento della 'residenza'. Se, infatti, la norma tributaria prevede che "le cause di variazione del domicilio fiscale hanno effetto dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui si sono verificate"<sup>64</sup>, la norma fallimentare stabilisce che "il trasferimento della sede intervenuto nell'anno antecedente all'esercizio dell'iniziativa per la dichiarazione di fallimento non rileva ai fini della competenza"<sup>65</sup>. Ne consegue che alcuni trasferimenti potrebbero essere non rilevanti per la procedura principale ed esserlo, invece, per la 'transazione fiscale', determinandosi così uno disallineamento tra le competenze delle Agenzie fiscali e dei tribunali.

58. Cfr. Trentini, *Accordi di ristrutturazione: competenza, piano e transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 4/2012.

59. Cfr. La Croce, *La transazione fiscale*, Milano, 2011, p. 77.

60. Art. 58, comma 3, D. P. R. n. 600/1973.

61. Cfr. Filocamo, *Le condizioni di ammissibilità del concordato preventivo*, in *Il Fallimento* n. 12/2010; Trentini, *Accordi di ristrutturazione: competenza, piano e transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 4/2012; Giordano, Tommasi, Vasapollo, *Codice del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Milano, 2015, p. 69 e ss.; Cass. n. 20717/2009.

62. Cass. n. 6886/2012.

63. Cfr. Cass. nn. 19147/2012, 14676/2012, 3081/2011.

64. Art. 58, comma 5, D. P. R. n. 600/1973.

65. Art. 9, comma 2, L. F. Cfr. Trentini, *Accordi di ristrutturazione: competenza, piano e transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 4/2012, a parere del quale la norma non potrebbe essere applicata nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti.



Per quanto concerne i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, l'ufficio competente è, ai sensi dell'art. 182-ter, comma 2, ultimo periodo, come già indicato, quello "che ha notificato al debitore gli atti di accertamento". Questo ulteriore criterio speciale indicato dalla legge potrebbe imporre all'imprenditore debitore di inoltrare le documentazioni richieste in tre diversi uffici competenti territorialmente.

I criteri per determinare la competenza dell'Agente della riscossione, invece, dovrebbero identificarsi con quelli utilizzati per la competenza del tribunale in precedenza richiamati<sup>66</sup>.

In conclusione le difficoltà operative scaturite dalla lettera della norma, che potrebbe imporre di presentare la documentazione in più uffici differenti, non sono di poco conto. Esse si sono riverberate anche, come si indicherà successivamente<sup>67</sup>, nell'interpretazione dell'avverbio "contestualmente", contenuto nel comma 2 dell'art. 182-ter L. F., riferito alla tempistica di deposito del ricorso presso il tribunale e della presentazione della proposta all'amministrazione.

Per quanto attiene alla valutazione della proposta che deve essere effettuata dall'ufficio, si è detto in precedenza<sup>68</sup> che l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 40/E/2008, aveva già indicato dei criteri che, in parte, sono stati poi trasposti nell'art. 182-ter come modificato dall'art. 1, comma 81, L. n. 232/2016: oltre a verificare che, in effetti, il trattamento dei crediti tributari proposto non sia deteriore rispetto a quello indicato per i crediti di altra natura e che esso deve essere, inoltre, in misura non inferiore a quello realizzabile sul ricavato in caso di liquidazione (in ipotesi di concordato preventivo) o rispetto alle alternative concretamente praticabili (in ipotesi di accordo di ristrutturazione dei debiti)<sup>69</sup>, l'operato dell'ufficio avrebbe teso anche a considerare "la difesa dell'occupazione, la continuità dell'attività produttiva, la complessiva esposizione debitoria dell'impresa, oltre alla sua generale situazione finanziaria e patrimoniale"<sup>70</sup>.

Quest'ultimo criterio non è stato accolto nella formulazione dell'art. 182-ter, né è stato confermato nella circolare n. 16/E/2018, successive alle modifiche effettuate con la legge di bilancio 2017.

A partire dalla lettera della circolare appena menzionata, al contrario, sembrerebbe che l'ufficio debba 'semplicemente' controllare la proposta transattiva sulla base del piano presentato dal debitore, ossia della sua fattibilità, e sulla base della relazione presentata dal professionista attestatore in merito alla veridicità dei dati aziendali, alle stime sui beni (al fine di valutare un'ipotetica liquidazione o altra alternativa concretamente praticabile) e al trattamento dei crediti tributari come stabilito nella norma stessa<sup>71</sup>. Naturalmente, qualora il controllo abbia esito negativo, l'amministrazione non è obbligata ad aderire alla proposta.

Da quanto espresso ne conseguirebbe che una maggiore discrezionalità nell'operare dell'ufficio è ravvisabile esclusivamente in ordine alla fattibilità del piano, perché gli altri criteri indicati (sempreché la relazione del professionista sia attendibile e non vi siano motivi per censurarla) non pare possano essere oggetto di valutazione ma esclusivamente di controllo<sup>72</sup>.

#### **4.2. Le responsabilità dei funzionari e degli uffici**

A fronte della competenza sostanziale, e della relativa discrezionalità tecnica, nel controllo e nella valutazione della

66. Cfr. Pannella, *L'incognita transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 6/2009.

67. Cfr., *ivi*, cap. III, § 2.1.

68. Cfr., *ivi*, cap. I, § 3.

69. Valutazioni da effettuare sulla base delle attestazioni del professionista.

70. Agenzia delle entrate, circolare n. 40/E/2008, § 5.5.

71. Cfr. Agenzia delle entrate, circolare n. 16/E/2018, §§ 5.1.1 e 5.1.2.

72. Cfr. Andreani, *Transazione fiscale: il Fisco non può rigettare la proposta se conveniente per l'Erario*, in *IPSOA Quotidiano*, 6 marzo 2018, in commento alla sentenza della CTP Roma n. 26135/17.



proposta presentata dal contribuente, i funzionari sono responsabili verso l'amministrazione e quest'ultima lo è verso il debitore<sup>73</sup>.

In ordine al primo aspetto - la responsabilità dei funzionari nei confronti dell'amministrazione - si richiama l'art. 1, comma 1, della L. n. 20/1994, in base al quale "la responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica è personale e limitata ai fatti e alle omissioni commessi con dolo o colpa grave, ferma restando l'insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali. In ogni caso è esclusa la gravità della colpa quando il fatto dannoso tragga origine dall'emanazione di un atto vistato e registrato in sede di controllo preventivo di legittimità, limitatamente ai profili presi in considerazione nell'esercizio del controllo. Il relativo debito si trasmette agli eredi secondo le leggi vigenti nei casi di illecito arricchimento del dante causa e di conseguente indebito arricchimento degli eredi stessi".

Ai sensi di questa norma, pertanto, non sarebbe sindacabile il parere espresso dall'ufficio (in sede di voto sulla proposta concordataria) in ordine alla fattibilità del piano, mentre il controllo sugli altri elementi sarebbe sindacabile esclusivamente in caso di dolo o colpa grave del funzionario. Successivamente, con l'art. 29, comma 7, del D. L. n. 78/2010 (L. n. 122/2010)<sup>74</sup>, la responsabilità del funzionario nei confronti della pubblica amministrazione, nel contesto dell'istituto ex art. 182-ter L. F., è stata limitata alle sole ipotesi di dolo.

Per quanto attiene al secondo aspetto, ossia la responsabilità dell'amministrazione nei confronti del debitore, si richiama l'art. 2043 c. c. sul risarcimento del danno per fatto illecito. Il danno in parola potrebbe derivare dalla mancata omologazione del concordato o dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, qualora il diniego illecito si sia rilevato determinante per il (mancato) raggiungimento delle maggioranze<sup>75</sup>.

73. Cfr. Cagnasso, Panzani, *Crisi d'impresa e procedura concorsuali - Tomo III*, Milano, 2016, p. 3863. Si specifica che l'illiceità del comportamento deve essere valutata in relazione ai principi di imparzialità, correttezza e buona fede, nonché dell'efficienza e dell'effettività dell'azione amministrativa. "Rispetto a questa tematica sembra necessario segnalare che la scelta «tributarimente discrezionale» sul «se accordarsi» e sul *quantum* dell'accordo: I) integra in ogni caso un comportamento (e giammai un provvedimento); II) del quale occorrerà vagliare la liceità (e non la legittimità o l'opportunità); III) mediante un giudizio improntato alla prevedibilità (*ex ante* e non già *ex post*) degli eventi da parte dell'uomo medio dotato delle medesime conoscenze dell'agente; IV) il quale deve ricercare nel dominio dell'efficienza la soluzione di un'equazione data (*ex lege*) come impossibile da un legislatore che ha «giustamente» parificato efficienza ed effettività". Pertanto "tale giudizio non potrà che assumere, quale primario se non esclusivo criterio di riferimento, quel principio di efficienza che è ormai canone normativo di comportamento per tutti i pubblici dipendenti". Così Versiglioni, *La parametrizzazione del tributo nel diritto attuale: composizione della lite e non accertamento del fatto ignoto*, in *Rass. Trib.* n. 2/2008, nota 23. Nel paragrafo in cui è inserita la nota appena citata così si legge: "Il mancato rispetto, da parte del funzionario dell'Amministrazione finanziaria [del principio dell'indisponibilità del tributo] è fonte di distinte responsabilità dovute a comportamento inefficiente. Infatti, anche l'inefficienza, pur in questo ristretto ambito, sembra presentare due distinte forme (una «scientifica» ed una «etica»), rispetto alle quali sono ravvisabili due distinte ragioni di insorgenza. Nel primo caso, quello del funzionario che adotti un ragionamento «etico» ... laddove, per converso, la legge impone di provare un «tema scientifico» ... l'inefficienza andrà valutata non già *ex post*, sindacando il merito ... ma andrà valutata, invece, *ex ante*, sindacando il metodo adottato, per essere stata inefficiente la scelta del ragionamento ... Nel secondo caso, quello del funzionario che adotti un ragionamento «scientifico» ... laddove, invece, la legge impone di provare un «tema etico» ... l'inefficienza andrà anche qui valutata non già *ex post*, sindacando il merito ... ma andrà valutata *ex ante*, quale inefficienza insita nell'aver adottato una forma inidonea a cercare «al meglio» la composizione". Cfr., inoltre, in proposito, Fondazione Centro Studi UNGDC, circolare n. 1, *Sull'impugnabilità del "diniego" avverso la proposta di "transazione fiscale"*, Roma, 14.2.2019, §§ 6 e 7.

74. Si evidenzia che in questo articolo 29 del D. L. n. 78/2010 la 'transazione' è stata accomunata, almeno ai fini della responsabilità del funzionario nei confronti dell'amministrazione, all'accertamento con adesione e alla conciliazione. Ciò potrebbe rappresentare, però, anche un elemento a favore del riconoscimento dell'effetto novativo della 'transazione', di cui si è trattato nel cap. I, poiché agli istituti richiamati detto effetto è riconosciuto.

75. L'eventuale azione deve essere esperita presso il giudice ordinario. Cfr., in generale, sull'azione per risarcimento danni contro l'amministrazione finanziaria, Cass. nn. 29335/2017, 13899/2013, 6283/2012. Cfr., inoltre, Zanichelli, *La transazione fiscale*, in *Il Dir. Fall. e delle Soc. Comm.* n. 2/2012.



## **CAPITOLO III**

# **IL CONTENUTO DELLA PROPOSTA E IL PROCEDIMENTO**

Nel prosieguo si tratta del contenuto della proposta e del procedimento.

In ordine al primo aspetto, oltre alle difficoltà che si generano nell'individuazione dei tributi (e dei relativi accessori) di cui è possibile richiedere la falcidia, tra cui non sono da annoverare, per esempio, i tributi locali - a meno di convezioni tra enti territoriali e agenzie fiscali -, talune criticità si sono presentate in relazione alla possibilità di una negoziazione transattiva parziale e, soprattutto, in ordine al trattamento dei crediti tributari rispetto a quello riservato a crediti di altra natura. Ci si è chiesti se essi siano omologhi.

La risposta positiva deriva, peraltro, dall'obbligatorietà dell'istituto di cui all'art. 182-ter L. F. introdotta esplicitamente nel 2016. Ciò potrebbe indurre ad affermare, peraltro, che al procedimento transattivo si possa riconoscere l'effetto tipico del consolidamento del debito tributario, da intendersi come impossibilità di accertamenti ulteriori da parte dell'amministrazione, pena l'inutilità pratica dell'istituto stesso.

Per quanto attiene al secondo aspetto, quello del procedimento, ci si soffermerà sui termini di presentazione della domanda di transazione e di risposta dell'amministrazione, sulle modalità di voto e sulla eventuale risoluzione dell'accordo per inadempimento. Anche da tali temi si potrebbero ricavare elementi a favore della tesi del riconoscimento dell'effetto tipico di cui sopra.

### **1. Il contenuto della proposta**

Di seguito si tratta dell'ambito oggettivo della transazione, del trattamento dei crediti tributari previsto nell'art. 182-ter L. F. e delle modalità di pagamento che possono essere proposte dal debitore.

In ordine al primo aspetto si tratta di definire, per individuare detto ambito, le nozioni di 'agenzia fiscale', di 'amministrazione dei tributi', di 'tributo' e dei suoi relativi 'accessori'. Criticità (e conseguente necessità di valutare caso per caso) sorgono in merito ai tributi locali, ai canoni di concessione demaniale, alle somme corrisposte a titolo di condono e agli aiuti di Stato.

Altri temi sono quello della negoziazione transattiva parziale, con riferimento in particolare alle liti pendenti (di cui si è già trattato nel capitolo I), e quello del sistema delle cause legittime di prelazione e del conseguente trattamento dei crediti, anche tributari, in sede concorsuale, in particolare nell'ambito del concordato preventivo. La disciplina della 'transazione' permette di risolvere alcune problematiche interpretative in ordine al divieto di alterazione della cause legittime di prelazione stabilito nell'art. 160 L. F. e di concludere che, poiché non vi è differenza nel trattamento dei vari tipi di crediti, a essa sarebbe possibile riconoscere l'effetto novativo del consolidamento del debito, anche nel senso del divieto di ulteriori accertamenti da parte dell'amministrazione finanziaria, pena, come indicato, l'inutilità pratica dell'istituto, poiché, come illustrato in precedenza, le sue funzioni potrebbero essere assolte, almeno nell'ambito del concordato preventivo, da quanto previsto nell'art. 171 L. F.

Si tratta, inoltre, della previsione della possibilità di dilazionare il pagamento dei crediti tributari - e dunque in che misura esso rilevi in relazione al riconoscimento della falcidia dei medesimi - e delle garanzie da presentare quale condizione per esservi ammessi.

In ultimo, in ordine alla "transazione" innestata negli accordi di ristrutturazione dei debiti, si precisa che il raffronto



di quelli tributari con gli altri debiti deve avvenire esclusivamente con quelli compresi nel perimetro delle trattative.

### 1.1. L'ambito oggettivo

L'art. 182-ter, comma 1, L. F. individua l'ambito oggettivo della 'transazione'<sup>1</sup>. La norma menziona i tributi e i relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali<sup>2</sup>. Le questioni da affrontare riguardano pertanto le nozioni di: "agenzie fiscali", amministrazione dei tributi, "tributo" e "accessori".

Per "agenzie fiscali" si intendono, ex art. 57, comma 1, D. Lgs. n. 300/1999:

- L'Agenzia delle entrate,
- L'Agenzia delle dogane e dei monopoli,
- L'Agenzia del demanio.

Per quanto attiene alla nozione di 'amministrazione dei tributi', giova richiamare l'art. 62, comma 2 del D. Lgs. n. 300/1999, in base al quale le Agenzie fiscali sono competenti "a svolgere i servizi relativi alla amministrazione, alla riscossione e al contenzioso dei tributi indiretti e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di tutte le imposte, diritti o entrate erariali o locali". Si deduce dalla lettera della norma che la "amministrazione" includa le attività di controllo e di accertamento.

Per converso, quindi, sono esclusi dal novero dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali quelli amministrati dagli enti territoriali<sup>3</sup>. Tra di essi: l'IMU, la TASI, la TARI, l'imposta sulle pubblicità, il diritto sulle pubbliche affissioni, il tributo per

1. Cfr. in materia, senza pretesa di esaustività: Corvaja, Guerra, *La transazione fiscale*, in *il fisco* n. 13/2006; Stasi, *La transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 1/2008; Stasi, *La transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 7/2008; Ficari, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, in *Rass. Trib.* n. 1/2009; Pannella, *L'incognita transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 6/2009; Braga, *I crediti oggetto della transazione fiscale*, in *Prat. Fisc. e Prof.* n. 18/2009; Piazza, *La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo*, in *Il Corr. Giur.* n. 6/2011; Bagarotto, *L'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale*, in *Rass. Trib.* n. 6/2011; Zanichelli, *La transazione fiscale*, in *Il Dir. Fall.* n. 2/2012; Rocco, *La natura inscindibile della transazione fiscale*, in *Il Dir. Fall. e delle Soc. Comm.* n. 1/2015; Nasta, *Transazione fiscale: un'opportunità per l'imprenditore in crisi*, in *Corr. Trib.* n. 10/2015; Nasta, *La transazione fiscale tra procedure concorsuali e fiscalità d'impresa*, in *Corr. Trib.* n. 12/2015; Andreani, Tubelli, *Come rendere più efficace la transazione fiscale*, in *il fisco* n. 13/2016; Stasi, *Transazione fiscale e contributiva nel risanamento imprenditoriale*, in *Il Fallimento* n. 10/2017; Spadaro, *Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182 ter L.Fall.*, in *Il Fallimento* n. 1/2018; Capolupo, *Transazione fiscale e tutela del contribuente*, in *il fisco* n. 36/2018.

2. La norma, fino al 2016, proseguiva stabilendo: "limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritto a ruolo". Sulla base di questo dato letterale, ci si chiese se potessero rientrare nell'ambito applicativo dell'art. 182-ter L. F. i debiti prelatizi non iscritti a ruolo. Già nei documenti di prassi, forzando la lettera della legge, era stato detto che la limitazione non corrispondeva alla ratio della norma. Cfr. Agenzia entrate, circolare n. 40/E/2008. Cfr., inoltre, Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 158, nota 108. Un ulteriore elemento che sembrò poter limitare l'ambito applicativo dell'art. 182-ter L. F. era quello ricavabile dal secondo periodo del comma 1 in base al quale possono essere falcidiati i tributi assistiti "da privilegio", sembrando così letteralmente esclusi quelli assistiti da ipoteca o pegno. Ma già nella circolare n. 40/E/2008, l'Agenzia delle entrate interpretò la locuzione affermando che essa deve essere intesa in senso atecnico, per cui si devono ritenere ricompresi tutti i crediti tributari muniti di diritto di prelazione, a prescindere dal fatto che esso discenda direttamente dalla legge, da contratto o dall'iscrizione nei pubblici registri. Nella circolare è stato altresì precisato che "i crediti tributari in esame sono unicamente quelli iscritti a ruolo, dal momento che «il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati» (art. 77 del DPR n. 602 del 1973)".

3. Cfr. Agenzia delle entrate, circolare n. 40/E/2008. L'esclusione dei tributi locali dal novero di quelli che possono essere oggetto di transazione è stata criticata da più parti, in particolare per eliminare possibili disparità di trattamento (per esempio tra contribuenti che risiedono in comuni ove i tributi sono stati affidati alle agenzie fiscali e altri che invece residenti in comuni che li gestiscono in proprio). Cfr.: Gioè, *I limiti della transazione fiscale in materia di tributi locali*, in *Rass. Trib.* n. 1/2011; CNDCEC, *L'(In)falcidiabilità del credito IVA*, 2016; Andreani, Tubelli, *Come rendere più efficace la transazione fiscale*, in *il fisco* n. 13/2016; Rossi, *L'ambito applicativo della "nuova" transazione fiscale*, in FNC, documento del 4 maggio 2018. La critica è dovuta al fatto che essi (insieme ai relativi interessi e sanzioni), a volte rappresentano una parte ingente del debito dell'imprenditore (per esempio in ordine alle società immobiliari o edili). Di diverso avviso Allena, *La transazione fiscale*, Milano, 2017, p. 147, il quale afferma che non è possibile negare al legislatore "ogni margine di libertà nella limitazione del potere dispositivo in tema di tributi alla sola amministrazione finanziaria statale" sulla base del bilanciamento di interessi resosi necessario dal contrasto tra gli artt. 23 e 97 Cost. e 119 Cost. In ogni caso i tributi locali, non rientrando nell'ambito di applicazione della 'transazione', sembrerebbero assoggettati alla disciplina generale





l'esercizio di funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente, il tributo speciale per il deposito in discarica, l'imposta di scopo, l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni demaniali e del patrimonio indisponibile e la tassa di concessione regionale, l'imposta di soggiorno.

Orbene, nel concreto, la categorizzazione appena delineata può però essere disattesa. Nel comma 2 dell'art. 57 dello stesso D. Lgs. n. 300/1999, infatti, è previsto che le regioni e gli enti locali "possono attribuire alle agenzie fiscali, in tutto o in parte, la gestione delle funzioni ad essi spettanti, provvedendo a regolare le modalità di svolgimento dei compiti e degli obblighi con autonoma convenzione". Potrebbero risultare ammissibili nell'ambito oggettivo dell'istituto di cui all'art. 182-ter L. F., quindi, anche dei tributi che, sebbene il relativo gettito spetti agli enti territoriali, siano amministrati dalle agenzie fiscali<sup>4</sup>.

Particolari criticità, pertanto, potrebbero sorgere soprattutto qualora l'attribuzione da parte degli enti locali alle agenzie fiscali sia parziale. Si potrebbero presentare dei casi, per esempio, in cui l'ente locale abbia attribuito alle agenzie l'accertamento e il contenzioso e si sia riservata le attività di controllo e di riscossione: il tributo è amministrato dalle agenzie o dall'ente locale? Da quanto appena affermato sembrerebbe che in un'ipotesi del genere il tributo sia amministrato dalle agenzie, per una preponderanza dell'attività di accertamento su quella di controllo.

In conclusione, per individuare l'ambito oggettivo della 'transazione', occorre valutare caso per caso l'attribuzione dell'amministrazione del tributo.

Altro elemento da interpretare è quello della nozione di "tributo"<sup>5</sup>, in quanto per alcune entrate la relativa natura tributaria non è pacifica. Si fa riferimento, in particolare, ai canoni di concessione demaniale, alle somme corrisposte a titolo di condono e a quelle ricevute a seguito della declaratoria di illegittimità di aiuti di Stato.

In riferimento ai canoni, una parte della dottrina<sup>6</sup> propende per la loro natura tributaria; mentre altra parte<sup>7</sup> la nega.

---

del trattamento dei crediti di cui all'art. 160 L. F. sul concordato preventivo. Cfr. Ficari, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, in *Rass. Trib.* n. 1/2009. Di contrario avviso: Corte dei conti, sezione regionale di controllo per il Piemonte, parere n. 15/2007, per cui, in virtù del principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, poiché non è prevista nessuna norma derogatoria, i tributi locali non possono essere falcidiati. Ora tale tesi non pare condivisibile perché i tributi locali godono di privilegio (art. 2752 c.c.) e, pertanto, dal momento che l'ordine dei privilegi (almeno nel concordato preventivo) non può essere derogato e i tributi in questione dovrebbero essere pagati per intero, il pagamento dei tributi erariali, in quanto titolari di un privilegio superiore a quello dei locali, dovrebbero anch'essi essere pagati sempre per l'intero, non trovando così più applicazione né le regole generali né quella specifica ex art. 182-ter (che, comunque non deroga alle prime). In proposito Cfr. CNDCEC-FNC, *L'ambito applicativo della "nuova" transazione fiscale*, documento del 4 maggio 2018. Si evidenzia che il ragionamento appena riportato era quello che veniva fatto valere in relazione al problema della falcidiabilità dell'IVA in relazione a quanto previsto nell'art. 182-ter previgente all'ultima modifica del 2016.

4. Per completezza si segnala che una parte della dottrina si è posta il quesito se la norma in questione non si trovi in contrasto con quanto previsto dall'art. 52, comma 5, lett. b), D. Lgs. n. 446/1997 o non sia stata abrogata dall'art. 1, comma 179, L. n. 296/2006. La prima disposizione stabilisce che gli enti locali possano deliberare l'affidamenti a terzi (diversi dalle agenzie fiscali) delle attività di accertamento e riscossione dei propri tributi. La seconda in sostanza ribadisce quanto espresso nella prima ma allargando l'ambito della norma in riferimento all'oggetto della delega rispetto sia ai poteri sia ai crediti: le attività possono essere ampliate a quelle di liquidazione e i crediti sono tutte le entrate e non solo quelle tributarie. In realtà si è concluso che le norme non si escludono tra di loro per diversità di materia. Cfr. Gioè, *I limiti della transazione fiscale in materia di tributi locali*, in *Rass. Trib.* n. 1/2011.

5. Si tralascia, qui, la discussione in merito alla nozione di tributo nel senso più generale del termine, a cui si è fatto riferimento nel cap. I, che riconduce in detto termine l'obbligazione, il rapporto dei soggetti coinvolti (garanzie corresponsabilità), l'accertamento, la riscossione etc. Sinteticamente si può dire che si tratta di tutto ciò che attiene a prestazioni patrimoniali coattive, funzionalmente destinate a realizzare il concorso del singolo alle spese pubbliche. Cfr. Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 135. In questa direzione l'amministrazione finanziaria ha ritenuto "inammissibile, ad esempio, una riduzione del credito avente ad oggetto somme dovute a seguito di una sentenza di condanna per danno erariale". Cfr. Agenzia delle entrate, circolare n. 40/E/2008.

6. Cfr.: Marongiu, *La rinnovata giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.* n. 1/2003; Basilavecchia, *Natura giuridica del canone nelle concessioni marittime demaniali*, in *Rass. Trib.* n. 2/1998.

7. Cfr. Tesaro, *Natura giuridica e coesistenza della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche e del canone di concessione*, in *Fin. Loc.*, 1994, p. 1201.



In giurisprudenza si costata una certa evoluzione, per cui, da una fase iniziale in cui essa era riconosciuta<sup>8</sup>, si è di recente assestata un'interpretazione della Corte di cassazione che invece nega una tale classificazione perché le relative controversie rientrano nella competenza del giudice ordinario e non di quello tributario<sup>9</sup>. Si ritiene, però, che, ad ogni buon conto, sia necessario operare una verifica caso per caso avvalendosi dei criteri ordinariamente utilizzati per stabilire la natura tributaria (o meno) di un'obbligazione (la fonte legale, l'ente pubblico, le modalità di riscossione, la competenza giurisdizionale, le finalità richiamate dal legislatore)<sup>10</sup>.

Per quanto attiene alle somme corrisposte a titolo di condono, invece, poiché corrisposte in sostituzione di tributi e le relative controversie sono di competenza delle commissioni tributarie, esse devono essere riconosciute quali rientranti nell'ambito di transigibilità ex art. 182-ter L. F.<sup>11</sup>.

In materia di aiuti di stato il discorso è più complesso. In questo caso si tratta della possibilità di 'negoziare' le somme che sono dovute a seguito del relativo recupero (che normalmente trova ragione nel divieto di aiuti di matrice europea<sup>12</sup>). Si tratta di risolvere un triplice ordine di problemi: se esse hanno natura tributaria; se sono amministrate dalle agenzie fiscali e, in caso di risposta affermativa, se le regole che disciplinano la materia ne permettono la transigibilità.

In merito al primo quesito è necessario distinguere tra i diversi aiuti<sup>13</sup>. Se, infatti, si tratta di sovvenzioni in senso stretto, a dette somme non può riconoscersi natura tributaria, se, invece, si tratta, per esempio, di regimi fiscali di favore (come i crediti d'imposta), detta natura non può esser loro negata<sup>14</sup>: la natura delle somme recuperate coincide in genere con quella dei tributi originariamente applicati in misura agevolata<sup>15</sup>.

8. Cfr. Cass. nn. 2710/1953 e 1600/1943.

9. Cfr. Cass., SS. UU., n. 604/2005: "l'Agenzia del Demanio assume che la contestata sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo deve essere cassata perché resa in "violazione e falsa applicazione dell'art. 5 della L. 4 dicembre 1971, n. 1034 e dell'art. 1 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Carenza di giurisdizione del giudice tributario (art. 360, comma 1, nn. 1), 3) e 4), del codice di procedura civile, ed art. 62, comma 1, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546)": fa presente, per suffragare la censura, che "la materia dei canoni e delle indennità per lo sfruttamento dei beni demaniali rientra nella giurisdizione del giudice ordinario ai sensi dell'art. 5 L. n. 1034/1971". La considerata doglianza è meritevole di ingresso. A) Le ragioni vantate dall'Agenzia del Demanio e, prima, dagli organi ministeriali suoi danti causa, riguardando compensi e indennizzi, assunti, dovuti per lo sfruttamento, denunciato abusivo, di un bene di proprietà pubblica statale, non hanno natura tributaria e la pretesa volta ad ottenerne il soddisfacimento esorbita, perciò, dalla sfera della competenza giurisdizionale delle Commissioni tributarie quale delimitata dagli art. 1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, nella cui vigenza la controversia è stata istituita, e art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546".

10. Cfr. Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 140.

11. Cfr. Bagarotto, *L'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale*, in *Rass. Trib.* n. 6/2011.

12. Cfr. TFUE (Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea), artt. 107 e 108.

13. Cfr., in relazione alla nozione di aiuto di Stato, CGUE, sentenza del 15 dicembre 2005, Italia/Commissione, relativa alla causa C-66/02, punti 77 e 78: "Secondo costante giurisprudenza, la nozione di aiuto è più generale di quella di sovvenzione, dato che essa non designa soltanto prestazioni positive del genere delle sovvenzioni stesse, ma anche interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti (v., in particolare, sentenze 8 novembre 2001, causa C-143/99, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Racc. pag. I-8365, punto 38, e 15 luglio 2004, causa C-501/00, Spagna/Commissione, Racc. pag. I-6717, punto 90 nonché giurisprudenza ivi richiamata). Di conseguenza, un provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordino a determinate imprese un'esenzione fiscale che, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri contribuenti costituisce aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE (v. sentenza 15 marzo 1994, causa C-387/92, Banco Exterior de España, Racc. pag. I-877, punto 14). Del pari, può costituire un aiuto di Stato un provvedimento che accordi a determinate imprese una riduzione d'imposta o un rinvio del pagamento dell'imposta normalmente dovuta".

14. Cfr. Fransoni, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007, p. 92; Ciampolillo, *Incompatibilità e recupero degli aiuti*, in Salvini, *aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 400. Ciò parrebbe confermato dal legislatore processuale che ha inserito nella normativa di settore una disposizione speciale che prevede un procedimento particolare in materia di recupero degli aiuti speciali (art. 47-bis, D. Lgs. n. 546/1992).

15. Un caso particolare, che deroga al principio generale indicato nel testo, attiene al credito d'imposta concesso agli autotrasportatori di cui al D. L. n. 36/2002: nella relazione al decreto, infatti, era sottolineato che il recupero era di competenza del Ministero dei trasporti e perciò la natura delle somme da riscuotere era patrimoniale e non tributaria. Da ciò se ne ricava che se la normativa speciale adottata dispone diversamente da quanto indicato dalla regola generale, muta non solo la procedura per il recupero, ma anche la natura dell'obbligazione, che perderà la sua



Ne consegue che se il recupero è 'amministrato' da un'agenzia fiscale, le relative somme potrebbero rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 182-ter L. F.

Occorre però rilevare - e si giunge al terzo quesito - che la Commissione europea, con la Comunicazione n. 2007/C-207/05, ha negato che gli aiuti di Stato possano essere oggetto di transazione nel caso in cui si dia luogo a una procedura di risanamento dell'impresa. Ossia, viceversa, le somme derivanti da recupero degli aiuti possono essere transati esclusivamente qualora si versi in una procedura di liquidazione<sup>16</sup>. In proposito è stato osservato<sup>17</sup>, però, che questa posizione rischierebbe di rendere sistematicamente in contrasto la 'transazione' con il divieto di aiuti di Stato. Inoltre la posizione della Commissione parrebbe superata dalla sentenza "Degano" della Corte di Giustizia europea<sup>18</sup>, in cui trattando della falcidiabilità dell'IVA (tributo costituente, in un certo senso, risorsa propria dell'Unione Europea), pervenne a riconoscerne la legittimità qualora la procedura in merito prevista fosse soggetta a particolare vigilanza da parte dell'autorità. Attraverso questo riconoscimento sembrerebbe che si sia aperto un varco per poter riconoscere l'estensione della falcidia anche ai debiti di restituzione degli aiuti di Stato<sup>19</sup>.

Ne consegue che rientrano certamente nell'ambito applicativo dell'art. 182-ter L. F.<sup>20</sup>:

- l'IRPEF (e le addizionali regionali e provinciali-comunali<sup>21</sup>, nonché le imposte sostitutive),
- l'IRES,
- l'IRAP<sup>22</sup>,
- l'IVA<sup>23</sup>,
- l'imposta di registro,
- l'imposta sulle successioni,
- l'imposta sulle donazioni,
- l'imposta ipotecaria,
- l'imposta catastale,
- l'imposta di bollo,
- l'imposta sugli intrattenimenti,
- le tasse automobilistiche,
- le tasse sui contratti di borsa,
- il canone di abbonamento alla televisione,
- le tasse sulle concessioni governative,
- le imposte demaniali,
- i dazi di importazione e di esportazione,
- le accise,
- le imposte di fabbricazione e di consumo,

connotazione tributaria.

16. L'impostazione della Commissione è stata adottata dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 40/E/2008: "Per quanto sopra, si ritiene che i crediti relativi a recuperi di aiuti di Stato dichiarati incompatibili non possono costituire oggetto di transazione fiscale, né di falcidia in sede di concordato preventivo o accordi di ristrutturazione dei debiti".

17. Cfr. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, p. 212.

18. CGUE, sentenza Degano, del 7/4/2016, relativa alla causa C-546/14. In proposito vd., ivi, cap. I.

19. Cfr. Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, p.159.

20. Cfr. Agenzia delle entrate, circolari nn. 25/E/2005, 40/E/2008.

21. Cfr. il D. Lgs. n. 446/1997, art. 50, comma 6, e D. Lgs. n. 360/1998, art. 1.

22. In ordine all'IRAP si ritiene che essa rientri nell'ambito soggettivo della 'transazione' perché, pur essendo la regione il relativo soggetto creditore, è l'Agenzia delle entrate che concretamente la amministra. Cfr. Legge n. 244/2007, art. 1, comma 43. Cfr., inoltre, C. Cost. n. 296/2003, in cui l'IRAP è censita quale imposta erariale. In proposito: Gallo, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Rass. Trib.* n. 4/2015; Rocco, *I privilegi tributari e il riparto dell'insolvenza, tra interpretazione estensiva, eccesso di delega e transazione fiscale*, in *Dir. e Prat. Trib.* n. 3/2010.

23. Per quanto attiene all'IVA e alla sua presunta infalcidiabilità ante 2017, vd., ivi, cap. I.



- somme da corrispondere a titolo di condono.

Per quanto attiene agli “accessori”, si richiama, in primo luogo, che in detta nozione rientrano certamente gli interessi (e le indennità di mora). Per quanto concerne le sanzioni, invece, esse, tecnicamente non possono essere considerate degli accessori al credito tributario. Si concorda, però, tenuto conto della ratio della norma, con l’opinione che ritiene che esse possano essere ricomprese nell’ambito applicativo della ‘transazione’<sup>24</sup>. Inoltre con l’art. 32, comma 37, del D. L. n. 98/2011 sono stati modificati gli artt. 2749 e 2752 c. c., estendendo il privilegio, oltre che agli interessi, anche alle sanzioni dovute per l’anno in corso alla data dell’esecuzione e per quelli dell’anno precedente. Ciò rappresenta un elemento ulteriore per concludere che anche le sanzioni siano transigibili<sup>25</sup>.

Stante quanto indicato, ci si è chiesti se sia possibile una proposta transattiva parziale. L’interrogativo si pone sia per quanto attiene ai crediti certi (ossia liquidi ed esigibili)<sup>26</sup> sia in relazione ai crediti oggetto di contenzioso (che quindi certi non sono)<sup>27</sup>.

In generale la risposta è stata positiva<sup>28</sup>, per cui è rilasciata al debitore la facoltà di presentare una domanda che abbia a oggetto ciò che egli ritiene più opportuno, nello specifico nel caso della prospettiva della continuità d’impresa. Ciò soprattutto perché l’accettazione dell’amministrazione di una proposta parziale non pregiudica la parte restante del suo credito. Ai sensi dell’art. 177 L. F., infatti, le maggioranze per l’approvazione del concordato sono determinate in base all’ammontare dei crediti e, quindi, in caso di suddivisione in classi, si può assistere alla contemporanea presenza del medesimo creditore, titolare di crediti diversi, anche in più classi.

Parte della dottrina, però, non concorda, condivisibilmente, con la possibilità di una transazione parziale, in particolare a seguito delle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2016 alla relativa disciplina, in quanto “con la nuova disposizione appare obbligatoria la applicazione del regime dettato dall’art. 182-ter l.fall. per tutti i crediti indicati nel comma 1”<sup>29</sup>.

In merito in particolare ai crediti oggetto di contenzioso, nell’ambito del concordato, dovrebbero operare le regole generali di cui agli artt. 176 e 180, comma 6, L. F., in base ai quali è stabilito che i contenziosi pendenti proseguono sino alla decisione che statuisce definitivamente nel merito e che è obbligatorio un accantonamento di somme, secondo le condizioni stabilite dal tribunale, per i debiti contestati, in relazione all’importo o alla garanzia<sup>30</sup>.

24. Cfr. Zanichelli, *La transazione fiscale*, in *Il Dir. Fall.* n. 2/2012; Agenzia delle entrate, circolare n. 40/E/2008.

25. Cfr. Andreani, Ferranti, Miele, Ravazzin, *Fiscalità della crisi d’impresa*, Milano, 2014, p. 235. La conclusione indicata nel testo è contestata da coloro che affermano che la sanzione è personale e che essa non può essere fatta gravare sul ceto creditorio. Cfr. Ingraio, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012, p. 314: “appare più coerente con la ratio del sistema sanzionatorio, che l’Ufficio, qualora non si riscontrino cause di non punibilità, irroghi la sanzione, mettendola però in riscossione nel momento in cui il fallito tornerà in bonis; così si farebbero subire le conseguenze economiche della sanzione solo a colui che ha commesso la violazione”.

26. Per quanto attiene ai rapporti tra certezza e liquidità/esigibilità del credito, cfr., seppur in relazione alla determinazione della base imponibile ai fini dell’imposta sulle successioni, Carunchio, *Analisi degli adempimenti fiscali gravanti sugli eredi del professionista*, in *il fisco* n. 45/2018.

27. Cfr., a proposito della cessazione delle liti pendenti, *ivi*, cap. I.

28. Cfr.: Capolupo, *Transazione fiscale e tutela del contribuente*, in *il fisco* n. 36/2018; Zanichelli, *La transazione fiscale*, in *Il Dir. Fall.* n. 2/2012; Santacroce, Pezzella, *La gestione del debito fiscale da parte dell’imprenditore in crisi nel concordato preventivo*, in *Corr. Trib.* n. 24/2010; Rocco, *I privilegi tributari e il riparto dell’insolvenza, tra interpretazione estensiva, eccesso di delega e transazione fiscale*, in *Dir. e Prat. Trib.* n. 3/2010; Demarchi, Giacomazzi, *Le procedure concorsuali*, Milano, 2008, p. 485; Cass. n. 18561/2016.

29. Così Spadaro, *Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182 ter l.fall.*, in *Il Fallimento* n. 1/2018. Cfr., inoltre: CNDCEC-FNC, *L’ambito applicativo della “nuova” transazione fiscale*, documento del 4 maggio 2018 e CNDCEC-FNC, *Il trattamento dei crediti tributari nel concordato e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, documento di ricerca del 20 febbraio 2019, § 2. Per quanto attiene all’obbligatorietà dell’istituto novellato nel 2016, *vd.*, *ivi*, cap. I. § 4.

30. Cfr. Cass. n. 18561/2016: “il proponente, il quale si trovi in presenza di talune pretese tributarie fondate su atti di accertamento, ovvero anche su riprese a tassazione già iscritte a ruolo, tempestivamente impugnati innanzi al giudice tributario, potrebbe senz’altro astenersi dall’inserire detti crediti in seno alla proposta di transazione fiscale,



Ad ogni modo le liti pendenti potrebbero chiudersi con conciliazione giudiziale<sup>31</sup>, mentre quelle in procinto di essere instaurate potrebbero essere definite attraverso l'istituto dell'accertamento con adesione<sup>32</sup>.

Questa soluzione la si vorrebbe superata attraverso il riconoscimento della transazione quale sede naturale per l'estinzione delle liti pendenti, sia potenziali sia già instaurate, poiché proprio in questo potrebbe consistere l'effettivo contenuto transattivo attribuibile all'istituto in commento<sup>33</sup>.

Per l'amministrazione finanziaria è sempre possibile che il debitore presti acquiescenza, in tutto o in parte, alle pretese in contestazione, per poi richiedere, in giudizio, la cessata materia del contendere<sup>34</sup>. Inoltre la medesima ha precisato che "la proposta di concordato deve, in ogni caso, individuare il credito tributario complessivo, rappresentato sia dai debiti certi che dalle pretese in contestazione"<sup>35</sup>, di modo che l'amministrazione finanziaria possa essere ammessa al voto anche per i crediti incerti e che, in generale, il ceto creditorio sia messo al corrente dell'intero ammontare dei debiti

Per quanto attiene alla "transazione fiscale" innestata nella procedura di accordo di ristrutturazione dei debiti - lo si è già indicato in precedenza<sup>36</sup> - il debitore, come nell'ambito del concordato, può scegliere il perimetro dell'oggetto della proposta.

In ultimo si evidenzia - su ciò si tornerà più oltre in termini procedurali - che l'ambito della 'transazione' potrebbe risultare ampliato a causa delle attività che l'amministrazione deve svolgere ai sensi del comma 2 dell'art. 182-ter L. F., in forza del quale, a seguito della presentazione della domanda da parte del debitore, nel termine di trenta giorni il concessionario deve trasmettere una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso e l'ufficio deve liquidare i tributi risultanti dalle dichiarazioni e notificare gli eventuali 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 da ruoli vistati, ma non ancora consegnati al concessionario. È, questa appena descritta, in pratica, l'attività di cristallizzazione del debito tributario, la quale dovrebbe includere non solo le attività di controllo automatizzato, ma anche quelle di accertamento sostanziale<sup>37</sup>. Quest'ultimo argomento potrebbe rappresentare un ulteriore elemento a favore del riconoscimento dell'effetto tipico del consolidamento del debito tributario, da intendersi quale preclusione a ulteriori accertamenti da parte dell'amministrazione a seguito di perfezionamento della procedura<sup>38</sup>.

Naturalmente, i crediti che rientrano nell'ambito applicativo del procedimento transattivo devono risultare da atti.

Tutti gli elementi transigibili, quindi, oltre che dai ruoli, possono emergere anche da dichiarazioni fiscali non ancora

---

trattandosi di un sub procedimento che ha comunque l'effetto di estinguere le liti pendenti, presupponendo una sostanziale acquiescenza alla pretesa dell'Amministrazione. Ma ciò soltanto a condizione che i detti crediti tributari, espressamente esclusi dal perimetro dell'art. 182-ter 1.fall., siano collocati in apposita classe, composta da quei crediti litigiosi in relazione ai quali il contribuente ritenga necessario proseguire la lite anche dopo l'omologa del concordato". Cfr., altresì, Cass. n. 5689/2017. Cfr., inoltre, Agenzia delle entrate, circolare n. 16/E/2018, § 5.1.

31. Art. 48, D. Lgs. n. 546/1992.

32. Cfr.: Tosi, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.* n. 4/2006.

33. Si richiama che, prima della riforma del 2016, nell'art. 182-ter era previsto che la chiusura della transazione avrebbe implicato l'estinzione delle liti pendenti. Cfr., *ivi*, cap. I, § 3.

34. Cfr. Agenzia delle entrate, circolare n. 16/E/2018.

35. Così Agenzia delle entrate, circolare n. 16/E/2018.

36. Cfr., *ivi*, cap. I, § 4.

37. Cfr.: Bagarotto, *L'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale*, in *Rass. Trib.* n. 6/2011 e, *ivi*, cap. III, § 2.

38. Cfr., *ivi*, cap. I, per altre ulteriori considerazioni in ordine, in particolare, ai temi della ratio dell'istituto e dell'effetto novativo che esso produce.



liquidate, dichiarazioni integrative<sup>39</sup>, liquidazioni automatiche e controlli formali<sup>40</sup>, atti di accertamento, avvisi di liquidazione, atti di recupero, atti di contestazione e/o irrogazione di sanzioni, ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, atti di liti pendenti.

Non rientrano nel novero, invece, gli atti di natura istruttoria, quali, per esempio, i processi verbali di costatazione e gli inviti al contraddittorio, che potranno sempre valere, comunque, in sede di 'contrattazione'.

## **1.2. Il trattamento dei crediti tributari**

Per individuare il corretto trattamento dei crediti tributari, giova ricordare che essi sono assistiti da privilegi (oltre a poter essere oggetto di pegno o di ipoteca). Pertanto esso deve essere rapportato a quello dei crediti prelatizi in generale. Lo scopo che ci si prefigge è quello di discernere se il procedimento transattivo preveda un trattamento dei crediti tributari diverso da quello riservato agli altri crediti. Come detto, qualora i due trattamenti siano assimilabili, se non si riconosce alla procedura ex art. 182-ter L. F. l'effetto del consolidamento del debito tributario, l'istituto stesso non avrebbe, in sostanza, alcuna utilità pratica.

Per la disamina si prendono le mosse dall'analisi del sistema delle prelazioni e dei privilegi, in particolare tributari. In seguito si analizza il trattamento dei crediti fiscali, anche con riferimento alla dilazionabilità degli stessi, e, in ultimo della disciplina in materia relativa a una "transazione" nell'ambito di un accordo di ristrutturazione del debito.

### *1.2.1. La graduazione delle prelazioni e i privilegi tributari*

Il sistema delle garanzie e dei privilegi si basa sulla garanzia generica della universalità della responsabilità patrimoniale del debitore di cui all'art. 2740 c. c., in base al quale egli risponde dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri. Nel successivo art. 2741 è espresso il principio della par condicio creditorum (i creditori hanno uguale diritto di essere soddisfatti) e, nello stesso tempo la sua deroga<sup>41</sup>: alcuni creditori hanno diritto a essere soddisfatti prima di altri. Questo rafforzamento è ottenuto attraverso i privilegi, il pegno e l'ipoteca. A queste cause di prelazione si aggiungono altre garanzie del credito: fideiussione e avallo<sup>42</sup>.

Mentre questi ultimi rappresentano la categoria dei diritti di garanzia personali, poiché si conferisce al creditore una pretesa creditoria verso terzi; i privilegi, il pegno e l'ipoteca rientrano in quella dei diritti di garanzia reali, in quanto si riconosce allo stesso creditore un diritto di prelazione sui beni del debitore<sup>43</sup>.

Sempre in relazione all'ambito oggettivo delle garanzie, i privilegi (che costituiscono un accessorio del credito<sup>44</sup>) si

39. D. P. R. n. 322/1998, art. 2 e ss.

40. Artt. 36-bis e 36-ter del D. P. R. n. 600/1973.

41. Cfr. in generale, Ingraio, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012, p. 281. È stato da più parti evidenziato che il proliferare delle deroghe potrebbe far mettere in dubbio ormai la vigenza del principio. Cfr. Ciccarello, *Privilegio del credito e uguaglianza dei creditori*, Milano, 1983, p. 24; Virgadamo, *Privilegi immobiliari, ipoteca e ordine delle garanzie*, in *Riv. Dir. Civ.* n. 2/2018. Cfr., inoltre, Restuccia, *Grado dei privilegi e transazione fiscale*, in *Dir. Fall. e Soc. Comm.*, n. 1/2009; Rocco, *I privilegi tributari e il riparto dell'insolvenza, tra interpretazione estensiva, eccesso di delega e transazione fiscale*, in *Dir. e Prat. Trib.* n. 3/2010; Bozza, *Il trattamento dei crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *Il Fallimento* n. 4/2012.

42. Se l'avallo (artt. 35 e ss. L. cambiaria - R. D. n. 1669/1933) non è un istituto molto utilizzato, la fideiussione, al contrario, oltre a ricevere una disciplina specifica codicistica (artt. 1936 e ss. c.c.), è richiamata in numerose normative di settore (cfr., per es., il settore tributario, degli appalti, edilizio). Tra di esse si richiama quella sugli immobili da costruire ex D. Lgs. n. 122/2005. La fideiussione in questione deve essere consegnata all'acquirente dal costruttore, al momento del contratto preliminare. Condizione per poter usufruire della tutela in parola è che nel contratto siano indicati una serie di elementi, tra cui, in particolare, gli estremi della garanzia. Per completezza si richiama che nel decreto cit. è previsto, altresì, che al momento della stipula del definitivo sia consegnata all'acquirente una polizza assicurativa. In questo ambito il problema maggiore è discernere se il richiamo alla fideiussione non sia atecnico e nelle specifiche discipline non si stia facendo riferimento a un contratto di garanzia autonoma (per. es.: polizze fideiussorie). Un'ulteriore forma di garanzia personale è quella del mandato di credito (art. 1958 e ss. c.c.).

43. Cfr. Bianca, *La responsabilità*, in *Diritto civile*, Vol. V, Milano, 2012, p. 479 e ss.

44. Ne consegue che i privilegi si estinguono: con il pagamento del debito, per prescrizione, nell'ipotesi di datio in solutum, di confusione, nova-



distinguono in generali e speciali. Nei primi l'oggetto è rappresentato dall'intero patrimonio mobiliare del debitore al momento del pignoramento; nei secondi, invece, l'oggetto della garanzia si identifica con un determinato bene immobile o mobile. In quest'ultimo caso il privilegio, salvo casi particolari<sup>45</sup>, può essere fatto valere contro i terzi successivi acquirenti (cosiddetto diritto di seguito).

Nell'ambito delle cause legittime di prelazione (privilegi, pegno e ipoteca), la normativa civilistica prevede un sistema gerarchico di soddisfazione, per cui alcuni crediti devono essere soddisfatti prioritariamente rispetto ad altri. Per quanto attiene ai rapporti tra le diverse cause di prelazione, l'art. 2748, comma 1, c. c., stabilisce che il pegno prevale sul privilegio mobiliare, mentre, ai sensi del successivo comma 2, il privilegio speciale immobiliare prevale sull'ipoteca. Per quanto attiene all'ordine e alla graduazione dei privilegi si rinvia a quanto previsto negli artt. 2777 e ss. del c. c., il cui principio generale è che i privilegi speciali sono da preferirsi a quelli generali. Le ipoteche sono ordinate in ragione del rispettivo grado di iscrizione.

Orbene, giova a questo punto richiamare che lo Stato è titolare di privilegi per i suoi crediti tributari<sup>46</sup>.

L'art. 2752 c. c. stabilisce, al comma 1, un privilegio generale mobiliare in materia di imposte sul reddito delle persone fisiche e giuridiche, sul reddito delle società, di imposta regionale sulle attività produttive e sull'imposta locale sui redditi (e relative sanzioni). Al comma 2 lo stesso privilegio è previsto per i crediti derivanti dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (e relative sanzioni) e al comma 3 per i crediti derivanti dall'applicazione dei tributi locali<sup>47</sup>.

I privilegi speciali mobiliari, ai sensi degli artt. 2758 e 2759, sono posti a tutela dei crediti per i tributi indiretti, per l'imposta sul reddito delle persone fisiche e giuridiche e per quella sul reddito d'impresa (anche della sua relativa quota parte in relazione alle persone fisiche). Medesimo privilegio hanno anche i crediti di rivalsa verso il cessionario e il committente sui beni che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio.

Per quanto attiene ai privilegi speciali immobiliari, essi sono stabiliti a garanzia dei tributi indiretti 'minori' (art. 2772 c. c.)<sup>48</sup>.

---

zione, perimento della cosa o mutamento della sua condizione giuridica.

45. La legge stessa (art. 2748 c.c.) prevede che il legislatore possa stabilire ipotesi in cui i diritti dei successivi acquirenti possono prevalere sui privilegi del creditore o ipotesi in cui il privilegio può dispiegare i suoi effetti anche contro i diritti acquisiti dai terzi prima del sorgere del privilegio (artt. 2756) - spese di conservazione e miglioramento, 2757, somministrazioni e lavori per produzione agricola, 2759, imposte sul reddito, 2761, contratti di trasporto, deposito e mandato, 2761, locazione di immobili (2764). Cfr. Delli Carri, *I privilegi fiscali*, Vimercate, 2015, p. 69.

46. Essi rientrano nel novero delle garanzie del credito tributario, in cui sono ricompresi anche altri istituti attraverso i quali l'ente impositore viene a trovarsi in una situazione di vantaggio e di preferenza rispetto ad altri creditori. Tra di essi: la cauzione, il fermo amministrativo, il sequestro conservativo, l'iscrizione cautelare di ipoteca, di fonte legislativa, e la fideiussione e la polizza fideiussoria, di fonte negoziale. Cfr. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2005, p. 277; Rocco, *I privilegi tributari e il riparto dell'insolvenza, tra interpretazione estensiva, eccesso di delega e transazione fiscale*, in *Dir. e Prat. Trib.* n. 3/2010; La Rosa, *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007; Ingraio, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012. Il privilegio tributario sorge al momento della realizzazione del presupposto di fatto. Si evidenzia, inoltre, che il privilegio tributario è soggetto a decadenza, il cui termine, per le imposte indirette, è previsto nell'ambito delle leggi costitutive dei singoli tributi, mentre per le imposte dirette esso è stato abrogato nel 2011 con la L. n. 111 (in precedenza era di due anni), salvo che per l'imposta o la quota di imposta relativa al reddito d'impresa (a favore dell'abrogazione, a causa della constatazione che il termine di decadenza rendeva difficile che il credito tributario acquisisse natura privilegiata, Ingraio, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012, p. 311). Per completezza si richiama che, oltre le regole stabilite nel codice civile, di cui si tratta nel testo, i privilegi tributari sono disciplinati anche nelle specifiche leggi istitutive dei tributi. Si fa riferimento a: D. P. R. n. 633/1972, artt. 18 e 62, in ordine all'IVA; D. P. R. n. 639/1972, art. 53, sull'imposta comunale sulle pubblicità e sulle pubbliche affissioni; D. P. R. n. 643/1972, art. 28, in tema di INVIM; D. P. R. n. 602/1973, artt. 20, 21, 46, 56 e 74, sulla riscossione delle imposte; D. P. R. n. 131/1986, art. 56, in ordine all'imposta di registro; D. Lgs. n. 346/1990, art. 41, sull'imposta sulle successioni e le donazioni; D. Lgs. n. 347/1990, art. 8, in merito alle imposte ipo-catastali. Una uniformazione della materia sarebbe opportuna. Particolarmente discussa è stata inoltre la natura del privilegio, ovverosia se esso vada inteso quale diritto sostanziale o processuale. La Cass., SS. UU. n. 16060/2001, ha stabilito che si tratta di un diritto sostanziale.

47. Cfr. Ingraio, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012, p. 367, nello specifico in ordine al riconoscimento a tutti i tributi locali del privilegio e non solo a quelli disciplinati dal Testo Unico della Finanza Locale di cui al R. D. n. 1175/1931.

48. Cfr., per una visione d'insieme, Ingraio, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012, p. 335 e ss., in particolare sull'esercizio



Modificando la prospettiva di analisi, ossia assumendo come punto di vista non i privilegi, ma i tributi, questi ultimi risultano assistiti, schematizzando, in questa maniera<sup>49</sup>:

- IRPEF, IRES, IRAP e ILOR:
  - limitatamente all'imposta (o quota) relativa ai redditi immobiliari: privilegio speciale sugli immobili nel Comune in cui il tributo si riscuote e sopra i frutti, i fitti e le pigioni degli stessi immobili;
  - limitatamente all'imposta (o quota) imputabile ai redditi d'impresa: privilegio speciale mobiliare sui beni che servono all'esercizio dell'impresa e a quelli prodotti;
  - residualmente: privilegio generale sui beni mobili.
- IVA (incluse le sanzioni): privilegio generale mobiliare, e, in caso di infruttuosa esecuzione, collocazione sussidiaria sul ricavato della vendita dei beni immobili (ex art. 2776, comma 3, c. c.).
- Tributi indiretti 'minori': privilegio speciale immobiliare sui beni ai quali si riferiscono e privilegio generale sui beni mobili.

Per quanto attiene all'ordine dei privilegi tributari, in particolare sui mobili, l'art. 2778, n. 2), c. c., stabilisce la seconda posizione per i crediti per le imposte sui redditi immobiliari, indicati dall'art. 2771 (stabilente un privilegio speciale sugli immobili), quando il privilegio si esercita separatamente sopra i frutti, i fitti e le pigioni immobiliari; mentre l'art. 2752 c. c., come detto, stabilisce un privilegio generale per i crediti da imposte dirette. Ne consegue che crediti con la medesima causa (crediti da imposte dirette) abbiano due posizioni diverse: i primi (crediti per imposte sui redditi immobiliari), infatti, sono preferiti ai secondi (crediti per imposte dirette). Inoltre l'art. 2778 c. c., indica, al n. 7), i crediti per i tributi indiretti, indicati dall'art. 2758 salvo che la legge speciale accordi un diverso grado di preferenza e i crediti per le imposte sul reddito, indicati dall'articolo 2759. Per quanto concerne i privilegi sugli immobili, l'art. 2780 c. c., stabilisce che al n. 1) vi siano i crediti per le imposte sui redditi immobiliari indicati nell'art. 2771<sup>50</sup> e che al n. 4) vi siano i crediti per i tributi indiretti di cui all'art. 2772.

In ultimo si richiama che l'art. 2749 c. c., stabilisce che il privilegio del credito si estende alle spese ordinarie per l'intervento nel processo di esecuzione. Ciò implicherebbe che risulta privilegiato il credito derivante dagli oneri di funzionamento del servizio nazionale della riscossione di cui all'art. 17 del D. Lgs. n. 112/1999 (ossia quello che ammette al voto l'agente della riscossione nell'ambito della 'transazione fiscale' in un concordato preventivo ai sensi dell'art. 182-ter, comma 4, L. F.).

A fronte di queste brevi note, sembrerebbe che il sistema, benché complesso, sia piuttosto limpido, ma, in realtà, le problematiche che sorgono in merito sono innumerevoli. Per esempio quelle sull'applicabilità (o meno) dell'interpretazione analogica<sup>51</sup> o sulla modalità applicativa dell'art. 2776 c. c. in materia di collocazione sussidiaria sugli immobili<sup>52</sup>

---

contro il terzo proprietario del privilegio speciale immobiliare. Altri temi interessanti sono rappresentati dall'esclusione dal privilegio dell'imposta di registro sugli atti di fusione di società (Cass. n. 5171/1989) o sui contratti di appalto per la costruzione dell'immobile e dalla prevalenza del privilegio sui diritti del legatario (Cass. n. 3637/1971). Per quanto attiene al penultimo caso indicato, esso deriva dal fatto che ancora non è venuto a esistenza il bene sul quale graverebbe il privilegio. In questo caso il credito, in generale, sarebbe classificato quale chirografario (Cass. nn. 24970/2013, 12064/2013, 3274/2011). Dal momento che però che il credito dell'imposta di registro è assistito anche da privilegio speciale mobiliare, esso continua a essere dotato di prelazione.

49. Cfr. Agenzia delle entrate, circolare n. 40/E/2008, § 4.2.6.

50. Si evidenzia che l'art. 2771 c. c. fu abrogato con la L. n. 111/2011.

51. È stato prospettato che l'applicabilità dell'interpretazione analogica dovrebbe essere permessa dal venir meno del principio della par condicio creditorum. Cfr. Virgadamo, *Privilegi immobiliari, ipoteca e ordine delle garanzie*, in *Riv. Dir. Civ.* n. 2/2018. La Cassazione, sulla base dell'ordinaria impostazione per la quale la deroga a un principio non permette un'interpretazione estensiva della norma che la contiene, ha però stabilito che sia possibile un'interpretazione estensiva. Cfr. Cass. nn. 5297/2009 e 17396/2005.

52. Ci si chiede: deve essere rispettato l'ordine dei privilegi in generale o ne è stabilito uno particolare? Un caso è quello del privilegio generale sui beni mobili di cui all'art. 2752, comma 2, per i crediti derivanti dall'applicazione dell'IVA, che, ai sensi dell'art. 2776, comma 3, c. c., sono collocati (in caso di relativo esercizio infruttuoso sui beni mobili) sussidiariamente sul prezzo degli immobili prima dei crediti chirografari, ma dopo a quelli relativi ai rapporti di lavoro e quelli derivanti da spese funebri, d'infermità, alimenti; quelli per retribuzioni e provvigioni, dei coltivatori diretti, delle società o enti cooperativi e delle imprese artigiane; quelli per i contributi di assicurazione obbligatoria per invalidità vecchiaia o per





o sui rapporti tra privilegio mobiliare e ipoteca<sup>53</sup>.

### 1.2.2. Il trattamento dei crediti (tributari)

In relazione al trattamento dei crediti, oltre alle criticità sistematiche indicate in chiusura del paragrafo precedente, sono presenti anche problematiche applicative pratiche, in particolare nell'ambito del concordato preventivo, le quali a loro volta influenzano l'applicazione dell'art. 182-ter L. F. (l'interpretazione del quale, reciprocamente, può aiutare a risolvere le prime).

L'art. 160 L. F. recita: "1. l'imprenditore che si trova in stato di crisi può proporre ai creditori un concordato preventivo sulla base di un piano che può prevedere: a) la ristrutturazione dei debiti e la soddisfazione dei crediti attraverso qualsiasi forma ... b) l'attribuzione delle attività delle imprese interessate dalla proposta di concordato ad un assuntore ... c) la suddivisione dei creditori in classi secondo posizione giuridica e interessi economici omogenei<sup>54</sup>; d) trattamenti differenziati tra creditori appartenenti a classi diverse. 2. 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 [indipendente]. Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione ... 4. In ogni caso la proposta di concordato deve assicurare il pagamento di almeno il venti per cento dell'ammontare dei crediti chirografari<sup>55</sup>. La disposizione di cui al presente comma non si applica al concordato con continuità aziendale di cui all'art. 186-bis".

L'art. 182-ter L. F., comma 1, secondo e terzo periodo, 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<sup>56</sup> 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. 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".

In sintesi, le difficoltà interpretative degli articoli citati attengono: I) alla nozione di credito falcidiato, in relazione alla previsione di un pagamento dilazionato, e II) alla suddivisione in classi, in ordine alla relativa obbligatorietà, alle nozioni di posizione giuridica e interesse economico e III) all'obbligo di non alterazione dell'ordine delle cause legittime di prelazione (sempre in ipotesi di suddivisione in classi).

Per quanto attiene al primo punto - la cui rilevanza è da ricollegare alla previsione per cui possono esercitare il diritto di voto per l'approvazione della proposta esclusivamente i creditori non muniti di causa di prelazione, i quali sono equi-

i superstiti (artt. 2751, 2751-bis, 2753 c. c.).

53. Cfr. Virgadamo, *Privilegi immobiliari, ipoteca e ordine delle garanzie*, in *Riv. Dir. Civ.* n. 2/2018.

54. In Delli Carri, *I privilegi fiscali*, Vimercate, 2015, p. 164, è affermato che la suddivisione in classi "introduce in sostanza, un'ulteriore deroga alla regola della *par condicio creditorum*".

55. Cfr. Calvosa, Giannelli, Guerrera, Paciello, Rosapepe, *Diritto fallimentare. Manuale breve*, Milano, 2017, p. 123: "Si tratta di un vero e proprio requisito di ammissibilità della domanda di concordato preventivo da interpretare preferibilmente, in caso di suddivisione dei creditori chirografari in classi, con riferimento alla «media» delle percentuali loro offerte". Sul significato da attribuire al termine "assicurare", si sono spesi numerosi interpreti: Russo, *Concordato preventivo - nuovo concordato preventivo e crediti chirografari: regola di ieri, incertezze di oggi*, in *Giur. It.* n. 10/2016.

56. Si evidenzia che il parametro "meno vantaggiosi" è stato inserito con la novella del 2016. Cfr. Spadaro, *Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182-ter L.Fall.*, in *Il Fallimento* n. 1/2018, in cui si evidenzia che l'introduzione di questo parametro conforta la tesi secondo la quale anche il fisco può essere soddisfatto con forme diverse dal denaro. Vd., più oltre, ivi, cap. III, § 1.3.



parati ai chirografari per la parte residua del credito (art. 177 L. F.)<sup>57</sup> -, un credito è falcidiato anche qualora ne sia previsto un pagamento dilazionato, benché corrispondente alla somma originariamente dovuta integrata dagli interessi<sup>58</sup>.

In ordine al secondo punto - che ha maggiore rilevanza rispetto alla 'transazione fiscale' in quanto le interrelazioni tra le due normative sono numerose e poiché si cela in esse il senso del procedimento transattivo stesso -, quello concernente l'obbligatorietà (o meno) della suddivisione in classi, a discapito di un tenore letterario abbastanza chiaro (almeno quello sul concordato preventivo), la giurisprudenza di legittimità<sup>59</sup> ha sostenuto che il legislatore non ha previsto alcun obbligo in tal senso. Ne costituiscono prova, a parere dei giudici, primo, tutte le norme che si riferiscono alle classi, in particolare nell'ambito del concordato fallimentare (artt. 124, 125 e 128 L. F.), che ne affermano l'ipotesicità, e, secondo, l'inconsistenza delle argomentazioni che ne affermano l'obbligatorietà in relazione a presunti conflitti di interessi tra creditori o al fatto che questi ultimi potrebbero essere portatori di interessi non omogenei. In realtà il fine della procedura è proprio quello di sacrificare gli interessi individuali laddove si prospetta una soluzione anticipata della crisi in alternativa alla liquidazione fallimentare.

Stante questo assunto giurisprudenziale (comunque basato sul concordato fallimentare e non preventivo), si suggerisce<sup>60</sup> che, qualora nella proposta siano coinvolti i creditori erariali, la suddivisione parrebbe obbligatoria (quanto meno indirettamente), perché l'art. 182-ter L. F. stabilisce che se è proposto il pagamento parziale di un credito tributario privilegiato, la quota di credito degradata a chirografo deve essere inserita in un'apposita classe<sup>61</sup>. Questo assunto non è condiviso dall'amministrazione<sup>62</sup>, la quale, invece, si è espressa nel senso che, poiché il classamento è facoltativo, la previsione contenuta nell'art. 182-ter L. F. è subordinata alla disciplina generale e, pertanto, non è ravvisabile un obbligo di classamento. Piuttosto, il sistema è da interpretare nel senso che se il debitore opta per la suddivisione, e solo in questo caso, allora il credito tributario degradato deve essere inserito in un'apposita classe (per la parte residua, la quale dovrà essere soddisfatta almeno nella misura del 20%, sempreché non si tratti di un concordato in continuità).

Comunque sia, qualora si sia optato per la suddivisione in classi, essa deve essere effettuata secondo il criterio dell'omogeneità delle posizioni giuridiche e degli interessi economici<sup>63</sup>. In ordine alla nozione di posizione giuridica, la giurisprudenza di legittimità<sup>64</sup> afferma che attraverso di essa si richiamerebbe la distinzione tra i crediti prededucibili, prelatizi, chirografari, postergati o anche contestati o assistiti da garanzie esterne o sostenuti da titolo esecutivo

57. Cfr. Cass. n. 3022/2015, nella quale è ribadito che sono esclusi dal voto i creditori muniti di prelazione se essi non rinunciano all'accessorio in questione. Cfr., inoltre, seppure in relazione al concordato fallimentare, Cass. n. 3274/2011.

58. Cfr. Cass. nn. 10112/2014 ("il pagamento dei crediti [privilegiati] con dilazione superiore a quella imposta dai tempi tecnici della procedura ... equivale a soddisfazione non integrale degli stessi. Ciò a causa della perdita economica conseguente al ritardo ... con il quale i creditori conseguono la disponibilità delle somme ad essi spettanti"), 20388/2014, 17461/2015 (in cui è specificato che "la determinazione in concreto di tale perdita, rilevante ai fini del computo del voto ex art. 177, terzo comma, l. f., costituisce un accertamento di fatto che il giudice di merito deve compiere alla luce della relazione giurata ex art. 160, secondo comma, l. f., tenendo conto degli eventuali interessi offerti ai creditori e dei tempi tecnici di realizzo dei beni gravati in ipotesi di soluzione alternativa al concordato, oltre che del contenuto concreto della proposta nonché della disciplina degli interessi di cui agli artt. 54 e 55 l. f. (richiamata dall'art. 169 l. f.)"), 3482/2016, 22045/2016.

59. Cfr. Cass. n. 3274/2011.

60. Cfr., in proposito, IRDCEC, *Documento 04/2010 - Osservazioni in tema di transazione fiscale*, in cui si tratta della suddivisione dei crediti erariali in più classi e in cui, seppur non apertamente, si profila la necessità della suddivisione in classi nel concordato in presenza di transazione fiscale (nella quale pare, appunto, obbligatoria).

61. In dottrina si è affermato, al di qua di quanto suggerito nel testo, che il classamento sia comunque obbligatorio, almeno nell'ambito del concordato preventivo, in caso di falcidia dei crediti prelatizi. Cfr.: Guiotto, *Opportunità della transazione fiscale e disciplina dei crediti privilegiati insoddisfatti*, in *Il Fallimento* n. 11/2010; Catalozzi, *Il "classamento obbligatorio" nei concordati*, in *Il Fallimento*, 2010, p. 782 e CNDCEC-FNC, *Il trattamento dei crediti tributari nel concordato e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, documento di ricerca del 20 febbraio 2019, §§ 2.3 e 2.4. In quest'ultimo documento è specificato, inoltre, che, in caso di suddivisione in classi, i crediti prelatizi degradati a chirografo e i crediti chirografari per natura non devono trovare una diversa collocazione, anche in forza dell'art. 177, comma 3, L. F., in cui ne è prevista l'equiparazione (anche se, si aggiunge, solo ai fini del voto). Diverse classi devono invece essere previste per i crediti tributari e quelli contributivi.

62. Cfr. Agenzia delle entrate, circolare n. 16/E/2018, § 5.1.4, nota 45.

63. Si tratta di elementi che devono essere valutati dal giudice in sede di ammissibilità della proposta. Cfr. Cass. nn. 3274/2011; 13284/2012.

64. Cfr. Cass. nn. 2706/2009 e 13284/2012.



provvisorio. Per quanto attiene all'interesse economico, invece, si è detto che esso non può essere valutato solo in relazione al rapporto tra il creditore e il debitore, ma anche in relazione alla esistenza di garanzie esterne, e che deve essere improntato alla qualità del creditore (banche, fornitori, lavoratori dipendenti, etc.). In dottrina<sup>65</sup> si è ravvisata l'opportunità di considerare anche "l'origine più recente o più remota del credito, l'ammontare dei crediti, la qualità nazionale o estera di ciascuno di essi".

In ordine al terzo punto indicato quale critico in relazione alla suddivisione in classi - ossia dell'obbligo di non alterazione dell'ordine della causa di prelazione<sup>66</sup> -, si constata una dicotomia interpretativa<sup>67</sup>: da una parte con una lettura più restrittiva si asserisce che esso si risolve nel divieto di prevedere il pagamento dei creditori posti ad un livello inferiore se prima non siano soddisfatti quelli di livello superiore; da un'altra parte si afferma che è sufficiente che a quelli inferiori non sia riservato un trattamento migliore di quelli superiori.

Proprio quest'ultimo punto deve essere considerato in rapporto alla 'transazione' fiscale, soprattutto perché, come anticipato, la relativa soluzione può essere decisiva in merito alla pratica utilità dell'istituto in esame (in particolare se non gli si vuole riconoscere l'effetto del consolidamento del debito fiscale, inteso quale divieto di ulteriori accertamenti da parte dell'amministrazione finanziaria). La domanda è: la 'transazione' è più vantaggiosa rispetto alle comuni norme sul trattamento dei crediti nell'ambito del concordato? Se la risposta fosse positiva, si potrebbe allora mettere da parte la questione del riconoscimento dell'effetto del consolidamento; viceversa, se la risposta fosse negativa, il disconoscimento dell'effetto in parola renderebbe l'istituto privo di utilità, in quanto esso rappresenterebbe - lo si è già rilevato in precedenza - una sorta di duplicazione (almeno nell'ambito del concordato) dell'art. 171 L. F. sulla convocazione dei creditori da parte del commissario giudiziale, in base al quale il relativo avviso deve contenere, tra l'altro, la data di convocazione, il decreto di ammissione alla procedura e, soprattutto, la proposta del debitore.

La risposta a tale interrogativo, a sua volta, può fornire elementi per risolvere il contrasto sorto nell'ambito del concordato preventivo in merito all'interpretazione dell'obbligo di non alterazione delle cause di prelazione (di cui all'art. 160 L. F.).

Sulla base della lettera della norma (non particolarmente chiara<sup>68</sup>) dell'art. 182-ter, comma 1, secondo e terzo periodo, in precedenza citato, infatti, ci si è chiesti se la 'transazione' - in particolare nel periodo ante 2017, durante il quale la stessa non era obbligatoria, come lo è attualmente - fosse più o meno conveniente rispetto alle regole previste nel concordato.

In proposito occorre distinguere tra i crediti prelatizi e i crediti chirografari. Si tratterà in primo luogo di quelli assistiti da cause di prelazione.

65. Cfr. Lo Cascio, *Concordati, classi di creditori ed incertezze interpretative*, in *Il Fallimento* n. 10/2009.

66. Si tratta di uno dei due imperativi la cui osservanza è necessaria per la riduzione di soddisfazione dei creditori prelatizi. L'altro è quello che quanto offerto dal debitore non può essere inferiore al valore di mercato attribuibile ai beni. Entrambi sono previsti sia nell'art. 160 L. F., sul concordato, sia nell'art. 182-ter, sulla 'transazione fiscale'.

67. Cfr.: Bozza, *Il trattamento dei crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *Il Fallimento* n. 4/2012; Catalozzi, *Le classi dei creditori e la votazione nel concordato preventivo*, in *Il Fallimento* n. 1/2010; Lo Cascio, *Concordati, classi di creditori ed incertezze interpretative*, in *Il Fallimento* n. 10/2009.

68. Cfr., per esempio, Allena, *la transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 159, in relazione alla seconda parte del secondo periodo del comma 1 dell'art. 182-ter L. F., in base al quale l'erario non può ricevere un trattamento peggiore dei creditori di posizione giuridica e interessi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali, in cui è affermato che "tale disposizione pare al momento di scarsa chiarezza, per la difficoltà di individuare nell'ordinamento soggetti con le caratteristiche indicate dalla norma". D'altronde è stato osservato che "la norma in esame usa la dizione «grado di privilegio» in senso di causa legittima di prelazione, così come il richiamo all'omogeneità della posizione giuridica e degli interessi economici, sembra riferirsi proprio alle valutazioni fatte dal legislatore per l'individuazione dell'ordine di preferenza per il soddisfacimento del credito. È la qualità degli interessi protetti che consente alla norma di funzionare" (Restuccia, *Grado dei privilegi e transazione fiscale*, in *Il Dir. Fall. e delle Soc. Comm.* n. 1/2009). Inoltre il termine di paragone potrebbe essere costituito dai crediti privilegiati vantati da altri enti pubblici (Ferro, *La legge fallimentare – Commentario tecnico-pratico*, Padova, 2014. P. 2575)



Da una parte vi è chi afferma che essa, nella prospettiva del creditore, è più conveniente, poiché non è disposto “un trattamento uguale a chi abbia pari grado di privilegio”, ma sono indicate “condizioni non peggiori rispetto a chi abbia un grado di privilegio inferiore”. Da ciò ne discenderebbe che “potenzialmente, l'erario potrà ricevere un trattamento peggiore rispetto ad altri creditori privilegiati”<sup>69</sup>.

Da un'altra parte, invece, (su cui converge la maggioranza degli interpreti) parrebbe che tra quanto previsto nell'ambito del concordato e quanto stabilito in quello della ‘transazione’ non siano ravvisabili differenze: “In altri termini, le modalità soddisfattorie riservate all'Erario in relazione a un determinato bene devono rispettare la graduazione stabilita nel concorso tra le varie cause di prelazione, mentre quelle relative ai crediti erariali muniti di privilegio generale, in presenza di altri crediti muniti di analoga garanzia, devono essere conformi all'ordine di preferenza stabilito in funzione della «causa» di ciascun credito”<sup>70</sup>.

Queste due impostazioni riflettono il contrasto<sup>71</sup> che, prima della riforma del 2016, aveva opposto coloro che individuavano nella transazione un procedimento autonomo e facoltativo a coloro che invece la categorizzavano come un procedimento obbligatorio e dipendente da quello principale di concordato (o ristrutturazione dei debiti)<sup>72</sup>. Per i primi essa pareva permettere un trattamento dei crediti tributari più favorevole rispetto a quello riservato ai crediti di altra natura; per i secondi, invece, i due trattamenti erano da considerarsi equipollenti.

Orbene, dal momento che, a seguito della novella in vigore dal 2017, la ‘transazione’ è obbligatoria, sembrerebbe necessario concludere, primo, che il trattamento dei crediti tributari non può risultare differente da quello degli altri crediti<sup>73</sup> (e che pertanto deve essere riconosciuto all'istituto un effetto novativo e di consolidamento del debito) e, secondo, che la norma contenuta nell'art. 160 L. F. - che prescrive la non alterazione delle cause legittime di prelazione - deve essere interpretata nel senso restrittivo in precedenza indicato, ossia che l'obbligo in questione si risolve nel divieto di prevedere il pagamento dei creditori posti ad un livello inferiore se prima non siano soddisfatti quelli di livello superiore.

Per quanto attiene ai crediti chirografari, invece, il trattamento imposto parrebbe migliore perché, mentre nell'art. 160 L. F. è richiesto che la formazione delle rispettive classi debba avvenire nel rispetto della loro posizione giuridica e del loro interesse economico, nell'art. 182-ter L. F. è stabilito che essi non siano differenziati rispetto agli altri creditori che ricevono il trattamento più favorevole<sup>74</sup>. Se però non è stata effettuata la suddivisione in classi il credito chirografario

69. Così Allena, *la transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 158; ma cfr. altresì: Bozza, *Il trattamento dei crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *Il Fallimento* n. 4/2012; Zanichelli, *La transazione fiscale*, in *Il Dir. Fall. e delle Soc. Comm.* n. 2/2012; Guiotto, *opportunità della transazione fiscale e disciplina dei crediti privilegiati insoddisfatti*, in *Il Fallimento* n. 11/2010.

70. Così Andreani, Ferranti, Miele, Ravazzin, *Fiscalità della crisi d'impresa*, Milano, 2014, p. 242. Cfr., inoltre: Corvaja, Guerra, *La transazione fiscale*, in *il fisco* n. 13/2006; Stasi, *La transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 1/2008; la Croce, *La transazione fiscale nell'intreccio di norme generali, norme speciali e norme costituzionali: è possibile uscire dal labirinto?*, in *Il Fallimento* n. 12/2008; Lo Cascio, *Concordati, classi di creditori ed incertezze interpretative*, in *Il Fallimento* n. 10/2009; Rocco, *I privilegi tributari e il riparto dell'insolvenza, tra interpretazione estensiva, eccesso di delega e transazione fiscale*, in *Dir. e Prat. Trib.* n. 3/2010 (il quale però pare poi mutare opinione - ma non è chiarissimo - in *La natura inscindibile della transazione fiscale. Profili applicativi in Il Dir. Fall. e delle Soc. Comm.* n. 1/2015); Andreani, Tubelli, *Come rendere più efficace la transazione fiscale*, in *il fisco* n. 13/2016; CNDCEC-FNC, *Il trattamento dei crediti tributari nel concordato e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, documento di ricerca del 20 febbraio 2019, § 2.1, nota 20.

71. Di cui si è trattato, *ivi*, nel cap. I.

72. Cfr., in proposito, ossia sul collegamento tra il trattamento dei crediti tributari più o meno conveniente rispetto alla disciplina generale e la facoltatività o l'obbligatorietà della “transazione”, Fauceglia, *La transazione fiscale e la domanda di concordato preventivo*, in *Il Dir. Fall. e delle Soc. Comm.* n. 6/2009;

73. Altro elemento a favore della tesi per cui i trattamenti dei debiti tributari e di quelli di altra natura sono equivalenti è dato dall'analisi del contenuto delle relazioni e attestazioni del professionista indipendente. *Vd.*, *ivi*, cap. II, nota 49.

74. Cfr. Lo Cascio, *Concordati, classi di creditori ed incertezze interpretative*, in *Il Fallimento* n. 10/2009. La regola in parola deve essere applicata anche ai crediti chirografari che erano privilegiati in origine? La questione non è di poco momento perché la risposta influenza la procedura di voto (cfr. Attardi, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, in *il fisco* n. 46/2017, che propende per distinguere due classi: quella dei chirografi tributari per natura e quella dei chirografi tributari, originariamente prelati. Di contraria opinione



deve essere trattato come tutti gli altri della stessa natura<sup>75</sup>.

In ordine alla possibilità di dilazionare il credito erariale, in particolare, occorre chiedersi quando esso è possibile e in che misura rilevi<sup>76</sup>.

Rispetto al primo interrogativo, il pagamento dilazionato risulta ammissibile se non pregiudizievole rispetto a quello che sarebbe ipotizzabile in caso di liquidazione e, inoltre, se rispetterà il parametro in base al quale il trattamento non può essere inferiore a quello offerto ai creditori che hanno un diritto di prelazione con grado inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica e interessi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali<sup>77</sup>. In questo senso non sembra influente la moratoria annuale di cui all'art. 186-bis L. F. e nemmeno quella contenuta nei tempi tecnici necessari alla liquidazione (perché equivalente a ogni altra forma di liquidazione alternativa)<sup>78</sup>.

L'ammissibilità della rateazione è, peraltro, condizionata dalla presentazione, da parte del debitore, in particolare se non particolarmente affidabile in rapporto agli obblighi assunti, dalla presentazione di un'idonea garanzia<sup>79</sup>.

L'amministrazione ha precisato, in ordine alla modalità, che "in via di principio, la proposta di rateazione formulata dal contribuente all'Ufficio potrà anche eccedere i limiti previsti dall'art. 19 del DPR n. 602 del 1973"<sup>80</sup>.

Per quanto attiene agli accordi di ristrutturazione del debito, si pone l'interrogativo se la disciplina finora analizzata riguardante il concordato preventivo sia applicabile. La criticità deriva dal testo dell'art. 182-ter, comma 5, L. F.: "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'art. 182-bis".

Il tenore letterale della norma indurrebbe l'interprete, considerato il richiamo espresso al comma 1, a ritenere applicabile la disciplina del trattamento dei crediti tributari anche nell'ambito degli accordi di ristrutturazione. L'amministrazione finanziaria ha avallato tale interpretazione: "il debitore che intenda falcidiare i crediti tributari nelle trattative che precedono un accordo di ristrutturazione del debito è tenuto, pertanto, a presentare una proposta analoga a quella prevista nell'ambito del concordato preventivo. Ne discende l'applicabilità in sede di accordo di ristrutturazione dei medesimi principi che regolano la proposta di concordato preventivo, ivi compreso il divieto di trattamento deteriore del credito tributario rispetto a quello offerto ai creditori di pari o inferiore rango in funzione della qualità del credito"<sup>81</sup>.

---

Spadaro, *Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182-ter L.Fall.*, in *Il Fallimento* n. 1/2018, il quale evidenzia che con un diverso classamento dei crediti chirografari in origine e quelli divenuti tali a seguito di falcidia - comunque sempre possibile - si potrebbero verificare fenomeni di influenza dell'amministrazione nel voto che potrebbe risultare eccessiva). In ordine alla ratio della previsione dell'obbligo del classamento, essa è stata rinvenuta nella necessità di accordare al Fisco "la possibilità di opporsi all'omologazione del concordato, sottoponendo alla scrutinio del tribunale la convenienza della proposta ad [esso] singolarmente formulata dal debitore" (Stasi, *Transazione fiscale e contributiva nel risanamento imprenditoriale*, in *Il Fallimento* n. 10/2017).

75. Cfr. Braga, *I crediti oggetto della transazione fiscale*, in *Prat. Fisc. e Profes.* n. 18/2009.

76. Cfr. Spadaro, *Il Trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182-ter L.Fall.*, in *Il Fallimento* n. 1/2018.

77. Cfr. Agenzia entrate, circolare n. 40/E/2008, § 5.6.

78. La irrilevanza dovrebbe essere limitata ai crediti con privilegio generale e speciale immobiliare il cui bene posto a garanzia non deve, a sua volta, essere liquidato. Cfr. Stanghellini, *Il concordato con continuità aziendale*, in *Il Fallimento*, 2013, p. 1239. In CNDCEC-FNC, *Il trattamento dei crediti tributari nel concordato e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, documento di ricerca del 20 febbraio 2019, § 2.2, è inoltre precisato che in caso di non influenza della moratoria o dei tempi tecnici, non sarebbe necessaria la relazione di stima del professionista.

79. Cfr. Agenzia delle entrate, circolare n. 40/E/2008.

80. Cfr. Agenzia delle entrate, circolare n.40/E/2008, § 5.6. Cfr. Ficari, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, in *Rass. Trib.* n. 1/2009.

81. Così Agenzia delle entrate, circolare n. 16/E/2018, § 5.2.



In dottrina, sin dall'introduzione dell'estensione del campo di applicazione della "transazione" anche all'ambito in parola (D. Lgs. n. 169/2007), alcuni assunsero la medesima posizione dell'amministrazione<sup>82</sup>, altri precisarono che il confronto per la valutazione della bontà della proposta formulata dal debitore deve essere ovviamente circoscritto ai soli creditori aderenti all'accordo, non potendo reputarsi corretto procedere ad una comparazione con quella parte di creditori che, essendo estranea all'accordo, ai sensi dell'art. 182-bis L. F., deve essere soddisfatta per l'intero<sup>83</sup>.

### **1.3. Le modalità di pagamento**

In ordine alle modalità di pagamento da poter proporre all'amministrazione, è possibile ipotizzare l'applicazione di vari istituti: la compensazione, la cessione dei beni vincolati e l'accollo.

In merito alla compensazione, la dottrina e giurisprudenza di merito<sup>84</sup> hanno affermato, anche prima della modifica dell'art. 182-ter L. F. effettuata nel 2016, che l'utilizzo dell'istituto in parola è possibile, qualora i crediti siano certi, liquidi ed esigibili. In tal caso trova applicazione l'art. 56 L. F., in base al quale "i creditori hanno diritto di compensare coi loro debiti verso il fallito i crediti che essi vantano verso lo stesso, ancorché non scaduti prima della dichiarazione di fallimento. Per i crediti non scaduti la compensazione tuttavia non ha luogo se il creditore ha acquistato il credito per atto tra vivi dopo la dichiarazione di fallimento o nell'anno anteriore".

Per quanto riguarda l'estinzione dei debiti mediante la cessione di beni vincolati, secondo la procedura di cui all'art. 28-bis del D. P. R. n. 602/1973, la dottrina<sup>85</sup> ha affermato che essa è possibile. A seguito della novella del 2016 dell'art. 182-ter L. F., inoltre, è stato osservato<sup>86</sup>, sulla base della lettera della norma, in cui è specificato che "se il credito tributario ... è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a o meno vantaggiosi rispetto a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore", che questa possibilità è stata ancor più avvalorata. L'introduzione del parametro "meno vantaggiosi", infatti, conforta la tesi secondo la quale anche il fisco può essere soddisfatto con forme diverse dal denaro. In merito si ricorda che la procedura di valutazione dei beni vincolati non può superare i sei mesi e che comunque essa non interrompe il pagamento delle imposte (delle quali può essere richiesto il rimborso se pagate in eccedenza).

Anche in ordine all'accollo si ritiene che sia una possibilità che deve essere riconosciuta al debitore, in particolare sulla base di quanto stabilito nell'art. 8, comma 2, della L. n. 212/2000 (statuto del contribuente) mediante il quale è stato riconosciuto l'utilizzo dell'istituto in parola: "è ammesso l'accollo del debito di imposta altrui senza liberazione del contribuente originario. In proposito si richiama che l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 140/E/2017, ha affermato che l'accollante non può estinguere il debito utilizzando in compensazione crediti vantati nei confronti dell'erario. Detta interpretazione è stata oggetto di critica da parte della dottrina<sup>87</sup>. È stato infatti osservato che il medesimo art. 8 dello statuto, al comma 1, generalizza l'istituto della compensazione.

## **2. Il procedimento**

Per quanto attiene al procedimento, occorre distinguere il caso del concordato da quello dell'accordo di ristrutturazio-

82. Cfr. Stasi, *La transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 7/2008

83. Cfr. IRDCEC, *Documento 04/2010 – Osservazioni in tema di transazione fiscale*.

84. Cfr. Cagnasso, Panzani, *Crisi d'impresa e procedure concorsuali*, Tomo III, Milano, 2016, p. 3864; Stasi, *La transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Il Fallimento* n. 1/2011; Trib. Monza 15/4/2010; CTP Milano, n. 1541/2014. In ordine alla compensazione cfr., inoltre, Agenzia delle entrate, circolare n. 13/E/2011.

85. Cfr.: Cagnasso, Panzani, *Crisi d'impresa e procedure concorsuali*, Tomo III, Milano, 2016, p. 3864; CNDCEC-FNC, *Il trattamento dei crediti tributari nel concordato e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, documento di ricerca del 20 febbraio 2019, § 2.1, nota 19.

86. Cfr. Spadaro, *Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182-ter L.Fall.* in *Il Fallimento* n. 1/2018.

87. Cfr. Cannizzaro, *L'Agenzia delle entrate dice no alla compensazione se si tratta di un debito accollato*, in *Corr. Trib.* n. 6/2018.



ne dei debiti.

Per quanto attiene al primo, si tratterà della funzione pratica della norma e delle problematiche che essa genera in relazione alla tempistica della 'transazione' rispetto alla procedura principale, all'ampiezza dei controlli che l'amministrazione deve effettuare, alla natura del termine previsto per l'emissione della certificazione del debito da parte delle agenzie fiscali, al procedimento che conduce al voto e alla risoluzione della negoziazione.

In ordine al caso di una "transazione" prodromica a un accordo di ristrutturazione del debito, invece, si rileva che, rispetto alla formulazione della norma ante 2017, non è più previsto un termine entro il quale l'amministrazione deve manifestare il proprio assenso. Inoltre si analizzano le problematiche concernenti: la necessità di un atto mediante il quale l'amministrazione manifesti il proprio mancato assenso alla proposta, la possibilità che il direttore dell'ufficio deleghi la firma e la risoluzione dell'accordo. In ordine a quest'ultima tematica ci si chiede, primo, se è possibile applicare l'istituto del lieve inadempimento, secondo, se è applicabile l'art. 1456 sulla clausola risolutiva espressa, terzo, se condizione per la risoluzione sia il solo mancato pagamento integrale o anche quello parziale e, in ultimo, quali effetti la risoluzione stessa produca sull'accordo di ristrutturazione nel suo complesso.

### **2.1. Il procedimento transattivo nel concordato ...**

Nell'art. 182-ter, comma 2, L. F. è stabilito che "ai fini della proposta di accordo sui crediti di natura fiscale, copia della domanda e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, deve essere presentata al competente agente della riscossione e all'ufficio competente ... 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 l'emissione del decreto di cui all'art. 163 [di ammissione alla procedura], copia dell'avviso di irregolarità e delle certificazioni deve essere trasmessa al commissario giudiziale".

Al comma 3 è poi previsto che "relativamente al credito tributario complessivo, il voto sulla proposta concordataria è espresso dall'ufficio, previo parere conforme della competente direzione regionale, in sede di adunanza dei creditori, ovvero nei modi previsti dall'art. 178, quarto comma".

Sempre in relazione al voto, nel successivo comma 4 è specificato che "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. 122".

La norma ha generato numerose questioni interpretative in relazione, primo, alla funzione dell'istituto stesso e, secondo, alle difficoltà pratiche che genera la disciplina in parola.

Per quanto concerne il primo aspetto è stato affermato - in particolare da coloro che non riconoscono l'effetto del consolidamento del debito a seguito delle modifiche efficaci dal 2017, le quali hanno reso la 'transazione' obbligatoria - che la funzione della presentazione della domanda ai fini della proposta di accordo sui crediti di natura fiscale assume una triplice funzione: primo, di portare a conoscenza dell'agente della riscossione e dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate direttamente (ed immediatamente) il piano di falcidia dei crediti; secondo, di permettere all'Amministrazione finanziaria di espletare tempestivamente la propria attività di controllo e di attestare, conseguentemente, l'entità del debito tributario e, terzo, di esporre direttamente la convenienza di accettare il pagamento non integrale del debito (compreso l'ammontare eventualmente avente natura chirografaria), dimostrando anche in tale sede che la misura di soddisfazione proposta non sarebbe inferiore a quella realizzabile in caso di liquidazione<sup>88</sup>.

<sup>88</sup> Cfr.: Agenzia delle entrate, circolari nn. 40/ER/2008 e 19/E/2015; Andreani, Tubelli, *Trattamento "speciale" per i crediti tributari nel concordato preventivo*, in *il fisco* n. 5/2017 e Andreani, Tubelli, *La posizione dell'Agenzia sulla "transazione fiscale": pregi e difetti*, in *il fisco* n. 34/2018.



Se è innegabile che detta triplice funzione sia certamente valida e utile, si ritiene, come detto in precedenza, che non pare sufficiente a giustificare la previsione della 'transazione fiscale', poiché essa si rivelerebbe, come detto, un duplicato dell'art. 171 L. F. Considerando che il trattamento dei crediti tributari è identico a quello riservato ai crediti di altra natura, si suggerisce che a essa dovrebbe essere riconosciuto anche l'effetto del consolidamento del debito, inteso quale preclusione a ulteriori accertamenti da parte dell'amministrazione a seguito del perfezionamento della procedura<sup>89</sup>.

Per quanto attiene alle problematiche pratiche - tutte correlate fra loro -, se ne trattano cinque: quella della tempistica tra il deposito del ricorso in tribunale e la presentazione della domanda presso gli uffici dell'amministrazione finanziaria; quella dell'ampiezza dei controlli che l'amministrazione è obbligata a effettuare; quella della natura del termine entro cui l'amministrazione deve emettere le certificazioni del debito tributario<sup>90</sup>, quella del voto e quella, infine, della risoluzione dell'accordo.

In ordine alla prima questione - quella della tempistica -, la problematica nasce dalla lettera della norma che stabilisce la contestualità della presentazione della domanda agli uffici finanziari e del ricorso in tribunale. L'amministrazione, in principio<sup>91</sup>, indicò che la domanda dovesse essere presentata lo stesso giorno del ricorso; successivamente<sup>92</sup>, l'interpretazione della locuzione versò in termini un po' più elastici: la contestualità non deve essere intesa quale contemporaneità. Questa conclusione si rese necessaria anche e soprattutto perché, come detto nel capitolo II, paragrafo 4, i criteri per determinare le competenze territoriali degli uffici delle varie agenzie fiscali e del tribunale divergono fra loro.

Per quanto attiene all'ampiezza dei controlli da effettuarsi - la seconda questione - parrebbe pacifico<sup>93</sup> che essi debbano limitarsi ai cosiddetti controlli automatici, senza possibilità di sconfinare in quelli sostanziali, primo per la brevità del termine di 30 giorni stabilito e, secondo, proprio nell'ottica di un rapido consolidamento del debito. Questa impostazione sarebbe confermata dal fatto che il contribuente deve allegare le sole dichiarazioni per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici stessi.

---

Nella medesima direzione: Spadaro, *Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182 ter L. Fall.*, in *Il Fallimento* n. 1/2018; Capolupo, *Transazione fiscale e tutela del contribuente*, in *il fisco* n. 36/2018. Questi ultimi autori, facendo leva sulla previsione dell'art. 182-ter, comma 2, sull'invio degli avvisi di irregolarità e delle certificazioni al commissario giudiziario, aggiungono che una delle precipe funzioni della 'transazione' sia, appunto, quella di rendere più agevole la verifica dell'elenco creditori. A quest'ultimo proposito, Pannella, *L'incognita transazione fiscale*, in *Il fallimento* n. 6/2009, evidenzia che l'onere in parola può essere assolto dal debitore, in quanto è suo personale interesse che l'importo tributario sia comunicato agli organi della procedura. Diversamente La Croce, *La transazione fiscale*, Milano, 2011, p. 79, in cui si afferma che l'obbligo della comunicazione dei dati in parola è in capo all'amministrazione finanziaria.

89. Cfr.: Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, pp. 167 - 169. Cfr., *ivi*, cap. I e cap. III, § 1.

90. In ordine all'invio delle certificazioni, ci si può chiedere se sia sufficiente la forma libera o sia necessario rispettare le procedure previste per gli atti amministrativi in ordine alle notifiche. Cfr. Corvaja, Guerra, *La transazione fiscale*, in *il fisco* n. 13/2006. Si ritiene che, aderendo alla tesi per cui il termine di 30 giorni debba essere considerato di natura ordinatoria, che l'amministrazione possa effettuare entro lo stesso termine controlli sostanziali e che la certificazione implichi la cristallizzazione del debito tributario e generi l'effetto tipico del consolidamento del debito tributario, essa dovrebbe essere notificata.

91. Cfr. Agenzia delle entrate, circolare n. 40/E/2008.

92. Cfr. Agenzia delle entrate, risoluzione n. 3/E/2009: "si ritiene che la locuzione «contestualmente al deposito presso il tribunale» ... non implica necessariamente che la domanda di transazione debba essere presentata all'Ufficio e all'Agente della riscossione nello stesso giorno in cui viene depositata presso il Tribunale la domanda di ammissione al concordato preventivo. Cfr., inoltre, Attardi, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, in *il fisco* n. 46/2017: "riteniamo preferibile supporre che l'avverbio «contestualmente» non faccia riferimento a un contesto di tipo strettamente cronologico, bensì di natura modale: ciò nel senso che la domanda di transazione deve essere presentata nel più ampio contesto della proposta concordataria. Naturalmente, secondo ragionevolezza, possibilmente entro un arco temporale non troppo distante rispetto alla presentazione della proposta di concordato". In Pannella, *L'incognita transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 6/2009, è espresso più o meno lo stesso concetto: "si propende, molto più verosimilmente per l'attribuzione a tale avverbio non del significato di pura contestualità, la quale implica un nesso di immediatezza che unisce due azioni, quanto piuttosto nel significato di contemporaneità che postula, invece, uno spazio di tempo maggiore e che, verosimilmente può essere esteso all'intero arco di un mattino o di una giornata". Nella medesima direzione Piazza, *la transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo*, in *Il Corriere Giuridico* n. 6/2011.

93. Cfr.: Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 168.





Questa conclusione sembrerebbe però passibile di revisione trattando della terza problematica indicata, ossia quella della natura del termine di 30 giorni entro cui l'amministrazione deve 'fotografare' la situazione debitoria del contribuente<sup>94</sup>, in maniera tale che la base della 'transazione' sia conosciuta da entrambe le parti. La preclusione degli accertamenti sostanziali, infatti, sarebbe maggiormente sostenibile affermando che il termine suddetto fosse perentorio e non ordinatorio.

I sostenitori della perentorietà del termine<sup>95</sup>, affermando che l'inosservanza dello stesso precluderebbe all'amministrazione di partecipare all'adunanza dei creditori per esprimere il voto, asseriscono che esso sarebbe troppo corto per l'espletamento delle attività accertative sostanziali. Ne potrebbe conseguire, quindi, il mancato riconoscimento dell'effetto tipico del consolidamento del debito da intendere quale preclusione all'esercizio di ulteriori poteri di accertamento in capo all'amministrazione in caso di perfezionamento dell'accordo transattivo.

Secondo altre interpretazioni ufficiali<sup>96</sup>, invece, il termine è ordinatorio; ma allora, diversamente da quanto sostenuto, in effetti, si sarebbe dovuto riconoscere sia la possibilità di espletare controlli sostanziali sia il consolidamento del debito<sup>97</sup>. In questa direzione, inoltre, l'amministrazione dovrebbe obbligatoriamente esprimere il proprio voto.

Si ritiene maggiormente condivisibile la teoria dell'ordinarietà del termine, poiché la 'transazione', a seguito della riforma del 2016, è obbligatoria ed è stato eliminato l'atto amministrativo di approvazione della proposta. Inoltre, anche il fatto che la norma non preveda alcuna conseguenza in caso di mancato rispetto del termine deporrebbe in tal senso<sup>98</sup>. Ulteriore considerazione a favore della conclusione indicata è che, in ordine alla "transazione" innestata in un accordo di ristrutturazione, non è previsto alcun termine. Pertanto i controlli che l'amministrazione dovrebbe effettuare sarebbero quelli sostanziali<sup>99</sup>.

In ordine alla quarta problematica indicata - quella del voto - si distingue, al suo interno, quella del procedimento che conduce all'espressione della propria posizione da parte dell'amministrazione da quella relativa alla valenza del voto

94. Entro il termine di 30 giorni l'amministrazione deve provvedere: alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni e alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità; a certificare l'entità del debito tributario derivante da atti di accertamento (ancorché non definitivi) per la parte non iscritta a ruolo o derivante da ruoli vistati ma non consegnati all'agente della riscossione. Quest'ultimo deve certificare l'entità del debito iscritto a ruolo o sospeso. Le certificazioni emesse dall'amministrazione finanziaria rendono più semplice e rapida la valutazione della veridicità e della fattibilità del piano concordatario da parte delle autorità giurisdizionali. Per questo ne è previsto l'invio al commissario giudiziale.

95. Cfr.: Del Federico, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. Dir. Trib.* n. 3/2008; Pannella, *L'incognita transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 6/2009.

96. Cfr. Agenzia delle entrate, circolare n. 40/E/2008, § 5.2: "il secondo comma dell'art. 182-ter non dispone ... la perentorietà del termine di trenta giorni ivi previsto. Tuttavia, in considerazione della particolare celerità del procedimento è necessario che eventuali richieste motivate in proroga agli organi della procedura siano formulate dagli Uffici solo in casi del tutto eccezionali".

97. Cfr.: Cagnasso, Panzani, *Crisi d'impresa e procedure concorsuali*, Tomo III, Milano, 2016, p. 3859; Grossi, *La riforma della legge fallimentare*, Milano, 2006, p. 2294; Stasi, *La transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 7/2008: "Mi pare che in capo all'Amministrazione finanziaria si configuri un vero e proprio obbligo di svolgere l'attività istruttoria prevista dalla legge, anche mediante eventuali controlli sostanziali, e di chiudere l'iter mediante l'espressione di un voto, anche se nutro perplessità sulla possibilità di visualizzare il termine di 30 giorni ... alla stregua di un termine perentorio, un simile approccio interpretativo sembrando in contrasto con la *ratio* dell'istituto, che è chiaramente quella di favorire la composizione della crisi".

98. Cfr. Zanichelli, *La transazione fiscale*, in *Il Dir. Fall. e delle Soc. Comm.* n. 2/2012.

99. Da quanto affermato ne discende, in ordine alla natura e al valore della certificazione, che quest'ultima non può essere considerata meramente informativa. Contra: Santacroce, Fauda, Pezzella, *Concordato preventivo e pretesa del fisco al pagamento della maggiore IVA accertata*, in *Il fisco* n. 40/2014: "La stessa certificazione ... non ha altro valore se non quello meramente informativo di quantificare al momento dell'apertura del concordato preventivo l'esatto perimetro della pretesa erariale". L'impostazione che attribuisce natura meramente informativa alla certificazione è sostenuta anche dall'Agenzia delle entrate, circolare n. 19/E/2015. Nello stesso tempo, però, al termine è riconosciuto valore esclusivamente non perentorio. Come detto, però, considerare il termine come ordinatorio e non riconoscere alla certificazione la funzione di cristallizzazione del debito (e quindi non riconoscere quale effetto tipico della 'transazione' il consolidamento del debito) pare una contraddizione. Sul collegamento tra la natura del termine e la natura della certificazione, senza che il discorso sia sviluppato, ma riportando la posizione dell'amministrazione, cfr. FNC, *Procedure di composizione concordata della crisi e trattamento del credito tributario: la circolare n. 19 del 6 maggio 2015 dell'Agenzia delle entrate*, Documento del 30 giugno 2015.



stesso (ossia se esso sia riferibile alla sola 'transazione' o al complesso dell'accordo di concordato).

Per quanto attiene al procedimento che conduce al voto, l'art. 182-ter, comma 3, stabilisce che quest'ultimo è espresso dall'ufficio "previo parere conforme della competente direzione regionale"<sup>100</sup>. Si è in presenza di un parere amministrativo obbligatorio e vincolante<sup>101</sup>.

In ordine all'approvazione del concordato e al voto in sé per sé considerato, l'art. 177 L. F. a cui è sottoposta anche l'autorità finanziaria, stabilisce che il concordato è approvato una volta raggiunte le maggioranze richieste<sup>102</sup>. Se, pertanto, nonostante il voto negativo dell'amministrazione (o in assenza di voto<sup>103</sup>), il concordato dovesse essere approvato, esso sarebbe comunque efficace anche nei confronti dei creditori erariali<sup>104</sup>. Se, invece, il concordato non è approvato dai creditori (o è giudicato inammissibile dal tribunale), il fallimento deve essere dichiarato e i debiti tributari rientreranno nella procedura concorsuale<sup>105</sup>.

Si richiama che, ai sensi del comma 4 dell'art. 182-ter L. F. l'agente della riscossione esprime il proprio voto limitatamente agli oneri di riscossione. In questo senso, per converso, l'Agenzia è legittimata a esprimere il voto relativamente al credito tributario complessivo<sup>106</sup>.

In ordine alla risoluzione della 'transazione' - l'ultima delle problematiche indicate in precedenza -, essa deve essere ricondotta alla risoluzione del concordato per inadempimento, poiché l'art. 182-ter L. F. niente dispone in questo senso.

L'art. 186 L. F. riconosce a ciascun creditore il diritto di richiedere la risoluzione per inadempimento entro un anno dal verificarsi dello stesso, salvo che sia di scarsa importanza<sup>107</sup>. In merito a questo criterio si richiama che l'ultimo comma dell'articolo menzionato rinvia agli artt. 137 e 138 L. F., con ciò indicando che l'inadempimento non avente scarsa im-

100. In questo senso la certificazione del debito deve essere inviata, oltre che al debitore e al commissario giudiziale, anche al direttore dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate, affinché quest'ultimo possa, previo parere della direzione regionale, dare le proprie indicazioni relativamente al voto. Cfr. Nasta, *La transazione fiscale tra procedure concorsuali e fiscalità d'impresa*, in *Corr. Trib.* n. 12/2015.

101. Cfr. Attardi, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, in *il fisco* n. 46/2017. Per quanto attiene a una relativa supponibile impugnabilità, essa è da escludere. Cfr., *ivi*, nota 58.

102. Per quanto attiene alle modalità di voto, l'art. 177 L. F. stabilisce, al comma 1, che "il concordato è approvato dai creditori che rappresentano la maggioranza dei crediti ammessi al voto. Ove siano previste diverse classi di creditori, il concordato è approvato se tale maggioranza si verifica inoltre nel maggior numero delle classi". Al comma 2 è poi specificato che non hanno diritto di voto i creditori muniti di diritto di prelazione, a meno che essi non rinuncino al diritto stesso. Al comma 3, infine, è previsto che "i creditori muniti di diritto di prelazione di cui la proposta prevede, ai sensi dell'art. 160, la soddisfazione non integrale, sono equiparati ai chirografari per la parte residua del credito". Cfr., in merito, alla ratio delle modalità di voto, Cass. n. 3022/2015.

103. Si richiama che con l'art. 4, comma 1, lett. f), D. L. n. 83/2015, è stato sostituito il comma 4 dell'art. 178 L. F. abrogando la previsione della precedente norma che attribuiva al mancato esercizio di voto la valenza del silenzio-assenso. Attualmente la norma dispone che: "i creditori che non hanno esercitato il voto possono far pervenire lo stesso per telegramma o per 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".

104. Cfr.: Andreani, Tubelli, *La posizione dell'Agenzia sulla "transazione fiscale"*, in *il fisco* n. 34/2018 e Stasi, *Transazione fiscale e contributiva nel risanamento aziendale*, in *Il Fallimento* n. 10/2017, in cui si ritiene che, "in caso di voto negativo, l'ufficio sia sempre legittimato ad opporsi all'omologazione del concordato contestando la convenienza della proposta ai sensi del secondo periodo del comma 4 dell'art. 180, assoggettandosi alla regola del *cram down*. Ne discende che, qualora lo scrutinio di convenienza del tribunale abbia esito positivo, il concordato potrà essere omologato anche contro la volontà del Fisco". Cfr., in ordine alla legittimazione all'opposizione, Cass. n. 24970/2013.

105. Cfr. Bernoni, Salvadeo, *Transazione fiscale: applicabilità, guida operativa e spunti di riflessione*, in *il fisco* n. 23/2009.

106. Prima della riforma del 2016, invece, il voto alla proposta di concordato era espresso dall'Agenzia delle entrate relativamente ai tributi non ancora iscritti a ruolo o non ancora affidati all'agente della riscossione. Quest'ultimo lo esprimeva, invece, in relazione a quelli consegnati o iscritti a ruolo. Con la riforma del 2016 il legislatore ha inteso semplificare il meccanismo.

107. In questa maniera sono recuperati tutti i principi che reggono l'inadempimento contrattuale di cui agli artt. 1455 e ss. c. c. La scarsa importanza (o, inversamente, la gravità) dell'inadempimento deve essere valutata nel quadro generale dell'esecuzione dell'accordo. Nell'ambito del concordato preventivo si discute se detto elemento debba essere valutato in relazione al credito di colui che propone l'istanza di risoluzione o al complesso degli obblighi concordatari o, al limite, con riferimento ad entrambi i parametri. Cfr.: Rago, *La risoluzione del concordato preventivo fra passato, presente e ... futuro*, in *Il Fallimento* n. 10/2007; Zanichelli, *I concordati giudiziali*, Torino, 2010, p. 332; Coppola, *Il concordato preventivo*, Torino, 2009, p. 1941.



portanza è configurabile anche quando il debitore abbia effettuato il pagamento in ritardo o secondo modalità diverse da quelle concordate, ossia non adempie regolarmente agli obblighi derivanti dall'accordo.

La risoluzione del concordato, pertanto, implica la risoluzione della transazione (e viceversa)<sup>108</sup>.

## **2.2. ... e nell'accordo di ristrutturazione dei debiti**

Nell'art. 182-ter, commi 5 e 6, è disposto 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'art. 182-bis ... La proposta di transazione fiscale ... è depositata presso gli uffici indicati al comma 2 del presente articolo ... 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. L'atto è sottoscritto anche dall'agente della riscossione in ordine al trattamento degli oneri di riscossione ... L'assenso così espresso equivale a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione. La transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui all'art. 182-bis è risolta di diritto se il debitore non esegue integralmente, entro novanta giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti alle Agenzie fiscali".

Dal richiamo effettuato al comma 2 si deduce che la proposta deve essere depositata, come nel caso della 'transazione' innestata nel concordato, presso gli uffici dell'amministrazione finanziaria.

Rispetto alla formulazione precedente alle modifiche del 2016<sup>109</sup>, non pare, però, che debba essere rispettato il termine di 30 giorni entro cui doveva essere espresso l'assenso alla proposta<sup>110</sup>.

Per quanto attiene, invece, alle criticità sollevate dalla norma si richiamano, in primo luogo, quelle attinenti alla forma che deve assumere il mancato assenso dell'amministrazione e alla facoltà del direttore dell'ufficio di delegare la propria firma e, in secondo luogo, quelle concernenti la previsione della risoluzione di diritto della "transazione" in caso di inadempimento del debitore, riguardanti l'applicabilità dell'istituto del lieve inadempimento e la norma sulla clausola risolutiva espressa, la condizione dell'integralità del mancato pagamento e gli effetti che la risoluzione produce in relazione all'accordo considerato nel suo complesso.

La prima questione che desta la normativa, come detto, è che niente è previsto in ordine all'eventuale mancato assenso da parte delle amministrazioni. Si è ritenuto, condivisibilmente, che sia necessario un atto amministrativo di diniego<sup>111</sup>, poiché la "transazione" è un procedimento amministrativo.

La seconda questione indicata attiene alla facoltà del direttore dell'ufficio di delegare la firma per la sottoscrizione dell'accordo. A tale questione è stata fornita risposta negativa: si tratterebbe di un atto personalissimo che non può essere delegato (a differenza di quanto avviene per la 'transazione' nell'ambito del concordato)<sup>112</sup>. Tale conclusione è avvalorata dalla lettera della norma che effettua un esplicito riferimento a detto direttore (allorché nell'ambito di una "transazione" concordataria il riferimento è all'ufficio).

In ordine, invece, alla risoluzione di diritto<sup>113</sup> (evidentemente non a disposizione delle parti), ci si chiede<sup>114</sup> se sia possibile applicare l'istituto del lieve inadempimento<sup>115</sup> per evitarla. Nella circolare n. 12/E/2016 l'Agenzia delle entrate ha

108. Per quanto attiene agli effetti, in particolare in relazione alle liti pendenti, si rinvia, ivi, cap. I.

109. Nella versione precedente al 2017 nell'ultimo comma dell'art. 182-ter L. F. era previsto che "la proposta di transazione fiscale è depositata presso gli uffici indicati nel secondo comma, che procedono alla trasmissione e alla liquidazione ivi previste".

110. Cfr. Agenzia delle entrate, circolare n. 16/E/2018, § 5.2.

111. Cfr. Attardi, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, in *il fisco* n. 46/2017.

112. Cfr. Attardi, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, in *il fisco* n. 46/2017.

113. Nel testo dell'art. 182-ter precedente alla riformulazione del 2016 (in vigore dal 2017) si trattava di revoca. Cfr., ivi, cap. I.

114. Cfr. Attardi, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, in *il fisco* n. 46/2017.

115. L'istituto del lieve inadempimento è disciplinato nell'art. 15-ter del D. P. R. n. 602/1973 (introdotto dal D. Lgs. n. 159/2015). In base a tale norma è esclusa la decadenza della rateazione in caso di insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso,



in sintesi affermato che l'istituto in parola non può essere applicato a fattispecie ulteriori rispetto a quelle previste nella norma che lo disciplina. Si ritiene, però, considerata l'affinità tra la "transazione" e l'accertamento con adesione<sup>116</sup>, in particolare rispetto al comune effetto novativo, che l'istituto sia applicabile. Il fatto che in relazione alle modalità della dilazione l'Agenzia delle entrate<sup>117</sup> abbia richiamato l'art. 19 del D. P. R. n. 602/1973 non pare confutare quanto indicato, perché il riferimento è operato esclusivamente in relazione ai limiti in esso previsti<sup>118</sup>. Inoltre il riconoscere l'applicazione dell'istituto in esame permette di uniformare la risoluzione della 'transazione' concordataria (per cui l'inadempimento di scarsa importanza non causa la risoluzione del negozio) con quella prevista nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti.

L'applicabilità dell'istituto del lieve inadempimento induce a ritenere che la risoluzione può prodursi esclusivamente in caso di mancato pagamento integrale e non parziale<sup>119</sup>.

Per altro verso, sempre per quanto attiene alla risoluzione della "transazione" prodromica agli accordi ex art. 182-bis L. F., sembrerebbe applicabile l'art. 1456 c.c. sulla clausola risolutiva espressa<sup>120</sup>. Se così fosse sarebbe necessario che il creditore comunicasse di volersene avvalere con dichiarazione negoziale recettizia e riconoscere al debitore, ai sensi dell'art. 1218 c.c., il diritto alla prova liberatoria. Detta applicabilità è confermata dalla riconosciuta natura privatistica dell'istituto di cui si tratta.

Altra questione, attinente alla risoluzione della transazione, è se essa implichi il venir meno di tutto l'accordo di ristrutturazione. Si ritiene che la risposta sia affermativa qualora venga meno la maggioranza degli approvanti<sup>121</sup>.

---

a 10.000 euro e in ipotesi di tardivo versamento della prima rata non superiore a sette giorni. Le rateazioni in parola sono quelle disposte a seguito delle comunicazioni degli esiti derivanti da controllo automatizzato o formale o dell'accertamento con adesione. L'istituto, previsto a livello normativo, era già stato oggetto di apposito intervento da parte dell'Agenzia delle entrate con la circolare n. 27/E/2013.

116. Cfr., in relazione, all'affinità tra la "transazione" e l'accertamento con adesione, Cass. n. 40217/2018 e, ivi, cap. I, § 3.

117. Cfr. circolare n. 40/E/2008, § 5.6, e, ivi, cap. III, § 1.2.2.

118. 62, 72 o 120 rate mensili a seconda della situazione del contribuente e del contesto nel quale opera.

119. Cfr. La Malfa, *modifiche e integrazioni alla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.* n. 33/2010, il quale, con riferimento alla normativa ante 2017, affermava che "la norma non contempla alcun temperamento per una sanzione così drastica: né la possibilità per il debitore di essere rimesso in termini per giustificati motivi, né di provare l'assenza di colpa o dolo nell'inadempimento, né la scarsa importanza dello stesso. Sembra chiaro peraltro che l'uso del termine «integralmente» significa che la revoca avviene anche in caso di inadempimento parziale".

120. Cfr. Spadaro, *Il nuovo trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182 ter L. Fall.*, in *Il Fallimento* n. 1/2018.

121. Cfr. Gaffuri, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. Trib.* n. 5/2011.

