

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA

DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE,
GIURIDICHE E STUDI INTERNAZIONALI

Corso di laurea Triennale in Diritto dell'economia



LA DISCIPLINA DELLA
TRANSAZIONE FISCALE ED ALTRE
FORME DI DEFINIZIONE DEL DEBITO
TRIBUTARIO DELLE IMPRESE IN
STATO DI INSOLVENZA

relatore: PROF. GIOVANNI MOSCHETTI

laureando: VALENTINA STURARO

matricola N. 1029267

A.A. 2014/2015

S O M M A R I O

Introduzione.....7

Parte I- L'ISTITUTO DELLA TRANSAZIONE FISCALE PROFILI GENERALI E NATURA

Capitolo 1 - Origine dell'istituto

1.1 Origine dell'Istituto 11

1.2 La transazione dei tributi iscritti a ruolo di cui al D.L 138/2002 11

1.3 La transazione fiscale a confronto con l'istituto della transazione dei debiti iscritti a ruolo 12

Capitolo 2 – Disciplina della transazione

2.1 Natura giuridica 17

2.2 Applicabilità 19

2.3 Ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale 21

2.4 I tributi potenzialmente transabili..... 22

Capitolo 3 – Transazione fiscale e esclusione dell'Iva

3.1 Transazione e Imposta sul valore aggiunto. Le decisioni del Consiglio dell'Unione europea e della Corte di giustizia 25

3.2 Critiche alla non transabilità del credito Iva 28

Capitolo 4 – Evoluzione dell'istituto in ragione delle manovre correttive

4.1 Analisi delle modifiche apportate dalla manovra correttiva 2010 31

4.2 La manovra del 2011 e le imprese agricole in stato di crisi 33

Capitolo 5 – La difficile conciliabilità della transazione fiscale con il principio di indisponibilità della pretesa tributaria

5.1 L'origine del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria...	35
5.2 La transazione fiscale e la difficile conciliabilità con il principio di indisponibilità della pretesa tributaria	37
5.3 La giurisprudenza comunitaria e il principio di indisponibilità	41

**Parte II- ISTANZA DI TRANSAZIONE NEL CONCORDATO
PREVENTIVO E NEGLI ACCORDI DI RISTRUTTURAZIONE DEI
DEBITI**

Capitolo 6 – Il procedimento della transazione fiscale nel concordato preventivo

6.1 La proposta di transazione nel concordato preventivo e gli adempimenti del debitore	45
6.2 Gli adempimenti degli Uffici	48
6.3 La valutazione della proposta di transazione: profili formali e sostanziali. Perfezionamento della procedura	48
6.4 L'impugnazione dell'atto di diniego, giurisdizione competente.....	51

Capitolo 7 – La procedura transattiva negli accordi di ristrutturazione dei debiti

7.1 La proposta di transazione nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti	53
7.2 Gli adempimenti degli Uffici e la valutazione della proposta.....	55
7.3 Alcune considerazioni riguardo la transazione fiscale stipulata nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti	56
7.4 Problematiche in relazione al pagamento dei creditori estranei all'accordo	58

7.5 Gli effetti della transazione fiscale	59
---	----

**Capitolo 8 – Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte
in sede di transazione fiscale**

8.1 L'introduzione del reato di falso in transazione	63
--	----

8.2 Analisi del reato di falso in transazione	64
---	----

**Parte III- PROBLEMATICHE DELL'ISTITUTO E QUESTIONI
APERTE**

Capitolo 9 – I crediti privilegiati: le novità apportate dal D.L 98/2011

9.1 Il nuovo art. 2752 c.c e gli effetti sulla disciplina della transazione fiscale.....	69
---	----

**Capitolo 10 – Dubbi circa la natura obbligatoria o facoltativa della
transazione fiscale**

10.1 Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo	71
---	----

10.2 La facoltatività del ricorso alla transazione alla luce delle recenti pronunce della Corte di Cassazione	72
--	----

10.3 Le “sentenze gemelle” della Corte di Cassazione e la non transabilità dell'Iva	76
--	----

**Capitolo 11 – Transazione fiscale: istituto di diritto tributario o di
diritto fallimentare?**

11.1 Premessa.....	81
--------------------	----

11.2 Natura prevalentemente tributaria delle disposizioni dell'art. 182-ter	81
---	----

Conclusioni	85
--------------------------	----

Bibliografia	89
---------------------------	----

INTRODUZIONE

Il presente lavoro si pone come obiettivo la ricostruzione dell'istituto della "transazione fiscale", disciplinato all'art 182-*ter* L.F.¹.

Il ricorso all'istituto concerne la possibilità, per l'imprenditore-debitore nei confronti dello Stato, di adempiere al pagamento, anche parziale dei tributi e dei relativi accessori, compresi quelli non iscritti a ruolo².

La scelta del legislatore italiano comporta vantaggi sia per il proponente, il quale può salvaguardare la propria attività economica e le posizioni occupazionali, sia per lo Stato che può recuperare crediti a beneficio della collettività.

La sua introduzione, se da un lato ha generato importanti innovazioni, dall'altro il proliferare delle modifiche ha dato origine ad incertezze e complessità applicative.

* * *

Si ritiene opportuno, preliminarmente, analizzare la genesi e le tesi dottrinarie relative alla natura dell'istituto, dimostrando che l'attuale formulazione dell'art 182-*ter* L.F. è compatibile con i principi costituzionali.

Si proseguirà con l'individuazione della *ratio* e dei tributi transabili, soffermandosi sul dibattito riguardante la non transabilità dell'imposta sul valore aggiunto. Si illustrerà poi l'*iter* procedurale della transazione nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti.

Infine si rivolgerà l'attenzione ai dubbi riguardanti il carattere obbligatorio o facoltativo della transazione fiscale, in relazione alle recenti pronunce della Corte di Cassazione.

¹D. Lgs. 12 settembre 2007, n. 169.

²Fanno eccezione i tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea (come l'Iva) e le ritenute operate e non versate.

PARTE I.
L'ISTITUTO DELLA TRANSAZIONE PROFILI
GENERALI E NATURA

CAPITOLO 1

ORIGINE DELL'ISTITUTO

1.1. Introduzione dell'istituto della transazione nel diritto tributario

L'art 3, comma 3, DL 138/2002, convertito in l. 8 agosto 2002, n. 178, ha introdotto nel nostro ordinamento la cosiddetta transazione dei tributi iscritti a ruolo³, che rappresenta la prima ipotesi di transazione dei crediti tributari.

Il suo inserimento destò non poco scalpore tra i cultori del diritto tributario, dato che, nell'ambito di tale materia il termine *transazione* non era certo usuale⁴. Il credito tributario infatti, per definizione, non è disponibile né rinunciabile e di conseguenza, non è negoziabile sulla base di criteri puramente transattivi⁵.

La transazione di fatto è un contratto tipico del diritto civile “*con il quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine ad una lite insorta, o ne prevengono una che potrebbe tra loro sorgere.*

Con le reciproche concessioni si possono creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretese e della contestazione delle parti”⁶.

1.2. La transazione dei tributi iscritti a ruolo di cui al D.L. 138/2002

L'istituto, disciplinato all'art 3, comma 3, del DL 138/2002, offriva la possibilità al contribuente di trovare un accordo con l'amministrazione finanziaria consentendo vantaggi reciproci in termini di risparmi d'imposte e riscossione.

Vi erano precise condizioni da rispettare: la transazione a) poteva essere

³ Si tratta dell'elenco dei debitori e delle somme dovute, formato da un Ufficio dell'Agenzia delle Entrate al fine della riscossione; si veda sul punto A. Foligno, M. Pellegrino, N. Ricciardi, *Ruolo e ingiunzione fiscale*, Rimini, 2010, p. 236.

⁴ G. La Croce, *La transazione*, Milano, 2011, p. 4.

⁵ G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2005, p. 318.

⁶ Art. 1965 c.c.

attuata solo per i tributi iscritti a ruolo, b) di spettanza dello Stato, c) per i quali fossero iniziate le procedure di riscossione; d) l'imprenditore, inoltre, doveva versare in condizione d'insolvenza⁷.

L'istituto di fatto non ha avuto grande successo. Il primo soggetto giuridico e forse anche l'unico, ad utilizzare la normativa è stato il Lazio Calcio, che è riuscito a evitare il fallimento raggiungendo un accordo con l'Amministrazione finanziaria secondo il quale il debito tributario di circa 155 milioni di euro è stato rateizzato in 23 anni⁸.

La norma fu successivamente abrogata dall'art 151 del d.lgs. n°5 nel gennaio 2006, e sostituita dalla attuale transazione fiscale.

1.3 La transazione fiscale a confronto con l'istituto della transazione dei debiti iscritti a ruolo

L'istituto della transazione fiscale disciplinato all'interno dell'art 182-ter L.F⁹ è stato introdotto nel nostro ordinamento nell'ambito della riforma della

⁷ La norma prevede che *“l'Agenzia delle entrate, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, può procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo dai propri uffici il cui gettito è di esclusiva spettanza dello Stato in caso di accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione coattiva, quando nel corso della procedura esecutiva emerga l'insolvenza del debitore o questi è assoggettato a procedure concorsuali. Alla transazione si procede con atto approvato dal direttore dell'Agenzia, su conforme parere obbligatorio della Commissione consultiva per la riscossione di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, acquisiti altresì gli altri pareri obbligatoriamente prescritti dalle vigenti disposizioni di legge. I pareri si intendono rilasciati con esito favorevole decorsi 45 giorni dalla data di ricevimento della richiesta, se non pronunciati espressamente nel termine predetto. La transazione può comportare la dilazione del pagamento delle somme iscritte a ruolo anche a prescindere dalla sussistenza delle condizioni di cui all'articolo 19, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602”*.

⁸ Si veda il Sole 24 ore del 25/03/2005.

⁹ *“Con il piano di cui all'articolo 160 il debitore può proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea; con riguardo all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento. Se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed 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. 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 concessionario del servizio nazionale della riscossione ed 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 sino alla data di presentazione della domanda, al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale. Il concessionario, 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 ed alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, unitamente ad 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. Dopo l'emissione del decreto di cui all'articolo 163, copia dell'avviso di irregolarità e delle certificazioni devono essere trasmessi al Commissario giudiziale per gli adempimenti previsti dall'articolo 171, primo comma, e dall'articolo 172. In particolare, per i tributi amministrati dall'agenzia delle dogane, l'ufficio competente a ricevere copia della domanda con la relativa documentazione prevista al primo periodo, nonché a rilasciare la certificazione di cui al terzo periodo, si identifica con l'ufficio che ha notificato al debitore gli atti di accertamento. Relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, l'adesione o il diniego alla proposta di concordato è approvato con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale, ed è espresso mediante voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori, ovvero nei modi previsti dall'articolo 178, primo comma.

Relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, quest'ultimo provvede ad esprimere il voto in sede di adunanza dei creditori, su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione regionale.

La chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'articolo 181, determina la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi di cui al primo comma.

Il debitore può effettuare la proposta di cui al primo comma anche nell'ambito delle trattative che procedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis. La proposta di transazione fiscale, unitamente con la documentazione di cui all'articolo 161, è depositata presso gli uffici indicati nel secondo comma, che procedono alla trasmissione ed alla liquidazione ivi previste. Alla proposta di transazione deve altresì essere allegata la dichiarazione sostitutiva, resa dal debitore o dal suo legale rappresentante ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che la documentazione di cui al periodo che precede rappresenta fedelmente ed integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio. Nei successivi trenta giorni l'assenso alla proposta di transazione è espresso relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale, e relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, con atto del concessionario su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione generale. L'assenso così espresso equivale a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione.

La transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis è revocata di diritto se il debitore non esegue integralmente, entro 90 giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti alle Agenzie fiscali ed agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie.

legge fallimentare realizzata con D.lgs. 9 gennaio 2006, n.5 attuativo della delega contenuta nell'art. 1, comma 5, della L. 14 maggio 2005, n. 80.

Si può agevolmente constatare che tra la precedente disciplina “transazione dei tributi iscritti a ruolo” e l'attuale è stato variato l'ambito applicativo; se in precedenza riguardava tutti i soggetti già insolventi, oggi riguarda le sole procedure di concordato preventivo e di accordi di ristrutturazione dei debiti.

La nuova disciplina ha ampliato l'oggetto; infatti si può procedere alla transazione di tutti i “*tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea*”.¹⁰

Il legislatore ha voluto modificare, con il suo intervento, anche la ragione giustificatrice della norma. L'obiettivo del cosiddetto “Decreto salva Lazio”¹¹, era quello di consentire con la transazione un maggior proficuo rispetto la riscossione coattiva, in ossequio al principio del buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.). La nuova transazione fiscale invece si pone come intento la salvaguardia dell'azienda, perversando l'occupazione e l'attività produttiva¹².

A valorizzare la disciplina della “transazione dei tributi iscritti a ruolo”, nonostante lo scarso successo in ambito applicativo, era la chiara stesura della norma e la coerenza rispetto ai principi costituzionali¹³.

Valutazioni positive sull'art. 3, comma 1, D.L. 8 luglio del 2002, furono espresse anche dal Consiglio di Stato nella sentenza n. 526/2004: “*la norma lascia emergere con chiarezza le linee (omissis) dell'istituto che consente al verificarsi delle condizioni date di concludere un ragionevole accordo transattivo che, senza*

¹⁰ Ai sensi del co. 1 dell'art. 182-ter L.F.

¹¹ L'istituto, disciplinato all'art 3, comma 3, del DL 138/2002.

¹² G. La Croce, *La transazione fiscale*, p. 8.

¹³ S. De Matteis, N. Graziano, *Manuale del concordato preventivo*, Rimini, 2013, p. 373.

incidere sulla materia imponibile ma in deroga al principio dell'indisponibilità del credito tributario, rende possibile per l'amministrazione finanziaria conseguire un più proficuo introito rispetto a quello ottenibile dallo sviluppo delle azioni esecutive. L'interesse pubblico perseguito induce pertanto a ritenere che il peculiare accordo, con effetti transattivi, introdotto dalla norma sia idoneo ad esplicare i suoi effetti non solo in caso di sussistenza di liti attuali, istaurate in tema di rapporti tributari sfociati nella iscrizione al ruolo, ma, in attuazione dei principi di economicità dell'azione amministrativa, estenda la sua portata a tutti i crediti tributari derivanti da iscrizioni a ruolo nei confronti di contribuenti rivelatisi insolventi, evitando in tal modo, la stessa insorgenza di episodi contenziosi”.

Secondo alcuni autori ¹⁴ la disciplina della transazione fiscale di cui all'art. 182-ter L.F, rappresenta un sensibile passo indietro rispetto alla norma abrogata, sia perché introduce una disparità di trattamento tra contribuenti fallibili e non, sia per la farraginosità del testo che autorizza interpretazioni contraddittorie rispetto i principi cardine del diritto tributario.

¹⁴ G. La Croce, *La transazione fiscale*, Milano, 2011, p. 8.

CAPITOLO 2

DISCIPLINA DELLA TRANSAZIONE

2.1 Natura giuridica

Molto si è discusso in dottrina circa la natura giuridica dell'istituto.

Il problema che emerge rispetto la transazione di cui all'art 182-ter L.F. è quello di capire se il legislatore, nonostante il ricorso allo stesso *nomen* della transazione civilistica, abbia voluto riconoscere la medesima natura all'accordo concluso tra il contribuente e il Fisco.¹⁵

A tal proposito vi sono opinioni contrastanti. La *teoria privatistica*, per esempio, afferma che l'accordo transattivo è autonomo rispetto al concordato preventivo e agli accordi di ristrutturazione. Essa inquadra l'istituto come un contratto ai sensi dell'art 1965 c.c.¹⁶ considerando che vi sia una lite (anche potenziale) tra le parti e che vi siano reciproche concessioni al fine di ottenere un vantaggio più proficuo rispetto a quello che l'Agenzia delle Entrate conseguirebbe in maniera coattiva.

Se si considerano però le innovazioni portate dal D.lgs. n. 169 del 2007, tramite il quale il legislatore ha abrogato la transazione dei tributi iscritti a ruolo e ha spostato l'istituto nell'abito della legge fallimentare, tale teoria vacilla, poiché non vi è più alcuna autonomia rispetto al concordato preventivo.

La *teoria pubblicistica*, sostenuta dalla maggior parte dei giuristi¹⁷, considera invece, la transazione come una fase interna al concordato preventivo e una clausola negli accordi di ristrutturazione dei debiti.¹⁸

¹⁵ M. Cardillo, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, 2012, in Dir. prac. trib, p 1138.

¹⁶ “Contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine ad una lite già incominciata, o prevengono una lite che può sorgere tra loro”

¹⁷ L. Del Federico, *La disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi innovativi*, in Fall., 2008, p. 333.

¹⁸ M. Cardillo, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, cit. p 1138.

Tuttavia, una parte della dottrina¹⁹, valutando l'ipotesi di transazione nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti, ha evidenziato notevoli distinzioni strutturali e concettuali rispetto al concordato preventivo.

Il concordato avviene su iniziativa del solo proponente e assume rilievo nel momento in cui la proposta viene depositata presso la cancelleria del Tribunale; l'amministrazione non ha potere di influenza, il voto spetta agli uffici finanziari e previdenziali. La transazione nell'ambito degli accordi di ristrutturazione, invece, ha natura negoziale; l'accordo tra debitore e creditore è tale che quest'ultimo può anche rifiutare il proprio consenso all'accordo stesso²⁰.

L'elemento di maggior distinzione è quindi la mancanza di effetti obbligatori, al punto che si può definire di natura sostanzialmente privatistica la transazione negli accordi di ristrutturazione dei debiti.

Ciò nonostante la Corte costituzionale nella sentenza n. 225 del 2014 ha evidenziato che la transazione fiscale *“costituisce una peculiare procedura tra il contribuente e il fisco, che può autonomamente integrare il piano previsto dall'art. 160 legge fallimentare e deve essere parimenti sottoposta al sindacato di fattibilità giuridica del Tribunale”*.

In altri termini, sebbene si tratti di una procedura autonoma rispetto al concordato preventivo e agli accordi di ristrutturazione dei debiti, la transazione fiscale si inserisce comunque nell'ambito di tali procedimenti, ed è quindi da considerarsi un *“sub procedimento”* rispetto *“all'ordinario procedimento concordatario”*²¹.

¹⁹ In tal senso F. Brighenti, *La transazione dei tributi: nuovo corso o stravaganza normativa (appunti a margine dell'art. 3, 3 comma, della legge n.178/2002)*, Boll. trib., 2002, p. 1301; M. T. Moscatelli, *La disciplina della transazione fiscale nella fase di riscossione dei tributi*, in Riv. Trib., 2005, p. 508.

²⁰ A. La Malfa, F. Marengo, *La transazione fiscale e previdenziale*, Rimini, 2010, p. 94 e ss.

²¹ Cass. 4 novembre 2011, n. 22931.

2.2 Applicabilità

La transazione fiscale, come si è visto in precedenza, concede alle imprese in crisi di pervenire ad un accordo con l'Erario permettendo una riduzione o una dilazione delle pendenze tributarie.

La transazione fiscale, produce altri effetti quali la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi transati e il consolidamento della posizione fiscale del debitore che si concretizza nelle certificazioni del debito tributario rilasciate dall'Ufficio e dall'Agente della riscossione²².

Le procedure interessate alla proposta di transazione fiscale sono il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti. Il concordato preventivo è un accordo tra l'imprenditore e la maggioranza dei creditori; esso è posto in essere ed eseguito sotto il controllo dell'autorità giudiziaria ed è finalizzato a evitare il fallimento²³. L'accordo stragiudiziale di ristrutturazione dei debiti, disciplinato all'art 182-*bis* L.F, è fra l'imprenditore e i creditori che acconsentono alla riduzione dei loro crediti; in questo caso, l'autorità interviene solo in fase di ratifica dell'accordo stesso.

L'inserimento dell'istituto all'interno della disciplina del concordato e degli accordi di ristrutturazione dei debiti impone una verifica preventiva dei requisiti soggettivi e oggettivi richiesti dalla legge fallimentare²⁴.

Per quanto riguarda il requisito soggettivo, occorre far riferimento alle disposizioni dell'art. 1 L.F, secondo le quali possono essere ammessi alla procedura solo gli imprenditori esercenti un'attività commerciale.

Successivamente, il D.L n. 98/2011 (Manovra 2011), ha esteso anche alle imprese agricole l'ammissione alla transazione e agli accordi di ristrutturazione

²² M. Zanni e G. Rebecca, "La disciplina fiscale della transazione fiscale: un "cantiere" sempre aperto", in *Il Fisco*, n. 39, 2010, p. 6308.

²³ G.T. Luizzi, *Manuale di diritto fallimentare e delle procedure concorsuali*, 2011, p. 340.

²⁴ Si veda la circ. 18 aprile 2008, n. 40/E, cit., in cui l'Agenzia illustra le disposizioni sulla transazione fiscale.

dei debiti. La novella ha disposto che “*gli imprenditori agricoli in stato di crisi o di insolvenza possono accedere alle procedure di cui agli articoli 182-bis e 182-ter del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267*”²⁵.

Sotto il profilo oggettivo sono ammesse alla procedura le attività che superano congiuntamente tre soglie:

- 1) avere, in almeno uno dei tre esercizi antecedenti al deposito dell’istanza di fallimento, un attivo patrimoniale di ammontare complessivo annuo superiore a 300.000 euro;
- 2) aver realizzato, sempre nei tre esercizi precedenti, ricavi lordi per un ammontare complessivo superiore a 200.000 euro;
- 3) avere un ammontare di debiti, anche non scaduti, superiore a 500.000 euro.

Il requisito oggettivo definisce la condizione in cui deve versare l’attività per poter dar luogo alla proposta transattiva; è necessario secondo l’articolo 160 L.F, comma 1, che l’impresa sia in *stato di crisi* ed è stato poi precisato che “*per stato di crisi si intende anche lo stato d’insolvenza*”.

Nella legge fallimentare, all’art. 5, comma 1, si definisce che “*l’imprenditore che si trova in stato di insolvenza è dichiarato fallito*”; mentre al comma 2 dello stesso, si stabilisce che “*lo stato di insolvenza si manifesta con inadempimenti o con altri fatti esteriori, i quali dimostrino che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni*”.

Il legislatore non ha fornito alcuna definizione di “*stato di crisi*”, lasciando agli interpreti il difficile compito di determinarne i contenuti; il Tribunale di Sulmona²⁶ equiparò la crisi d’impresa ad una temporanea difficoltà ad adempiere alle proprie obbligazioni, come se fosse un momento di tensione finanziaria che, se non contrastata con mezzi idonei e tempestivi, potrebbe sfociare nello stato di insolvenza²⁷.

²⁵ A. Gigliotti, D. Nucibella, *Le novità fiscali 2011*, Milano, 2011, p.409.

²⁶ Sentenza del 6 maggio 2005 .

²⁷ U. Apice, S. Mancinelli, *Il fallimento e gli altri procedimenti di composizione della crisi*, Torino, 2012, p.440.

Si può ritenere lo stato di crisi dell'imprenditore come una grave difficoltà economica che mina la sopravvivenza dell'attività; è uno "stato antagonista della prospettiva della continuità", una situazione di instabilità interna che può portare all'insolvenza²⁸.

2.3 Ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale

L'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale è definito dall'art. 182-ter: il debitore "*può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea; con riguardo all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento*"²⁹.

La formulazione della norma non è chiara; il legislatore, dopo aver previsto che la proposta di transazione possa riguardare i tributi "*limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo*", aggiunge nel secondo periodo, del comma 1, dell'art. 182-ter L.F che "*se il credito tributario(omissis) è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore*", riconoscendo così, implicitamente, la possibilità di pagamento parziale o dilazionato anche dei crediti tributari assistiti da privilegio.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate³⁰, privilegiando un'interpretazione

²⁸ A. Ningro, M. Sandulli, V. Santoro, *Il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, Torino, 2010, p. 8.

²⁹ Tale formulazione è frutto delle modifiche apportate con l'art. 32, comma 5, del D.L. n. 185 del 2008.

³⁰ Si veda la circ. 18 aprile 2008, n. 40/E, cit., in cui l'Agenzia delle Entrate illustra le disposizioni

teleologico-sistematica ha affermato che rientrano nell'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale sia i crediti chirografari sia quelli privilegiati, a prescindere dalla circostanza che vi sia stata l'iscrizione a ruolo degli stessi.

2.4 I tributi potenzialmente transabili

Ai fini della nostra analisi è utile chiarire che i tributi, non essendo definiti dal legislatore, possono essere intesi come quei prelievi di ricchezza effettuati coattivamente da un ente pubblico³¹.

Risulta doveroso inoltre specificare che ai sensi dell'art. 182-ter L.F i tributi transabili sono solo quelli *“amministrati dalle agenzie fiscali (omissis) ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell’Unione europea”*.

Ci si interroga perciò su cosa il legislatore intenda per *“tributi amministrati”*, se in generale il termine amministrazione si individua nell'azione di gestione di un oggetto, rispetto ai tributi dovrebbe consistere nel complesso di azioni di accertamento e di controllo compiute dalle agenzie fiscali³² istituite con l'art. 57 del D.lgs. 300/99³³.

Sembra per di più pacifica l'estensione della transazione fiscale ai tributi in relazione ai quali si verifica una scissione tra la titolarità del gettito e le competenze gestionali; l'IRAP, ad esempio, il cui gettito spetta alle regioni, è da ritenersi compresa nell'ambito applicativo della transazione fiscale perché la titolarità delle funzioni gestorie dell'imposta è di competenza dell'Agenzia delle Entrate³⁴.

sulla transazione fiscale.

³¹ Si veda, G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2010, p. 20.

³² E.M. Bagarotto, *L'ambito oggettivo di Applicazione della transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2011, p.1477.

³³ Le agenzie fiscali istituite con l'art. 57 del D.lgs. 300/99 sono: l'Agenzia delle Entrate, l'Agenzia delle Dogane, l'Agenzia del Territorio e l'Agenzia del Demanio:

³⁴ L. Del Federico, *La nuova transazione fiscale secondo il Tribunale di Milano: dal particolarismo tributario alla collocazione endoconcorsuale*, in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, 2008, p. 344.

Occorre però domandarsi se la transabilità dei tributi locali sia da escludersi a priori. L'art. 57, del D.Lgs. n. 300 del 1999, al comma 2, prevede che *“le Regioni e gli Enti locali possono attribuire alle agenzie fiscali, in tutto o in parte, la gestione delle funzioni ad essi spettanti, regolando con autonome convenzioni le modalità di svolgimento dei compiti e gli obblighi che ne conseguono”*. Non appare corretto affermare che i tributi locali siano esclusi *tout court* dalla transazione fiscale perché nulla esclude che oggi un ente locale attribuisca il potere gestorio alle Agenzie fiscali per convenzione³⁵.

Sono sicuramente esclusi dalla possibilità di transazione i dazi doganali di pertinenza comunitaria e tutti i tributi non amministrati dalle agenzie fiscali, bensì direttamente dalle regioni e dagli enti locali, come ad esempio: la tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, l'imposta comunale di pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.

Riassumendo i tributi che posso essere transati sono:

- IRES,
- IRPEF,
- IRAP,
- imposta di bollo- imposta di registro-imposte ipotecarie e catastali,
- accise,
- imposta sulle donazioni e successioni,
- imposta sugli intrattenimenti,
- tasse sulle concessioni governative,
- canone radiotelevisivo,
- le addizionali e le sovrimposte e le imposte sostitutive di detti tributi.

³⁵ In questo senso si è espressa l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 40/E del 18 aprile 2008.

CAPITOLO 3

TRANSAZIONE FISCALE E ESCLUSIONE DELL'IVA

3.1 Transazione e Imposta sul valore aggiunto. Le decisioni del Consiglio dell'Unione europea e della Corte di giustizia.

Molto articolata è la questione legata alla possibilità di transare l'imposta sul valore aggiunto. Secondo l'art 182-ter L.F, la proposta di transazione può riguardare solo i *“tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, nonché dei contributi amministrati dagli enti accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea”*.

Il dettato normativo non definiva con chiarezza se l'imposta sul valore aggiunto potesse essere oggetto di negoziazione dilatoria e/o remissoria con il fisco³⁶, perciò in questa sede si analizzerà il susseguirsi delle interpretazioni sostenute dalla dottrina e dalla giurisprudenza riguardo la natura dell'Iva, chiedendoci se sia da considerarsi un tributo nazionale o sovranazionale e se possa, di conseguenza, rientrare nell'ambito di applicazione della transazione fiscale.

L'introduzione, nel nostro ordinamento, dell'imposta sul valore aggiunto si deve alla necessità di armonizzare le legislazioni degli Stati membri della Comunità Economica Europea per quanto riguarda le imposte sulla cifra di affari³⁷. Dall'esame della direttiva 67/227/CEE dell'11 aprile 1967, emerge la volontà, da parte del legislatore comunitario, di *“instaurare, nel quadro di un'unione economica, un mercato comune, che implichi una sana concorrenza e presenti caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno”*³⁸, facendo sì

³⁶ A. La Malfa, *Ancora sui rapporti tra la transazione fiscale e le soluzioni convenzionali dell'insolvenza*, il Caso.it, 2009.

³⁷ G. Mandò, D. Mandò, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2014, p.1.

³⁸ Primo Considerando della direttiva 67/227/CEE dell'11 aprile 1967.

che le imposte sulla cifra d'affari *“non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi nel mercato comune”*³⁹ perseguendo una *“neutralità concorrenziale nel senso che, all'interno di ciascun Paese, sulle merci di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale”*⁴⁰.

Se si considera quindi la genesi del tributo, come sostenuto da autorevole dottrina⁴¹, l'Iva rappresenta il primo e forse unico strumento di armonizzazione fiscale a livello europeo; essa è da considerarsi pertanto un' imposta comunitaria⁴². L'Iva tuttavia, in termini formali e di rapporto tra ente impositore e contribuente, potrebbe essere considerata un tributo nazionale, dato che il potere di accertare e di riscuotere l'imposta spetta all'Amministrazione finanziaria del singolo Stato membro, così come di tributo nazionale si potrebbe parlare in termini di effettivo utilizzo del gettito⁴³.

La Decisione del Consiglio del 29 settembre 2000 n. 2000/597/CE, sembra però affermare che l'imposta sul valore aggiunto non rientri in senso stesso tra le risorse proprie dell'Unione europea. Secondo la citata decisione sono *“risorse proprie iscritte al bilancio dell'Unione europea le entrate provenienti (omissis) dall'applicazione di un'aliquota uniforme, valida per tutti gli Stati membri, agli imponibili IVA armonizzati, determinati secondo regole comunitarie. L'imponibile da prendere in considerazione a tal fine è limitato al 50 % del PNL di ciascun Stato membro, come stabilito al paragrafo 7”*; di conseguenza solo una quota spetta all'Unione e non l'intero imponibile.

Il Tribunale di Milano⁴⁴ a tal proposito dichiara che *“la quota di Iva dovuta dallo Stato membro alla Unione Europea nulla ha a che vedere con il tributo Iva*

³⁹ Secondo Considerando della direttiva 67/227/CEE dell'11 aprile 1967.

⁴⁰ Ottavo Considerando della direttiva 67/227/CEE dell'11 aprile 1967.

⁴¹ F.Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 221.

⁴² A. Comelli, *L'armonizzazione fiscale e lo strumento della direttiva comunitaria in relazione al sistema dell'iva*, Dir. prat. trib., 1998.

⁴³ A. La Malfa, F. Marengo, *La transazione fiscale e previdenziale*, Rimini, 2010, 124.

⁴⁴ Tribunale di Milano, decreto del 13 dicembre 2007, n. 13728.

dovuto dal contribuente italiano ed amministrato dalle agenzie fiscali (omissis) l'imponibile Iva di uno Stato membro della Comunità Europea è solo il parametro cui applicare una aliquota concordata da tutti i Paesi membri (omissis) che prescinde dalla riscossione dell'imposta dal singolo contribuente italiano e, quindi, qualunque sia la percentuale di pagamento del credito Iva proposta dal ricorrente nella transazione fiscale ex art. 182-ter, L.F. essa non modificherà mai l'imponibile nazionale su cui calcolare la risorsa spettante alla CEE”.

Altri indicazioni per valutare la possibilità di transare l'Iva derivano dall'analisi della sentenza della Corte di Giustizia del 17 luglio del 2008, riguardante la causa C-132/2006, avviata dalla Commissione della Comunità Europea contro la Repubblica italiana. La corte, accogliendo quanto promosso dalla Commissione, ha dichiarato che le due tipologie di sanatoria fiscale previste agli artt. 8 e 9 della L. n. 289 del 2002, l'integrazione degli imponibili degli anni pregressi e il c.d. “condono tombale”, sono incompatibili con il diritto comunitario⁴⁵ poiché in contrasto con gli artt. 2⁴⁶ e 22⁴⁷ della sesta Direttiva CEE e con l'art. 10⁴⁸ del Trattato istitutivo della Comunità Europea⁴⁹.

Alla luce dell'ingente numero di contribuenti che si è avvalso del condono concesso dal legislatore italiano, esso risulta essere, secondo la Commissione Europea, “una rinuncia generale e indiscriminata al potere di verifica e rettifica

⁴⁵ E.M. Bagarotto, *Applicazione della transazione fiscale*, Rassegna Tributaria 6/2011.

⁴⁶ L'art. 2, direttiva CEE 17 maggio 1977, 77/388/CEE, contempla le cessioni di beni e le prestazioni di servizi onerose, nonché le importazioni di beni, quali operazioni soggette ad Iva.

⁴⁷ L'art. 22, direttiva CEE 17 maggio 1977, 77/388/CEE, disciplina gli obblighi a carico dei soggetti passivi Iva nel regime interno, e in particolare “5) Ogni soggetto passivo deve pagare l'importo netto dell'Iva al momento della presentazione della dichiarazione periodica. Gli Stati membri possono tuttavia stabilire un'altra scadenza per il pagamento di questo imposto o per la riscossione di accordi provvisori (omissis) 8) Gli Stati membri hanno la facoltà di stabilire altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi.”.

⁴⁸ Art. 10 CE, “Gli Stati membri adottano tutte le misure (omissis) atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal presente Trattato ovvero determinati dagli atti delle istituzioni della Comunità”.

⁴⁹ R. Alfano, *Condoni fiscali: ulteriori vincoli europei e possibili effetti interni*, in Dir. prat. trib., 2011, p 482.

da parte dell'amministrazione finanziaria"; la corte di Giustizia ha per questo motivo condannato l'utilizzo del suddetto strumento considerandolo contrario al principio di parità di trattamento⁵⁰. Successivamente, la Corte di Cassazione ha ribadito quanto affermato dalla Corte di Giustizia, confermando l'illegittimità del condono Iva con le sentenze 20068 e 20069 del 18 settembre 2009⁵¹. Se dunque il Consiglio europeo lasciava aperto uno spiraglio interpretativo alla transabilità dell'Iva, la Corte di Giustizia esclude tale eventualità.

Il legislatore ha risolto definitivamente la questione nel 2008 intervenendo con il D.L n. 185 sull'art. 182-ter, disponendo che ai fini Iva *“la proposta di transazione può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento”*; possono essere invece dilazionali i relativi accessori. Tale disposizione è stata motivata nella Relazione illustrativa del D.L n. 185 del 2008, sottolineando che *“la Direttiva Comunitaria vieta allo Stato membro di disporre una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di procedere ad accertamento e verifica. Pertanto, ai fini Iva la presente proposta (di transazione) non comporta effetti”*.

3.2 Critiche alla non transabilità del credito Iva

La proposta di transazione fiscale, come già indicato in precedenza, può essere effettuata solo nel caso in cui l'impresa si trovi in uno *stato di crisi*, pertanto l'utilizzo dell'istituto non coinvolge una gran platea di contribuenti e non prevede una *rinuncia generale e indiscriminata* al recupero dell'Iva. Di conseguenza l'intervento del legislatore sull'art. 182-ter sembra essere una soluzione di compromesso finalizzata a scongiurare possibili violazioni del diritto comunitario⁵²; si osserva peraltro⁵³ che il limite imposto dal legislatore,

⁵⁰ A. La Malfa, F. Marengo, *La transazione fiscale e previdenziale*, Rimini, 2010, p 124.

⁵¹ G. Falsitta, *Il contributo della Cassazione alla demolizione della legislazione condonistica in materia Iva*, in Corr. Trib., 2010, p. 979 e ss.

⁵² Si veda, E.M. Bagarotto, *L'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale*, in Rass. Trib., 2011, p. 1483 e ss.

⁵³ Si veda, M. Zanni e G. Rebecca, *La disciplina della transazione fiscale: un cantiere sempre aperto*, Il Fisco, 2010, p 6303.

depotenzia l'istituto, perché spesso i debiti tributari di ammontare più elevato, nelle imprese in crisi, sono quelli relativi all'Iva.

Oltre a ciò è da segnalare la presenza di incongruità tra l'art. 182-*ter* L.F. novellato e l'art. 160 L.F.⁵⁴ che disciplina il pagamento ridotto dei creditori privilegiati.

Ci si domanda se il testo novellato deroghi il principio di graduazione previsto dall'art. 160 L.F. o se debba essere armonizzato con esso⁵⁵. Sorge così un dibattito sul rapporto tra la transazione fiscale e il concordato preventivo di cui si parlerà nel dettaglio in seguito.

⁵⁴ Si veda, P. Piazza, *La transazione fiscale e la sua efficacia di fini dell'omologa del concordato preventivo*, in *Corr. giur.*, 2011.

⁵⁵ Si veda, M. Zanni e G. Rebecca, *La disciplina della transazione fiscale: un cantiere sempre aperto*, *Il Fisco*, 2010, p. 6303.

CAPITOLO 4

EVOLUZIONE DELL'ISTITUTO IN RAGIONE DELLE MANOVRE CORRETTIVE

4.1 Analisi delle modifiche apportare dalla manovra correttiva 2010

Il D.L. n.78 del 31 maggio 2010⁵⁶, ha introdotto importanti novità nella disciplina della transazione fiscale; in primis, ha previsto che per le ritenute operate e non versate vi sia la sola possibilità di dilazione del pagamento vietando così la transazione di tributi non a carico dell'impresa in stato di crisi.

E' risaputo che il debitore per ritenute è obbligato al versamento in quanto sostituto d'imposta, in particolare l'art. 64 DPR 600/1973 stabilisce che il sostituto d'imposta è *“Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso”*. Grazie al sostituto, risulta per l'Amministrazione finanziaria più pratico e agevole procedere alla riscossione delle imposte dovute dal titolare giuridico dell'obbligazione tributaria.

Ciò premesso appare evidente che il legislatore sia stato spinto a escludere la falciatura delle ritenute operate e non versate per evitare che l'imprenditore in stato di crisi proponga la transazione di tributi non suoi ma di pertinenza del sostituto⁵⁷.

La manovra estiva ha poi previsto che la domanda di transazione fiscale, anche nell'ambito di un accordo di ristrutturazione dei debiti, debba essere depositata insieme alla documentazione di cui all'art 161 L.F.⁵⁸. L'accordo per la

⁵⁶ Conv. con modif. con L. 30 luglio 2010, n. 122

⁵⁷ S. Zenati, *Transazione fiscale post manovra correttiva*, Il Sole 24 Ore, 2010, p. 11 e ss.

⁵⁸ La norma prevede che *“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.*

transazione fiscale è inoltre revocato di diritto se il debitore non esegue integralmente, entro 90 giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti alle Agenzie fiscali e agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie⁵⁹.

Infine, l'intervento del 2010 ha introdotto il reato tributario per falsa rappresentazione della situazione patrimoniale al momento della proposta di transazione fiscale. È stato difatti aggiunto all'art. 11 D.Lgs 74/2000 il comma 2, rubricato *Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte* di cui si tratterà nel dettaglio in seguito⁶⁰.

Ambito oggettivo della transazione fiscale dopo il D.L n. 78/2010

(non è presa in considerazione la transazione contributiva)

Debiti tributari	Possibilità di transazione
Tributi amministrati dalle Agenzie fiscali, escluse Iva e ritenute operate ma non versate	Possibilità dilazione e di falcidia
Iva e ritenute operate e non versate	Possibilità di dilazione, ma non di falcidia
Sanzioni ed interessi relativi ai tributi amministrati dalle Agenzie fiscali Iva e ritenute alla fonte comprese	Possibilità dilazione e di falcidia
Tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea	Nessuna possibilità di transazione fiscale

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.*

Il piano e la documentazione di cui ai commi precedenti devono essere accompagnati dalla relazione di un professionista, designato dal debitore, in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d), che attesti la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano medesimo. (omissis)"

⁵⁹ A. Donati, *La manovra correttiva 2010*, Rimini, 2010, p. 163.

⁶⁰ C. Pino, *Le novità fiscali della Manovra 2010*, Prat. fisc., 2010, p. 27.

4.2 La manovra del 2011 e le imprese agricole in stato di crisi

L'art. 23, comma 43, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla L. 15 luglio 2011, n. 111, ha disposto che “*in attesa di una revisione complessiva della disciplina dell'imprenditore agricolo in crisi e del coordinamento delle disposizioni in materia, gli imprenditori agricoli in stato di crisi o di insolvenza possono accedere alle procedure di cui agli articoli 182-bis e 182-ter del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, come modificato da ultimo dall'articolo 32, commi 5 e 6, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazione, dalla L. 28 gennaio 2009, n.2*”⁶¹. Il legislatore ha così introdotto una importante possibilità di sopravvenienza per le imprese agricole in stato di crisi finora escluse dalla legge fallimentare.

⁶¹ G. La Croce, *La transazione*, Milano, 2011, p. 14.

CAPITOLO 5

LA DIFFICILE CONCILIABILITÀ DELLA TRANSAZIONE FISCALE CON IL PRINCIPIO DI INDISPONIBILITÀ DELLA PRETESA TRIBUTARIA

5.1 L'origine del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria

Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria è stato un argomento molto discusso in dottrina. Oggi il dibattito si è nuovamente acceso in merito all'introduzione nel diritto tributario di strumenti di definizione consensuale dei rapporti tra il Fisco e il contribuente, che causano *“il depotenziamento incondizionato dei profili autoritativi e di comando che sono impliciti e coessenziali al sistema dei pubblici poteri negli Stati contemporanei”*⁶².

Storicamente il principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria veniva ricollegato all'art. 13 del R.D. 23 dicembre n. 3269 che vietava, al Ministro delle Finanze ed a qualsiasi autorità pubblica, di *“concedere alcuna diminuzione delle tasse e sovrattasse”* e all'art 49 del D.L. n. 827 del 28 maggio 1924 secondo il quale *“non è possibile convenire alcuna esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione”*⁶³.

Contrariamente, alcuni autori⁶⁴ ritengono si possa escludere che l'indisponibilità trovi la propria fonte in queste disposizioni, essendo piuttosto collegate del principio di parità di trattamento.

Secondo opinione diffusa, l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria,

⁶² R. Ferrara, *Intese, convenzioni e accordi amministrativi*, in Dig. Disc. Pubbl., 1993, p. 546.

⁶³ G. Ingrao, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, p. 26.

⁶⁴ Si veda, M. Beghin, *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, in Riv. Dir. Trib., 2010, p.679 e ss.

troverebbe fondamento all'interno della carta costituzionale nei principi di uguaglianza, di imparzialità e di capacità contributiva⁶⁵.

Analizzeremo ora sinteticamente gli artt. 2,3,53 Cost. al fine di trovare i punti di legame con l' indisponibilità dell'obbligazione che impone all'Amministrazione finanziaria di eseguire quanto stabilito dalle norme tributarie senza rinunce o sconti.

L'art. 2 Cost. ha come soggetto l'uomo considerato come *singolo* e come partecipante a *formazioni sociali* e dispone che “*La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.*”. La norma condiziona le dinamiche del potere politico, del potere privato e delle libertà individuali⁶⁶ ponendo dei doveri di solidarietà a tutti i consociati.

L'art. 3 Cost. invece stabilisce che “*Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali. È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese.*” La disposizione pertanto vieta ogni ingiustificata discriminazione, enuncia il principio di uguaglianza, inteso come eguaglianza giuridica di fronte al diritto e eguaglianza del diritto di fronte a ciascuno⁶⁷.

L'art. 53 Cost. introduce nel nostro ordinamento il c.d. principio di capacità contributiva difatti “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di*

⁶⁵ L.Ghia, C. Piccinini, F. Severini, *Trattato sulle procedure concorsuali*, Milano, 2010, p. 770.

⁶⁶ V. Tondi della Mura, *La solidarietà fra etica e estetica. Tracce per una ricerca.* in Rivista dell'Associazione italiana dei Costituzionalisti, 2010, p. 2.

⁶⁷ G. Falcon, *Lineamenti di diritto pubblico*, Padova, 2008, p.515.

progressività.”.

Secondo quanto stabilito dalla sentenza n.50/1965 della Corte Costituzionale: *“la capacità contributiva è il risultato di una valutazione, di un giudizio sulla posizione economica del soggetto, sull’idoneità a concorrere (all’obbligazione tributaria) rivelata dal presupposto cui la prestazione è collegata”*. Il principio di “uguaglianza tributaria” in base al quale *“a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario disuguale”*⁶⁸ è misurato attraverso l’attitudine alla contribuzione (art 53 Cost.), è davvero difficile non vedere in questi articoli il fondamento costituzionale dell’ indisponibilità dell’obbligazione tributaria⁶⁹.

5.2 La transazione fiscale e la difficile conciliabilità con il principio di indisponibilità della pretesa tributaria

Ai fini dell’analisi circa il problema della conciliabilità dell’istituto in esame e il principio di indisponibilità della pretesa tributaria è utile richiamare alcuni concetti fondamentali.

L’oggetto del diritto tributario è l’insieme delle norme che disciplinano la specifica attività dello Stato e degli Enti pubblici diretta a procurarsi, in forza del potere di supremazia loro attribuito dalla legge, i mezzi finanziari occorrenti per il raggiungimento delle loro finalità ⁷⁰. Il diritto tributario non ha pertanto come unico scopo il conseguimento dei tributi al fine di coprire le comuni spese pubbliche, ma fissa i criteri di ripartizione dei carichi pubblici e ha il compito di promuovere o disincentivare determinate attività economiche⁷¹.

⁶⁸ Corte Costituzionale, 6 luglio 1972, n. 20.

⁶⁹ M. Beghin, *Giustizia tributaria e indisponibilità dell’imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l’accertamento con adesione*, in Riv. Dir. Trib., 2010.

⁷⁰ G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, Padova, 2010, p. 5

⁷¹ G. La Croce, *La transazione fiscale*, Milano, 2011, p.19.

La funzione impositiva conferita all'Amministrazione finanziaria è a favore collettività, per porre soluzione ai conflitti che si verificano nell'imposizione dei tributi, attraverso l'individuazione della capacità contributiva quale fondamentale criterio per addivenire ad una equo riparto tra consociati del carico pubblico⁷². Tale potere è disciplinato dalla legge e deve essere esercitato in modo che l'imposta sia paritariamente ed imparzialmente ripartita a carico di ciascun contribuente secondo i principi costituzionali di uguaglianza, parità di trattamento, e capacità contributiva⁷³.

Pertanto, secondo autorevole dottrina⁷⁴, le rinunce al credito tributario, le transazioni che alterano l'*an* e il *quantum debeatur* da ciascun debitore d'imposta e, in linea generale, qualunque atto dispositivo dell'obbligazione tributaria sono contrari al dettato costituzionale.

Non si può tuttavia negare che il diritto tributario sia caratterizzato da istituti quali l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale, la transazione fiscale, che potrebbero sembrare deroghe rispetto al c.d principio di indisponibilità del credito d'imposta. Esso prevede che le imposte, in quanto dovute per legge, siano insuscettibili di accordi e transazione di stampo privatistico tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria; la sua inderogabilità non riguarda solo il campo delle disposizioni "svantaggiose" ma anche quello delle norme "favorevoli" al debitore d'imposta⁷⁵.

Il principio dell'indisponibilità non ha un unico fondamento giuridico. È regola del diritto tributario, che nega la possibilità di "modificare", ciò che è stato imposto dall'Amministrazione finanziaria; è inoltre conseguenza logica di quanto viene affermato nell'art. 53 Cost.⁷⁶, norma cardine del sistema tributario⁷⁷.

⁷² Moscatelli, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributari*, Milano, 2007, p. 313.

⁷³ F. Amatucci, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011, p. 182.

⁷⁴ Si veda, G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, Padova, 2010, p. 290.

⁷⁵ S. La Rosa, *Principio di diritto tributario*, Torino, 2012, p. 241.

⁷⁶ Si veda, L. Tosi, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della*

Il 1° comma dell'art. 53 stabilisce che “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*”, da un lato quindi viene espressa la doverosità della contribuzione e, dall'altro, l'universalità dell'obbligo tributario che deve colpire tutti i soggetti secondo la capacità contributiva di ciascuno; mira a garantire che ogni prelievo abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza dai quali sia razionalmente deducibile l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta⁷⁸.

Il 2° comma afferma che “*Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*” ovvero maggiore incidenza percentuale del prelievo a mano a mano che aumentano le ricchezze sulla cui base il prelievo è commisurato⁷⁹.

Tornando ora all'analisi della disciplina della transazione fiscale, sappiamo che l'istituto contempla la possibilità che il debitore, in stato di crisi, avanzi una proposta di pagamento parziale e/o dilazionato delle proprie pendenze tributarie e che l'applicazione di quanto previsto all'art. 182-ter L.F possa avvenire solo in presenza di circostanze particolari che comportano gravi difficoltà economiche per l'attività d'impresa⁸⁰. Sappiamo anche che l'utilizzo della transazione fiscale difficilmente si concilia con il principio di indisponibilità dell'obbligazione anzi risulta essere una deroga al principio stesso.

Dall'applicazione dell'istituto in esame però, il Fisco ha la possibilità di incassare somme di denaro che, in caso di fallimento del contribuente, non sarebbero più facilmente disponibili; si assicura così l'effettività della pretesa tributaria. Secondo parte della dottrina⁸¹ infatti la legittimità della transazione

transazione fiscale, in Giust. Trib., 2008, p. 33.

⁷⁷ In questo senso F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973; E. Giardina, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961

⁷⁸ S. Balsassarre, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2011, p. 53.

⁷⁹ Si veda, G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 2010, p. 156.

⁸⁰ L. Tosi, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, Giust. Trib., 2008, p. 33

⁸¹ Si veda, M. Cardillo, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, in Dir. prat. trib., 2012, p. 1149.

dovrebbe discendere dalla circostanza che essa è uno strumento in grado di bilanciare l'esigenza di attuare un prelievo fiscale, con la volontà di renderlo rapido ed effettivo.

Il legislatore, ha sì previsto una deroga al principio di indisponibilità ma è stata ben limitata, difatti la transazione fiscale può essere perfezionata solo nell'ambito del concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti, situazioni che implicano lo stato di crisi. Al di fuori delle circostanze previste dall'art 182- *ter*, il principio resta inalterato e non può essere eliminato⁸². Inoltre è da ricordare che l'utilizzo della transazione fiscale non è un passo obbligatorio per l'imprenditore in stato di crisi, ma una possibilità⁸³, un tentativo per evitare il fallimento favorendo una soluzione alla crisi d'impresa e tornare *in bonis*.

Tuttavia si segnala che il legislatore ha lasciato larga discrezionalità all'Amministrazione finanziaria nel valutare l'opportunità della proposta transattiva, le sanzioni, le tempistiche e le modalità di pagamento, l'unico limite imposto è che il decurtamento delle ragioni erariali non può essere superiore a quello accettato da altri creditori della medesima classe o di quelle inferiori.

Concludendo, il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria trova fondamento nella carta costituzionale, di conseguenza si esclude che l'amministrazione finanziaria abbia la facoltà di porre a proprio piacimento rinunce o sconti del credito tributario.

La transazione fiscale rappresenta una deroga legittima, del principio di indisponibilità, prevista dal legislatore per favorire il dialogo tra il Fisco e i soggetti coinvolti dalla crisi, il suo utilizzo è limitato a determinate circostanze defite dall'art. 182-*ter* L.F. Si ritiene però sia necessaria e fondamentale una rimodulazione della discrezionalità riservata all'amministrazione finanziaria per

⁸² P.Pellegrini, *Procedimento e controllo giurisdizionale nella soluzione negoziale della crisi d'impresa*, Milano, 2011, p.240 e ss.

⁸³ S. La Rocca, *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, in *Boll. trib.*, 2011, p. 190.

evitare di incorre in una violazione del principio di uguaglianza⁸⁴.

5.3 La giurisprudenza comunitaria e il principio di indisponibilità

L'Unione europea si prefigge, tra i molteplici obiettivi, di promuovere il progresso economico e sociale degli Stati membri mediante la creazione di uno spazio senza frontiere interne dove le merci, le persone, i capitali e i servizi possono circolare liberamente⁸⁵.

I trattati europei stabiliscono che l'Unione *“si fonda sui principi di libertà, democrazia, rispetto dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali”*⁸⁶. Nel comparto comunitario è difficile trovare espressioni come *“indisponibilità dell'obbligazione tributaria”* o *“principio di indisponibilità”* ci si imbatte anzi nell'uguaglianza, intesa come non discriminazione al fine di *“assicurare (omissis) la tutela giuridica che il diritto comunitario attribuisce ai singoli, garantendone la piena efficacia e disapplicando le disposizioni eventualmente confliggenti della legge nazionale (omissis) anche quando il termine di trasposizione della detta direttiva non è ancora scaduto”*⁸⁷.

Premesso ciò, riprendiamo la sentenza della Corte di Giustizia del 17 luglio 2008, già analizzata nel terzo capitolo, che dichiara l'incompatibilità della legislazione condonistica italiana con il diritto dell'Unione europea, stabilendo che lo Stato membro *“ha l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'IVA sia interamente riscossa nel suo territorio”*, è tenuto a *“garantire il rispetto degli obblighi a carico dei soggetti passivi”* beneficia a tale riguardo di una certa libertà limitata all'obbligo di *“garantire una riscossione delle risorse proprie della Comunità”* e da quello di *“non creare differenze nel modo di trattare i contribuenti”*⁸⁸.

⁸⁴ G. Marini, *Indisponibilità e transazione fiscale*, in www.treccani.it.

⁸⁵ G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2010, p. 995.

⁸⁶ Art. 6 UE.

⁸⁷ Corte di Giustizia, 22 novembre 2005, causa C- 144/04

⁸⁸ Le espressioni riportate tra virgolette sono prese dalla sentenza della Corte di Giustizia, Causa C-132/06 del 17 luglio 2008.

Il condono fiscale, per la Corte di Giustizia, non è compatibile con il diritto comunitario in quanto viola la libertà di concorrenza e il principio di uguaglianza.

Se si ha il coraggio di superare gli ostacoli terminologici ci si accorge che anche la giurisprudenza comunitaria sta metabolizzando il principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria e lo sta impiegando, in concreto, per la soluzione delle questioni che è chiamata ad affrontare⁸⁹.

⁸⁹ M. Beghin, *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, in *Dir. Trib.*, 2010, p 679 e ss.

PARTE II.
ISTANZA DI TRANSAZIONE NEL CONCORDATO
PREVENTIVO E NEGLI ACCORDI DI
RISTRUTTURAZIONE DEI DEBITI

CAPITOLO 6

IL PROCENDIMENTO DELLA TRANSAZIONE FISCALE NEL CONCORDATO PREVENTIVO

6.1 La proposta di transazione nel concordato preventivo e gli adempimenti del debitore

Il presupposto della procedura di concordato preventivo è un accordo tra l'imprenditore in stato di crisi e i suoi creditori⁹⁰. Il procedimento ha inizio con la presentazione, da parte del debitore insolvente, di formale domanda di ammissione al Tribunale del luogo in cui si trova la sede principale dell'impresa⁹¹. Nel contesto della domanda di concordato, la legge fallimentare all'art. 182-*ter* L.F. prevede che l'imprenditore possa avviare la c.d transazione fiscale proponendo *“il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori”*⁹².

Relativamente alle modalità di presentazione dell'istanza di transazione, si osserva che l'art. 182-*ter* L.F, non prescrive particolari requisiti di forma o di contenuto; si ritiene, secondo quanto dichiarato dell'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 40/E del 18 aprile 2008, che il legislatore abbia voluto *“valorizzare l'autonomia delle parti nella formulazione della proposta, tuttavia (omissis) la domanda dovrà essere redatta nel modo il più possibile analitico ed esauriente, in analogia con le regole che disciplinano la redazione della proposta di concordato preventivo di cui agli articoli 160 e seguenti della L.F. deve essere redatta su carta semplice”*⁹³.

⁹⁰ Ai sensi del co.1 dell'art. 160 L.F.

⁹¹ A. Costa, *La crisi d'impresa: la procedura di concordato preventivo*, Bari, 2013, p.25.

⁹² Art. 182-*ter*, co.1, L.F.

⁹³ Circolare n. 40/E del 18 aprile 2008.

L’Agenzia delle Entrate ha inoltre dichiarato, nella medesima circolare, che ai fini della valutazione della proposta di transazione risulta necessario definire con precisione la posizione fiscale del contribuente attraverso il compimento di una serie di adempimenti del contribuente e degli Uffici.

Innanzitutto il debitore che vuole avvalersi dell’istituto della transazione deve, contestualmente al deposito presso il Tribunale, presentare l’istanza all’agente della riscossione e all’Ufficio competente in base all’ultimo domicilio fiscale⁹⁴.

L’Agenzia delle Entrate nella circolare n.3 del 5 gennaio 2009 ha chiarito che la locuzione “contestualmente al deposito presso il tribunale” non stabilisce obbligatoriamente “*che la domanda di transazione debba essere presentata (omissis) nello stesso giorno in cui viene depositata presso il Tribunale la domanda di ammissione al concordato preventivo*”. Risulta comunque necessario provvedervi con una certa contestualità, poiché ai sensi del secondo e terzo periodo del secondo comma dell’art. 182-ter L.F. entro trenta giorni dalla data di presentazione della proposta di transazione fiscale il concessionario deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l’entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso. Entro lo stesso termine anche l’Agenzia delle Entrate deve effettuare la liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni e notificare le relative comunicazioni di irregolarità, unitamente ad 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.

Va pertanto considerato che il termine di trenta giorni, per il rilascio delle certificazioni da parte del concessionario, decorre comunque dalla data in cui

⁹⁴ Art. 182-ter, co 2, L.F.

l'Ufficio e l'Agente della riscossione hanno ricevuto la proposta di transazione fiscale; è quindi interesse di chi avanza la proposta assicurarne la contestualità⁹⁵.

Il debitore, nell'istanza, indirizzata al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, dovrà riportare⁹⁶:

- le indicazioni complete del contribuente che richiede la transazione fiscale (denominazione, codice fiscale, rappresentante legale, ecc.);
- se del caso, gli elementi identificativi della procedura di concordato preventivo in corso (indicazione degli organi competenti, dati identificativi del procedimento, del decreto di ammissione, ecc.);
- la completa ed esauriente ricostruzione della posizione fiscale del contribuente, secondo gli elementi noti allo stesso, con indicazione di eventuali contenziosi pendenti;
- l'illustrazione della proposta di transazione con indicazione della somma offerta, dei tempi, delle modalità e delle garanzie prestate per il pagamento;
- l'indicazione, anche sommaria, del contenuto del piano concordatario;
- ogni altro elemento che il contribuente riterrà utile all'accoglimento della proposta e che ponga l'Ufficio in condizione di effettuare le proprie valutazioni.

All'istanza il debitore dovrà inoltre allegare⁹⁷:

- copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici;

⁹⁵ F. Giommoni, *Transazione fiscale: analisi della disciplina e valutazioni di convenienza*, in www.stsnetwork.it.

⁹⁶ Si veda A. Pezzano, *Il codice dei concordati e delle altre procedure concorsuali negoziali*, Torino, 2014, p.494; P. Pototsching, F. Marelli, M. Cimetti, *Fallimento e altre procedure concorsuali*, Milano, 2010, p.761.

⁹⁷ Circolare n° 40/E del 18 aprile 2008.

- copia delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda;
- la documentazione relativa al piano di cui all'art. 160 L.F, inclusa quella prevista dall'art. 161 L.F.

6.2 Gli adempimenti degli Uffici

Come affermato nella legge fallimentare, anche gli Uffici sono tenuti a compiere una serie di adempimenti allo scopo di inquadrare la posizione fiscale del contribuente.

A tal fine il concessionario entro trenta giorni⁹⁸ *“dalla data della presentazione, deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo, scaduto o sospeso”*⁹⁹. Entro i medesimi trenta giorni l'Ufficio deve *“procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni ed alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, unitamente ad 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”*¹⁰⁰.

Nel caso in cui il Tribunale decreti l'apertura della procedura di concordato preventivo, una copia degli avvisi di irregolarità e delle certificazioni devono essere inviate al commissario giudiziale¹⁰¹.

6.3 La valutazione della proposta di transazione: profili formali e sostanziali.

Perfezionamento della procedura

⁹⁸ L'Agenzia delle entrate ritiene che il termine di trenta giorni prescritto dalla legge fallimentare non sia perentorio, pur richiedendo che gli Uffici lo rispettino, in quanto un termine maggiore rallenterebbe la procedura (Cfr circolare n. 40/E/08).

⁹⁹ Ai sensi del secondo periodo del co. 2 dell'art. 182-ter L.F.

¹⁰⁰ Ai sensi del terzo periodo del co. 2 dell'art. 182-ter L.F.

¹⁰¹ F. Giommoni, *Transazione fiscale: analisi della disciplina e valutazioni di convenienza*, in www.stsnetwork.it.

Gli Uffici dovranno poi valutare la proposta del debitore sulla base dei documenti in loro possesso, verificando, da un lato, l'osservanza delle regole, dall'altro, la convenienza economica nell'accettare l'istanza di transazione.

In particolare si ricorda che ai sensi dell'art.182-ter L.F. *“Se il credito tributario è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle garanzie fiscali; se il credito tributario ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari.”*

Gli Uffici devono attuare un controllo di merito finalizzato a valutare quanto sia economicamente conveniente per l'erario la proposta di transazione rispetto all'avvio di una procedura concorsuale di fallimento.

Al riguardo risulta necessario, in ragione delle finalità poste in essere dal legislatore con la riforma delle procedure concorsuali, considerare anche gli *“altri interessi coinvolti nella gestione della crisi, quali ad esempio, la difesa dell'occupazione, la continuità dell'attività produttiva, la complessiva esposizione debitoria dell'impresa, oltre alla sua generale situazione finanziaria e patrimoniale (ad esempio, la tipologia di attività svolta, le diverse componenti positive di bilancio, la consistenza immobiliare e la presenza di eventuali garanzie)”*¹⁰². Amministrazione dovrà, quindi, vagliare non solo gli interessi erariali, ma anche altri interessi coinvolti nella procedura¹⁰³.

In merito all'adesione o al diniego alla proposta transattiva, si ricorda che ai sensi del comma 3 e 4 dell'art. 182-ter L.F. *“Relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, l'adesione o il*

¹⁰² Circolare n° 40/E del 18 aprile 2008.

¹⁰³ S. Zenati, *La transazione fiscale nella legge fallimentare*, Corr. trib., 2008, p.1900.

diniego alla proposta di concordato è approvato con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale, ed è espresso mediante voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori ovvero nei modi previsti dall'articolo 178¹⁰⁴, primo comma.

Relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, quest'ultimo provvede ad esprimere il voto in sede di adunanza dei creditori, su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione regionale”.

Ciò premesso, risulta evidente, in entrambi i casi, che la legge fallimentare lascia ampio margine di discrezionalità al fisco non specificando i criteri da rispettare per esprimere il proprio assenso o diniego alla proposta¹⁰⁵.

In caso di voto favorevole, l'accoglimento della proposta viene formalizzato tramite un atto redatto a cura dell'Ufficio con riguardo all'intero debito tributario¹⁰⁶; invece, in caso di diniego, gli Uffici, in sede di adunanza, devono formulare opportune contestazioni alla soluzione concordataria tenendo conto di quanto segnalato nella relazione dal Commissario giudiziario¹⁰⁷.

¹⁰⁴ Ai sensi dell'art. 178 L.F. *“Nel processo verbale dell'adunanza dei creditori sono inseriti i voti favorevoli e contrari dei creditori con l'indicazione nominativa dei votanti e dell'ammontare dei rispettivi crediti.*

Il processo verbale è sottoscritto dal giudice delegato, dal commissario e dal cancelliere.

Se nel giorno stabilito non è possibile compiere tutte le operazioni, la loro continuazione viene rimessa dal giudice ad un'udienza prossima, non oltre otto giorni, senza bisogno di avviso agli assenti.

Le adesioni, pervenute per telegramma o per lettere o per telefax o per posta elettronica nei venti giorni successivi alla chiusura del verbale, sono annotate dal cancelliere in calce al medesimo e sono considerati ai fini del computo della maggioranza dei crediti.”

¹⁰⁵ S. Ambrosini, *Il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, Padova, 2008, p.62.

¹⁰⁶ P. Camilletti, S. Di Diego, F. Micozzi, *Piano industriale e crisi d'impresa*, Rimini, 2012, p. 173.

¹⁰⁷ Si veda art. 172 L.F.

La transazione fiscale infine si perfeziona al momento della chiusura della procedura di concordato preventivo con l'emanazione del decreto di omologazione ai sensi dell'art. 181 L.F.¹⁰⁸.

Per quanto attiene alle modalità di pagamento delle somme transate si intendono applicabili le regole ordinarie in materia di pagamenti:

- presso il concessionario a fronti di carichi iscritti a ruolo;
- mediante modello F24 per i tributi non ancora iscritti a ruolo¹⁰⁹.

6.4 L'impugnazione dell'atto di diniego, giurisdizione competente

L'art. 182-ter L.F non detta alcuna disciplina circa la possibilità o meno di impugnare l'atto di diniego della proposta di transazione; secondo opinione comune, il rifiuto del Fisco consente al contribuente di proporre un reclamo giurisdizionale. È tuttavia dubbio quale sia il giudice dotato di giurisdizione¹¹⁰.

La tesi maggioritaria sostiene che il diniego alla proposta debba essere impugnato di fronte alla giurisdizione tributaria in quanto rientrante nell'ambito di applicazione dell'art.19 D.Lgs. n.546/92 che comprende, tra gli atti impugnabili dinanzi le commissioni tributarie, il rigetto di domande di definizione agevolata del rapporto tributario.

Altre tesi, invece, sostengono che la forte discrezionalità concessa all'Amministrazione finanziaria nell'accettare o rifiutare la proposta di transazione deponga a favore del giudice amministrativo.

L'Agenzia delle Entrate, con la recente circolare 19/E del 6 maggio 2015, ha dichiarato la non impugnabilità dell'assenso e del diniego alla proposta di transazione ricordando che, pur rimanendo un istituto autonomo rispetto al

¹⁰⁸ P. Pototsching, F. Marelli, M. Cimetti, *Il fallimento e altre procedure concorsuali*, Milano, 2010, p. 766.

¹⁰⁹ P. Camilletti, S. Di Diego, F. Micozzi, *Piano industriale e crisi d'impresa*, Rimini, 2012, p. 173.

¹¹⁰ S. D'Andrea, *Regime fiscale della perdite nella crisi d'impresa*, Milano, 2011, p.167.

concordato preventivo e agli accordi di ristrutturazione dei debiti, è inserito all'interno di questi¹¹¹; pertanto gli interessi del debitore e dei creditori trovano piena tutela attraverso i rimedi giurisdizionali presenti nella stessa legge fallimentare.

*“Nella specie, nelle ipotesi di approvazione del concordato preventivo a norma del primo comma dell’art. 177 della L.F., il debitore, il commissario giudiziale, gli eventuali creditori dissenzienti e qualsiasi altro interessato possono partecipare all’udienza, fissata per il giudizio di omologazione a sensi dell’art. 180 della L.F., e già in tale sede possono proporre eventuali opposizioni”*¹¹².

Solo qualora non venga raggiunta la maggioranza richiesta per l’approvazione del concordato, e vi sia la dichiarazione di fallimento, il debitore e i creditori, come previsto dall’art. 18 L.F, possono proporre il reclamo *“con ricorso depositato nella cancelleria della corte d’appello nel termine perentorio di trenta giorni”*¹¹³.

¹¹¹ La Corte di cassazione nelle sentenze n. 22931 e 22931 del 2010 ha definito la transazione fiscale come un *“ Sub procedimento”* rispetto *“ all’ordinario procedimento concordatario”*.

¹¹² Circolare 19/E del 6 maggio 2015

¹¹³ Circolare 19/E del 6 maggio 2015

CAPITOLO 7

LA PROCEDURA TRANSATTIVA NEGLI ACCORDI DI RISTRUTTURAZIONE DEI DEBITI

7.1 La proposta di transazione nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti

L'accordo di ristrutturazione dei debiti, ex art. 182-*bis* L.F., è il risultato di una serie di trattative autonome con le quali i creditori accordano al debitore una riduzione al loro diritto; tra i creditori ci può essere anche l'Amministrazione finanziaria, che viene interpellata mediante la procedura prevista dal comma 6 dell'art. 182-*ter* L.F.¹¹⁴. Il Fisco, alla pari degli altri creditori, può decidere di partecipare all'accordo oppure può voler essere pagato regolarmente¹¹⁵.

Ciò premesso, la transazione fiscale, in sintonia con i principi di conservazione dell'impresa, risulta essere uno strumento giuridico utilizzato dall'imprenditore al fine di coinvolgere anche l'Erario nel piano di risanamento¹¹⁶. Va però ricordato che la norma originaria, così come introdotta dall'art. 146 del D.lgs. n. 5/2006, vietava di proporre la transazione all'interno di un accordo di ristrutturazione dei debiti e consentiva l'utilizzo dell'istituto solo nell'ambito del concordato preventivo. Tale possibilità è stata poi introdotta dal legislatore con D.lgs.196/2007 al fine favorire l'utilizzo delle soluzioni concordatarie in un momento di forte crisi economica¹¹⁷.

In particolare l'art. 182-*ter* L.F. novellato, dal decreto correttivo, stabilisce che *“Il debitore può effettuare la proposta di transazione fiscale anche nell'ambito delle trattative che procedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis.”*

¹¹⁴ G. Gaffuri, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in Rass. Trib., 2011, p. 1125.

¹¹⁵ A. La Malfa, F. Marengo, *Transazione fiscale e previdenziale*, Rimini, 2011, p. 229.

¹¹⁶ M. Zanni, G. Rebecca, *“La disciplina fiscale della transazione fiscale: un “cantiere” sempre aperto”*, Il Fisco, n. 39, 2010.

¹¹⁷ A. La Malfa, F. Marengo, *Transazione fiscale e previdenziale*, Rimini, 2011, p. 225.

Successivamente la manovra del 2010¹¹⁸ ha nuovamente integrato la disposizione normativa prevedendo che l'imprenditore debba presentare, anche nell'ipotesi in cui la proposta di transazione accompagni un accordo di ristrutturazione dei debiti, la documentazione richiesta dall'art. 161, co 2, L.F.¹¹⁹ ovvero:

- una aggiornata relazione sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa;
- uno stato analitico ed estimativo delle attività e l'elenco nominativo dei creditori, con l'indicazione dei rispettivi crediti e delle cause di prelazione;
- l'elenco dei titolari dei diritti reali o personali su beni di proprietà o in possesso del debitore;
- il valore dei beni e i creditori particolari degli eventuali soci illimitatamente responsabili.

Inoltre la proposta di transazione deve contenere:

- la richiesta espressa del debitore di accedere alla transazione fiscale;
- l'indicazione completa del contribuente richiedente e le indicazioni dei termini della proposta;
- somma offerta ad estinzione dell'obbligazione tributaria, modalità e tempi di pagamento;
- l'indicazione di eventuali liti in corso.

Va ricordato che all'istanza di transazione deve essere allegata copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici, copia delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di

¹¹⁸ D.L 31 maggio 2010 n.78.

¹¹⁹ Zenati S., *Transazione fiscale post manovra correttiva*, Il Sole 24 Ore, 2010.

presentazione della domanda¹²⁰ e la dichiarazione sostitutiva “*resa dal debitore o dal suo legale rappresentante ai sensi dell’articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445*”, al fine di attestare che la documentazione, di cui all’art. 161 L.F., rappresenti “*fedelmente ed integralmente la situazione dell’impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio.*”¹²¹. Inoltre, come risulta dal comma 1 dell’art. 182-*bis*, ai fini della valutazione dell’accordo, il debitore deve produrre “*una relazione redatta da un professionista in possesso dei requisiti di cui all’articolo 67, terzo comma, lettera d) sull’attuabilità dell’accordo stesso con particolare riferimento alla sua idoneità ad assicurare il regolare pagamento dei creditori estranei.*”.

La proposta di transazione dovrà poi essere depositata presso l’Agente della riscossione e presso l’Ufficio competente dell’ultimo domicilio fiscale del debitore.

7.2 Gli adempimenti degli Uffici e la valutazione della proposta

Gli Uffici, qualora l’imprenditore avanzi la proposta di transazione nell’ambito di accordi di ristrutturazione dei debiti, sono tenuti ad adempiere ai medesimi obblighi previsti nell’ambito di concordato preventivo. In particolare devono “*trasmettere al debitore una certificazione attestante l’entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso*” nonché “*una certificazione attestante l’entità del debito derivante da atti di accertamento ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo*”¹²². Nei successivi trenta giorni dal deposito della domanda, gli Uffici devono manifestare il proprio assenso secondo le modalità previste per il concordato preventivo.

In relazione “*ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non consegnati al*

120 G. Picarelli, C. Gigli, G. Gentili, M. Cruciano, P. Centofanti, L. Capozucca, P. Camilletti, G. Santoni, *Piano industriale e crisi d’impresa*, Rimini, 2012, p.183.

¹²¹ Le espressioni riportate tra virgolette sono prese dal co. 6 dell’art. 182-ter L.F.

¹²² Le espressioni riportate tra virgolette sono prese dal co. 2 dell’art. 182-ter L.F.

concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, l'assenso deve essere espresso con atto del Direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente Direzione regionale, e relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati all'Agente della riscossione alla data di presentazione della domanda, l'assenso deve essere espresso con atto dell'Agente della riscossione su indicazione del Direttore dell'Ufficio, previo parere conforme della Direzione generale. L'assenso così espresso equivale a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione."¹²³.

Va ricordato che la proposta, anche se formalmente accettata dagli Uffici, non acquista efficacia se l'accordo di ristrutturazione non è stato perfezionato o non è stato omologato¹²⁴.

Al fine di evitare abusi nel ricorso all'istituto, l'ultimo comma dell'art. 182-ter L.F, prevede che il debitore esegua integralmente il pagamento dei debiti fiscali o previdenziali entro novanta giorni dalle scadenze previste. Il mancato adempimento comporta la revoca di diritto degli effetti della transazione fiscale¹²⁵.

7.3 Alcune considerazioni riguardo la transazione fiscale stipulata nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti

Si osserva innanzitutto che le modifiche apportate dal D.Lgs 169/2007 e dal D.L 78/2010 al testo normativo sulla transazione fiscale non hanno mutato la ragione economica e procedimentale rispetto al passato¹²⁶.

Vi è però da segnalare che nel concordato preventivo è il commissario giudiziale ad effettuare l'attività di verifica e controllo della situazione patrimoniale dell'impresa al fine di redigere la relazione di cui all'art. 172 L.F.,

¹²³ Ai sensi del co 4 dell 'art. 182-ter L.F.

¹²⁴ F. Giommoni, *Transazione fiscale: analisi della disciplina e valutazioni di convenienza*, www.stsnetwork.it, 2013, p.60.

¹²⁵ Zenati S., *Transazione fiscale post manovra correttiva*, Il Sole 24 Ore, 2010.

¹²⁶ L. Del Federico, *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 2378.

mentre negli accordi di ristrutturazione dei debiti ciò non accade. Difatti le trattative tra i singoli creditori e l'impresa in crisi, come la stessa stipulazione dell'accordo, avvengono antecedentemente una procedura giudiziale. E' l'esito, sottoscritto dalle parti, con allegata la documentazione di cui all'art. 161 L.F e la relazione del professionista¹²⁷ che attesti che la suddetta documentazione rappresenta fedelmente e integralmente la situazione patrimoniale dell'impresa, ad essere depositata presso il tribunale competente.¹²⁸

Vi è inoltre da ricordare che quanto previsto dal comma 7 dell'art.182-ter L.F. non si estende all'ipotesi in cui la transazione fiscale sia formulata nell'ambito del concordato preventivo¹²⁹. Nello specifico, la norma prevede che *“La transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182bis è revocata di diritto se il debitore non esegue integralmente, entro 90 giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti alle Agenzie fiscali ed agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie.”* Tale intervento contempla una nuova forma di caducazione limitata alla transazione fiscale stipulata nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti e la sua funzione è quella di rafforzare la tutela dei debiti erariali attraverso l'eliminazione rapida degli effetti della transazione in caso di inadempimento da parte del debitore. Al riguardo varie criticità sono state segnalate dalla dottrina; secondo alcuni autori, infatti, sarebbe stato più appropriato parlare di risoluzione piuttosto che di revoca della transazione, poiché quest'ultima nell'ambito civilistico non è prevista per gli atti negoziali già perfezionati. La seconda criticità segnalata è la mancanza di alcun temperamento per una sanzione così drastica, né tanto meno la possibilità per il debitore di provare l'assenza di dolo o colpa in caso di inadempimento, pertanto sarebbe auspicabile un ulteriore intervento

¹²⁷ Il professionista deve essere in possesso dei requisiti di cui all'art. 67 lett. d) L.F..

¹²⁸ A. La Malfa, F. Marengo, *Transazione fiscale e previdenziale*, Rimini, 2011, p. 226.

¹²⁹ Comma aggiunto dall'art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78.

normativo da parte del legislatore¹³⁰.

7.4 Problematiche in relazione al pagamento dei creditori estranei all'accordo

L'accordo di ristrutturazione dei debiti per natura è impregnato del principio di autonomia negoziale in ragione del quale il debitore può offrire ai creditori un trattamento differenziato senza tener conto della suddivisione di classe omogenee e senza tener conto delle cause legittime di prelazione¹³¹.

Per la transazione fiscale proposta in questo ambito non si dovrebbe quindi applicare la distinzione tra creditori privilegiati e creditori chirografari come avviene nel concordato preventivo. Al riguardo si ricorda però che ai sensi del comma 1 dell'art. 182-ter L.F. *“Se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed 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”*.

Alcuni autori¹³² ritengono che tale disposizione sia inapplicabile e ontologicamente confliggente con la natura stessa degli accordi. È alquanto evidente che ci potranno sempre e comunque essere creditori privilegiati e chirografari che, non aderendo all'accordo di ristrutturazione dei debiti, dovranno essere pagati integralmente e, quindi, verosimilmente meglio dell'Erario.

¹³⁰ Si veda A. La Malfa, *Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale*, in Corr. trib., 2010, p. 2695 e ss.

¹³¹ F. Giommoni, *Transazione fiscale: analisi della disciplina e valutazioni di convenienza*, www.stsnetwork.it., 2013, p. 60.

¹³² G. La Croce, *La transazione fiscale*, Milano, 2011, p. 142 e ss.

Se inizialmente l'estensione introdotta dal decreto correttivo D.Lgs 169/2007 appariva come un contributo per incentivare l'utilizzo degli accordi di ristrutturazione dei debiti, poco dopo ci si è resi conto che la struttura risulta inadeguata e confliggente con la natura stessa degli accordi¹³³.

7.5 Gli effetti della transazione fiscale

In merito agli effetti della transazione fiscale la giurisprudenza ha dichiarato che *“La transazione fiscale costituisce un subprocedimento eventuale ed accessorio al concordato preventivo, attraverso il quale l'imprenditore mira a conseguire finalità ulteriori rispetto a quelle derivanti dal concordato, quali il consolidamento del debito fiscale attraverso la definitiva quantificazione della propria esposizione debitoria e la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi interessati dalla proposta.”*¹³⁴.

Dunque, i principali effetti della transazione fiscale, oltre al consentire il pagamento parziale e/o dilazionato dei debiti tributari, sono:

- il consolidamento del debito fiscale tributario, ovvero la quantificazione certa delle passività fiscali che si concretizza nelle certificazioni rilasciate dall'Ufficio e dall'Agente della riscossione;
- la cessazione della materia del contendere.¹³⁵

Sin dall'introduzione dell'istituto, sulla portata degli effetti del consolidamento del debito tributario non vi è mai stata unanimità di vedute. Taluni¹³⁶ sostengono che il consolidamento del debito comporti la preclusione di ulteriori attività accertative da parte dell'Amministrazione finanziaria, al fine di

¹³³ G. La Croce, *La transazione fiscale*, Milano, 2011, p. 143 e ss.

¹³⁴ Trib. Biella, 30 giugno 2010, Fa, 2010, 11, 1337.

¹³⁵ M. Zanni, G. Rebecca, *“La disciplina fiscale della transazione fiscale: un “cantiere” sempre aperto”*, *“Il Fisco”*, n. 39, 2010, p. 6308.

¹³⁶ In tal senso, L. Tosi, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Giust. Trib.*, 2008, p.25; G. Gaffuri, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2011.

evitare che gli Uffici possano in un secondo momento rettificare in aumento la pretesa concordata.

Altri invece ritengono¹³⁷, sulla base della documentazione richiesta al debitore ai sensi del comma 2 dell'art. 182-ter L.F., ovvero *“copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda”*, che l'effetto preclusivo riguardi solo i controlli formali (attività liquidatoria) e non quelli, assai più rilevanti, di natura sostanziale¹³⁸.

Non è tuttavia di questo avviso l'Agenzia delle entrate secondo cui *“ la disciplina normativa non dispone la preclusione di ulteriore attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria in caso di transazione fiscale. Ciò comporta che è sempre possibile per l'amministrazione finanziaria, ove ne ricorrano le condizioni, l'esercizio dei poteri di controllo, con la conseguente determinazione di un debito tributario, superiore rispetto a quello attestato nella certificazione rilasciata al debitore o altrimenti individuato al termine della procedura di transazione fiscale, che l'Amministrazione potrà far valere nei confronti dello stesso contribuente che ha ottenuto l'omologazione del concordato nonché degli obbligati in via di regresso.”*¹³⁹.

Anche la Corte Suprema ha affrontato in parte la questione nella sentenza 22931 del 2011 sostenendo che l'espressione “consolidamento” è utilizzata in maniera a-tecnica. Secondo la corte *“Certamente (omissis) la prima accezione è quella di quadro di insieme del debito tributario, tale da consentire di valutare la congruità della proposta con riferimento alle risorse necessarie a far fronte al complesso dei debiti ed è certamente utile a fronteggiare l'incognita fiscale che normalmente grava sui concordati. Altro e concorrente possibile significato*

¹³⁷ S. De Matteis, N. Graziano, *Manuale del concordato preventivo*, Rimini, 2013, p. 378

¹³⁸ P. Rossi, *Il consolidamento del debito fiscale quale effetto tipico della transazione fiscale*, www.fondazionenazionalecommercialisti.it.

¹³⁹ Circolare n. 40/E del 2008.

dell'espressione sul quale si è interrogata la dottrina e che viene qui richiamato solo per completezza espositiva, non essendo materia del contendere, è quello secondo cui tale quadro del debito complessivo cristallizzerebbe la pretesa tributaria alla data di presentazione della domanda così come quantificata dall'ufficio con esclusione da una parte della facoltà del medesimo di procedere ad ulteriori accertamenti anche se non sia ancora maturata la decadenza e dall'altra del debitore di contestare pretese anche se non ancora definitive.”

Alla luce della nostra analisi non è chiaro quale sia la portata degli effetti del consolidamento del debito fiscale, si ritiene pertanto auspicabile un intervento del legislatore.

In merito invece alla previsione della cessazione della materia del contendere, il comma 5 dell'art. 182-ter L.F., dispone che *“La chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'articolo 181, determina la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi di cui al primo comma.”*; nonostante il tenore della norma sia semplice, risulta complicata la sua interpretazione e applicazione.

Si rileva che sebbene il testo sembra faccia riferimento alla liti pendenti, ovvero già instaurate presso le commissioni tributarie, la dottrina prevalente ritiene che la disposizione si applichi anche alla liti potenziali¹⁴⁰ in quanto secondo tale tesi all'Amministrazione finanziaria è precluso il potere di porre in essere ulteriori attività accertative¹⁴¹.

Se effettivamente l'Amministrazione finanziaria preserva il potere accertativo, non ha senso però che la norma preveda che gli Uffici producano la certificazione rispetto l'ammontare del debito tributario. Non è chiaro se la norma debba essere interpretata alla lettera o se si possa dare una interpretazione estensiva al fine di far rientrare nella cessazione delle liti anche le controversie

¹⁴⁰ P. Fabbrocini, *Cenni ad alcuni profili problematici della transazione fiscale*, www.ilfiscoequo.it.

¹⁴¹ In tal senso L. Tosi, *Il delicato rapporto fra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Giust. trib.*, 2008, p. 25.

future¹⁴²; anche in questo caso si ritiene necessario un intervento chiarificatore da parte del legislatore sulla portata dell'effetto.

¹⁴² A. La Malfa, F. Marengo, *Transazione fiscale e previdenziale*, Rimini, 2011, p. 213.

CAPITOLO 8

IL REATO DI SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DI IMPOSTE IN SEDE DI TRANSAZIONE FISCALE

8.1 L'introduzione del reato di falso in transazione

La manovra correttiva del 2010¹⁴³ come già illustrato nei capitoli precedenti ha introdotto varie modifiche alla disciplina della transazione fiscale; in particolare in questa sede si andrà ad analizzare il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte nella transazione fiscale disciplinato al secondo comma dell' art.11 D.lgs n. 74/2010. Nello specifico la norma prevede che: *“E' 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 e 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”*.

Si ritiene che il legislatore abbia voluto prevenire la possibilità che il debitore presenti, al fine di ottenere l'assenso dell'Amministrazione finanziaria in sede di adunanza dei creditori, una documentazione contabile falsificata circa situazione patrimoniale dell'impresa¹⁴⁴. Lo scopo della norma pertanto risulta essere quello di reprimere possibili fenomeni di frode tutelando l'amministrazione finanziaria qualora il contribuente in stato di crisi ricorra alla procedura della transazione fiscale¹⁴⁵.

¹⁴³ D.L. 31 maggio 2010, n. 78, conv. con modif. con L.30 luglio 2010, n. 122

¹⁴⁴ S. Zenati, *Transazione fiscale post manovra correttiva*, Il Sole 24 Ore, 2010.

¹⁴⁵ A. La Malfa, F. Marengo, *Transazione fiscale e previdenziale*, Rimini, 2011, p.287 e ss.

8.2 Analisi del reato di falso in transazione

Il presupposto affinché il reato si realizzi è l'avvio della procedura di transazione fiscale¹⁴⁶, sia nell'ambito del concordato preventivo, sia nell'ambito degli accordi di ristrutturazione; mentre per la consumazione dello stesso è necessaria la presentazione di una documentazione falsa. Il reato potrà essere imputato all'imprenditore in stato di crisi e al professionista che ai sensi del comma 3 dell'art. 161 L.F. ha sottoscritto la relazione descrittiva della situazione patrimoniale dell'impresa garantendone la veridicità, purché vi sia stato dolo specifico al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e dei relativi accessori.¹⁴⁷

La punibilità scatta nel momento in cui la documentazione presentata ai fine della valutazione della proposta transattiva ha elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo di 50.000 euro; l'alterazione della situazione patrimoniale è intensa quindi dal legislatore sia come sottovalutazione delle attività sia come sopravvalutazione delle passività patrimoniali¹⁴⁸. Si tratta pertanto di un reato di pericolo in quanto viene anticipata la tutela dell'interesse dello Stato alla riscossione dei tributi e alla conservazione delle garanzie patrimoniali che presidiano il credito tributario¹⁴⁹.

Secondo alcuni autori¹⁵⁰ la previsione che sia considerato soggetto attivo del reato anche il professionista pone il rischio che ciò produca una disincentivazione all'utilizzo dell'istituto della transazione fiscale.

L'intervento del legislatore ha però indubbiamente riconosciuto i rischi

¹⁴⁶ Ai sensi dell'art. 182-ter L.F.

¹⁴⁷ M. Villani, A. Rizzelli, *Come difendersi dai reati tributari*, Rimini, 2012, p. 79.

¹⁴⁸ S. Zenati, *Transazione fiscale post manovra correttiva*, Il Sole 24 Ore, 2010.

¹⁴⁹ A. Iorio, *I nuovi reati tributari*, Milano, 2012, p.71.

¹⁵⁰ G. Aronica, *Il nuovo art. 11 comma 2 D.Lgs n. 74/2000: l'evasione alla riscossione nella transazione fiscale*, in *Dir. trib.*, 2011, fascicolo 11, p.1022.

connessi all'estensione dell'area di autonomia negoziale e alla restrizione dei controlli giudiziali sulle procedure di insolvenza¹⁵¹.

¹⁵¹ A. La Malfa, F. Marengo, *Transazione fiscale e previdenziale*, Rimini, 2011, p.287 e ss.

PARTE III.
PROBLEMATICHE DELL'ISTITUTO E QUESTIONI
APERTE

CAPITOLO 9

I CREDITI PRIVILEGITI: LE NOVITÀ APPORTATE DAL D.L 98/2011.

9.1 Il nuovo art. 2752 c.c e gli effetti sulla disciplina della transazione fiscale

L'intervento normativo D.L 6 luglio 2011, n. 98 ha apportato delle modifiche all'art. 2752 c.c. ridisegnando i confini dei privilegi assegnati ai crediti tributari nell'ambito della gradazione prevista dal codice civile con conseguente abrogazione dell'art. 2771 c.c.¹⁵².

Il nuovo art. 2752 c.c., che dispone in tema di privilegio dei "crediti per tributi diretti dallo Stato, per l'imposta sul valore aggiunto e per i tributi degli enti locali"¹⁵³ prevede l'attribuzione del privilegio a tutte le imposte erariali. La disposizione oltre ad aver generalizzato del privilegio alle imposte erariali e alle sanzioni tributarie, non richiede più che i debiti tributari siano iscritti "nei ruoli

¹⁵² L'articolo che recitava: "*I crediti dello Stato per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, per l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e per l'imposta locale sui redditi, limitatamente all'imposta o alla quota proporzionale di imposta imputabile ai redditi immobiliari, compresi quelli di natura fondiaria non determinabili catastalmente, sono privilegiati sopra gli immobili tutti del contribuente situati nel territorio del comune in cui il tributo si riscuote e sopra i frutti, i fitti e le pigioni degli stessi immobili, senza pregiudizio dei mezzi speciali di esecuzione autorizzati dalla legge.*

Il privilegio previsto nel primo comma è limitato alle imposte iscritte nei ruoli resi esecutivi nell'anno in cui il concessionario del servizio di riscossione procede o interviene nell'esecuzione e nell'anno precedente.

Qualora l'accertamento del reddito iscritto a ruolo sia stato determinato sinteticamente ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, la ripartizione proporzionale dell'imposta, prevista dal primo comma, viene effettuata sulla base dei redditi iscritti o iscrivibili ai fini dell'imposta locale sui redditi."

¹⁵³ Se ne riporta il testo integrale:

"Hanno privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato per le imposte e le sanzioni dovute secondo le norme in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche, imposta sul reddito delle persone giuridiche, imposta sul reddito delle società, imposta regionale sulle attività produttive ed imposta locale sui redditi.

Hanno altresì privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato per le imposte, le pene pecuniarie e le soprattasse dovute secondo le norme relative all'imposta sul valore aggiunto. Hanno lo stesso privilegio, subordinatamente a quello dello Stato, i crediti per le imposte, tasse e tributi dei comuni e delle province previsti dalla legge per la finanza locale e dalle norme relative all'imposta comunale sulla pubblicità e ai diritti sulle pubbliche affissioni."

resi esecutivi nell'anno in cui il concessionario del servizio di riscossione procede o interviene nell'esecuzione e nell'anno precedente.”¹⁵⁴. Di conseguenza d’ora in poi il Concessionario in fase dell’insinuazione dovrà solamente provare che i crediti tributari per il quali chiede l’ammissione al privilegio siano stati iscritti a ruolo e che la relativa cartella di pagamento sia stata notificata al fallito o al curatore, indipendentemente dal momento in cui il ruolo è stato reso esecutivo.

Secondo alcuni autori¹⁵⁵, tutto ciò comporterebbe di fatto che la transazione oggi sia applicabile solo in riferimento ai crediti di natura privilegiata, con conseguente abrogazione dell’intero primo comma dell’art. 182-ter L.F.

Per questo motivo e per le molteplici contraddizioni della disciplina vigente essi ritengono auspicabile la reintroduzione delle disposizioni dell’art. 3 del D.L. 8 luglio del 2002 (il c.d. decreto *Salva-Lazio*).

¹⁵⁴ A. Felicioni, *Prospettive della transazione fiscale alla luce delle recenti modifiche al trattamento privilegiato dei crediti erariali*, in *il Fisco*, 2011, p. 6656.

¹⁵⁵ G. La Croce, *La transazione fiscale*, Milano, 2011, p. 149.

CAPITOLO 10

DUBBI CIRCA LA NATURA OBBLIGATORIA O FACOLTATIVA DELLA TRANSAZIONE FISCALE

10.1 Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo

In dottrina si è discusso molto circa il carattere obbligatorio o facoltativo della transazione fiscale nel concordato preventivo, poiché la lettura della norma non consente di comprendere chiaramente se il debitore, al fine di ottenere la falcidia del debito tributario, sia costretto a presentare una istanza di transazione.

Secondo alcuni autori¹⁵⁶ l'instaurazione del procedimento, di cui all'art. 182-ter L.F., risulta necessaria, atteso, il bisogno di certezza nei rapporti tributari; difatti, soltanto avviando la procedura di transazione si raggiunge il consolidamento del debito fiscale del proponente. In assenza della suddetta procedura si rischia che vengano omologate proposte concordatarie con debiti tributari non corrispondenti all'importo realmente a carico del contribuente con conseguente compromissione del principio della capacità contributiva¹⁵⁷.

Altri ancora¹⁵⁸ ritengono che il ricorso alla transazione fiscale sia obbligatorio per non derogare il principio dell'indisponibilità della pretesa tributaria.

In una posizione di massima valorizzazione della procedura transattiva si è attestata l'Amministrazione finanziaria¹⁵⁹. Nella circolare n. 40/E del 2008, ha difatti precisato che *“per effetto del (omissis) principio di indisponibilità del credito tributario, non è possibile pervenire ad una soddisfazione parziale dello*

¹⁵⁶ C. Attardi, *Inammissibilità del concordato preventivo in assenza di transazione fiscale*, in *Il fisco*, 2009, p. 6435; L. Tosi, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Giust. trib.*, 2008, p. 25; C. Attardi, op. cit., p. 6438.

¹⁵⁷ M. Zanni, G. Rebecca, *La disciplina fiscale della transazione fiscale: un “cantiere” sempre aperto*, in *Il Fisco*, 2010, p. 6310.

¹⁵⁸ L. Tosi, *ibidem*.

¹⁵⁹ M. Cardillo, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, p. 1150.

stesso al di fuori della specifica disciplina di cui all'art. 182-ter". Secondo questa tesi risulta quindi inammissibile una domanda di concordato preventivo che preveda la falcidia o la dilazione dei crediti erariali senza il ricorso alla transazione fiscale.

Si evidenzia però che solo una parte minoritaria della giurisprudenza¹⁶⁰ ha accolto quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate. Diversamente la giurisprudenza maggioritaria ammette la falcidia dei crediti tributari, nel concordato preventivo, anche in assenza in transazione¹⁶¹. In particolare, secondo tale orientamento, il legislatore nell'art. 182-ter L.F. avrebbe utilizzato il termine "può" per attribuire all'imprenditore la facoltà di presentare l'istanza di transazione al fine di conseguire il consolidamento della pretesa tributaria e la cessazione della materia del contendere. Si rileva però la fragilità di tale argomentazione considerando l'identità dell'espressione ("*può*") utilizzata nell'art. 182-ter L.F. sempre nell'ambito fallimentare, nell'art. 160 L.F.; laddove all'imprenditore in crisi è dato scegliere tra la procedura di concordato o il fallimento in termini non di facoltà.

Tutto ciò porterebbe a concludere che al fine di ottenere una riduzione del credito fiscale sia necessario attivare la procedura transattiva.

10.2 La facoltatività del ricorso alla transazione alla luce delle recenti pronunce della Corte di Cassazione

La tesi che riconosce la facoltatività dell'accordo transattivo sostenuta dalla parte maggioritaria della giurisprudenza di merito è stata recentemente avallata

¹⁶⁰Si veda Trib. Roma 16 aprile 2009 e 20 aprile 2010 secondo cui "*la transazione fiscale deve essere considerata parte integrante ed indefettibile, a pena di inammissibilità, dalla proposta di concordato*"; Trib. Monza, sez. III, 15 aprile 2010; Trib. Monza, 23 dicembre 2009, il quale ha dichiarato l'apertura della procedura concordataria dopo aver ottenuto la "*sostanziale ristesa della domanda*", contestualmente alla quale il debitore ha formulato richiesta di transazione fiscale, ritenuta "*indispensabile perché l'Erario possa partecipare al meccanismo del voto concordatario accettando una falcidia*".

¹⁶¹Si veda, D. Finardi, *Transazione fiscale e crediti privilegiati nel concordato preventivo (Tribunale Venezia, sez. fall.; 27 febbraio 2007, decr.)*, in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, 2007, p. 1466.

dalla Corte Suprema nelle sentenze c.d. “gemelle” nn. 22931 e 22932 del 4 novembre del 2011.

La Cassazione ha però correttamente negato che il mero dato letterale (“può”) possa di per sé avvalorare la tesi della facoltatività perché è semplicemente una ripetizione della facoltà prevista dall’art. 160 L.F (la proposta *può prevedere che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente*)¹⁶².

Al fine di comprendere le motivazioni che hanno indotto la Suprema Corte a sostenere la natura facoltativa della transazione fiscale, è utile ripotare alcuni passi delle sopracitate pronunce.

“è opportuno rilevare -si legge nella sentenza¹⁶³- che il richiamo alla preferenza per il ricorso al concordato quale mezzo per affrontare la crisi dell’impresa sarebbe di per sé sufficiente a porre in dubbio l’obbligatorietà della transazione fiscale in quanto era assolutamente pacifico nella vigenza della disciplina del concordato antecedente alla stagione delle riforme che anche il credito tributario potesse essere oggetto di falcidia (ovviamente se non chirografario) e che, più in generale, il Fisco potesse essere trattato come qualunque altro creditore. Se dunque si predicasse l’obbligatorietà della transazione fiscale con ciò che comporta in termini di sostanziale assoggettamento alla pretesa erariale la possibilità del debitore di accesso al concordato ne verrebbe grandemente pregiudicata in stridente contrasto con le intenzioni del legislatore.

A parte tale considerazione, è comunque l’accertata irrilevanza (nei termini sopra chiariti) del voto dell’Ufficio che convince della facoltatività del ricorso alla transazione fiscale”

¹⁶² M. Cardillo, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, in Dir. prat. trib., 2012, p.1152.

¹⁶³ Cass. 4 novembre 2011, n. 22931, in Riv. giur. trib, 2012, p. 11 e ss.

“La ritenuta obbligatorietà della transazione fiscale- prosegue la Suprema Corte- intesa come necessario interpello dell’Erario, pur in presenza della volontà del debitore di non voler accertare di pagare un debito superiore a quello già considerato nella proposta presuppone la dimostrazione dell’esistenza di un interesse concreto e degno di tutela dell’Amministrazione ad essere comunque sollecitata a svolgere le attività previste dall’art. 182-ter, interesse che non è dato ravvisare, posto che l’ufficio, pur in assenza dell’interpello, non viene minimamente pregiudicato nel suo diritto di evidenziare compiutamente le sue pretese (anche in sede di adunanza e ai fini del voto) e di perseguirne l’accertamento prima e il soddisfacimento poi.

Né vale, infine, il richiamo al principio dell’indisponibilità del credito tributario dal momento che tale indisponibilità esiste nella misura in cui la legge non vi deroghi e non sono certo estranei all’ordinamento ipotesi di rinuncia all’Amministrazione all’accertamento (condoni c.d. tomabali) o alla completa esazione dell’accertato in vista di finalità particolari, fermo restando che la richiamata carenza di interesse alla particolare modalità procedimentale di cui all’art. 182-ter esclude la necessaria connessione tra detta modalità e la falcidia.”¹⁶⁴

Alla luce di quanto affermato dai giudici di legittimità, la proposta di transazione fiscale deve ritenersi una sorta di “opzione” dell’imprenditore in stato di crisi¹⁶⁵; non è detto che il debitore sia interessato a richiederla e, qualora ciò non avvenga, i crediti relativi ai tributi erariali saranno equiparati agli altri crediti nei modi, nei termini e con gli effetti propri del concordato preventivo¹⁶⁶.

La natura facoltativa della transazione fiscale secondo la Corte è desumibile

¹⁶⁴ Cass. 4 novembre 2011, n. 22931, cit. 2012, p. 11 e ss.

¹⁶⁵ F. Nicoletti, *La natura “opzionale” della transazione fiscale e il necessario soddisfacimento dell’Iva nel concordato preventivo*, in *Il Fisco*, 2012, p. 1292.

¹⁶⁶ L. Del Federico, *Commento sub art. 182-ter*, *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2007, p. 2578.

dal ruolo che il legislatore ha conferito all'Erario nella partecipazione alla procedura concordataria, considerando il Fisco alla pari di tutti gli altri creditori. Ma allora *“ben diverse sono le conseguenze tra un concordato senza transazione nel quale il Fisco sia trattato come qualunque altro creditore ed uno, invece in cui la transazione venga perseguita”*¹⁶⁷.

Dall'analisi dell'art. 182-ter L.F., con la presentazione dell'istanza di transazione sorge l'obbligo per gli Uffici di compiere una serie di adempimenti al fine di produrre il consolidamento del debito tributario e l'estinzione dei giudizi in corso; pertanto, se il debitore decide di presentare l'istanza di transazione, contestualmente al deposito della proposta di concordato, consegue *“il vantaggio della apprezzabile o assoluta certezza dell'ammontare del debito”* con conseguente *“possibilità di ottenere, oltre all'assenso del Fisco, anche quello degli altri creditori”*¹⁶⁸ e con lo svantaggio di dover accogliere le pretese erariali come formulate dagli Uffici.

Diversamente, nel caso di ricorso al concordato senza transazione, il debitore ha il vantaggio di poter contestare la pretesa tributaria ma ha lo svantaggio di non ottenere con certezza il consenso del Fisco.

Stando però a quanto affermato dalla Corte, è proprio tale consenso a non risultare decisivo per l'approvazione della proposta di transazione¹⁶⁹ poiché ai sensi dell'art. 184 L.F.¹⁷⁰, una volta omologato il concordato, gli effetti sono obbligatori senza distinzione di sorta per tutti i creditori, a prescindere dal loro voto favorevole o contrario¹⁷¹.

¹⁶⁷ Le espressioni riportate tra virgolette sono prese dalla sentenza di Cass. n. 22931 del 4 novembre 2011, cit. p. 11 e ss.

¹⁶⁸ Le espressioni riportate tra virgolette sono prese dalla sentenza di Cass. n. 22931 del 4 novembre 2011, cit. p. 11 e ss.

¹⁶⁹ F. Nicoletti, *La natura “opzionale” della transazione fiscale e il necessario soddisfacimento dell'Iva nel concordato preventivo*, cit. p. 1293.

¹⁷⁰ Ai sensi dell'art. 184 L.F. *“Il concordato omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori al decreto di apertura della procedura di concordato”*

¹⁷¹ S. Ambrosini, M. Maria Aiello, *La transazione fiscale ex art. 182-ter L. Fall. in una recente pronuncia della cassazione: contribuenti allegri...ma non troppo*, www.ilfallimentarista.it, p. 3.

La Corte ha inoltre evidenziato che, se effettivamente il voto negativo dell'Amministrazione finanziaria precludesse l'omologazione, esso sarebbe in contrasto con i principi del "giusto processo". Risulterebbe contrario alle regole di economia processuale imporre la consultazione di tutti i creditori quando il voto negativo dell'Agenzia delle entrate fosse in grado di respingere quanto proposto dall'imprenditore¹⁷². Di conseguenza la domanda di transazione potrà essere comunque approvata e successivamente omologata se avrà conseguito l'adesione della maggioranza dei creditori¹⁷³.

In definitiva, secondo la Suprema Corte, la presentazione dell'istanza di transazione fiscale è facoltativa per il debitore che chiede la falcidia dei crediti tributari e ciò discende dalla posizione di parità che il Fisco assume, all'interno del concordato preventivo, rispetto alle altre categorie di creditori¹⁷⁴.

Recentemente anche l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 19/E del 6 maggio 2015 ha sostenuto quanto affermato dalla Cassazione rilevando che *"la presentazione della domanda di transazione fiscale da parte del debitore non costituisce condizione di ammissibilità della proposta di concordato preventivo. Sotto tale specifico aspetto, si intendono superate le indicazioni fornite nella circolare n. 40/E del 2008"*.

10.3 Le "sentenze gemelle" della Corte di Cassazione e la non transabilità dell'Iva

L'art. 32, comma 5, lettera a), del D.L n. 185 del 2008, ha modificato il primo comma dell'art. 182-ter L.F prevedendo l'estensione dell'Iva limitatamente alle ipotesi di dilatazione del pagamento.

Il co. 1 dell'art. 182-ter L.F precisa che *"con riguardo all'imposta sul*

¹⁷²S. Ambrosini, M. Maria Aiello, *ibidem*.

¹⁷³S. Bonfatti, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, Manuale di diritto fallimentare, Padova, 2009, p.543.

¹⁷⁴M. Cardillo, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, cit. p.1153.

*valore aggiunto, ed alle ritenute operate e non versate*¹⁷⁵, *la proposta di transazione può prevedere esclusivamente la dilatazione del pagamento*”.

Come già osservato nei capitoli precedenti, l’Iva è da considerarsi compresa tra i tributi costituenti risorse proprie dell’Unione Europea, non tanto in termini di gettito, bensì in termini di natura stessa del tributo poiché risulta essere il parametro per il trasferimento di risorse alla comunità europea¹⁷⁶.

La Suprema Corte ha esaminato nelle sentenze “gemelle” la questione “*se l’intangibilità dell’IVA sussista solo se viene attivato*” il procedimento della transazione fiscale “*oppure se sia indipendente dall’opzione del debitore e quindi si imponga anche nel caso in cui la transazione (omissis) non venga perseguita ma la proposta tratti il fisco come ogni altro creditore*”¹⁷⁷. La Corte ha conseguentemente affermato l’assoluta intangibilità dell’Iva, confermando l’obbligo dell’integrale pagamento dall’art.182-ter L.F. anche nell’ipotesi di concordato preventivo senza transazione poiché risulterebbe del tutto illogico che il legislatore avesse lasciato alla scelta discrezionale del debitore assoggettarsi all’onere dell’integrale pagamento dell’Iva.

Inoltre, ciò che convince la Corte ad affermare l’assoluta intangibilità del credito Iva, è la natura della norma stessa poiché “*non si tratta di norma processuale e come tale connessa allo specifico procedimento di transazione fiscale, ma di norma sostanziale in quanto attiene al trattamento dei crediti nell’ambito dell’esecuzione concorsuale dettata da motivazione che attengono alla peculiarità del credito e prescindono dalle particolari modalità in cui si svolge la procedura di crisi.*”¹⁷⁸”

¹⁷⁵ Le parole “*ed alle ritenute operate e non versate*” sono state aggiunte dall’art.29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78.

¹⁷⁶ F. Nicoletti, *La natura “opzionale” della transazione fiscale e il necessario soddisfacimento dell’Iva nel concordato preventivo*, cit. p. 1294.

¹⁷⁷ Le espressioni riportate tra virgolette sono prese dalla sentenza di Cass. n. 22931 del 4 novembre 2011, cit. p. 11 e ss.

¹⁷⁸ Le espressioni riportate tra virgolette sono prese dalla sentenza di Cass. n. 22931 del 4

I Giudici hanno successivamente precisato che la norma che obbliga al pagamento integrale dell'Iva ha carattere eccezionale, non implica quindi che i crediti con privilegio anteriore debbano ricevere un trattamento analogo ed essere pagati integralmente, in ossequio al principio secondo cui il *“trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione”*.

Di conseguenza, per quanto concerne il concordato con suddivisione in classi, l'integrale soddisfazione dell'Iva non impone la piena soddisfazione dei crediti con ordine di privilegio anteriore e si ritiene che lo stesso valga in merito al concordato senza suddivisione in classi¹⁷⁹.

Le conclusioni analizzate fino ad ora sono state riprese anche dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 225 del 2014, dove viene chiarito che *“la previsione legislativa della sola modalità dilatoria in riferimento alla transazione fiscale avente ad oggetto il credito IVA deve essere intesa come il limite massimo di espansione della procedura transattiva compatibile con il principio di indisponibilità del tributo”*.

La Cassazione, nella sentenza n. 14447 del 25 luglio 2014, ha ulteriormente specificato che l'art 182-ter L.F non produce solo l'effetto di incidere sul trattamento di tutti gli altri crediti (per i quali continua a valere l'ordine di graduazione), ma sul solo trattamento di quel credito, in quel particolare contesto procedurale.

Pertanto, in relazione a quanto sostenuto dalla giurisprudenza, l'impresa in stato di crisi può, nell'ambito del concordato preventivo o di accordi di ristrutturazione dei debiti, tentare di ottenere un abbattimento e/o una dilazione delle pendenze tributarie utilizzando l'istituto della transazione fiscale.

Si deve però ritenere che, nell'ambito del concordato preventivo, non è

novembre 2011 cit. p. 11 e ss.

¹⁷⁹F. Nicoletti, *La natura “opzionale” della transazione fiscale e il necessario soddisfacimento dell'Iva nel concordato preventivo*, cit. p. 1295.

obbligatoria la transazione fiscale e che, in ogni caso, il credito Iva non possa essere oggetto di falcidia.

CAPITOLO 11

TRANSAZIONE FISCALE: ISTITUTO DI DIRITTO TRIBUTARIO O DI DIRITTO FALLIMENTARE?

11.1 Premessa

L'istituto della transazione fiscale, recentemente introdotto dal legislatore, rappresenta per l'imprenditore uno strumento giuridico che consente di coinvolgere anche il Fisco nel piano di risanamento proposto ai creditori al fine di preservare l'attività d'impresa nel momento di crisi. Come analizzato nei capitoli precedenti, la sua disciplina ha presentato fin da subito molti profili di incertezza a causa del non perfetto coordinamento con la normativa del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti.

Secondo alcuni autori¹⁸⁰, le problematiche connesse alla transazione fiscale derivano dal fatto che l'istituto tragga origine sia dal diritto fallimentare che dal diritto tributario. Il legislatore sembra infatti aver voluto conciliare i principi che caratterizzano il sistema fiscale con la necessità di creare strumenti adatti a salvaguardare le imprese in crisi.

Secondo altri autori¹⁸¹, invece, sarebbe evidente la natura prevalentemente tributaria delle disposizioni dell'art. 182-ter L.F.

11.2 Natura prevalentemente tributaria delle disposizioni dell'art. 182-ter

Indubbiamente la collocazione dell'istituto all'interno della legge fallimentare se da un lato sembra voler restringere il campo di applicazione al concordato preventivo e agli accordi di ristrutturazione dei debiti, dall'altro induce a considerare la transazione tra le norme di carattere concorsuale. A tal

¹⁸⁰M. Cardillo, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, p.1159.

¹⁸¹G. La Croce, *La transazione fiscale*, Milano, 2011, p. 99.

proposito va però ricordato che sono due le regole che caratterizzano il concordato preventivo; la prima riguarda il pari trattamento tra i creditori chirografari, la seconda invece stabilisce che, se i creditori privilegiati non possono essere soddisfatti integralmente, la formazione di classi e il diverso trattamento stabilito da “*ciascuna classe non può avere l’effetto di alterare l’ordine delle cause legittime di prelazione*”¹⁸².

Si ritiene pertanto che l’istituto della transazione fiscale sia in conflitto con tali previsioni e che non abbia natura concorsuale. Rimane quindi aperta l’opzione che l’art. 182-ter L.F. sia una norma di diritto tributario.

Si rileva che il legislatore, al momento dell’introduzione dell’istituto della transazione fiscale, ha abrogato le disposizioni contenute all’art. 3 D.L. 8 luglio 2002 n. 138, norme di evidente contenuto tributario riguardanti la riscossione dei tributi in caso di insolvenza del debitore¹⁸³. Inoltre il legislatore, con la manovra correttiva del 2010, ha modificato l’art. 11 del D.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, dedicato al reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, inserendo un ulteriore comma riguardante il reato di falso in transazione fiscale¹⁸⁴.

La nuova previsione volta a evitare che il debitore presenti all’Amministrazione finanziaria la propria situazione patrimoniale in maniera più grave di quanto non lo sia in realtà, non costituisce un delitto concorsuale, bensì un reato tributario¹⁸⁵.

Alla luce di queste considerazioni si ritiene che sia difficile definire se la transazione fiscale tragga origine dal diritto fallimentare o dal diritto tributario, ma che quanto previsto dalla norma sia finalizzato a regolare, in via derogativa rispetto alle regole normali sulla riscossione, il pagamento delle imposte erariali

¹⁸² Ai sensi del co.2 dell’art. 160 L.F.

¹⁸³ G. La Croce, *La transazione fiscale*, Milano, 2011, p. 100.

¹⁸⁴ M. Zanni e G. Rebecca, *La disciplina fiscale della transazione fiscale: un “cantiere” sempre aperto*, in *Il Fisco*, n. 39, 2010, p. 6307.

¹⁸⁵ A. Iorio, *I nuovi reati tributari*, Milano, 2012, p. 74.

da parte delle imprese in crisi e che ciò abbia natura prevalentemente tributaria¹⁸⁶.

¹⁸⁶G. La Croce, *La transazione fiscale*, Milano, 2011, p. 103.

CONCLUSIONI

L'istituto della "transazione fiscale" è stato introdotto nel nostro ordinamento dal legislatore per favorire il superamento della crisi d'impresa.

L'istituto è stato oggetto di interesse della dottrina sia per il carattere innovativo, sia per le difficoltà applicative.

Quanto previsto all'art. 182-*ter* L. F. ha infatti presentato incertezza interpretativa e difficoltà di coordinamento con la normativa del "concordato preventivo" e degli "accordi di ristrutturazione dei debiti".

Inoltre il proliferare delle modifiche, al fine di bilanciare i diversi interessi coinvolti, ha dato luogo a varie interpretazioni. Tutto ciò ha comportato uno scarso utilizzo nelle procedure di concordato preventivo, tanto più nei casi di accordi di ristrutturazione dei debiti, sia per le motivazioni sopra elencate, sia per la rigidità procedurale e per l'impossibilità di falciare il credito Iva che rappresenta, in genere, nelle imprese in crisi, la passività di maggior rilievo.

Questa situazione disarmonica è stata ulteriormente aggravata dalle modifiche apportate dall'art. 37, D.L. 6 luglio del 2011, n. 98 che ha ridisegnato i confini dei privilegi assegnati ai crediti tributari nell'ambito della gradazione prevista dal codice civile, con conseguente abrogazione dell'art. 2771 del c.c.

La nuova disposizione prevista dall'art. 2752 c.c ha generalizzato l'attribuzione del privilegio a tutte le imposte erariali estendendo l'applicazione anche alle sanzioni tributarie. Tale estensione, come indicato da alcuni autori¹⁸⁷, avrebbe di fatto abrogato il primo capoverso del primo comma dell'art. 182-*ter* L.F.

Alla luce di quanto emerso dall'analisi svolta, l'insuccesso dell'istituto va imputato alla scarsa chiarezza della norma; la disciplina della transazione fiscale

¹⁸⁷ Si veda G. La Croce, *La transazione fiscale*, Milano, 2011, p. 148.

risulta essere così tanto lacunosa e contraddittoria che si ritiene indispensabile l'intervento del legislatore per risolvere le numerose incertezze interpretative e per definire chiaramente l'assetto giuridico dell'istituto della transazione fiscale.

BIBLIOGRAFIA

Alfano R., *Condoni fiscali: ulteriori vincoli europei e possibili effetti interni*, in Dir. prat. trib., 2011.

Amatucci F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011.

Ambrosini S., *Il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, Padova, 2008.

Andreani G., Tubelli A., *La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale*, in Corr. trib., 2010.

Apice U., Mancinelli S., *Il fallimento e gli altri procedimenti di composizione della crisi*, Torino, 2012.

Aronica G., *Il nuovo art. 11 comma 2 D.Lgs n. 74/2000: l'evasione alla riscossione nella transazione fiscale*, in Dir. trib., 2011.

Attardi C., *Inammissibilità del concordato preventivo in assenza di transazione fiscale*, in Il Fisco, 2009.

Bagarotto E.M., *Applicazione della transazione fiscale*, in Rass. Trib., 2011.

Bagarotto E.M., *L'ambito oggettivo di Applicazione della transazione fiscale*, 2011.

Balsassarre S., *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2011.

Beghin M., *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, in Dir. Trib., 2010.

Bonfatti S., *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, Padova, 2009.

Camilletti P., Di Diego S., Micozzi F., *Piano industriale e crisi d'impresa*, Rimini, 2012.

Cardillo M., *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, in Dir. e prat. trib., 2012.

Colangeli D., *La Transazione*, Milano, 2012.

Comelli A., *L'armonizzazione fiscale e lo strumento della direttiva comunitaria in relazione al sistema dell'iva*, in Dir. prat. trib., 1998.

Costa A., *La crisi d'impresa: la procedura di concordato preventivo*, Bari, 2013.

- D'Andrea S., *Regime fiscale della perdite nella crisi d'impresa*, Milano, 2011.
- De Matteis S., Graziano N., *Manuale del concordato preventivo*, Rimini, 2013.
- Del Federico L., Commento sub art. 182-ter, *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2007.
- Del Federico L., *La disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi innovativi*, in Fall., 2008.
- Del Federico L., *La nuova transazione fiscale secondo il Tribunale di Milano: dal particolarismo tributario alla collocazione endoconcorsuale*, in Fall., 2008.
- Del Federico L., *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, in Corr. Trib., 2010.
- Donati A., *La manovra correttiva 2010*, Rimini, 2010.
- Falcon G., *Lineamenti di diritto pubblico*, Padova, 2008.
- Falsitta G., *Il contributo della Cassazione alla demolizione della legislazione condonistica in materia Iva*, in Corr. Tribu., 2010.
- Falsitta G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2005.
- Falsitta G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2010.
- Felicioni A., *Prospettive della transazione fiscale alla luce delle recenti modifiche al trattamento privilegiato dei crediti erariali*, in *il Fisco*, 2011.
- Ferrara R., *Intese, convenzioni e accordi amministrativi*, Dig. Disc. Pubbl., 1993.
- Finardi D., *Transazione fiscale e crediti privilegiati nel concordato preventivo (Tribunale Venezia, sez. fall.; 27 febbraio 2007, decr.)*, in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, 2007.
- Foligno A., M. Pellegrino, N. Ricciardi, *Ruolo e ingiunzione fiscale*, Rimini, 2010.
- Gaffuri G., *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2011.
- Giardina E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961.
- Ghia L., Piccininni C., Severini F., *Trattato delle procedure concorsuali*, Torino, 2011.
- Gigliotti A., Nucibella D., *Le novità fiscali 2011*, Milano, 2011.

Ingrao G., *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008.

Iorio A., *I nuovi reati tributari*, Milano, 2012.

La Croce G., *La transazione*, Milano, 2011.

La Malfa A., *Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2010.

La Malfa A., Marengo F., *La transazione fiscale e previdenziale*, Rimini, 2010.

La Rocca, *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, *Boll. trib.*, 2011.

La Rosa S., *Principio di diritto tributario*, Torino, 2012.

Liuzzi G.T., *Manuale di diritto fallimentare e delle procedure concorsuali*, 2011.

Mandò D., Mandò G., *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2014.

Moscatelli M. T., *La disciplina della transazione fiscale nella fase di riscossione dei tributi*, in *Riv. trib.*, 2005.

Moscatelli M.T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributari*, Milano, 2007.

Moschetti F., *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973.

Nicoletti F., *La natura "opzionale" della transazione fiscale e il necessario soddisfacimento dell'Iva nel concordato preventivo*, in *Il Fisco*, 2012.

Ningro A., Sandulli M., Santoro, V. *Il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, Torino, 2010.

Pellegrini P., *Procedimento e controllo giurisdizionale nella soluzione negoziale della crisi d'impresa*, Milano, 2011.

Pezzano A., *Il codice dei concordati e delle altre procedure concorsuali negoziali*, Torino, 2014.

Piazza P., *La transazione fiscale e la sua efficacia di fini dell'omologa del concordato preventivo*, in *Corr. giur.*, 2011.

Picarelli G., Gigli C., Gentili G., Cruciano M., Centofanti P., Capozucca L., Camilletti P., Santoni G., *Piano industriale e crisi d'impresa*, Rimini, 2012.

Pino C., *Le novità fiscali della Manovra 2010*, in *Prat. fisc.*, 2010.

Pototsching P., Marelli F., Cimetti M., *Fallimento e altre procedure concorsuali*,

Milano, 2010.

Tesaurò F., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2005.

Tosi L., *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in Giust. Trib., 2008.

Tubelli A., *La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale*, Corr. Trib., 2010.

Villani M., Rizzelli A., *Come difendersi dai reati tributari*, Rimini, 2012.

Zanni M. e Rebecca G., “*La disciplina fiscale della transazione fiscale: un “cantiere” sempre aperto*”, in Il Fisco, 2010.

Zenati S., *La transazione fiscale nella legge fallimentare*, Corr. trib., 2008.

Zenati S., *Transazione fiscale post manovra correttiva*, Il Sole 24 Ore, 2010.

SITOGRAFIA

Ambrosini S., Maria Aiello M., *La transazione fiscale ex art. 182-ter L. Fall. in una recente pronuncia della cassazione: contribuenti allegri...ma non troppo*, , <http://www.ilfallimentarista.it/sites/default/files/uploads/pdf/FOCUS_Ambrosini_Aiello_Transazione%20Fiscale.pdf> consultato il 25.05.15.

Fabbrocini P., *Cenni ad alcuni profili problematici della transazione fiscale*, <<http://piazzettamonte.creditmanagementbank.eu/attach/Content/Articolo/2064/o/4.pdf>> consultato il 18.05.15.

Giommoni F., *Transazione fiscale: analisi della disciplina e valutazioni di convenienza*, <<http://www.stsnetwork.it/wp-content/uploads/Transazione-fiscale-analisi-della-disciplina.pdf>> consultato il 20.05.15.

Marini G., *Indisponibilità e transazione fiscale*, <http://www.treccani.it/diritto/approfondimenti/diritto_tributario/2_marini_transazione_fiscale.html> consultato il 28.04.15.

Tondi della Mura V., *La solidarietà fra etica e estetica. Tracce per una ricerca*, , <<http://archivio.rivistaaic.it/rivista/2010/00/TondidellaMura01.pdf>>. consultato il 12.04.15.

Ringraziamenti

Desidero ringraziare il professor Moschetti, relatore di questa tesi, per la grande disponibilità e cortesia dimostratemi.

Un ringraziamento particolare va alla mia famiglia per essermi stata vicino sempre, per avermi incoraggiato e sostenuto nelle mie scelte.

Infine ringrazio di cuore gli amici che mi sono stati vicini in questi mesi, dai quali ho ricevuto preziosi consigli e grande aiuto.

