



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea Magistrale
in Amministrazione, Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

**Dalla transazione fiscale al trattamento dei crediti
tributari e contributivi**

Relatore

Prof. Ernesto Marco Bagarotto

Laureando

Sara Pellizzon

Matricola 843860

Anno Accademico

2017 / 2018

Indice

Introduzione	6
1. Origine ed evoluzione della transazione fiscale	8
1.1 Origine dell'istituto	8
1.2 La transazione dei tributi iscritti a ruolo	8
1.3 La transazione fiscale a confronto con la transazione dei ruoli	11
1.4 L'evoluzione della transazione fiscale	15
2. Disciplina dell'istituto.....	20
2.1 Natura giuridica.....	20
2.2 Caratteristiche ed applicabilità.....	23
2.3 Ambito oggettivo di applicazione dell'istituto.....	31
2.4 Modalità, tempi e procedura di presentazione	32
2.4.1 Nell'ambito del concordato preventivo	32
2.4.2 Nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione dei debiti	40
2.5 Tributi transigibili	42
2.6 Privilegio dei crediti tributari e trattamento in sede di transazione fiscale degli stessi	43
2.7 La transazione fiscale e la difficile conciliabilità con il principio di indisponibilità del credito tributario.....	47
3. Legge di bilancio 2017 – la falcidia dell'IVA e la natura obbligatoria dell'istituto	54
3.1 Premessa.....	54
3.2 Sviluppi storici della falcidia dell'IVA	54
3.3 Le sentenze gemelle del 4 novembre 2011	58
3.4 La svolta grazie alla società Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C. in liquidazione	60
3.5 La posizione delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.....	65
3.6 L'attuale formulazione dell'articolo 182 <i>ter</i> della legge fallimentare in merito alla falcidia dell'Iva	67
3.7 L'obbligatorietà della transazione fiscale	70
4. Proposte di transazione fiscale a confronto	72
4.1 Premessa.....	72

4.2 Proposta di transazione fiscale ante Legge di bilancio 2017	72
4.2.1 Posizione debitoria della Società Alfa S.r.l.	73
4.2.2 Proposta di transazione fiscale	76
4.2.3 Integrazione alla proposta di transazione fiscale.....	79
4.3 Proposta di transazione fiscale post Legge di bilancio 2017	81
4.3.1 Posizione debitoria della Società Beta S.r.l.	82
4.3.2 Proposta di transazione fiscale	86
4.4 Conclusioni a riguardo	88
5. Conclusione della procedura, effetti ed incertezze	90
5.1 Chiusura della procedura.....	90
5.2 Effetti dell'istituto	92
5.3 Incertezze e critiche riguardo la novella	98
5.4 La tutela del contribuente in caso di diniego alla proposta transattiva	100
5.5 Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte in sede di transazione fiscale	102
Conclusioni	105
Bibliografia	106
Giurisprudenza.....	113
Circolari e documenti.....	114

Introduzione

La transazione fiscale, disciplinata dall'articolo 182 *ter* della legge fallimentare, è stata introdotta dal Decreto Legislativo n. 5 del 9 gennaio 2006, con il fine di permettere all'imprenditore che versa in uno stato di crisi di adempiere al pagamento parziale, o anche dilazionato, dei debiti tributari e dei relativi accessori amministrati dalle Agenzie fiscali, nella prospettiva di un recupero dell'attività di impresa, salvaguardando il complesso produttivo e le posizioni occupazionali.

Tale istituto non comporta vantaggi esclusivamente al proponente ma anche all'Erario, il quale potrà recuperare i propri crediti a beneficio di tutta la collettività.

La sua introduzione, però, se da un lato ha portato grandi novità, dall'altro ha generato molte incertezze e dubbi interpretativi che hanno ostacolato una applicazione ampia ed omogenea del medesimo.

Nel presente lavoro, in seguito ad un primo inquadramento della transazione fiscale, verranno analizzate la natura e la disciplina dell'istituto attraverso i numerosi interventi legislativi che hanno inciso sia sulla struttura sia sulle finalità della transazione.

In particolar modo ci soffermeremo ad analizzare la recente modifica, intervenuta grazie alla Legge di bilancio 2017 attraverso l'articolo 1, comma 81, della legge n. 232 dell'11 dicembre 2016 che ha interamente riformulato il citato articolo 182 *ter* della legge fallimentare, ad oggi nominato "*Trattamento dei crediti tributari e contributivi*". Essa ha fatto venir meno il carattere transattivo e autonomo dell'istituto trasformandolo in un elemento essenziale del procedimento che deve essere attivato necessariamente dall'imprenditore che voglia accedere al piano concordatario o all'accordo di ristrutturazione dei debiti, al fine di godere del pagamento parziale, o anche dilazionato, dei debiti tributari e contributivi, specificando nella proposta il "*trattamento dei crediti tributari*" che intende effettuare.

Il legislatore, inoltre, attraverso questa modifica ha introdotto una grande novità; la possibilità per il contribuente di richiedere e ottenere la falcidia dell'IVA.

In merito a ciò, fu determinante la sentenza Degano Trasporti S.a.s della Corte di Giustizia europea resa il 7 aprile 2016 nella causa C-546/14, la quale si pronunciò a favore della falcidia dell'imposta sul valore aggiunto, ribaltando completamente la posizione prevalente in Italia.

Difatti, con il Decreto-legge 185/2008, convertito successivamente in legge 2/2009, il legislatore aveva escluso dal novero delle somme falcidiabili, il credito IVA, concedendo solamente la dilazione del pagamento, poiché esso costituiva risorsa propria dell'Unione europea. Tale tesi non fu totalmente condivisa né in dottrina, né in giurisprudenza, e le Sezioni Unite della Corte di Cassazione ritennero più opportuno, invece, che tale previsione si applicasse unicamente alla proposta di concordato preventivo accompagnata dalla domanda di transazione fiscale.

Fu la Corte europea, mediante la causa C-546/14, a concludere che concedere all'imprenditore insolvente di effettuare un pagamento parziale del debito IVA, con degradazione a chirografo della parte di credito non soddisfatta, non costituisce una rinuncia "*generale e indiscriminata*" alla riscossione dell'imposta e pertanto non si pone in contrasto con la normativa comunitaria.

In conclusione, si osserva che tale modifica ha completamente rinnovato l'istituto della transazione fiscale, lasciando però qualche nodo irrisolto, relativamente per esempio ai tributi locali, tuttora esclusi dal novero dei tributi falcidiabili, o ancora, agli effetti salienti dell'istituto, ossia, "*il consolidamento del debito fiscale e la cessazione delle liti pendenti*", i quali non hanno preso parte alla revisione, ma anzi sono stati completamente eliminati dalla norma stessa, creando così ulteriori incertezze.

1. Origine ed evoluzione della transazione fiscale

1.1 Origine dell'istituto

L'istituto della transazione¹ di fatto è un contratto tipico del diritto civile “*con il quale le parti facendosi reciproche concessioni, pongono fine ad una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro. Con le reciproche concessioni è consentito creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione delle parti.*”²

L'articolo 3, comma 3, del Decreto-legge 8 agosto 2002, n. 138, convertito dalla Legge 8 agosto 2002, n. 178, ha introdotto nel nostro ordinamento tributario la prima ipotesi di transazione dei crediti tributari, la cosiddetta transazione dei tributi iscritti a ruolo, nota anche come “transazione esattoriale”. L'introduzione suscitò immediatamente un vasto interessamento della dottrina poiché, nell'ambito di tale materia, il termine transazione non era certo usuale.

Il credito tributario infatti, per definizione, è indisponibile e irrinunciabile, di conseguenza, non è negoziabile sulla base di criteri puramente transattivi.³

1.2 La transazione dei tributi iscritti a ruolo

L'istituto, disciplinato dall'articolo 3, comma 3, del Decreto-legge 138/2002, offriva all'Amministrazione finanziaria la facoltà di disporre in via transattiva del proprio credito nei confronti del contribuente, non solo rispetto il credito derivante direttamente dal tributo, ma anche per il credito derivante dalle sue componenti

¹ La transazione è un contratto consensuale, a prestazioni corrispettive e ad effetti obbligatori, atteso che entrambe le parti rinuncino almeno in parte alle proprie pretese. Generalmente la forma scritta è prevista solo *ad probationem*, salvo il caso in cui la lite ha ad oggetto i diritti di cui all'articolo 1350 del codice civile, in cui è richiesta per la validità del contratto. Inoltre, si tratta di un negozio a natura dispositiva, poiché l'istituto è volto ad incidere sulla lite. Una volta stipulato, sarà questo a regolare i rapporti tra le parti in relazione alla *res litigiosa*.

² Si veda l'articolo 1965 del codice civile.

³ Sul punto, G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2005, pag. 318.

Tale argomento verrà ampiamente trattato al paragrafo 2.7 del presente lavoro.

accessorie⁴. L'accordo concedeva vantaggi reciproci sia in termini di risparmi d'imposta, sia in termini di riscossione.

La transazione era ammessa per i tributi iscritti a ruolo a beneficio di quanti si mostrassero insolventi nel corso di una procedura di esecuzione coattiva oppure fossero assoggettati a procedure concorsuali⁵. L'articolo stabiliva che l'Agenzia delle Entrate, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, potesse procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo dai propri uffici, purché il gettito fosse di esclusiva spettanza dello Stato in caso di accertata maggiore economicità e proficuità rispetto all'attività di riscossione coattiva, e purché nel corso della procedura esecutiva fosse emersa l'insolvenza del debitore⁶.

L'accordo veniva perfezionato grazie ad un atto approvato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, su conforme parere di un terzo organo indipendente, la Commissione consultiva per la riscossione, che si pronunciava con un provvedimento motivato di accettazione. Trascorsi quarantacinque giorni dalla richiesta, il parere si intendeva rilasciato con esito favorevole. Questo atto costituiva un vero e proprio provvedimento di natura discrezionale⁷.

Ricapitolando, vi erano precise condizioni imposte dal legislatore da rispettare:

- la transazione poteva essere attuata solo per i tributi iscritti a ruolo;

⁴ Agenzia delle Entrate, circolare n. 8/E del 2005.

⁵ Agenzia delle Entrate, circolare del 18-04-2008, n.40.

⁶ Articolo 3, comma 3, del Decreto legge 8 luglio 2002, n. 138 – 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”*.

⁷ Si veda, Del Federico, Lorenzo, *Profili processuali della transazione fiscale*, in Corriere tributario, anno 2007, volume 30, fascicolo 45, pag. 3660.

- questi dovevano essere di spettanza esclusiva dello Stato;
- inoltre, dovevano essere crediti per i quali fossero già iniziate le procedure di riscossione o comunque verso un contribuente ritenuto insolvente;
- la transazione aveva luogo in caso di accertata maggiore economicità e proficuità rispetto all'attività di riscossione coattiva;
- l'accordo doveva essere approvato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate;
- l'accordo doveva inoltre essere inserito in un piano di riassetto dell'impresa e di ristrutturazione del debito, ed era inoltre chiesto l'assenso da parte di tutti gli altri creditori se questi erano assistiti da privilegio di pari grado o superiore a quello dell'Erario.

Nonostante l'innovatività⁸ della disposizione, sul piano pratico essa non si rivelò particolarmente significativa. La prima società e forse anche l'unica ad utilizzare tale istituto fu la Società Sportiva Lazio Calcio S.p.A.⁹, che riuscì ad evitare il fallimento grazie ad un accordo con l'Agenzia delle Entrate, rateizzando il debito tributario pari a circa 155 milioni di euro in 23 anni¹⁰. Questo clamoroso caso

⁸ Innovatività poiché la transazione esattoriale permetteva all'Erario di incassare, anche se in forma ridotta, delle somme con certezza rispetto al tributo originario risultante dal ruolo.

⁹ Nel progetto di bilancio della società relativo all'esercizio 2007 si legge: *“in data 20 maggio 2005 la S.S. Lazio S.p.A. ha sottoscritto con l'Agenzia delle Entrate l'atto di transazione relativo alle imposte Irpef e Iva dovute a tutto il 31 dicembre 2004 e non versate dalle precedenti gestioni, pari a complessivi Euro 108,78 milioni, ai quali vanno aggiunti gli interessi legali (per un totale complessivo di oltre Euro 140 milioni). La transazione ha previsto i seguenti termini di pagamento: una prima rata di Euro 5,67 milioni, pagata contestualmente alla sottoscrizione della transazione unitamente all'ulteriore importo di Euro 2,39 milioni, relativo alle addizionali regionali e comunali e sanzioni; n. 23 rate dell'importo di Euro 5,65 milioni cadauna, da pagarsi con cadenza annuale il 1° aprile di ogni anno a partire dal 2006 (si segnala che le prime due rate sono state pagate entro i termini richiesti); una rata aggiuntiva unica di Euro 5,23 milioni da pagarsi in data 1° aprile 2009. Tutti gli importi delle rate sopra indicate sono inclusivi degli interessi nella misura legale e delle sanzioni, ove dovute. Si segnala che tali importi sono garantiti dalla cessione pro-solvendo dei crediti rivenienti dagli incassi da biglietteria”*.

¹⁰ Si veda, Dragoni, G. - *Così per il Fisco l'incasso è certo* in *Il sole24ore*, del 25 marzo 2005.

suscitò non pochi imbarazzi e incertezze nella concreta applicazione dell'istituto¹¹.

Inoltre, dalla circolare 8/E del 4 marzo 2005 si evince che l'ostacolo principale alla diffusione della transazione dei ruoli fu il timore di incorrere nella revocatoria dell'accordo e la circostanza che, nel caso di successivo fallimento dell'imprenditore, la sua stipulazione potesse determinare una lesione della *par condicio creditorum*.

Per questi motivi e altre perplessità interpretative¹² la norma fu successivamente abrogata attraverso l'articolo 151 del D.lgs. n. 5 del 9 gennaio 2006, e fu sostituita dalla attuale transazione fiscale.

1.3 La transazione fiscale a confronto con la transazione dei ruoli

La transazione fiscale è disciplinata all'interno dell'articolo 182 *ter* della legge fallimentare¹³, Regio Decreto del 16 maggio 1942, n. 267.

¹¹ Fu richiesto il parere del Consiglio di Stato, riportato nella circolare 8/E del 4 marzo 2005 dell'Agenzia delle Entrate in cui si legge che *“la norma lascia emergere con chiarezza le linee portanti del nuovo istituto che consente - al verificarsi delle condizioni date - di concludere un ragionevole accordo transattivo che, senza incidere sulla materia imponibile ma in deroga al tradizionale principio della indisponibilità del credito tributario, rende possibile per l'Amministrazione Finanziaria conseguire un più proficuo introito rispetto a quello ottenibile dallo sviluppo delle procedure 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 nel caso di sussistenza di liti attuali, instaurate in tema di rapporti tributari sfociati nella iscrizione a ruolo, ma, in attuazione del principio 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”*.

¹² Numerosi autori manifestarono perplessità riguardo l'istituto vigente, si veda a tal proposito, Edoardo Belli Contarini, *La transazione con il Fisco sui ruoli della riscossione*, in *Bollettino tributario*, n. 20, anno 2003, pag.1465; M.T. Moscatelli, *La disciplina della transazione nella fase di riscossione del tributo*, in *Rivista diritto tributario*, n.5, anno 2005, pag. 483 e ss; L. Mandrioli, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo nel fallimento e nell'esecuzione individuale*, in *Fallimento*, 2003, pag.1033.

¹³ Il previgente articolo 182 *ter* della legge fallimentare disponeva che *“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

La disposizione è stata introdotta nel nostro ordinamento attraverso la riforma delle procedure concorsuali, realizzata con l'articolo 146 del Decreto legislativo n. 5 del 9 gennaio 2006, attuativo della delega contenuta nell'articolo 1, comma 5, della Legge 14 maggio 2005, n. 80. Nello stesso decreto fu abrogato invece l'articolo 151, l'istituto ex articolo 3, comma 3, del Decreto-legge 138 del 2002.

Con tali provvedimenti il legislatore ha inteso adeguarsi agli standard europei, che avevano da tempo abbandonato la finalità sanzionatoria delle procedure concorsuali. Inoltre, spinto dalla necessità di conservare i mezzi organizzativi dell'impresa e la tutela dei creditori, ha introdotto una nuova disciplina concorsuale volta a semplificare il più possibile le procedure vigenti attraverso strumenti idonei che conferiscono alla pretesa tributaria maggiore flessibilità.

Il legislatore, quindi, introduce una disposizione che consente all'imprenditore che si trova in stato di crisi e che decide di ricorrere al concordato preventivo, di giungere ad un accordo con il Fisco per ottenere il pagamento parziale o la dilazione dei debiti tributari, nella prospettiva di un recupero dell'attività dell'impresa¹⁴.

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".

¹⁴Il vigente istituto sottolinea l'esigenza di salvaguardare l'unità aziendale ed imprenditoriale e di tutelare in particolar modo l'occupazione a fronte del rischio di dispersione derivante dal fallimento e dalla liquidazione dei beni.

Si veda a tal proposito, La Malfa, A., Marengo, F., *La transazione fiscale cit.*, 2011, pag. 89.

La transazione esattoriale era limitata ai soli tributi iscritti a ruolo e per i quali erano già state avviate azioni esecutive, mentre la transazione fiscale in oggetto è estesa anche ai tributi non iscritti a ruolo e non richiede l'attivazione da parte del concessionario per la riscossione coattiva.¹⁵ Pertanto, l'articolo 182 *ter* ha ampliato l'oggetto per favorire la massima espansione dell'istituto, stabilendo che 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”*¹⁶ e grazie al Decreto-legge n. 185 del 29 novembre 2008, anche dei *“contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo”*¹⁷.

Il legislatore con il suo intervento ha modificato profondamente la ragione giustificatrice della norma, difatti, *“il Decreto salva Lazio”*¹⁸ serviva come strumento di potenziamento dell'attività di riscossione dei tributi, attraverso il perseguimento dell'interesse pubblico rappresentato dalla maggiore proficuità dell'accordo transattivo rispetto alle procedure di esecuzione forzata¹⁹. Diversamente, con la nuova disciplina, il fine primario è evitare il dissesto irreversibile dell'impresa, attraverso la tutela dei valori aziendali, preservando l'occupazione e l'attività produttiva²⁰.

Inoltre, la transazione fiscale trova applicazione solo ed esclusivamente all'interno delle procedure di concordato preventivo e grazie al Decreto legislativo n. 169 del 2007, il c.d. decreto correttivo, anche nell'ambito degli accordi di ristrutturazione

¹⁵ Si veda, D. Colangeli, *La transazione*, Giuffrè Editore, Milano, 2012, p. 598.

¹⁶ Ai sensi del previgente articolo 182-*ter*, comma 1, della legge fallimentare. Come si vedrà in seguito, il medesimo ha subito delle modifiche, ampliandosi anche ai tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, fra i quali l'imposta sul valore aggiunto. Stabilendo che il debitore può proporre il pagamento dei *“tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori”*.

¹⁷ Ai sensi del previgente articolo 182-*ter*, comma 1, della legge fallimentare.

¹⁸ Istituto disciplinato all'articolo 3, comma 3, del Decreto-legge n. 138 del 2002.

¹⁹ Si veda, D. Colangeli, *La transazione*, Giuffrè Editore, Milano, 2012, p. 598.

²⁰ G. La Croce, *La transazione fiscale*, Ipsoa, Milano, 2011, p. 8.

dei debiti, avendo, pertanto, come destinatari soltanto soggetti che vantano la qualifica di imprenditori commerciali o agricoli, a differenza della disciplina precedente che riguardava tutti i soggetti insolventi.

Si precisa, che la proposta di transazione può essere presentata solo ed esclusivamente dal debitore, non dagli Uffici dell’Agenzia delle Entrate.

In questa sua nuova veste, la transazione fiscale non appare più come un semplice accordo transattivo distinto ed autonomo tra il contribuente e l’Amministrazione finanziaria, tale da conferire al Fisco un potere di veto sulla domanda²¹. Di conseguenza, non può essere considerato uno strumento autonomo come la transazione di diritto comune che troviamo agli articoli 1965 del codice civile e ss., ma *“viene piuttosto considerata una fase endoconcorsuale che si conclude con il consenso od il diniego al concordato preventivo mediante espressione di voto da parte dell’Amministrazione finanziaria che resta, comunque, soggetta alle sorti del concordato stesso e ne subisce gli effetti obbligatori e remissori conseguenti all’omologazione”*²².

1.4 L’evoluzione della transazione fiscale

Il modo approssimativo e lacunoso con cui la disposizione è stata scritta, però, ha creato numerosi quesiti, al punto che nel tempo si sono delineate diverse interpretazioni in contrasto fra loro, dividendo in questo modo sia la dottrina che la giurisprudenza.

I primi dubbi sono stati gli stessi mossi dalla normativa precedente, circa la possibilità di transigere o meno un credito per natura indisponibile, con la differenza che in questo caso l’Amministrazione finanziaria ha dovuto analizzare la proposta stessa *“alla luce della possibilità di “salvare” l’impresa in crisi, valutando altresì le conseguenze negative di un eventuale procedura di fallimento, sia sul profilo occupazionale che produttivo”*²³. Altri aspetti critici

²¹ Tribunale di Roma, 27.1.2009, *Il caso.it*, 2009.

²² Tribunale di Milano, Sez. II, 13.12.2007, *Fa*, 2008, 3, 333.

²³ Si veda, Loris Tosi, *La transazione fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, fascicolo 4, anno 2006, pag. 1075.

hanno riguardato le condizioni applicative della materia e la giusta correlazione con la disciplina del concordato preventivo, poiché, il fatto che la transazione fiscale fosse riservata solamente a coloro che avessero proposto la domanda di ammissione al concordato preventivo, escludeva automaticamente tutti quei contribuenti che non potevano accedere a tale strumento, come il piccolo imprenditore, il debitore civile e il professionista²⁴.

In seguito, parte della dottrina ha cominciato ad avere le prime perplessità circa l'edoconcorsualità della transazione fiscale, qualificandola piuttosto come un istituto autonomo e, successivamente, a questa questione si è intrecciata l'eventuale obbligatorietà della disciplina.

Infine, vista l'esclusione dei "*tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea*", ci si è interrogati sulla falciabilità dell'imposta sul valore aggiunto visto che tale imposta è stata istituita in sede comunitaria.

A dare le prime linee guida sull'interpretazione più esatta dell'articolo 182 *ter* della legge fallimentare è stata l'Agenzia delle Entrate grazie alla circolare n. 40, emessa il 18 aprile dell'anno 2008.

Ma a partire dal 2007 è stato il legislatore ad agire con una serie di interventi normativi, incidendo sia sulla struttura, sia sulla finalità della transazione fiscale, sino a giungere all'attuale formulazione, in vigore grazie alla legge n. 232 dell'11 dicembre 2016.

Di seguito si elencano le principali novità che sono state apportate:

- possibilità di transigere i debiti tributari anche in ipotesi di accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182 *bis* della legge fallimentare, mediante il Decreto legislativo n. 169 del 12 settembre 2007, il c.d. decreto correttivo, in vigore dal 1° gennaio 2008;

²⁴ Si veda, Enrico Stasi, *La transazione fiscale*, in *Il Fallimento*, fascicolo 7, anno 2008, pagg. 733 e ss.

- introduzione nell'articolo 160 della legge fallimentare di un ulteriore comma²⁵ che consente al debitore insolvente di offrire un pagamento parziale anche ai creditori privilegiati;
- impossibilità di operare la falcidia del debito per IVA consentendo solamente la dilazione di pagamento.

In merito, il Decreto-legge n. 185 del 29 novembre 2008, il c.d. decreto anticrisi, recante *“misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anticrisi il quadro strategico nazionale”*, convertito successivamente in legge n. 2 del 28 gennaio 2009, all'articolo 32, comma 5²⁶, aveva previsto che relativamente all'IVA, la proposta potesse prevedere unicamente la dilazione di pagamento. Inoltre, nella medesima, è stato esteso l'ambito applicativo dell'istituto ai *“contributi amministrati dagli enti gestori di*

²⁵ Il comma che è stato aggiunto dal legislatore all'interno dell'articolo 160 del R.D. 16 maggio 1942, n. 267, grazie al Decreto legislativo del 12 settembre 2007, n. 169, sancisce che *“La proposta può prevedere che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, terzo comma, lettera d). Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione”*.

²⁶Art. 32, comma 5, Decreto-legge n. 185 del 29 novembre 2008: *“5. All'articolo 182-ter del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, sono apportate le seguenti modificazioni: a) il primo comma e' sostituito dal seguente: «Con il piano di cui all'articolo 160 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, 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 dai 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.»; b) al secondo comma sono aggiunte, all'inizio, le seguenti parole: «Ai fini della proposta di accordo sui crediti di natura fiscale»”*.

forme di previdenza e assistenza obbligatorie e relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo”.

Nel 2008 pertanto il debito per IVA diveniva infalciabile, dovendo così pagare per intero il relativo ammontare, mentre le sanzioni, gli interessi di mora e le indennità continuavano ad essere falcidiati²⁷;

- infalciabilità delle ritenute operate dall’impresa debitrice e non versate all’Erario, introdotta mediante l’articolo 29 del Decreto-legge n. 78 del 31 maggio 2010²⁸, convertito dalla legge n.122 del 30 luglio 2010;
- possibilità di ricorso all’istituto anche per l’imprenditore agricolo che si trovi in uno stato di crisi o di insolvenza, introdotta dall’articolo 23, comma 43, del Decreto-legge n.98 del 6 luglio 2011²⁹, recante *“Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria”*, convertito con modificazioni in legge il 15 luglio 2011;
- infine, attraverso la Legge di bilancio 2017, il legislatore è intervenuto con una sostanziale modifica dell’articolo 182 *ter* della legge fallimentare, che assume ad oggi una nuova e diversa consistenza, normando definitivamente la possibilità di falcidiare l’imposta sul valore

²⁷ Si veda, M. Zara, *Crisi d’impresa e falcidiabilità tributaria: profili evolutivi e prospettive*, in Il Caso.it. del 1° marzo 2018.

²⁸ La relazione illustrativa al Decreto-legge n. 78 del 31 maggio 2010 all’articolo 29 ricorda che *“la normativa di cui al comma 2 prevede, alla lettera a), che in sede di transazione fiscale, anche le somme relative a ritenute operate e non versate siano oggetto esclusivamente di un’eventuale dilazione e non di falcidia, al pari dell’intera imposta sul valore aggiunto”*.

²⁹ L’articolo 23, comma 43, del Decreto-legge del 6 luglio 2011, n. 98, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 155 del 6 luglio 2011, sancisce, 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 regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, come modificato da ultimo dall’articolo 32, commi 5 e 6, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2”*.

aggiunto e le ritenute fiscali nell'ambito di una proposta presentata all'Erario³⁰.

³⁰ In merito si veda il capitolo 3 del presente lavoro.

2. Disciplina dell'istituto

2.1 Natura giuridica

Volendo approfondire il tema molto discusso riguardante la natura giuridica dell'istituto, come già accennato precedentemente, nel corso degli anni essa ha risentito notevolmente delle modificazioni del dispositivo introdotte dal legislatore. Difatti, in merito la dottrina e la giurisprudenza hanno espresso tesi molto antitetiche tra loro³¹. Si analizzano di seguito i diversi orientamenti³².

La *teoria privatistica*, per esempio, affermava la natura autonoma, e certamente facoltativa, della transazione fiscale rispetto al piano concordatario e alle trattative che precedono l'accordo di ristrutturazione dei debiti, inquadrandola come un vero e proprio contratto ai sensi dell'articolo 1965 del codice civile.

Pertanto, questa parte della dottrina considerava che vi fosse una lite tra le parti, anche potenziale e che vi fossero reciproche concessioni al fine di ottenere un risultato più proficuo rispetto a quello ottenibile in sede coattiva mediante l'Agenzia delle Entrate.

Inizialmente fu proprio l'Agenzia delle Entrate a tendere verso la teoria privatistica, affermando che *“relativamente alla configurazione giuridica dell'istituto, si ritiene che il termine ‘transazione’ debba essere riferito al contratto tipico previsto dall'articolo 1965 del codice civile, primo comma, che definisce la transazione come ‘il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine ad una lite già incominciata, o prevengono una lite che può sorgere tra loro’*. Per quanto attiene alla nozione di lite, insorta o che può insorgere, è appena il caso di evidenziare che il presupposto in relazione al quale può configurarsi un negozio transattivo, non si concretizza soltanto con riferimento alle liti giudiziarie pendenti ma anche a quelle potenziali. Il negozio transattivo inoltre è caratterizzato dalla reciprocità di concessioni; queste devono sempre essere presenti, sia che le parti facciano riferimento alla posizione

³¹ In argomento si veda, Marcella Martins, *La transazione fiscale e la falcidia dell'iva*, in *Diritto e pratica tributaria*, fascicolo 6, anno 2013, pag. 1056.

³² A tal riguardo, V. Ficari, *Transazione tributaria a dubbia giurisdizione*, in *Il Sole 24Ore* del 30 giugno 2008, 37.

assunta nella lite eventualmente già in atto, sia che ci si riferisca ad una controversia che può insorgere”³³.

In merito, su richiesta della stessa Agenzia delle Entrate, si espresse anche il Consiglio di Stato stabilendo che; *“la norma consente di concludere un accordo transattivo che senza incidere sulla materia imponibile ma in deroga al tradizionale principio di indisponibilità del credito tributario, rende possibile per l’Amministrazione finanziaria conseguire un più proficuo introito rispetto a quello ottenibile dallo sviluppo delle procedure esecutive. L’interesse pubblico perseguito induce a ritenere che il peculiare accordo sia idoneo ad esplicare i suoi effetti non solo nel caso di sussistenza di liti attuali, instaurate in tema di rapporti tributari sfociati nell’iscrizione a ruolo, ma, in attuazione del principio 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 l’insorgenza di episodi contenziosi*”³⁴.

Contrariamente, la *teoria pubblicistica*, sostenuta da molti giuristi³⁵, affermava che l’istituto non è un accordo autonomo, ma costituisce una fase interna *endoconcorsuale*³⁶ nel concordato preventivo, che si chiude con l’adesione o con il diniego alla proposta di concordato tramite il voto espresso nell’adunanza dei creditori³⁷ e come una *clausola* negli accordi di ristrutturazione dei debiti³⁸. Di conseguenza, non avendo una propria natura giuridica, l’istituto, in tal caso,

³³ Circolare dell’Agenzia delle Entrate (CIR) n.8 /E del 4 marzo 2005.

³⁴ Si veda, Circolare Agenzia delle Entrate n. 8/E del 2005 riportante la pronuncia del Consiglio di Stato.

³⁵Del Federico Lorenzo, *La disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi innovativi*, in *Fallimento*, fascicolo 3, anno 2008, pag. 342.

³⁶ Del Federico Loenzo, *Profili processuali della transazione fiscale*, in *Corriere tributario*, anno 2007, pag. 3658.

³⁷ Tribunale di Milano, Sentenza, Sez. II, del 13 dicembre 2007.

³⁸ Sul punto si veda, Dario Finardi, *Transazione fiscale e crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *Il fallimento*, anno 2007, pag. 1467; Giovanni Lo Cascio, *Concordati, classi di creditori ed incertezze interpretative*, in *Il fallimento*, anno 2009, pag. 1136; S. Salvadeo, G. Bernoni, *Transazione fiscale: applicabilità, guida operativa e spunti di riflessione*, in *Il Fisco*, anno 2009, pag. 3720; Antonio La Malfa, *Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, in *Corriere tributario*, anno 2009, pag. 708; P. Pannella, *L’incognita transazione fiscale*, in *Il fallimento*, anno 2009, pag. 661.

assumeva la stessa natura degli accordi di ristrutturazione dei debiti o del concordato preventivo, “*condividendone gli effetti e le sorti*”³⁹.

Anche l’Agenzia delle Entrate, con la circolare 40/E del 18 aprile 2008, contrariamente alla posizione assunta precedentemente, cambiò rotta seguendo questa nuova linea di pensiero, dichiarando che “*la relativa disciplina normativa, in quanto derogatoria di regole generali, è di stretta interpretazione e non è suscettibile di interpretazione analogica o estensiva (articolo 14 delle disposizioni sulla legge in generale). Pertanto, per effetto del richiamato principio di indisponibilità del credito tributario, non è possibile pervenire ad una soddisfazione parziale dello stesso al di fuori della specifica disciplina di cui all’articolo 182-ter della legge fallimentare.*

*Ciò comporta che la falciida o la dilazione del credito tributario è ammissibile soltanto qualora il debitore si attenga puntualmente alle disposizioni disciplinanti la transazione fiscale di cui all’articolo 182-ter, mentre va esclusa nel caso in cui, con il piano richiesto dall’articolo 160 della legge fallimentare ai fini del concordato preventivo, ovvero nell’ambito delle trattative che precedono la stipula dell’accordo di ristrutturazione di cui all’articolo 182-bis della legge fallimentare, la proposta di transazione fiscale non sia formulata in conformità alle disposizioni predette”*⁴⁰.

La Corte costituzionale nella sentenza n. 225 del 2014 precisò, inoltre, che la transazione fiscale “*costituiva una particolare procedura tra il contribuente e il Fisco, che poteva autonomamente integrare il piano previsto dall’articolo 160 legge fallimentare e doveva essere parimenti sottoposta al sindacato di fattibilità giuridica del Tribunale*”.

Di conseguenza, la Corte Costituzionale sosteneva che nonostante si trattasse di una procedura autonoma e facoltativa rispetto il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti, comunque si inseriva in questi e di conseguenza diveniva un *sub* procedimento.

³⁹ Tribunale di Milano, 25 ottobre 2007.

⁴⁰ Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 40/E del 18 aprile 2008.

Ad oggi, alla luce delle novità introdotte dal nuovo articolo 182 *ter* della legge fallimentare, non si può più sostenere che si verifichi un vero e proprio accordo transattivo, poiché, la dilazione o riduzione del debito tributario e contributivo, diviene effetto dell'omologazione e dell'approvazione del concordato da parte della maggioranza dei creditori.

L'istituto, almeno nell'ambito del concordato preventivo, sembra perdere la propria individualità ed autonomia. Divenendo così una "regola" obbligatoria volta a disciplinare esclusivamente il trattamento dei crediti tributari e contributivi⁴¹. Difatti, dal primo gennaio 2017, l'istituto diviene obbligatorio per coloro che vogliono proporre un pagamento parziale dei tributi previsti in detta norma. Invece, per quelli che hanno aderito anteriormente alla modifica normativa, continuerà ad operare un "doppio binario" con facoltà per l'imprenditore di accedere a tale istituto.

2.2 Caratteristiche ed applicabilità

La transazione fiscale è stata introdotta con il fine di consentire all'impresa che si trovi in stato di crisi temporanea di coinvolgere l'Amministrazione finanziaria nel proprio piano di risanamento proposto ai creditori, parificando il credito tributario a tutti gli altri, evitando, così, il dissesto nel caso in cui vi sia la concreta possibilità di un suo risanamento, salvaguardando i livelli occupazionali e la continuità aziendale⁴².

Come si evince dalla lettura della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 40/E del 2008, *"la ratio che giustifica il ricorso allo strumento transattivo da parte dell'odierno legislatore si lega essenzialmente all'esigenza di voler privilegiare la*

⁴¹ Andrea Spadaro, *Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182 ter l.fall.*, in *Il Fallimento*, fascicolo 1, anno 2018, pag. 9.

⁴² Sul punto, si veda: Del Federico, Lorenzo, *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, in *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 29, pag. 2380; Stefania Nasta, *Transazione fiscale: un'opportunità per l'imprenditore in crisi*, in *Corriere tributario*, anno 2015, fascicolo 10, pag. 779; Serena Galeazzi, *Compatibilità tra misure tributarie di definizione agevolata e procedure concorsuali*, in *Corriere tributario*, anno 2017, fascicolo 8, pag. 638; Edoardo Belli Contarini, *La transazione fiscale deve includere tutte le controversie pendenti*, in *Corriere tributario*, anno 2016, fascicolo 23, pag.1788.

composizione concordata della crisi oppure la valorizzazione degli accordi negoziali, evitando così, per quanto possibile, il dissesto irreversibile dell'imprenditore commerciale. Questa esigenza rappresenta, come si è già detto, uno tra i principali obiettivi perseguiti con la riforma delle procedure concorsuali”⁴³.

Di conseguenza, l'Erario concedendo una riduzione, ovvero una dilazione del proprio credito, riesce a dare un forte contributo all'impresa in stato di crisi ai fini del suo risollevarlo, incentivando in questo modo l'imprenditore ad attuare tale istituto.

Le procedure concorsuali interessate all'applicabilità della transazione fiscale sono il concordato preventivo e l'accordo di ristrutturazione dei debiti⁴⁴:

- il concordato preventivo è una procedura concorsuale giudiziaria a carattere volontario basata su un accordo tra il debitore e la maggioranza qualificata di creditori, successivamente omologata dal tribunale, volta ad evitare il fallimento, con la quale si offre la ristrutturazione dei debiti e la soddisfazione dei crediti anche in misura percentuale del dovuto, attraverso qualsiasi forma utile⁴⁵.

⁴³ Tale principio è stato confermato dall'Agenzia delle Entrate anche nelle più recenti circolari, per esempio nella circolare n. 20/E del 16 aprile 2010.

⁴⁴ Si precisa che tali procedure concorsuali saranno coinvolte dalla riforma della legge fallimentare che avrà luogo prossimamente, difatti il 30 ottobre 2017 è stata pubblicata in Gazzetta ufficiale la legge n. 155/2017, la quale ha stabilito che il governo entro 12 mesi dovrà emanare la riforma della disciplina delle procedure di crisi e di insolvenza. (N.B. Nel presente lavoro verranno riportati gli articoli vigenti alla data di stesura).

⁴⁵ Sul punto l'attuale articolo 160 della legge fallimentare afferma che “1. L'imprenditore che si trova in stato di crisi può proporre ai creditori un concordato preventivo sulla base di un piano che può prevedere:

a) la ristrutturazione dei debiti e la soddisfazione dei crediti attraverso qualsiasi forma, anche mediante cessione dei beni, accollo, o altre operazioni straordinarie, ivi compresa l'attribuzione ai creditori, nonché a società da questi partecipate, di azioni, quote, ovvero obbligazioni, anche convertibili in azioni, o altri strumenti finanziari e titoli di debito;

b) l'attribuzione delle attività delle imprese interessate dalla proposta di concordato ad un assunto; possono costituirsi come assuntori anche i creditori o società da questi partecipate o da costituire nel corso della procedura, le azioni delle quali siano destinate ad essere attribuite ai creditori per effetto del concordato;

c) la suddivisione dei creditori in classi secondo posizione giuridica e interessi economici omogenei;

d) trattamenti differenziati tra creditori appartenenti a classi diverse.

In questa procedura non è presente una fase di esecuzione forzata, ma solo una finalità satisfattiva. Difatti, una volta adempiuto l'accordo, esso determina il soddisfacimento dei creditori a stralcio ed estingue l'obbligazione originaria, liberando così il debitore. Tale effetto viene chiamato "effetto esdebitatorio"⁴⁶;

- l'accordo di ristrutturazione dei debiti, stipulato in sede stragiudiziale, invece, avviene tra il debitore e i creditori che acconsentono la riduzione dei propri crediti (questi, attualmente devono rappresentare almeno il 60% dei debiti), in virtù di consentire all'imprenditore di superare la fase di crisi finanziaria, e di riacquistare così la stabilità economica, patrimoniale e finanziaria⁴⁷, di cui all'articolo 182 *bis* della legge fallimentare⁴⁸.

2. La proposta può prevedere che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d). Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione. 3. Ai fini di cui al primo comma per stato di crisi si intende anche lo stato di insolvenza. 4. In ogni caso la proposta di concordato deve assicurare il pagamento di almeno il venti per cento dell'ammontare dei crediti chirografari. La disposizione di cui al presente comma non si applica al concordato con continuità aziendale di cui all'articolo 186-bis" e seguenti.

⁴⁶ Michele Sandulli, Giacomo D'Attorre, *Manuale delle procedure concorsuali*, G. Giappichelli Editore, 2016, pagg. 207 e ss.

⁴⁷ Michele Sandulli, Giacomo D'Attorre, *Manuale delle procedure concorsuali*, G. Giappichelli Editore, 2016, pagg. 267 e ss.

⁴⁸ Il vigente articolo 182 *bis* della legge fallimentare afferma che "1. L'imprenditore in stato di crisi può domandare, depositando documentazione di cui all' articolo 161, l'omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti stipulato con i creditori rappresentanti almeno il sessanta per cento dei crediti, unitamente ad una relazione redatta da un professionista, designato dal debitore, in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d) sulla veridicità dei dati aziendali e sull'attuabilità dell'accordo stesso con particolare riferimento alla sua idoneità ad assicurare l'integrale pagamento dei creditori estranei nei rispetto dei seguenti termini:

a) entro cento venti giorni dall'omologazione, in caso di crediti già scaduti a quella data;
b) entro cento venti giorni dalla scadenza, in caso di crediti non ancora scaduti alla data dell'omologazione. 2. L'accordo è pubblicato nel registro delle imprese e acquista efficacia dal giorno della sua pubblicazione. 3. Dalla data della pubblicazione e per sessanta giorni i creditori per titolo e causa anteriore a tale data non possono iniziare o proseguire azioni cautelari o esecutive sul patrimonio del debitore, né acquisire titoli di prelazione se non concordati. Si applica l'articolo 168, secondo comma. 4. Entro trenta giorni dalla pubblicazione i creditori e ogni altro interessato possono proporre opposizione. Il tribunale, decise le opposizioni, procede all'omologazione in camera di

Tra le due procedure chiaramente persistono delle differenze, in quanto, nel caso di domanda di transazione fiscale nell'ambito delle trattative che precedono la stipula di un accordo di ristrutturazione dei debiti, *“quest’ultima attualmente si configura come un’autonoma pattuizione, definita in un momento precedente la fase giudiziale dell’omologa: in questo modo gli uffici destinatari della proposta transattiva, avranno un lasso di tempo maggiore per valutare la proposta, non essendoci le scadenze proprie della procedura concordataria”*⁴⁹, invece, in caso di presentazione della proposta del medesimo istituto all'interno del concordato preventivo *“l’Amministrazione finanziaria e il concessionario sono vincolati all’esito della votazione concordataria e all’eventuale omologazione del piano*

consiglio con decreto motivato. 5. Il decreto del tribunale è reclamabile alla corte di appello ai sensi dell’articolo 183, in quanto applicabile, entro quindici giorni dalla sua pubblicazione nel registro delle imprese. 6. Il divieto di iniziare o proseguire le azioni cautelari o esecutive di cui al terzo comma può essere richiesto dall’imprenditore anche nel corso delle trattative e prima della formalizzazione dell’accordo di cui al presente articolo, depositando presso il tribunale competente ai sensi dell’articolo 9 la documentazione di cui all’articolo 161, primo e secondo comma, lettere a), b), c) e d) e una proposta di accordo corredata da una dichiarazione dell’imprenditore, avente valore di autocertificazione, attestante che sulla proposta sono in corso trattative con i creditori che rappresentano almeno il sessanta per cento dei crediti e da una dichiarazione del professionista avente i requisiti di cui all’articolo 67, terzo comma, lettera d), circa la idoneità della proposta, se accettata, ad assicurare l’integrale pagamento dei creditori con i quali non sono in corso trattative o che hanno comunque negato la propria disponibilità a trattare. L’istanza di sospensione di cui al presente comma è pubblicata nel registro delle imprese e produce l’effetto del divieto di inizio o prosecuzione delle azioni esecutive e cautelari, nonché’ del divieto di acquisire titoli di prelazione, se non concordati, dalla pubblicazione. 7. Il tribunale, verificata la completezza della documentazione depositata, fissa con decreto l’udienza entro il termine di trenta giorni dal deposito dell’istanza di cui al sesto comma, disponendo la comunicazione ai creditori della documentazione stessa. Nel corso dell’udienza, riscontrata la sussistenza dei presupposti per pervenire a un accordo di ristrutturazione dei debiti con le maggioranze di cui al primo comma e delle condizioni per l’integrale pagamento dei creditori con i quali non sono in corso trattative o che hanno comunque negato la propria disponibilità a trattare, dispone con decreto motivato il divieto di iniziare o proseguire le azioni cautelari o esecutive e di acquisire titoli di prelazione se non concordati assegnando il termine di non oltre sessanta giorni per il deposito dell’accordo di ristrutturazione e della relazione redatta dal professionista a norma del primo comma. Il decreto del precedente periodo è reclamabile a norma del quinto comma in quanto applicabile. 8. A seguito del deposito di un accordo di ristrutturazione dei debiti nei termini assegnati dal tribunale trovano applicazione le disposizioni di cui al secondo, terzo, quarto e quinto comma. Se nel medesimo termine è depositata una domanda di concordato preventivo, si conservano gli effetti di cui ai commi sesto e settimo.”

⁴⁹Si veda, Silvestro G., *La transazione fiscale alla luce delle modifiche del decreto correttivo alla legge fallimentare e del decreto anticrisi*, del 16 giugno 2009.

concordatario”. Precedentemente, l’omologazione determinava la cessazione della materia del contendere nelle liti relative ai tributi in oggetto (ex articolo 182 *ter*, comma 5, della legge fallimentare), con l’esclusione di un potere di veto sulla proposta⁵⁰, ma con il nuovo articolo 182 *ter*, scompare ogni riferimento di tale genere. Inoltre, essa non comporta più la cristallizzazione della pretesa, difatti, il debitore insolvente conserva sia la possibilità di far valere azioni, sia di perseguire quelle già in atto nei confronti di pretese ritenute illegittime.

L’inserimento della transazione fiscale all’interno del piano di risanamento in sede di concordato preventivo, ovvero nella domanda che precede la stipula dell’accordo stragiudiziale di ristrutturazione dei debiti, impone, al fine di delineare l’ambito di applicazione, una verifica preventiva dei requisiti, sia soggettivi che oggettivi, richiesti dalla legge fallimentare⁵¹.

I soggetti legittimati, in base al primo comma dell’articolo 1 della legge fallimentare, sono esclusivamente gli imprenditori esercenti un’attività commerciale, esclusi gli enti pubblici⁵². Naturalmente, restano salvi, i limiti quantitativo dimensionali stabiliti dal secondo comma del medesimo articolo, ossia, *“non sono soggetti alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo gli imprenditori di cui al primo comma, i quali dimostrino il possesso congiunto dei seguenti requisiti:*

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

b) aver realizzato, in qualunque modo risulti, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito dell’istanza di fallimento o dall’inizio dell’attività se di durata

⁵⁰ Sul punto, si veda: Tribunale di Bologna, 26 ottobre 2006; Tribunale di Pescara, 2 dicembre 2008; Tribunale di Pavia, 8 ottobre 2008; Tribunale di Roma, 27 gennaio 2009.

⁵¹ Si veda la circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 40/E del 18 aprile 2008, in cui all’interno illustra le disposizioni sull’istituto.

⁵² Difatti, al primo comma dell’articolo 1 della legge fallimentare si afferma che *«sono soggetti alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo gli imprenditori che esercitano una attività commerciale, esclusi gli enti pubblici»*.

inferiore, ricavi lordi per un ammontare complessivo annuo non superiore ad euro duecentomila;

c) avere un ammontare di debiti anche non scaduti non superiore ad euro cinquecentomila”⁵³.

Si noti, che per circoscrivere l’area dei soggetti esonerati sia al fallimento che al concordato preventivo e per superare i contrasti interpretativi, “*non si utilizzata più la nozione di piccolo imprenditore commerciale, ma vengono indicati direttamente una serie di requisiti dimensionali massimi che gli imprenditori commerciali devono possedere congiuntamente per non essere assoggettati al fallimento e al concordato preventivo*”⁵⁴.

In seguito, il decreto-legge n. 98 del 2011 ha esteso l’ambito di applicazione dell’istituto anche agli imprenditori agricoli⁵⁵, per natura non fallibili, disponendo 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*”.

Permettendo l’accesso a tali procedure e alla transazione fiscale, si è voluto concedere loro la possibilità di prevenire un eventuale dissesto causato dalle procedure esecutive individuali attivate nei loro confronti dai creditori, evitando così la disaggregazione di un’unità aziendale che presenta ancora dei margini di produttività e di crescita⁵⁶.

Il legislatore ha quindi esteso l’ambito di applicazione anche a questa categoria imprenditoriale, limitando però tale estensione alle sole transazioni fiscali proposte nell’ambito degli accordi di ristrutturazione del debito, poiché

⁵³ Articolo 1, comma secondo, legge fallimentare.

⁵⁴ Si veda la relazione al Decreto legislativo n. 169 del 2007.

⁵⁵ Secondo la nozione estesa dell’articolo 2135 c.c., “*gli imprenditori agricoli sono coloro che esercitano la coltivazione del fondo, la silvicoltura, l’allevamento di animali, svolgendo le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o anche di una fase necessaria del ciclo stesso e che utilizzano o possono anche utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci e salmastre*”.

⁵⁶ Si veda, D. Buono, *Ristrutturazione del debito e transazione fiscale estese alle imprese agricole*, in *Corriere Tributario*, anno 2011, pagg. 2555 e ss.; Antonio La Malfa, *La transazione fiscale dell’impresa agricola*, in *Il Fallimento*, anno 2013, fascicolo 2, pagg. 137 e ss.

l'imprenditore agricolo rimane comunque escluso dalla procedura di concordato preventivo a causa dell'assenza di uno dei presupposti ritenuti fondamentali, ossia, la commercialità dell'attività svolta⁵⁷, inoltre, tale procedura condurrebbe al pieno effetto esdebitatorio.

Dunque, l'impresa agricola ha due distinti modi per accedere alla transazione fiscale:

- in via autonoma, senza alcun riferimento ad un procedimento sanatorio, di cui ex articolo 160 e articolo 182 *bis* della legge fallimentare;
- presentando un accordo di ristrutturazione dei debiti.⁵⁸

Di conseguenza tutti gli altri soggetti, come; i professionisti sovraindebitati, per i quali la legge n. 3 del 2012⁵⁹ non prevede la transazione fiscale⁶⁰, gli imprenditori sotto soglia che non hanno accesso al concordato preventivo, gli enti pubblici in generale, il privato che non esercita attività imprenditoriale, e, ovviamente, i soggetti che non si trovano in stato di crisi, sono esclusi da tale applicazione⁶¹. Ancora, la transazione fiscale non può essere applicata da coloro che sono già soggetti o a procedure concorsuali, quali, il fallimento e il concordato fallimentare⁶², o a liquidazione coatta amministrativa.

⁵⁷ Tale presupposto è di vitale importanza per l'assoggettabilità al fallimento e alle altre procedure concorsuali.

⁵⁸ Si veda, Antonio La Malfa, *La transazione fiscale dell'impresa agricola*, in *Il Fallimento*, fascicolo 2, anno 2013, pag. 140.

⁵⁹ La legge n. 3 del 27 gennaio 2012, tratta la procedura di composizione della crisi da sovraindebitamento. Tale legge, offre tre alternative diverse per la risoluzione del dissesto finanziario: 1) la procedura dell'accordo del debitore, che investe tutti i liberi professionisti e gli imprenditori non fallibili; 2) la procedura del piano del consumatore; 3) la procedura di liquidazione del patrimonio, applicabile in alcuni ipotesi particolari. Dette soluzioni, ruotano tutte attorno all'organismo di composizione della crisi da sovraindebitamento.

⁶⁰ In merito, Giuseppe Limitone, *La falce del credito iva dopo le sezioni unite e il nuovo art. 182 ter l.fall.*, in *Crisi d'impresa e fallimento*.

⁶¹ Si veda, *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, a cura di Papparella Franco, Giuffrè, Milano, 2013, pag. 652.

⁶² A riguardo, Antonio La Malfa, *Transazione fiscale applicabile anche al concordato fallimentare*, in *Corriere tributario*, anno 2008, pag. 2997.

Nel nuovo testo normativo rimane dubbia, invece, la possibilità di estendere tale istituto alla procedura di composizione della crisi da sovraindebitamento⁶³, di cui alla legge n. 3 del 27 gennaio 2012. Inoltre, non viene specificato nulla relativamente all'accordo di ristrutturazione con intermediari finanziari, di cui all'articolo 182-*septies* della legge fallimentare⁶⁴. Tuttavia, si ritiene che a tale procedura possano estendersi le disposizioni in tema di transazione fiscale⁶⁵.

L'imprenditore non suscettibile di fallimento avrà la possibilità di applicare i noti istituti deflattivi del contenzioso, quali accertamento con adesione, il ravvedimento operoso, l'acquiescenza, l'autotutela o la conciliazione giudiziale, previsti dalla legislazione tributaria. Consentendo in questo modo la riduzione delle sanzioni e degli interessi, nonché la ridefinizione delle tempistiche di pagamento, ma non la sottrazione del tributo.

Si precisa, che i debiti fiscali, potranno essere definiti mediante ricorso agli istituti deflattivi del contenzioso tributario anche nella fase di esecuzione del concordato preventivo. E potranno essere contestati davanti ai giudici tributari⁶⁶.

L'ulteriore requisito oggettivo, definisce invece, la condizione cui deve versare l'impresa per poter dare avvio alla proposta transattiva e secondo l'articolo 160, comma 1, della legge fallimentare, è necessario che l'attività si trovi in "*stato di crisi*", dove, "*per stato di crisi si intende anche lo stato di insolvenza*".

Il legislatore non ha definito con chiarezza cosa si intenda per "*stato di crisi*", lasciando quindi il difficile compito agli interpreti.

Nella legge fallimentare, all'articolo 5, comma 1, si chiarisce che "*l'imprenditore che si trova in stato di insolvenza è dichiarato fallito*", e in seguito, al comma 2 dello stesso, si dispone che "*lo stato di insolvenza si manifesta con inadempimenti*

⁶³ Nel decreto del 26 aprile 2017, in www.ilcaso.it, il Tribunale di Pistoia ha precisato che, stante la prevalenza del diritto comunitario su quello nazionale, nell'ambito della procedura di composizione della crisi da sovraindebitamento sarebbe possibile la falcidia dell'Iva.

⁶⁴ Si veda, l'articolo 182 *septies* della legge fallimentare che tratta l'accordo di ristrutturazione con intermediari finanziari e convenzione di moratoria.

⁶⁵ In merito, Paolo Barisone, Luigi Ruggiero, "*la nuova transazione fiscale*", focus del 1° maggio 2017, ilfallimentarista.it.

⁶⁶ Sul punto, Enrico Stasi, *Transazione fiscale e contributiva nel risanamento imprenditoriale*, in *Il Fallimento*, fascicolo 10, anno 2017, pag. 1106.

o con altri fatti esteriori, i quali dimostrino che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni”⁶⁷.

Si può dunque, equiparare lo “*stato di crisi*” ad una situazione complessiva dell’imprenditore che non è più in grado di adempiere regolarmente, sia nei modi sia nei tempi, alle proprie obbligazioni, trovandosi così in un grave dissesto economico, finanziario e patrimoniale.

Questo requisito oggettivo vuole evitare che i cosiddetti imprenditori commerciali in *bonis* ricorrano a tale istituto solamente con l’intento di ridurre i propri debiti verso le agenzie fiscali e gli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie⁶⁸.

2.3 Ambito oggettivo di applicazione dell’istituto

Il vigente articolo 182-*ter*, primo comma, della legge fallimentare⁶⁹ individua l’ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale⁷⁰, stabilendo che “*il debitore, esclusivamente mediante proposta presentata ai sensi del presente articolo, può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, se il piano ne prevede la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all’articolo 67, terzo comma, lettera d”⁷¹.*

⁶⁷ Articolo 5 della legge fallimentare.

⁶⁸ A danno dell’Erario e degli Istituti previdenziali e contributivi, i quali vedrebbero diminuire drasticamente i propri incassi.

⁶⁹ Si ricorda che l’ultima modifica dell’articolo 182 *ter* è avvenuta con la Legge di bilancio e che il vigente dispositivo è entrato in vigore il 1° gennaio 2017.

⁷⁰ Sul punto, Tosi Loris, *La transazione fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, fascicolo 4, anno 2006.

⁷¹ Si veda l’articolo 182-*ter*, comma 1, della legge fallimentare.

La novella, dunque, disciplina tutti i tributi senza alcuna apparente deroga, includendo anche i tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea e in particolare ammette la falcidia dell'IVA e di tutte le ritenute operate e non versate, consentendo così il pagamento dilazionato ma anche parziale dei crediti tributari e contributivi.

A differenza del precedente dispositivo che prevedeva il ricorso all'istituto anche solo limitatamente ad alcuni tributi o contributi, con la novella appare obbligatoria l'applicazione del regime, indistintamente a tutti i crediti indicati nella norma.

Si rende inoltre necessario sottolineare le discrepanze tra l'attuale articolo 182 *ter* della legge fallimentare e il decreto del 4 agosto 2009 emesso dal Ministero del Lavoro riguardante i criteri, le modalità di applicazione e le condizioni di accettazione degli accordi sui contributi da parte degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie. Quest'ultimo, infatti, stabilisce delle restrittive limitazioni e condizioni sulla falcidiabilità e dilazionabilità di taluni crediti, incompatibili con la normativa vigente.

Per divenire ad un coordinamento, tra le due disposizioni, molti sostengono che tali limiti siano abrogati facendo valere direttamente l'articolo 182 *ter*.

2.4 Modalità, tempi e procedura di presentazione

Analizzando gli aspetti procedurali dell'istituto, dobbiamo distinguere a seconda che l'accordo trovi collocazione nell'ambito della procedura di concordato preventivo o all'interno delle trattative che precedono la stipulazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182 *bis* della legge fallimentare.

2.4.1 Nell'ambito del concordato preventivo

Nella prima ipotesi, il procedimento si avvia mediante la presentazione della domanda di transazione fiscale, da parte dell'imprenditore insolvente, sottoscritta dallo stesso, presso il Tribunale del luogo in cui si trova la sede principale dell'impresa. In mancanza, il pagamento parziale dei tributi e relativi accessori e

dei contributi previdenziali non sarebbe possibile. Tale domanda va presentata unitamente alla domanda di ammissione al concordato preventivo.

“La domanda può avere ad oggetto tanto i crediti tributari o contributivi muniti di privilegio, quanto i crediti chirografari della stessa natura; se il credito 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 coloro che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie, mentre 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 suddivisioni in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole. Inoltre, nel caso in cui si proponga un pagamento parziale di tali crediti, la quota di credito degradata a chirografo deve essere inserita in apposita classe”⁷².

Tale domanda deve essere accompagnata anche da una relazione redatta da un professionista delegato in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d)⁷³, che attesta che il pagamento *“non sia inferiore a quello realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione”⁷⁴*. Tale relazione giurata è già prevista, in via generale, dall'articolo 160, comma secondo, della legge fallimentare⁷⁵, il

⁷² Si veda l'articolo 182 *ter*, comma primo, della legge fallimentare.

⁷³ L'articolo 67, terzo comma, lettera d) afferma che *“un professionista indipendente designato dal debitore, iscritto nel registro dei revisori legali ed in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 28, lettere a) e b) deve attestare la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano; il professionista è indipendente quando non è legato all'impresa e a coloro che hanno interesse all'operazione di risanamento da rapporti di natura personale o professionale tali da comprometterne l'indipendenza di giudizio; in ogni caso, il professionista deve essere in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 2399 del codice civile e non deve, neanche per il tramite di soggetti con i quali è unito in associazione professionale, avere prestato ne gli ultimi cinque anni attività di lavoro subordinato o autonomo in favore del debitore ovvero partecipato agli organi di amministrazione o di controllo; il piano può essere pubblicato nel registro delle imprese su richiesta del debitore”*.

⁷⁴ Si veda l'articolo 182 *ter*, primo comma, della legge fallimentare.

⁷⁵ Si veda nota n. 45 del presente lavoro.

quale permette che possa essere inserita una sezione dedicata completamente al trattamento dei crediti tributari e contributivi⁷⁶.

Contestualmente al deposito presso il Tribunale va depositata, presso l'Agente della Riscossione competente territorialmente e presso l'Ufficio delle Entrate competente sulla base del suo ultimo domicilio fiscale⁷⁷, copia della domanda e della relativa documentazione, ossia, *“copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici”* e *“dichiarazioni integrative relative al periodo fino alla data di presentazione della domanda”*⁷⁸.

Nella norma vigente non risultano disciplinati i versamenti di imposta relativi ai periodi per i quali non sono ancora maturati i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni fiscali e nemmeno le modalità di presentazione della transazione contributiva.

Si osservi, che relativamente alla modalità di presentazione dell'istanza di tale istituto, il vigente articolo 182 *ter* della legge fallimentare, come nella precedente formulazione, non indica né il contenuto né la forma della proposta. Si ritiene che il legislatore abbia voluto quindi concedere piena libertà al contribuente.

In merito, l'Agenzia delle Entrate attraverso la circolare n. 40/E del 18 aprile 2008, precisa che si è 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 legge fallimentare deve essere redatta su carta semplice”*⁷⁹.

⁷⁶ Sul punto, Enrico Stasi, *Transazione fiscale e contributiva nel risanamento imprenditoriale*, in *Il Fallimento*, fascicolo 10, anno 2017, pag. 1105.

⁷⁷ Si precisa che l'espressione *“contestualmente al deposito presso il tribunale”*, contenuta nell'art. 182 *ter*, secondo comma, della legge fallimentare, non implica che il deposito della domanda di transazione presso l'Agente della Riscossione e presso l'Ufficio delle Entrate competente debba avvenire lo stesso giorno in cui si presenta domanda di ammissione al concordato preventivo al Tribunale. In riferimento a ciò, si veda la circolare n.3/E del 5 gennaio 2009 dell'Agenzia delle Entrate.

⁷⁸ Articolo 182 *ter*, secondo comma, della legge fallimentare.

⁷⁹ Circolare n. 40/E del 18 aprile 2008, dell'Agenzia delle Entrate.

Nella medesima circolare l’Agenzia delle Entrate ha però dichiarato gli elementi minimi che l’istanza di transazione, redatta su carta semplice, deve contenere, oltre agli allegati richiesti dalla legge stessa:

- *“le indicazioni complete del contribuente che richiede la transazione (denominazione o nome, codice fiscale, rappresentante legale, ecc.);*
- *se del caso, gli elementi identificativi della procedura di concordato preventivo in corso (indicazione degli organi giudiziari competenti, dati identificativi del procedimento, del decreto di ammissione ecc.);*
- *la completa ed esauriente ricostruzione della posizione fiscale del contribuente, così come a lui nota, con indicazione di eventuali contenziosi pendenti;*
- *l’illustrazione della proposta di transazione, con indicazione dei tempi, delle modalità e delle garanzie prestate per il pagamento, tenendo conto di tutti gli elementi utili per un giudizio di fattibilità e convenienza della transazione;*
- *l’indicazione, anche sommaria, del contenuto del piano concordatario (...);*
- *ogni altro elemento che il contribuente riterrà utile all’accoglimento della proposta e che, comunque, ponga l’Ufficio in condizione di effettuare le proprie valutazioni”.*

Ancora, alla proposta il debitore insolvente dovrà allegare:

- *“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 presentazione della domanda;*
- *la documentazione relativa al piano di cui all’art. 160 L.F, inclusa quella prevista dall’art. 161 L.F.⁸⁰”.*

⁸⁰ Si veda, circolare n. 40/E del 18 aprile 2008, dell’Agenzia delle Entrate. Si ritiene che le indicazioni fornite dalla circolare in oggetto siano valide anche per la “nuova” transazione fiscale, introdotta dalla legge di stabilità 2017.

Successivamente, 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”*, ed entro lo stesso termine temporale l’Amministrazione finanziaria deve procedere a liquidare *“i tributi risultanti dalle dichiarazioni”* e notificare eventuali *“avvisi di irregolarità che da detta liquidazione dovessero scaturire, unitamente a una certificazione attestante l’entità del debito derivante da atti di accertamento, ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché dai ruoli vistati, ma non ancora consegnati all’agente della riscossione”*⁸¹. Si precisa nuovamente, che a seguito dell’introduzione della novella, non è più previsto il consolidamento del debito fiscale⁸².

Si evidenzia, inoltre, che la legge non precisa la natura del termine entro il quale devono effettuarsi tali adempimenti, però, vi è chi ha sostenuto che il termine di trenta giorni sia perentorio, dato che l’articolo 182 *ter* della legge fallimentare si pronuncia in termini di doverosità. Si rende necessario sottolineare però, che in caso di perentorietà, a seguito della scadenza infruttuosa del termine, si estingue automaticamente la titolarità di un diritto, invece, nel caso in oggetto, in capo all’Agente delle Entrate Agente della Riscossione non è configurabile alcun diritto, ma solamente il dovere di svolgere tale attività entro una certa scadenza. Pertanto, l’inutile decorso del tempo implicherà semplicemente che gli Uffici non potranno più partecipare all’adunanza dei creditori, rientrando così nella categoria di “creditori estranei”, per i quali l’imprenditore è tenuto all’adempimento regolare dei propri debiti. Piuttosto, essi potrebbero avere conseguenze di ordine disciplinare per l’inosservanza del dispositivo⁸³.

Di conseguenza, in un breve lasso di tempo, gli uffici dovranno effettuare tutti i controlli necessari (generalmente essi avvengono in maniera automatizzata), al fine di verificare la situazione del contribuente e la convenienza economica nell’accettare la transazione rispetto l’avvio di una procedura concorsuale di

⁸¹ Articolo 182 *ter*, secondo comma, legge fallimentare.

⁸² Tale tema verrà ampiamente approfondito nel capitolo 5 del presente lavoro.

⁸³ Si veda, *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, a cura di Papparella Franco, Giuffrè, Milano, 2013, pagina 665.

fallimento, tenendo conto anche degli altri interessi coinvolti⁸⁴ e valutando la proposta sulla base della documentazione in loro possesso.

Si sottolinea, che il termine di trenta giorni⁸⁵ per il rilascio delle certificazioni decorre dalla data in cui l'Agente della Riscossione e l'Ufficio delle Entrate ricevono la domanda di transazione fiscale da parte del debitore insolvente, quindi, è nell'interesse di quest'ultimo assicurare che vi sia contestualità.

Una volta emesso dal Tribunale il decreto di ammissione al concordato preventivo con cui definitivamente si apre la procedura, i potenziali avvisi di irregolarità e la certificazione attestante l'entità del debito vanno trasmessi al commissario giudiziale che procederà con la convocazione dei creditori, ex articolo 171, primo comma, della legge fallimentare⁸⁶, e successivamente alla redazione della relazione di cui all'articolo 172 della legge fallimentare⁸⁷.

⁸⁴ Si veda, S. Zenati, *La transazione fiscale nella legge fallimentare*, in *Corriere tributario*, anno 2008, pag. 1900.

⁸⁵ Si ritiene che il termine di trenta giorni prescritto dalla legge fallimentare non sia perentorio. Però, anche se risulta quasi impossibile, si chiede agli Uffici di rispettarlo altrimenti un termine superiore potrebbe rallentare la procedura (in merito, si veda la circolare n. 40/E del 18 aprile 2008).

⁸⁶ L'articolo 171 della legge fallimentare definisce che: *"1. Il commissario giudiziale deve procedere alla verifica dell'elenco dei creditori e dei debitori con la scorta delle scritture contabili presentate a norma dell'art. 161, apportando le necessarie rettifiche. 2. Il commissario giudiziale provvede a comunicare ai creditori a mezzo posta elettronica certificata, se il relativo indirizzo del destinatario risulta dal registro delle imprese ovvero dall'Indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata delle imprese e dei professionisti e, in ogni altro caso, a mezzo lettera raccomandata o telefax presso la sede dell'impresa o la residenza del creditore, un avviso contenente la data di convocazione dei creditori, la proposta del debitore, il decreto di ammissione, il suo indirizzo di posta elettronica certificata, l'invito ad indicare un indirizzo di posta elettronica certificata, le cui variazioni è onere comunicare al commissario. Nello stesso avviso è contenuto l'avvertimento di cui all'articolo 92, primo comma, n. 3). Tutte le successive comunicazioni ai creditori sono effettuate dal commissario a mezzo posta elettronica certificata. Quando, nel termine di quindici giorni dalla comunicazione dell'avviso, non è comunicato l'indirizzo di cui all'invito previsto dal primo periodo e nei casi di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario, esse si eseguono esclusivamente mediante deposito in cancelleria. Si applica l'articolo 31-bis, terzo comma, sostituendo al curatore il commissario giudiziale. 3. Quando la comunicazione prevista dal comma precedente è sommamente difficile per il rilevante numero dei creditori o per la difficoltà di identificarli tutti, il tribunale, sentito il commissario giudiziale, può dare l'autorizzazione prevista dall'art. 126. 4. Se vi sono obbligazionisti, il termine previsto dall'art. 163, primo comma, n. 2, deve essere raddoppiato. 5. In ogni caso l'avviso di convocazione per gli*

Ciò significa che gli Uffici non svolgono una semplice funzione “notarile”, ma al contrario hanno il compito di integrare, completare e modificare la pretesa fiscale generale, al fine di determinare complessivamente l’effettiva somma⁸⁸.

Infine, il secondo comma, nell’ultimo periodo del medesimo articolo, precisa che per quanto concerne i tributi amministrati dall’Agenzia delle dogane, l’Ufficio competente a ricevere copia della domanda con allegata la documentazione, nonché a rilasciare successivamente la certificazione, è colui che ha notificato al debitore insolvente gli atti di accertamento⁸⁹.

In merito all’adesione o al diniego alla proposta di concordato, con la recente riforma viene meno la distinzione precedente fra tributi iscritti a ruolo e tributi non iscritti a ruolo. La quale sosteneva che *“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 (era) approvato con atto del direttore dell’ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale, ed (era)*

obbligazionisti è comunicato al loro rappresentante comune. 6. Sono salve per le imprese esercenti il credito le disposizioni del R.D.L. 8 febbraio 1924, n. 136”.

⁸⁷ L’articolo 172 della legge fallimentare dispone che: *“1. Il commissario giudiziale redige l’inventario del patrimonio del debitore e una relazione particolareggiata sulle cause del dissesto, sulla condotta del debitore, sulle proposte di concordato e sulle garanzie offerte ai creditori, e la deposita in cancelleria almeno quarantacinque giorni prima dell’adunanza dei creditori. Nella relazione il commissario deve illustrare le utilità che, in caso di fallimento, possono essere apportate dalle azioni risarcitorie, recuperatorie o revocatorie che potrebbero essere promosse nei confronti di terzi. Nello stesso termine la comunica a mezzo posta elettronica certificata a norma dell’articolo 171, secondo comma. 2. Qualora nel termine di cui al quarto comma dell’articolo 163 siano depositate proposte concorrenti, il commissario giudiziale riferisce in merito ad esse con relazione integrativa da depositare in cancelleria e comunicare ai creditori, con le modalità di cui all’articolo 171, secondo comma, almeno dieci giorni prima dell’adunanza dei creditori. La relazione integrativa contiene, di regola, una particolareggiata comparazione tra tutte le proposte depositate. Le proposte di concordato, ivi compresa quella presentata dal debitore, possono essere modificate fino a quindici giorni prima dell’adunanza dei creditori. Analoga relazione integrativa viene redatta qualora emergano informazioni che i creditori devono conoscere ai fini dell’espressione del voto. 3. Su richiesta del commissario il giudice può nominare uno stimatore che lo assista nella valutazione dei beni”.*

⁸⁸ Si veda, Mario Cavallaro, *La mutazione genetica dei crediti tributari nelle procedure concorsuali*, in “Il Sole 24 Ore -Norme e Tributi Mese”, numero 5, del 9 maggio 2017, pagg. 112-120.

⁸⁹ In merito, Paolo Barisone, Luigi Ruggiero, *“la nuova transazione fiscale”*, focus del 1° maggio 2017, ifallimentarista.it.

espresso mediante voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori, ovvero nei modi previsti dall'articolo 178⁹⁰, primo comma, della legge fallimentare.

Invece, relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, quest'ultimo (provvedeva) ad esprimere il voto in sede di adunanza dei creditori, su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione regionale”⁹¹.

Risultava perciò evidente, che non specificando i criteri da rispettare, il legislatore aveva voluto lasciare ampia discrezionalità al fisco per esprimere l'adesione o il diniego alla proposta di transazione.

Ad oggi, con la disciplina vigente viene attribuito all'Agenzia delle Entrate il compito di votare, “*previo parere conforme della competente Direzione regionale*”, il pagamento parziale e/o la dilazione dei crediti tributari o contributivi con riferimento al debito complessivo. Viene invece conferita all'Agente della Riscossione la votazione sugli oneri di riscossione.

Questa modifica è stata ben accolta dalla dottrina, poiché permette al vero titolare del credito, ossia l'Ufficio che ha emesso l'atto impositivo, di esercitare il proprio voto, anche dopo l'iscrizione al ruolo, al pari di tutti gli altri creditori.

Si specifica nuovamente, che precedentemente la chiusura della procedura di concordato preventivo, di cui all'articolo 181 della legge fallimentare, determinava la cessazione della materia del contendere nelle liti tra contribuente ed Erario aventi ad oggetto i tributi di cui al primo comma, invece, ad oggi viene

⁹⁰ Ai sensi dell'articolo 178 della legge fallimentare: “*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.”

⁹¹ Ex articolo 182 *ter*, terzo e quarto comma, della legge fallimentare.

meno l'estinzione dei giudizi in corso. Pertanto, il debitore può mantenere in vita i contenziosi e tale debito può venir considerato alla stregua degli altri debiti contestati⁹².

2.4.2 Nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione dei debiti

Ricordiamo, che l'imprenditore insolvente può effettuare la proposta di transazione anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-*bis* della legge fallimentare. Come indicato precedentemente, si tratta di quegli accordi che permettono al debitore che si trova in uno stato di difficoltà di stipulare con alcuni suoi creditori un contratto che modifica i termini originari di tali debiti.

La procedura per la presentazione della domanda all'interno di queste trattative prevede che il debitore depositi la proposta, unitamente alla documentazione di cui all'articolo 161 della legge fallimentare⁹³, presso gli uffici indicati nel secondo comma dell'articolo 182 *ter*⁹⁴, ed alleggi inoltre *“la dichiarazione sostitutiva, resa dal debitore o dal suo legale rappresentante ai sensi dell'articolo 47 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre*

⁹² Paolo Barisone, Luigi Ruggiero, *“la nuova transazione fiscale”*, focus del 1° maggio 2017, ifallimentarista.it.

⁹³ L'articolo 161, secondo comma, della legge fallimentare stabilisce che *“Il debitore deve presentare con il ricorso:*

a) una aggiornata relazione sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa;

b) uno stato analitico ed estimativo delle attività e l'elenco nominativo dei creditori, con l'indicazione dei rispettivi crediti e delle cause di prelazione;

c) l'elenco dei titolari dei diritti reali o personali su beni di proprietà o in possesso del debitore;

d) il valore dei beni e i creditori particolari degli eventuali soci illimitatamente responsabili;

e) un piano contenente la descrizione analitica delle modalità e dei tempi di adempimento della proposta; in ogni caso, la proposta deve indicare l'utilità specificamente individuata ed economicamente valutabile che il proponente si obbliga ad assicurare a ciascun creditore”.

⁹⁴ Il secondo comma dell'articolo 182 *ter* della legge fallimentare stabilisce che *“ai fini della proposta di accordo sui crediti di natura fiscale, copia della domanda e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, deve essere presentata al competente agente della riscossione e all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore (...)”.*

2000, n. 445, che la documentazione di cui al periodo precedente rappresenta fedelmente e integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio”⁹⁵.

In merito all’assenso o al diniego nei successivi trenta giorni alla proposta di transazione, come nell’ambito del piano concordatario, non si distinguono più i tributi iscritti a ruolo da quelli non iscritti a ruolo⁹⁶.

L’assenso espresso secondo l’articolo 182 *ter*, terzo e quarto comma, della legge fallimentare⁹⁷, equivale a sottoscrizione dell’accordo di ristrutturazione.

Nell’ultimo comma⁹⁸ invece, si precisa che la transazione conclusa nell’ambito dell’accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all’articolo 182-*bis* prevede la risoluzione di diritto, e non la revoca di diritto come nella precedente formulazione, nel caso in cui il debitore ometta integralmente, entro il termine di novanta giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti alle Agenzie fiscali e agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie.

⁹⁵ Articolo 182 *ter*, quinto comma, della legge fallimentare.

⁹⁶ “Precedentemente l’assenso alla proposta transattiva era 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.”

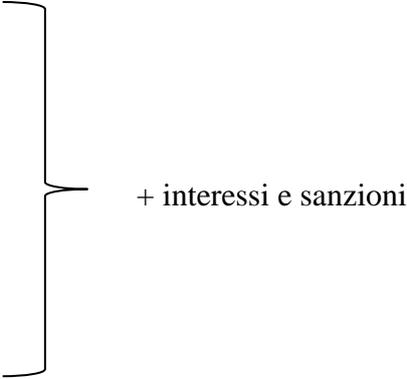
⁹⁷ L’articolo 182 *ter*, comma terzo e quarto, della legge fallimentare stabilisce che: III. “Relativamente al credito tributario complessivo, il voto sulla proposta concordataria è espresso dall’ufficio, previo parere conforme della competente direzione regionale, in sede di adunanza dei creditori, ovvero nei modi previsti dall’articolo 178, quarto comma”; IV. “Il voto è espresso dall’agente della riscossione limitatamente agli oneri di riscossione di cui all’articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112”.

⁹⁸ Articolo 182 *ter*, comma ultimo, della legge fallimentare: “La transazione fiscale conclusa nell’ambito dell’accordo di ristrutturazione di cui all’articolo 182-*bis* è risolta 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”.

2.5 Tributi transigibili

Come si è visto precedentemente, il vigente articolo 182 *ter* della legge fallimentare disciplina il trattamento dei “*tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori*”⁹⁹ all’interno del concordato preventivo, nonché nelle trattative che precedono la stesura di un accordo di ristrutturazione del debito.

Fra tali crediti tributari o contributivi rientrano¹⁰⁰:

- l’IRAP;
 - l’IRPEF;
 - l’IRES ;
 - l’imposta di registro;
 - le imposte ipotecarie;
 - le imposte catastali;
 - l’imposta di bollo;
 - le imposte di successione e donazione;
 - le accise;
 - le ritenute lavoro dipendente;
 - le ritenute lavoro autonomo;
 - la tassa di concessione governativa;
 - l’imposta sul valore aggiunto e le ritenute operate e non versate, nonché i tributi costituenti risorse proprie dell’Unione europea¹⁰¹;
 - i debiti di restituzione degli aiuti di Stato illegali¹⁰²;
 - ecc.
- 

⁹⁹ Tratto dal primo comma dell’articolo 182 *ter* della legge fallimentare.

¹⁰⁰ Stefania Nasta, *Transazione fiscale: un’opportunità per l’imprenditore in crisi*, in *Corriere tributario*, fascicolo 10, anno 2015, pag. 781.

¹⁰¹ Tale punto verrà trattato ampiamente nel capitolo 3 del presente lavoro.

¹⁰² Si veda, Enrico Stasi, *Transazione fiscale e contributiva nel risanamento imprenditoriale*, in *Il Fallimento*, fascicolo 10, anno 2017, pag. 1104.

Per contro, l'istituto, nonostante le proposte di modifica, continua a non trovare applicazione per tutti quei tributi che sono amministrati da soggetti diversi dall'Agenzia delle Entrate Agente della Riscossione, quindi, tutti i tributi relativi agli enti locali o regionali¹⁰³. Tra questi:

- la tassa automobilistica;
- l'Imu;
- la Tosap;
- la Tasi;
- la Tari/Tarsu;
- l'imposta sulle pubblicità e pubbliche affissioni;

Si evidenzia, che il trattamento di quest'ultimi crediti tributari viene regolato dalla disciplina generale di cui all'articolo 160 della legge fallimentare¹⁰⁴.

2.6 Privilegio dei crediti tributari e trattamento in sede di transazione fiscale degli stessi

Il primo periodo dell'attuale primo comma dell'articolo 182 *ter* della legge fallimentare, afferma che *“il debitore può proporre il pagamento, parziale o dilazionato, dei crediti tributari e contributivi sopra indicati, se il piano ne prevede la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, comma 3, lett. d)”*. Anche se il dispositivo non esplicita chiaramente a quali crediti faccia riferimento, si può facilmente intuire che inerisca ai crediti assistiti da privilegio. Per i crediti chirografari, invece, non vi è alcuna limitazione alla falcidia ed alla dilazionabilità, se non quanto stabilito nella

¹⁰³ Si precisa, che al fine di completare la revisione dell'articolo 182 *ter*, in considerazione del maggior peso che tali tributi hanno assunto negli ultimi anni, nel documento del CNDCEC è stato proposto di ampliare gli effetti sia sostanziali che procedurali anche ai tributi locali, poiché essi sono tuttora esclusi dal novero dei tributi falcidiabili.

¹⁰⁴ Stefania Nasta, *Transazione fiscale: un'opportunità per l'imprenditore in crisi*, in *Corriere tributario*, fascicolo 10, anno 2015, pag. 781.wq

seconda parte del medesimo primo comma dell'articolo 182 *ter* e di quanto fissato dall'articolo 160, ultimo comma, della legge fallimentare¹⁰⁵.

Nel secondo periodo, inoltre, la vigente norma dispone *“l’obbligo per il debitore di offrire percentuali, tempi di pagamento ed eventuali garanzie non inferiori o meno vantaggiosi rispetto a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica e interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie”*¹⁰⁶.

In quest'ultimo periodo il legislatore ha ulteriormente accentuato le difficoltà operative, introducendo un aggiuntivo elemento di comparazione, la vantaggiosità, certamente di non facile valutazione viste le molteplici soluzioni che il debitore può proporre per soddisfare i propri creditori.

Permane anche il difficile coordinamento tra la disciplina pronunciata dall'articolo 182 *ter* della legge fallimentare e quella generale dettata dall'articolo 160 della stessa legge, poiché la regola generale in tema di soddisfacimento dei creditori privilegiati sostiene che un credito privilegiato di grado inferiore possa essere soddisfatto solamente nel caso in cui quello precedente sia stato interamente soddisfatto, invece, l'articolo 182 *ter* prevede la comparazione di trattamento di crediti privilegiati di grado diverso. Pertanto, alcuni sostengono che sia possibile procedere al soddisfacimento dei crediti di rango inferiore anche se quelli di grado superiore non sono stati integralmente soddisfatti, purché vi sia una misura progressivamente discendente¹⁰⁷.

Il legislatore, attraverso questa norma, ha abbracciato la tesi del pagamento differito rispetto all'omologazione. Ossia, il creditore privilegiato viene temporaneamente soddisfatto in misura inferiore rispetto al dovuto, purché il

¹⁰⁵ L'articolo 160, ultimo comma, della legge fallimentare definisce che *“in ogni caso la proposta di concordato deve assicurare il pagamento di almeno il venti per cento dell'ammontare dei crediti chirografari. La disposizione di cui al presente comma non si applica al concordato con continuità aziendale di cui all'articolo 186-bis”*.

¹⁰⁶ Si veda l'articolo 182-*ter*, comma 1, della legge fallimentare.

¹⁰⁷ Sul punto, F. Santangeli, *Auto ed etero tutela dei creditori nelle soluzioni concordate delle crisi d'impresa*, in *Diritto fallimentare*, anno 2009, I, pag. 620.

trattamento riservato a tale soggetto non sia pregiudizievole rispetto a quello presumibile in esecuzione di una liquidazione alternativa.

In caso di pagamento differito, la proposta dovrebbe essere accompagnata dalla relazione di un professionista, in cui vengano valutati i tempi di liquidazione dei beni e dei diritti gravati da titoli di prelazione e in cui si attesti “*la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione*”¹⁰⁸.

Questa soluzione legislativa denota la volontà di assicurare la massima tutela ai crediti in questione, però dall’altra parte rischia di rendere eccessivamente articolata la presentazione della proposta e la relazione tecnica.

Relativamente al classamento, il vigente articolo 182 *ter* prescrive che nel caso in cui da parte del debitore sia proposto il pagamento parziale dei crediti privilegiati tributari o contributivi, la quota che viene degradata a chirografo deve essere obbligatoriamente collocata all’interno di un’apposita classe, volontariamente costituita e di conseguenza differente dalle altre classi.

Il fine è quello di evitare possibili fenomeni di neutralizzazione del voto degli enti interessati e di rafforzarne la posizione, considerando anche la natura di tali crediti¹⁰⁹.

L’articolo in oggetto, nell’ultimo periodo del primo comma, precisa che va collocata in apposita classe l’intera quota di credito degradato a chirografo, senza considerare il diverso grado di privilegio.

Pare però, che il classamento obbligatorio riguardi solamente la parte degradata a chirografo e non anche il credito chirografo *ab origine*. Se così fosse verrebbero a formarsi doppie classi in capo agli stessi soggetti, causando in questo modo un’eccessiva tutela nei loro confronti. Inoltre, ciò comporterebbe la non corretta applicazione del principio maggioritario delle classi¹¹⁰.

¹⁰⁸ Si veda, articolo 182 *ter* della legge fallimentare.

¹⁰⁹ In merito, Marco Spadaro, *Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182 ter l.fall.*, fascicolo 1, anno 2018, pag. 14.

¹¹⁰ A riguardo si veda, Giuseppe Bozza, *La facoltatività della formazione delle classi nel concordato preventivo*, in *Il Fallimento*, fascicolo 4, anno 2009, pagg. 425 ss.

Il legislatore, attraverso questa norma, ha voluto omogenizzare sia la posizione giuridica, sia gli interessi economici dell’Agenzia delle Entrate Agente della Riscossione e degli enti previdenziali, di conseguenza, non è del tutto chiaro, se il classamento obbligatorio debba avvenire in un’unica classe, che comprenda sia tributi sia contributi erariali, ovvero se il classamento debba avvenire per tipologia di crediti, formando così due classi autonome.

Si precisa inoltre, che il classamento obbligatorio non è nuovo nel sistema, in quanto è prevista un’ipotesi simile nel caso di proposta di concordato preventivo concorrente di cui ex articolo 163 della legge fallimentare¹¹¹, il quale prevede che i creditori hanno diritto di voto sulla proposta solamente se collocati all’interno di un’autonoma classe, ciò per evitare eventuali conflitti di interessi.

Analizzando ora il trattamento dei crediti privilegiati degradati al chirografo, notiamo che questi vengono equiparati ai crediti chirografari nell’articolo 177, comma terzo, della legge fallimentare¹¹². Di conseguenza, dovrebbe trovare

¹¹¹ L’articolo 163 della legge fallimentare stabilisce che: “4. *Uno o più creditori che, anche per effetto di acquisti successivi alla presentazione della domanda di cui all'articolo 161, rappresentano almeno il dieci per cento dei crediti risultanti dalla situazione patrimoniale depositata ai sensi dell'articolo 161, secondo comma, lettera a), possono presentare una proposta concorrente di concordato preventivo e il relativo piano non oltre trenta giorni prima dell'adunanza dei creditori. Ai fini del computo della percentuale del dieci per cento, non si considerano i crediti della società che controlla la società debitrice, delle società da questa controllate e di quelle sottoposte a comune controllo. La relazione di cui al comma terzo dell'articolo 161 può essere limitata alla fattibilità del piano per gli aspetti che non siano già oggetto di verifica da parte del commissario giudiziale, e può essere omessa qualora non ve ne siano.* 5. *Le proposte di concordato concorrenti non sono ammissibili se nella relazione di cui all'articolo 161, terzo comma, il professionista attesta che la proposta di concordato del debitore assicura il pagamento di almeno il quaranta per cento dell'ammontare dei crediti chirografari o, nel caso di concordato con continuità aziendale di cui all'articolo 186-bis, di almeno il trenta per cento dell'ammontare dei crediti chirografari. La proposta può prevedere l'intervento di terzi e, se il debitore ha la forma di società per azioni o a responsabilità limitata, può prevedere un aumento di capitale della società con esclusione o limitazione del diritto d'opzione.* 6. *I creditori che presentano una proposta di concordato concorrente hanno diritto di voto sulla medesima solo se collocati in una autonoma classe.* 7. *Qualora la proposta concorrente preveda diverse classi di creditori essa, prima di essere comunicata ai creditori ai sensi del secondo comma dell'articolo 171, deve essere sottoposta al giudizio del tribunale che verifica la correttezza dei criteri di formazione delle diverse classi”.*

¹¹² L’articolo 177, comma 3, della legge fallimentare afferma che “*i creditori muniti di diritto di prelazione di cui la proposta di concordato prevede, ai sensi dell’articolo 160,*

applicazione il regime dettato dall'articolo 182 *ter*, ossia, il trattamento non deve essere differente rispetto quello “*dei creditori ai quali è previsto un trattamento più favorevole*”¹¹³.

Diversamente, il trattamento dei crediti chirografari *ab origine* rimane immutato rispetto il previgente articolo 182 *ter*. L'unico punto che la novella sottolinea, come già detto, è che a tali crediti dovranno essere garantite le stesse condizioni degli altri creditori chirografari, ovvero in caso di suddivisione in classi, dei creditori ai quali è riservato un trattamento più favorevole.

2.7 La transazione fiscale e la difficile conciliabilità con il principio di indisponibilità del credito tributario

Si rende necessario a questo punto approfondire l'argomento sulla compatibilità dell'istituto con il principio di indisponibilità del credito tributario, poiché per definizione, il credito tributario non è disponibile e nemmeno rinunciabile e pertanto non dovrebbe essere negoziabile sulla base di criteri puramente transattivi¹¹⁴.

È opportuno considerare che in origine il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria veniva collegato all'articolo 13 del R.D. n. 3269 del 23 dicembre che vietava a qualsiasi autorità pubblica e in particolar modo al Ministero delle Finanze, di “*concedere alcuna diminuzione delle tasse e delle sovrattasse*” e all'articolo 49 del Decreto-legge n. 827 del 28 maggio 1924

la soddisfazione non integrale, sono equiparati ai chirografari per la parte residua del credito”.

¹¹³ Come più volte citato, si veda l'articolo 182 *ter*, primo comma, della legge fallimentare.

¹¹⁴ Si veda, Tosi L., *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in Giustizia tributaria, anno 2008, pag. 25; Antonio La Malfa, Marengo, Franco - *La transazione fiscale e previdenziale*, Maggioli Editore, anno 2011, pag. 1437; Rocco G., *la natura*; Guidara A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Giuffrè, Milano, anno 2010; L. Tosi, *La transazione fiscale: profili sostanziali*, in F. Paparella, - *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Giuffrè, Milano, anno 2013, pag. 648; G. Marini, *Indisponibilità e transazione fiscale*, in www.treccani.it.

secondo il quale “*non è possibile convenire alcuna esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all’epoca della loro stipulazione*”.

Parte della dottrina, escludendo la portata generale della norma, riconosce l’indisponibilità del credito tributario¹¹⁵ senza però farla assurgere al rango di principio inderogabile, dato che, secondo tale tesi, il legislatore laddove lo ritenga necessario può derogarvi con una norma ad hoc. Essa afferma inoltre, che in mancanza di norme espresse il contribuente non può chiedere, e così l’Erario non può concedere, la risoluzione di adempimenti tributari in tempi e modi differenti rispetto quanto stabilito dal dispositivo stesso.¹¹⁶ Definendo infine, che “*nulla vieta in via di principio che il soddisfacimento dell’interesse pubblico all’acquisizione dei tributi possa essere conseguito anche attraverso intese di tipo negoziale*”¹¹⁷.

Altri, ancora, sostengono che l’indisponibilità non possa essere un principio immanente al sistema tributario e che essa sia semplicemente una “metafora giuridica” che deve la sua fortuna alla sua ambiguità¹¹⁸.

Diversamente, secondo alcuni autori¹¹⁹, l’indisponibilità dell’obbligazione tributaria troverebbe fondamento nella Carta Costituzionale, all’interno dei principi di imparzialità, uguaglianza e capacità contributiva. Pertanto, essi sostengono che tale principio non possa essere derogato da norme di legge ordinaria.

¹¹⁵ Essendo l’indisponibilità priva di una copertura costituzionale.

¹¹⁶ A tal riguardo si veda, S. La Rosa, *Gli accordi nella disciplina dell’attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Giustizia tributaria*, n. 2, anno 2008, pag. 248; E. De Mita, *L’accordo fiscale ha come arbitro solo l’Agenzia*, in *Il Sole-24 Ore, Norme e Tributi*, 13 dicembre 2009.

¹¹⁷ La Rosa, *Accordi e transazioni nella fase di riscossione dei tributi*, in *Rivista di diritto tributario*, anno 2008, sezione I, pag. 313.

¹¹⁸ R. Lupi, *Intaccata l’eredità del fisco inefficace*, in *Il Sole-24 Ore*, del 6 luglio 2004; lo stesso autore in *Insolvenza, fallimento e disposizione del credito tributario*, in *Dialoghi tributari*, anno 2006, pag. 459, esamina che la problematica non sta nel “*chiedersi se il credito tributario sia indisponibile o indisponibile in assoluto, ma in nome di cosa se ne possa disporre*”.

¹¹⁹ Si veda, Mauro Beghin, *Giustizia tributaria e indisponibilità dell’imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l’accertamento con adesione*, in *Rivista Diritto Tributario*, anno 2010, pag. 679 e ss.

In particolare, analizzando gli articoli 2, 3 e 53 della Costituzione, troviamo alcuni punti che tendono a confermare l'indisponibilità dell'obbligazione, in funzione di garanzia per il contribuente stesso. L'articolo 2¹²⁰ ha come soggetto l'uomo, e considera costui come singolo, ma anche come partecipante a formazioni sociali, ponendogli dei doveri di solidarietà. L'articolo 3¹²¹ stabilisce che tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e davanti alla legge sono tutti uguali, indipendentemente dalla razza, dal sesso, dalla religione, dalla lingua, dalle opinioni sociali e dalle proprie condizioni personali e sociali. Ed è compito della Repubblica italiana garantire tale libertà ed eguaglianza. Infine, l'articolo 53¹²² introduce il cosiddetto principio di capacità contributiva, principio cardine del diritto tributario. Il quale sembrerebbe confermare l'irrinunciabilità del credito tributario, poiché una eventuale sua deroga andrebbe a scalfire un dovere costituzionale a danno degli altri contribuenti. Inoltre, se esaminiamo attentamente l'articolo 23¹²³ della Costituzione si deduce che si può rinunciare ad un credito unicamente in base ad una disposizione di legge.

Si precisa però, che nella sentenza n. 50 del 1965 della Corte Costituzionale si è stabilito che *“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”*, pertanto il dispositivo deve tradursi nella possibilità di un prelievo

¹²⁰ L'articolo 2 della Costituzione definisce 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”*.

¹²¹ L'articolo 3 della Costituzione afferma 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”*.

¹²² L'articolo 53 della Costituzione stabilisce che *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”*.

¹²³ L'articolo 23 della Costituzione, difatti, afferma che *“Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”*.

commisurato alla reale forza economica del contribuente. Detto ciò, pare che la deroga al principio in esame possa trovare una giustificazione plausibile.

Poiché il legislatore oggi fa largo uso di strumenti consensuali, si rende necessario analizzare la compatibilità costituzionale dei medesimi, osservando l'impatto che tali istituti hanno sui principi costituzionali che regolano l'agire dell'Amministrazione finanziaria.

Vero è che questi problemi di compatibilità sono stati ampiamente superati da istituti, “*quali l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale, in cui possono scorgersi tratti peculiari delle forme di definizione transattive delle controversie*¹²⁴, ancorché parte della dottrina ritenga che le loro caratteristiche non siano tali da porli in contrasto con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria”¹²⁵.

Si precisa però, che tali strumenti a differenza della transazione fiscale operano in una fase particolare del rapporto tributario, in cui l'ammontare della pretesa impositiva non è ancora certa nell'*an* e nel *quatum*¹²⁶. Inoltre, essi vengono normalmente impiegati nei casi in cui sono i presupposti di fatto ad essere dubbi, non quelli di diritto, pertanto ad essere incerta è la situazione di fatto, ossia la stessa che fa sorgere l'obbligazione tributaria.

In tali istituti, attraverso la collaborazione che intercorre tra contribuente ed Erario si definisce il *quatum* dovuto dal contraddittore, senza però trascurare la sua capacità contributiva. Di conseguenza, tali strumenti divengono un valido ausilio per l'Amministrazione finanziaria, al fine di una migliore realizzazione dell'interesse fiscale.

¹²⁴ Si sottolinea che in alcune circostanze detti strumenti hanno assunto finalità anche transattive o pseudo transattive, nel caso in cui il contribuente accetti il contenuto del provvedimento impositivo al solo scopo di godere dell'abbattimento delle sanzioni, si veda, *La conciliazione giudiziale* in F. Tesaro, *Il processo tributario*, Torino, 1998, pag. 911,

¹²⁵ Tosi L., *La transazione fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, fascicolo 4, anno 2006, pag. 1072.

¹²⁶ Difatti, l'accertamento con adesione viene collocato precedentemente l'impugnazione dell'avviso di accertamento, diversamente la conciliazione giudiziale ha luogo nel corso del giudizio innanzi alla Commissione regionale o provinciale.

L'istituto della transazione di cui all'articolo 182 *ter* della legge fallimentare, invece è ancora più difficilmente conciliabile con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, poiché in virtù di un accordo fra contribuente e Amministrazione finanziaria, esso prevede il parziale pagamento dei debiti tributari e contributivi, nella misura stabilita fra i due contraenti. Costringendo pertanto gli Uffici a rinunciare parzialmente al proprio credito.

Si precisa, che il diritto tributario non ha come unico scopo il reperimento dei tributi al fine di coprire le spese pubbliche comuni, ma ha anche il compito di disincentivare o promuovere alcune attività economiche attraverso il conseguimento di mezzi finanziari occorrenti appunto per il raggiungimento di queste diverse finalità¹²⁷. Pertanto, la funzione impositiva conferita all'Agenzia delle Entrate Agente della Riscossione è di vitale importanza per il funzionamento di uno Stato e della economia di un paese. Tale potere è disciplinato dalla legge e va esercitato nel rispetto dei principi costituzionali analizzati precedentemente¹²⁸.

Conseguentemente a ciò, diviene inevitabile domandarsi a quali condizioni l'Erario può disporre dell'obbligazione tributaria nel rispetto dei valori costituzionali.

Innanzitutto, è auspicabile che la bontà delle proposte transattive presentate alle Agenzie fiscali vengano valutate alla luce della possibilità di salvaguardare l'impresa che si trovi in stato di crisi, tenendo conto altresì delle conseguenze negative che l'eventuale fallimento potrebbe produrre, in merito al profilo produttivo e a quello occupazionale, garantendo così la ripresa dell'attività imprenditoriale¹²⁹. Inoltre, la difficoltà finanziaria dell'imprenditore diviene motivo per acconsentire eccezionalmente la riduzione della pretesa tributaria, poiché sebbene la riscossione sia solo parziale garantisce comunque un prelievo

¹²⁷ Si veda, G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, Padova, anno 2010, pag. 5.

¹²⁸ Per principi costituzionali si intende; uguaglianza, parità di trattamento e capacità contributiva.

¹²⁹ A riguardo si veda, V. Busa, *La fiscalità delle procedure concorsuali*, in L. Tosi, *Problematiche fiscali del fallimento e prospettive di riforma*, Padova, anno 2005, pag. 24.

certo ed effettivo rispetto al caso in cui il debitore si trovi in una situazione di fallimento.

Si noti, che il legislatore ha previsto questa deroga al principio limitando però l'ambito di applicazione dell'istituto, difatti può essere applicata solamente nella procedura di concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione del debito, situazioni che fanno facilmente intuire uno stato di crisi del contribuente. Pertanto, al di fuori di questi due casi previsti dall'articolo 182 *ter* della legge fallimentare, il principio di indisponibilità permane e non può essere né alterato né eliminato.

In merito, la transazione esattoriale di cui *ex art.* 3, comma 3 del D.L. n. 138/2002, consentiva all'Amministrazione finanziaria, successivamente l'inizio dell'esecuzione coattiva, di transigere i tributi iscritti a ruolo in caso di "*accertata maggiore economicità e proficuità rispetto all'attività di riscossione coattiva, quando nel corso della procedura esecutiva emergeva l'insolvenza del debitore o questi (era) assoggettato a procedure concorsuali*". Ad oggi, non si può fare a meno di notare la genericità del testo normativo dell'articolo 182 *ter* della legge fallimentare, il quale contrariamente nulla dispone a riguardo dei criteri che gli Uffici dovrebbero seguire in sede di valutazione della proposta transattiva. Tale silenzio da parte del legislatore non ha certamente aiutato a far chiarezza sul punto, trattandosi per altro di una questione che ha ad oggetto tributi non disponibili.

In attesa di un intervento normativo, che preveda quali criteri gli Uffici dovrebbero seguire in sede di accettazione o di diniego della proposta transattiva, resta fermo che l'Amministrazione finanziaria¹³⁰, al momento della decisione dovrà operare una "*valutazione di efficacia ed economicità della procedura di*

¹³⁰ Tale regola si può ricavare dai principi generali, ed in particolare dall'articolo 97 della Costituzione, il quale definisce che "*le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico. I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione*".

*riscossione coattiva rispetto ai risultati conseguibili, per l'appunto, accettando la proposta di transazione*¹³¹.

In definitiva, si può ritenere che così facendo, l'istituto della transazione fiscale sia compatibile con i principi generali del sistema tributario, poiché attua concretamente quanto stabilito dagli articoli 53 e 23 della Costituzione.

¹³¹ Tosi L., *La transazione fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, fascicolo 4, anno 2006, pag. 1075.

3. Legge di bilancio 2017 – la falcidia dell’IVA e la natura obbligatoria dell’istituto

3.1 Premessa

La riformulazione del testo dell’articolo 182 *ter* della legge fallimentare in vigore dal 1° gennaio 2017 ha introdotto due grandi novità:

- la prima, relativa alla possibilità per il contribuente di richiedere e ottenere la falcidia dell’IVA ove tale richiesta sia contenuta all’interno della proposta di concordato preventivo o nell’ambito delle trattative che precedono l’accordo di ristrutturazione dei debiti;
- la seconda, relativa all’obbligatorietà del ricorso all’istituto nel caso in cui il debitore intenda falcidiare crediti fiscali all’interno della domanda di concordato o di accordo.

Entrambe le novità verranno analizzate di seguito.

3.2 Sviluppi storici della falcidia dell’IVA

La falcidia dell’IVA è stato per anni un tema molto discusso in dottrina e in giurisprudenza.

L’articolo 182 *ter* della legge fallimentare, introdotto nel 2006 con la riforma fallimentare, non menzionava espressamente tale imposta, ma nella parte in cui descriveva l’ambito oggettivo della norma, vietava esplicitamente la falcidia dei tributi che costituivano risorse proprie dell’Unione europea, prevedendo pertanto il pagamento integrale dell’imposta sul valore aggiunto¹³².

¹³² In quanto l’IVA fa parte dei tributi costituenti risorse proprie dell’Unione europea, difatti, come previsto dalla Direttiva CE n.112 del 28 novembre 2006, “*in applicazione della decisione 2000/597/CE, Euratom del Consiglio, del 29 settembre 2000, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee, il bilancio delle Comunità europee, salvo altre entrate, è integralmente finanziato da risorse proprie delle Comunità. Dette risorse comprendono, tra l’altro, quelle provenienti dall’IVA, ottenute applicando un’aliquota comune ad una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie*”.

Dunque, l’Agenzia delle Entrate con la circolare n. 40/E del 18 aprile 2008, dichiarò che “*per quanto concerne l’IVA, rinviando all’ottavo ‘considerando’ della Direttiva CEE n. 112¹³³ del 28 novembre 2006 (‘Direttiva CE del Consiglio relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto’), si invitano gli Uffici a escludere l’Iva dalla transazione fiscale, fino a nuove disposizioni*”¹³⁴.

Nei mesi seguenti appoggiarono tale tesi anche la dottrina minoritaria¹³⁵ e una parte della giurisprudenza di merito¹³⁶.

Di contro, la dottrina¹³⁷ e la giurisprudenza maggioritaria¹³⁸ sostenevano invece che il divieto di falcidia dell’imposta scoraggiasse il ricorso al concordato preventivo e che l’Iva non facesse parte delle risorse proprie dell’Unione europea,

Si precisa inoltre, che con la Manovra 2010 il divieto di falcidia è stato esteso anche al credito per le ritenute operate e non versate. Sul punto, si veda, La Malfa Antonino, *Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale*, in *Corriere tributario*, fascicolo 33, anno 2010, pag. 2695.

¹³³ Ibidem.

¹³⁴ Si precisa, che nella medesima circolare, l’Agenzia delle Entrate sosteneva che “*per effetto del principio di indisponibilità del credito tributario, non è possibile prevenire ad una soddisfazione parziale dello stesso al di fuori della specifica disciplina di cui all’articolo 182 ter. Ciò comporta che la falcidia o la dilazione del credito tributario è ammissibile soltanto qualora il debitore si attenga puntualmente alle disposizioni disciplinanti la transazione fiscale di cui all’art. 182 bis della legge fallimentare, la proposta di transazione fiscale non sia formulata in conformità alle disposizioni predette*”. Pertanto, escludendo l’imposta di valore aggiunto dalle transazioni fiscali, veniva esclusa categoricamente anche la sua falcidia.

¹³⁵ Si veda, S. Capolupo, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in *Fisco*, anno 2006, pag. 3015; L. Mazzuocolo; Antonio Caiafa, *Concordato preventivo e transazione fiscale*, in *Diritto fallimentare*, anno 2009, pag.403; G. Fauceglia, *La transazione fiscale e la domanda di concordato preventivo*, in *Diritto fallimentare*, anno 2009, pag.487; ecc.

¹³⁶ Tribunale di Milano, 13 dicembre 2007, in *Il Fallimento*, anno 2008, pag. 333; Tribunale di Lamezia Terme, 23 giugno 2008, in *Diritto fallimentare*, anno 2009, pag. 224; Tribunale di Piacenza, 1° luglio 2008, in *Diritto fallimentare*, anno 2009, pag.66. Si veda, Bagarotto E.M., *L’ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale*, in *Rassegna tributaria*, anno 2011, pag. 1472.

¹³⁷ Lorenzo Del Federico, *La nuova transazione fiscale secondo il Tribunale di Milano: dal particolarismo tributario alla collocazione endoconcorsuale*, in *Il Fallimento*, anno 2008, pag. 341.

¹³⁸ Tribunale di Pavia, 8 ottobre 2008, in *Diritto fallimentare*, anno 2009, pag. 66; Tribunale di Milano, 16 aprile 2008, in *Bollettino tributario on line*; Tribunale di Milano, 13 dicembre 2007, in *Il Fallimento*, anno 2008, pag. 333; Tribunale di Bologna, 26 ottobre 2006, in *Il Fallimento*, anno 2007, pag. 579.

ma costituisse semplicemente la base di calcolo per la determinazione della quota di partecipazione dello Stato italiano alle risorse comunitarie¹³⁹.

Solamente il legislatore avrebbe potuto far chiarezza sulla questione, ma le modifiche all'articolo 182 *ter* che si sono susseguite nel tempo non hanno di certo favorito il lavoro degli interpreti. Per esempio, con l'articolo 32 del Decreto legge n. 185, del 29 novembre 2008 (convertito successivamente dalla legge n. 2 del 28 gennaio 2009), tale istituto era stato esteso anche ai “*contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie*” ed era stata introdotta nell'articolo 182 *ter* della legge fallimentare la seguente deliberazione, che ribadiva nuovamente il divieto di falcidia dell'Iva: “*con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione di pagamento*”¹⁴⁰.

Quest'articolo non fermò il dibattito in corso, anzi rilevò che il divieto di falcidia era contenuto solamente nell'articolo 182 *ter*, riguardante appunto la transazione fiscale, e non anche nell'articolo 160 della legge fallimentare che affermava invece la possibilità del pagamento parziale dei debiti fiscali privilegiati e chirografari, compresa l'imposta sul valore aggiunto e la possibilità, all'interno del concordato preventivo, di proporre il trattamento e la falcidia dei tributi fiscali e previdenziali anche senza ricorrere allo strumento della transazione fiscale¹⁴¹.

La relazione illustrativa del Decreto-legge n. 185 del 2008 precisava che tale limitazione rispondeva alla necessità di conformarsi alla “*normativa comunitaria che vietava allo Stato membro di disporre una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di procedere ad accertamento e verifica*”, visto che la Corte di Giustizia europea, con sentenza del 17 luglio 2008, causa C-132/06, condannò

¹³⁹ Si veda, Antonino La Malfa, *Divieto di falcidia dell'IVA, specialità dell'art. 182 ter e riflessi su consolidamento dei debiti e cessazione delle liti*, in *Il Fallimento*, fascicolo 4, anno 2015, pag. 469.

¹⁴⁰ Si veda, l'articolo 182 *ter*, primo comma, della legge fallimentare; Pezzella, Domenico, Santacroce Benedetto, *La gestione del debito fiscale da parte dell'imprenditore in crisi nel concordato preventivo*, in *Corriere tributario*, fascicolo 24, anno 2010, pag. 1959.

¹⁴¹ Il cosiddetto “doppio binario”.

l'Italia perché contraria al principio di neutralità¹⁴² sui condoni fiscali¹⁴³. A causa di questo, difatti, non era stata in grado di “*garantire una riscossione equivalente dell'imposta in tutti gli Stati membri*”, pregiudicando in questo modo “*il corretto funzionamento del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto*”.

L'Italia, dunque, violava gli articoli 2 e 22 della stessa direttiva e dell'articolo 10 CE, in cui “*emerge che ogni 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. A tale riguardo, gli Stati membri sono obbligati ad accertare le dichiarazioni fiscali dei contribuenti, la relativa contabilità e gli altri documenti utili, nonché a calcolare e a riscuotere l'imposta dovuta*”¹⁴⁴.

In merito, la giurisprudenza si era divisa, la parte maggioritaria era favorevole al “doppio binario”, il restante invece, continuava ad appoggiare la tesi dell'infalciabilità dell'imposta.

Per esempio, la Corte d'appello di Genova, rigettò la proposta di omologazione del concordato preventivo proposto il 29 dicembre 2012 dalla Santo Stefano Immobiliare S.r.l., poiché uniformandosi a quanto fissato dal Decreto-legge n. 185 articolo 32 del 29 novembre 2008¹⁴⁵, ritenne che la proposta di concordato fosse inammissibile, anche se questa non ricorreva nemmeno all'istituto della transazione fiscale. In quanto, tale domanda violava il divieto di falcidia dell'imposta sul valore aggiunto, stabilito dall'articolo 182 *ter*, comma 1, della legge fallimentare, “*che (escludeva) la falcidia concordataria sul capitale dell'IVA, così sancendo l'intangibilità del relativo debito, (...) attribuendo al*

¹⁴² Tale principio, come evidenzia la sentenza in oggetto, è volto a “*non creare differenze significative nel modo di trattare i contribuenti, (...) sia all'interno di uno degli Stati membri che nell'insieme di tutti loro*”.

¹⁴³ Gli articoli 8 e 9 della legge n. 289 del 27 dicembre 2002, erano contrari al principio di neutralità, imposto dalla Corte di Giustizia europea. Poiché, l'articolo 8, che precisava l'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi, prevedeva una procedura con cui sanare inadempienze fiscali anteriori. Invece, l'articolo 9, che trattava la definizione automatica per gli anni precedenti, permetteva al contribuente di presentare una dichiarazione per chiedere la definizione automatica di tutte le imposte riguardanti tutti i periodi d'imposta per i quali i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni erano scaduti entro il 31 ottobre 2002. Prevedendo in questo modo “*una rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta*”.

¹⁴⁴ Sentenza del 17 luglio 2008, causa C-132/06, punto 37.

¹⁴⁵ Tale decreto è stato successivamente convertito dalla legge n. 2 del 28 gennaio 2009.

corrispondente credito un trattamento peculiare ed inderogabile, sicché la stessa si (applicava) ad ogni forma di concordato, ancorché' proposto senza ricorrere all'istituto della transazione fiscale, attenendo allo statuto concorsuale del credito IVA"¹⁴⁶.

3.3 Le sentenze gemelle del 4 novembre 2011

È dunque intervenuta la Corte di Cassazione con le sentenze "gemelle" del 4 novembre 2011, numeri 22931 e 22932, la quale ha ritenuto possibile definire i debiti fiscali e contributivi senza ricorrere necessariamente all'istituto della transazione fiscale¹⁴⁷, sempreché il consenso delle Agenzie fiscali non risulti determinante per l'omologazione della domanda concordataria¹⁴⁸, affermando che *"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"*¹⁴⁹. Inoltre, la Corte di Cassazione ha rafforzato ancora una volta il divieto inderogabile alla falciatura dell'IVA e delle ritenute operate e non versate, *"dovendosi intendere il richiamo al tributo come risorsa riferito non già al gettito effettivo (venendo in realtà il contributo per IVA calcolato prescindendo da questo) bensì alla specie di tributo individuata quale parametro per il trasferimento di risorse all'Unione e la cui gestione, sia normativa che esecutiva, (era) di interesse comunitario e come tale sottoposta a vincoli"*¹⁵⁰.

Per quanto riguarda il pagamento dilazionato dell'imposta, la Corte sosteneva che la disposizione fosse una norma sostanziale, non processuale e specificava che l'articolo 182 *ter* della legge fallimentare era una eccezione all'articolo 160, comma secondo, il quale affermava che *"il trattamento stabilito per ciascuna*

¹⁴⁶ Corte di Cassazione, sez. un., 27 dicembre 2016, n. 26988, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 4, anno 2017, pag. 1754.

¹⁴⁷ Si evidenzia che nel caso in cui il debitore fosse ricorso all'istituto della transazione fiscale, poteva godere di due effetti altrimenti a lui preclusi, ovvero il consolidamento del debito tributario e la cessazione delle liti tributarie pendenti con il Fisco.

¹⁴⁸ Si ricorda che la falciatura del credito fiscale (nel caso di concordato preventivo senza transazione fiscale) può intervenire anche in presenza di voto contrario da parte dell'Amministrazione finanziaria.

¹⁴⁹ Corte di Cassazione, sezione civile, sentenza n. 22931 del 4 novembre 2011.

¹⁵⁰ *Ibidem*.

*classe non (poteva) avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione". Il tutto, precisando che tale pagamento dilazionato avrebbe riguardato esclusivamente l'imposta definitivamente accertata, e che nulla avrebbe proibito al legislatore di riservare "un trattamento particolare a determinati crediti come (avveniva) per la prededuzione, senza che ciò (incidesse) automaticamente sul trattamento degli altri"*¹⁵¹.

La giurisprudenza interna non condivideva tale orientamento e per molti giudici la norma non aveva natura sostanziale ma eccezionale, poiché sostenevano che non fosse possibile che l'imposta sul valore aggiunto ricevesse un trattamento del tutto diverso nel concordato preventivo rispetto alle altre procedure concorsuali (specie nel concordato fallimentare), nelle quali l'ordine delle cause legittime di prelazione era regola imprescindibile. Tenendo poi presente anche della distinzione tra concordato preventivo con o senza transazione fiscale.

L'assolutezza di tale interpretazione si fondava principalmente su due motivi:

- l'Iva rientrava tra le risorse proprie di interesse comunitario e costituiva la base di calcolo per il contributo comunitario;
- il trattamento di tale imposta non poteva dipendere dalla decisione discrezionale del debitore di usufruire o meno dell'istituto della transazione fiscale¹⁵².

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 225 del 25 luglio 2014, si pronunciò a sostegno della Cassazione, confermando l'infacidiabilità dell'imposta sul valore aggiunto.

Il Tribunale di Verona, invece, aveva sollevato la questione riguardante la legittimità costituzionale, poiché sosteneva che l'articolo 182 *ter* nella parte in cui prevedeva la dilazione di pagamento dell'imposta, fosse in conflitto con gli articoli 97¹⁵³ e 3¹⁵⁴ della Costituzione. A tal riguardo si espresse la Corte

¹⁵¹ Ibidem.

¹⁵² Sul punto, Giuseppe Rocco, *La natura inscindibile della transazione fiscale. Profili applicativi*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1, anno 2015, pag. 81.

¹⁵³ L'articolo 97 della Costituzione afferma che "*le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico. I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di*

Costituzionale affermando che la dilazione doveva essere intesa “*come il limite massimo di espansione della procedura transattiva compatibile con il principio di indisponibilità*”¹⁵⁵. Pertanto, tale limitazione non era assolutamente “*irragionevole*”, ma anzi, consentiva all’Agenzia delle Entrate sia di riscuotere l’imposta, anche se successivamente, sia di autorizzare un piano concordatario che permettesse di superare gradualmente la crisi d’impresa.

Inoltre, il fatto che il tributo “*non (fosse) riconducibile a nessuna delle tradizionali categorie di crediti privilegiati e chirografari, (giustificava) il trattamento differenziato non solo rispetto ai crediti privilegiati in generale, ma anche nei confronti degli altri crediti tributari assistiti da privilegio*”¹⁵⁶.

3.4 La svolta grazie alla società Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C. in liquidazione

Fu il provvedimento della Corte di Giustizia europea del 7 aprile 2016, Causa C-546/14¹⁵⁷, ad ammettere il pagamento non integrale del tributo nell’ambito di una procedura di concordato preventivo.

La società Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C. in liquidazione in data 22 maggio 2014 aveva presentato domanda di concordato preventivo presso il Tribunale di Udine, la quale prevedeva di liquidare il proprio patrimonio sociale e di saldare parzialmente i propri creditori, tra cui l’Erario per i debiti riguardanti l’imposta sul valore aggiunto, senza però vincolare tale proposta a transazione fiscale.

Il Tribunale di Udine sospese il procedimento e sottopose il caso alla Corte di Giustizia dell’Unione Europea, chiedendo se i principi contenuti nell’articolo 4,

legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione. Nell'ordinamento degli uffici sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari. Agli impieghi nelle pubbliche amministrazioni si accede mediante concorso, salvo i casi stabiliti dalla legge.”

¹⁵⁴ Si veda nota n. 121 del presente lavoro.

¹⁵⁵ Corte Costituzionale, sentenza n. 225 del 15 luglio 2014.

¹⁵⁶ Ibidem.

¹⁵⁷ Pubblicata in GT, n. 6/2016, pag. 465.

paragrafo 3, del Trattato sull'Unione Europea e nella Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, riguardante il sistema comune dell'IVA, impedivano “*ad uno Stato membro di accettare un mero pagamento parziale di un debito IVA da parte di un imprenditore in stato di difficoltà finanziaria, nel corso di un concordato preventivo basato sulla liquidazione del suo patrimonio*”¹⁵⁸.

Fu l'Avvocato Generale, Eleanor Sharpston, della Corte di Giustizia dell'UE ad esaminare tale questione (causa C-546/14) e a presentare infine le conclusioni generali sul punto.

L'Avvocato Generale ricordava innanzitutto che ogni Stato membro dell'UE era tenuto ad “*adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'IVA (fosse) interamente riscossa nel suo territorio*”¹⁵⁹, precisando che nonostante ciò “*il sistema comune dell'IVA non (imponesse) (...) di accordare ai crediti IVA un trattamento preferenziale su tutte le altre categorie di crediti*”¹⁶⁰. Ciò, in disaccordo con la commissione che riteneva “*indispensabile che ai crediti Iva (fosse) attribuibile non solo un trattamento di legge preferenziale, ma anche di grado assolutamente più elevato tra quelli riconosciuti ai crediti privilegiati in termini formali e sostanziali*”¹⁶¹.

Pertanto, l'obbligo della riscossione effettiva “*non (poteva) essere assoluto*”¹⁶², anzi ammetteva deroghe, anche se specifiche e limitate. Perciò, nulla ostacolava uno Stato membro, “*a ritenere legittima una rinuncia al pagamento integrale di un credito IVA, purché siffatte circostanze (fossero) eccezionali, puntuali e limitate, e senza creare significative differenze nel modo in cui (erano) trattati i soggetti d'imposta nel loro insieme*”¹⁶³, e a godere di una certa flessibilità nella riscossione integrale dell'imposta sul valore aggiunto, soprattutto nel caso in cui i contribuenti si fossero trovati in situazioni di grave dissesto finanziario¹⁶⁴.

¹⁵⁸ Causa C-546/14, punto 1. Conclusioni dell'Avvocato Generale Eleanor Sharpston presentate il giorno 14 gennaio 2016.

¹⁵⁹ Causa C-546/14, punto 26.

¹⁶⁰ Causa C-546/14, punto 34.

¹⁶¹ Causa C-546/14, punto 32.

¹⁶² Causa C-546/14, punto 35.

¹⁶³ Causa C-546/14, punto 36.

¹⁶⁴ “*Detta situazione è specifica perché il patrimonio del soggetto passivo non è sufficiente a soddisfare tutti i creditori. In tali circostanze, poiché nel diritto dell'Unione non vi sono norme di armonizzazione relative al rango dei crediti IVA, gli Stati membri*

Infine, l'avvocato Sharpston chiarì che *“per il suo carattere puntuale e limitato, dovuto ai rigorosi presupposti della sua applicazione, la procedura di concordato manifestatamente non (creava) significative differenze nel modo in cui (erano) trattati i soggetti passivi e, pertanto, non (pregiudicava) il principio di neutralità fiscale. (...) Il sacrificio di parte del credito IVA che essa (poteva) comportare, dunque, (doveva) essere considerato alla luce dell'obiettivo di concedere ai soggetti passivi in difficoltà finanziaria una seconda opportunità attraverso la ristrutturazione collettiva del loro debito”*¹⁶⁵.

La Corte di Giustizia europea condivise quasi totalmente la tesi della dottoressa che nelle conclusioni presentate il 14 gennaio 2016 ricordava che *“una procedura come quella di cui trattasi nel procedimento principale è coerente con l'obbligo degli Stati membri di garantire l'effettiva riscossione delle risorse dell'Unione, in quanto comporta almeno tre salvaguardie relative alla tutela dei crediti IVA”* e che *“per il suo carattere puntuale e limitato, dovuto ai rigorosi presupposti della sua applicazione, la procedura di concordato manifestatamente non crea significative differenze nel modo in cui vengono trattati i soggetti passivi e, pertanto, non pregiudica il principio di neutralità fiscale. Diversamente dalle disposizioni nazionali in discussione nelle due cause Commissione/Italia, la procedura di concordato non comporta una rinuncia generale e indiscriminata al potere dell'Amministrazione finanziaria di ottenere il pagamento dei crediti IVA. Il sacrificio di parte del credito IVA che essa può comportare deve essere considerato alla luce dell'obiettivo di concedere ai soggetti passivi in difficoltà finanziaria una seconda opportunità attraverso la ristrutturazione collettiva del loro debito”*¹⁶⁶. Inoltre, la Corte rese compatibile la normativa italiana con le disposizioni europee dichiarando legittima una proposta di concordato preventivo che prevedesse il pagamento parziale del tributo in questione. Ciò, a condizione¹⁶⁷ che vi fossero due presupposti fondamentali contenuti nella legge fallimentare,

devono essere liberi di ritenere che altre categorie di crediti (quali gli stipendi o i contributi previdenziali) meritino una tutela maggiore” - Causa C-546/14, punto 37.

¹⁶⁵ Causa C-546/14, punto 42.

¹⁶⁶ Conclusioni dell'Avvocato Generale, Eleanor Sharpston, della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 14 gennaio 2016.

¹⁶⁷ Condizione già prevista nella norma fallimentare.

ovvero, che un professionista terzo totalmente indipendente attestasse il trattamento deteriore del credito IVA in ipotesi di fallimento¹⁶⁸ e che il giudice potesse esercitare il potere di controllo in sede di opposizione dell'omologazione. Difatti, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria non avesse concordato con le conclusioni del professionista¹⁶⁹, avrebbe potuto opporsi al pagamento parziale del credito tributario, al pari degli altri creditori dissenzienti, attivando in questo modo il controllo da parte del giudice¹⁷⁰.

Tale interpretazione non costituiva una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione del tributo e di conseguenza non si poneva in contrasto con la normativa prevista dall'Unione europea. "In particolare, detta rinuncia non rappresentava:

- ne' una violazione dell'obbligo degli Stati membri di assicurare l'esatta riscossione dell'IVA (art. 273, comma 1, della Direttiva IVA);
- ne' una violazione dell'obbligo degli stati membri di riscuotere effettivamente le risorse proprie dell'UE (principio di leale cooperazione di cui all'art. 4, par. 3, TUE, o anche il cosiddetto principio di effettività), tra cui rientra l'IVA, visto che sussiste un nesso diretto tra la riscossione del gettito IVA, in verità enorme, e la messa a disposizione - di una piccolissima quota parte di tale gettito - del bilancio della UE delle corrispondenti risorse"¹⁷¹.

¹⁶⁸ Relazione giurata del professionista indipendente di cui all'articolo 160, comma 2, della legge fallimentare, che certifica il trattamento deteriore del credito erariale in alternativa fallimentare e la necessaria degradazione dei creditori privilegiati, compreso il credito IVA.

¹⁶⁹ Si sottolinea che l'attestazione dell'esperto non vincola l'Amministrazione finanziaria ad esprimersi favorevolmente alla proposta concordataria, ma potrà votare negativamente nel caso in cui i valori di liquidazione presenti all'interno della relazione appaiono incompleti o sottostimati (oltre al caso di reato di falso in attestazioni di cui all'articolo 236 *bis* della legge fallimentare) o nel caso in cui il piano non risulti fattibile (come previsto anche dalle sentenze n. 22931 e n. 22932 del 2011 della Corte di cassazione).

¹⁷⁰ Si precisa che il controllo da parte del giudice in sede di opposizione all'omologa del piano concordatario è diversamente inteso e non ci sono espliciti riferimenti giurisprudenziali circa l'interpretazione dell'articolo 180, comma 4, della legge fallimentare.

¹⁷¹ Giuseppe Rocco, *Iva e transazione fiscale: le prospettive alla luce della recente sentenza della Corte di Giustizia e del diritto europeo*, in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, fascicolo 3-4, anno 2016, pag. 742.

Ciò veniva garantito anche dai presupposti rigorosi a cui è tuttora sottoposta la procedura di applicazione (italiana) di concordato, visto che:

- *“comporta che l'imprenditore in stato di insolvenza liquidi il suo intero patrimonio per saldare i propri debiti. Se tale patrimonio non è sufficiente a rimborsare tutti i crediti, il pagamento parziale di un credito privilegiato può essere ammesso solo se un esperto indipendente attesta che tale credito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di fallimento del debitore”*;
- *“offre allo Stato membro interessato la possibilità di votare contro una proposta di pagamento parziale di un credito IVA qualora, in particolare, non concordi con le conclusioni dell'esperto indipendente”*;
- *“consente allo Stato membro interessato di contestare ulteriormente, mediante opposizione, un concordato che preveda un pagamento parziale di un credito IVA e a detto giudice di esercitare un controllo”¹⁷².*

Si evidenzia che secondo la Corte, l'opinione di un esperto, nonché la possibilità di un controllo da parte del giudice in sede di opposizione all'omologa del concordato, sono dei validi mezzi affinché la “rinuncia” da parte dell'Amministrazione finanziaria a riscuotere integralmente l'imposta sul valore aggiunto, non alteri la sana concorrenza tra le aziende. Poiché, la natura del tributo trova il suo fondamento nell'esigenza di garantire il funzionamento del mercato comune, che a sua volta non tollera una distorsione della concorrenza.

In generale, il diritto europeo prevedeva che *“l'omologazione giudiziaria del piano di ristrutturazione (fosse) necessaria per garantire che la limitazione dei diritti dei creditori (fosse) proporzionata ai benefici della ristrutturazione e che i creditori (avessero) accesso a un ricorso effettivo, in piena conformità con la libertà d'impresa e il diritto di proprietà sanciti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Pertanto, il giudice (doveva) respingere il*

¹⁷² Circolare n. 16 del 23 luglio 2018, dell'Agenzia delle Entrate, *Trattamento dei crediti tributari e contributivi – Articolo 182 ter del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, come modificato dall'articolo 1, comma 81 della legge 11 dicembre 2016, n. 232, pag. 9.*

*piano di ristrutturazione se (era) probabile che il tentativo di ristrutturazione limitasse i diritti dei creditori dissenzienti in misura superiore rispetto a quanto questi (avrebbero) potuto ragionevolmente prevedere in assenza di ristrutturazione dell'impresa del debitore*¹⁷³.

Fu il Tribunale di Livorno, con provvedimento n. 29/2015 del 13 aprile 2016, uno dei primi Giudici nazionali ad applicare concretamente i principi enunciati dalla Corte di Giustizia UE, con una decisione che estendeva ampiamente la portata di tale pronuncia, superando definitivamente la posizione assunta precedentemente dalla Corte di Cassazione¹⁷⁴.

3.5 La posizione delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione

La Corte di Cassazione con sentenza n. 18561 del 22 settembre 2016, ha ribadito nuovamente l'infalciabilità dell'imposta sul valore aggiunto in sede di transazione fiscale, in ragione del disposto testuale dell'articolo 182 *ter*, ritenendo, dunque, non adottabili nella fattispecie i principi enunciati dalla Corte di giustizia nella sentenza del 7 aprile 2016.

In seguito, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione sono intervenute tra la fine del 2016 e l'inizio del 2017, visto che alcuni tribunali avevano già fatto propri i principi affermati dalla giurisprudenza europea. Difatti, con la sentenza n. 26988/2016 e la sentenza n. 760/2017, pressoché identiche¹⁷⁵, le Sezioni Unite confermarono “il principio secondo il quale la previsione dell'infalciabilità dell'imposta sul valore aggiunto di cui all'articolo 182 *ter*, (trovava) applicazione solo nel caso di proposta di concordato accompagnata da una transazione

¹⁷³ Si veda il XIX considerando della Raccomandazione n. 2014/135/UE, del 12 marzo 2014, della Commissione Europea, che gli Stati membri sono stati chiamati ad attuare dal 14 marzo 2015.

¹⁷⁴ Sul punto, si veda Filippo Dami, *La falciabilità di IVA e degli altri tributi all'indomani della sentenza della Corte di Giustizia CE: prime esperienze applicative*, in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, n. 6, anno 2016, pagg. 1634-1635.

¹⁷⁵ Le sentenze differiscono solamente per i soggetti coinvolti.

fiscale”¹⁷⁶ e ribadirono nuovamente la non obbligatorietà della transazione fiscale¹⁷⁷. Definendo l’istituto come una “*speciale figura di concordato preventivo: sia perché (veniva) ovviamente in rilievo solo quando vi (erano) debiti tributari; sia perché, anche in presenza di debiti tributari, (era) possibile un concordato preventivo senza transazione fiscale*”¹⁷⁸.

Dunque, le sentenze giunsero ad una conclusione diametralmente opposta rispetto quella affermata precedentemente dalle sentenze gemelle¹⁷⁹, prevedendo che “*solo se si (fosse) ipotizzata l’obbligatorietà della transazione fiscale, si (poteva) riconoscere l’infalciabilità del credito IVA in qualsiasi concordato. Ma se si (escludeva) che la transazione fiscale (dovesse) accompagnare necessariamente ogni ipotesi di concordato preventivo con debiti tributari, si (doveva) riconoscere che la regola dell’infalciabilità (operasse) solo per la transazione fiscale*”¹⁸⁰, precisando ulteriormente che “*processuale o sostanziale che (fosse), la regola dell’infalciabilità del credito IVA (era) inclusa nella disciplina speciale del concordato preventivo con transazione fiscale. E non si (poteva) pretendere di estenderla ai casi regolati dalla disciplina generale del concordato preventivo senza transazione*”¹⁸¹.

Tutto ciò avrebbe però alterato l’ordine di prelazione¹⁸² dei crediti, per questo la sentenza specificò che “*il mancato rispetto dell’ordine dei privilegi (era) giustificato dal necessario consenso degli altri creditori, anche privilegiati, al cui voto (veniva) sottoposta l’intera proposta di concordato, inclusiva della*

¹⁷⁶ D. Pezzella, *IVA falcidiabile in concordato anche per le Sezioni Unite*, in *Corriere Tributario*, fascicolo 7, anno 2017, pag. 516. Veniva dunque concessa la falcidia dell’imposta sul valore aggiunto in presenza di concordato preventivo privo di transazione fiscale.

¹⁷⁷ Sancita dalle “sentenze gemelle” del 4 novembre 2011.

¹⁷⁸ Circolare n. 16 del 23 luglio 2018, dell’Agenzia delle Entrate, *Trattamento dei crediti tributari e contributivi – Articolo 182 ter del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, come modificato dall’articolo 1, comma 81 della legge 11 dicembre 2016, n. 232*, pag. 9.

¹⁷⁹ Sul punto si evidenzia come nelle sentenze gemelle la facoltatività giocasse un ruolo decisivo nell’affermare l’infalciabilità del debito Iva, non veniva dunque lasciata al debitore la scelta di assoggettarsi o meno all’onere dell’integrale pagamento dell’imposta.

¹⁸⁰ Sezioni Unite della Corte di Cassazione, sentenza 27 dicembre 2016, n. 26988.

¹⁸¹ *Ibidem*.

¹⁸² Si veda, Domenico Pezzella, *Iva falcidiabile in concordato anche per le Sezioni Unite*, in *Corriere Tributario*, fascicolo 7, anno 2017, pag. 520.

*transazione fiscale. (...) Sicché, in questa prospettiva l'effetto di favore per il credito IVA (e per quelli assimilati) (era) del tutto compatibile con il sistema normativo vigente*¹⁸³.

Fino al 31 dicembre 2016 fece fede tale interpretazione, nella quale, come affermato dal Tribunale di Milano attraverso il Decreto del 29 dicembre 2016, in linea con la decisione delle Sezioni Unite, il contribuente poteva alternativamente scegliere se avvalersi o meno della transazione fiscale e proporre la falcidia del credito Iva o accedere all'istituto della transazione fiscale attraverso il concordato preventivo pagando integralmente il debito tributario e le ritenute operate e non versate.

3.6 L'attuale formulazione dell'articolo 182 *ter* della legge fallimentare in merito alla falcidia dell'Iva

Il “doppio binario alternativo” rimase in vigore fino all'entrata del “nuovo” articolo 182 *ter* della legge fallimentare, avvenuta il primo gennaio 2017, introdotto dalla Legge di Bilancio 2017¹⁸⁴, che finalmente dispose in modo definitivo la falcidia dell'imposta sul valore aggiunto, senza più distinzione tra proposta di concordato preventivo con o senza presenza dell'istituto della transazione fiscale¹⁸⁵, garantendo il versamento della quota destinata al bilancio comunitario.

¹⁸³ Sezioni Unite della Corte di Cassazione, sentenza 27 dicembre 2016, n. 26988.

¹⁸⁴ Il primo gennaio 2017 entra in vigore la Legge n. 232 dell'11 dicembre 2016, meglio conosciuta come Legge di Bilancio 2017.

¹⁸⁵ Si riporta nuovamente l'articolo 182 *ter*, comma primo, della legge fallimentare: “*con il piano di cui all'articolo 160 il debitore, esclusivamente mediante proposta presentata ai sensi del presente articolo, può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, se il piano ne prevede la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d). Se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori o meno vantaggiosi rispetto a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli*”

Poiché la Legge di Bilancio non include alcuna previsione in ordine all'entrata in vigore del vigente articolo, si ritiene che per tutte le domande di concordati preventivi e accordi di ristrutturazione dei debiti antecedenti tale data, continui a valere la normativa previgente¹⁸⁶. Ciò, in conformità al principio previsto dall'articolo 11, comma primo, delle disposizioni preliminari al Codice Civile, in base al quale *“la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo”*¹⁸⁷.

La Legge di Bilancio 2017, introdusse importanti novità all'articolo 182 *ter* della legge fallimentare¹⁸⁸, a partire dalla denominazione della norma che da *“Transazione fiscale”* è stata rinominata *“Trattamento dei crediti tributari e contributivi”*.

Una delle principali novità, come già detto, è stata la falcidia dell'Iva e delle ritenute operate e non versate¹⁸⁹, pertanto, sia nel concordato preventivo sia nell'ambito di un accordo di ristrutturazione del debito, è ora possibile proporre all'Agenzia delle Entrate Agente della Riscossione un pagamento parziale o dilazionato dei *“tributi e degli accessori amministrati dalle agenzie fiscali e dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza ed assistenza obbligatorie e relativi accessori di cui all'articolo 182 *ter*”*¹⁹⁰.

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

¹⁸⁶ Pertanto, la decisione delle Sezioni Unite potrà essere fatta valere da tutti i debitori che hanno già presentato domanda di concordato o accordo senza transazione fiscale, precedentemente al 1° gennaio 2017, con previsione di pagare solo parzialmente il debito Iva e per tutte le proposte non ancora omologate o rigettate.

¹⁸⁷ Tale principio poteva essere derogato solamente se la domanda veniva modificata in linea con il nuovo articolo (questo esclusivamente se c'erano i presupposti temporali).

¹⁸⁸ Parte di queste novità sono già state analizzate nel precedente capitolo.

¹⁸⁹ Risolvendo anche la questione processuale relativa all'obbligatorietà di tale istituto.

¹⁹⁰ Si veda, Fabio Gallio, *Transazione tributaria in ambito concordatario: il contratto dell'Agenzia delle Entrate*, in *ilFallimentarista.it*, focus del 14 settembre 2018.

L'istituto non costituisce più solamente un *sub* procedimento, ma diviene un elemento essenziale del procedimento stesso quando entrano in gioco crediti tributari¹⁹¹.

L'artefice di questa modifica è stata la Commissione Rordorf¹⁹², Commissione ministeriale istituita dal Ministero della Giustizia con decreto del 28 gennaio 2015¹⁹³, la quale è stata incaricata dal Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili, attraverso il documento "*Il contributo del CNDCEC alla riforma della crisi d'impresa - Profili tributari*"¹⁹⁴, di creare un disegno di legge delega sulla riforma strutturale in materia di fallimento e della crisi di impresa. Nel ridisegnare la norma la Commissione ha analizzato tutti i casi che si sono verificati nei tribunali nazionali ed europei con riferimento alla transazione fiscale.

Il CNDCEC ha proposto un innovativo metodo di calcolo della base imponibile dell'IVA, individuato come sommatoria tra il riscosso e il non riscosso, su cui poi va applicata l'aliquota per determinare la percentuale effettiva destinata all'Unione europea. Detto ciò, ogni possibile riduzione compiuta dal singolo Stato membro a seguito di transazione fiscale non avrebbe alcuna rilevanza.

*"Tale modifica consentirebbe di agevolare la composizione delle crisi di impresa, massimizzando, allo stesso tempo, le entrate erariali da esso derivanti"*¹⁹⁵.

Alla luce del nuovo scenario, *"la ristrutturazione del debito tributario e previdenziale può avere luogo solamente mediante un'istanza apposita e può prevedere il pagamento, anche parziale del debito, a condizione, che si preveda la*

¹⁹¹ Sul punto, Antonio Damascelli, *Restyling per la transazione fiscale*, in *Corriere Tributario*, fascicolo 23, anno 2017, pag. 1841.

¹⁹² Nota come Commissione Rordorf dal nome del presidente, Renato Rordorf, Consigliere di Corte di Cassazione.

¹⁹³ Giampaolo Provaggi e Paola Rossi, *Transazione fiscale: le proposte dei commercialisti "in linea" con la Corte di Giustizia UE*, in *Corriere Tributario*, fascicolo 12, anno 2016, pag. 889.

¹⁹⁴ Documento datato dicembre 2015, nel quale sono state raccolte diverse proposte di modifica legislativa, tra cui: l'istituto della transazione fiscale, la razionalizzazione della disciplina dell'insinuazione nel passivo dei crediti erariali e il sistema dei privilegi tributari.

¹⁹⁵ Stefano Morri, Stefano Guarino, *La fine del "dogma" dell'infalciabilità del credito IVA*, in *Corriere Tributario*, fascicolo 39, anno 2016, pag. 3014.

soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo anche al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un attestatore qualificato”¹⁹⁶.

3.7 L’obbligatorietà della transazione fiscale

Nel corso degli anni c’è stato un gran dibattito relativamente all’obbligatorietà della transazione fiscale nei casi in cui l’impresa decida di proporre la falcidia o la dilazione dei debiti fiscali.

Inizialmente, il testo normativo non permetteva di comprendere se il debitore, al fine di ottenere la falcidia dei debiti tributari, fosse obbligato a ricorrere al suddetto piano concordatario o se alternativamente fosse libero di scegliere quale rimedio applicare per evitare il dissesto dell’impresa.

Seguendo questo orientamento, l’Amministrazione finanziaria attraverso la circolare n. 40/E del 18 aprile 2008 e la circolare n. 14/E del 10 aprile 2009, affermò che *“l’obbligatorietà dell’istituto (scaturiva) dall’impossibilità di soddisfazione parziale del credito tributario al di fuori della specifica disciplina di cui all’articolo 182 ter, dato che (costituiva) un sub procedimento necessario inserito nella procedura di concordato preventivo”¹⁹⁷.*

Contrariamente parte della giurisprudenza di merito sosteneva invece l’ammissibilità del concordato preventivo con falcidia dei debiti tributari anche in caso di assenza di transazione fiscale, lasciando la facoltà di decidere all’imprenditore. Tale orientamento prese vita da un’interpretazione letterale della norma, la quale infatti usava il termine “può” e non “deve”. Questa tesi fu successivamente confermata anche dai giudici di legittimità, che dichiararono la

¹⁹⁶ Valerio Ficari, *Falcidia dell’IVA e transazione fiscale: la sentenza “Degano trasporti” è “tamquam non esset”?*, in *Corriere Tributario*, fascicolo 3, anno 2017, pag. 184.

¹⁹⁷ Menita Giusy De Flora, *Riflessioni sulla transazione fiscale e sulla transigibilità dell’Iva alla luce della giurisprudenza nazionale ed europea*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 4, anno 2016, pag. 1297.

natura non essenziale dell'istituto in questione, data anche l'irrilevanza del voto dell'Amministrazione finanziaria.

Dunque, i giudici dopo lunghe controversie e dibattiti erano giunti ad affermare definitivamente la facoltatività della transazione fiscale.

Ma grazie al rinnovato articolo 182 *ter* della legge fallimentare¹⁹⁸, l'istituto sembra perdere la propria individualità ed autonomia, divenendo così obbligatorio per tutti coloro che desiderano proporre un pagamento parziale dei tributi previsti in detta norma. Pertanto, esso non costituisce più un *sub* procedimento, ma diviene un elemento essenziale della proposta concordataria o dell'accordo di ristrutturazione del debito.

Come più volte detto, per i contribuenti che hanno però aderito anteriormente alla modifica della norma, continua tuttora ad operare un "doppio binario" e spetta a loro la facoltà di aderire o meno all'istituto.

¹⁹⁸ Difatti, il medesimo stabilisce che *"con il piano di cui all'articolo 160 il debitore, esclusivamente mediante proposta presentata ai sensi del presente articolo, può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, (...)."*

4. Proposte di transazione fiscale a confronto

4.1 Premessa

Nel presente capitolo verranno analizzate due diverse proposte di transazione fiscale, presentate da imprese italiane all'interno della procedura di concordato preventivo, una antecedente la novella e l'altra post Legge di bilancio 2017.

Il fine è mostrare concretamente le novità, enunciate nei capitoli precedenti, che il vigente articolo 182 *ter* della legge fallimentare ha introdotto.

Si deve premettere che non è stato agevole reperire dei casi reali, in quanto, non vi è un archivio accessibile in cui vengono sistematicamente indicati i dati relativi alle transazioni fiscali, inoltre, l'istituto in questione nel corso degli anni è stato poco adottato nelle procedure concordatarie e nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione di accordi di ristrutturazione dei debiti¹⁹⁹.

4.2 Proposta di transazione fiscale ante Legge di bilancio 2017

La Società Alfa S.r.l.²⁰⁰, a suo tempo, era una società con sede nella provincia di Venezia, operante da oltre trent'anni nel settore navale. A seguito di una costante crescita, negli ultimi tempi, si era trovata in una situazione economica e finanziaria tale da dover ricorrere quasi obbligatoriamente alla procedura di concordato preventivo.

Il 28 maggio 2013, la Società, all'interno della domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo, articolo 160 e seguenti della legge fallimentare, ha presentato la sua proposta di transazione fiscale presso l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Venezia e la vecchia Equitalia Nord S.p.A della provincia di Venezia, oggi Agente della Riscossione. In data 29 maggio 2013, la medesima, ha provveduto al deposito del ricorso, del piano

¹⁹⁹ I casi in esame sono stati gentilmente forniti dallo “Studio Zaniol & Partners”, in collaborazione con la dott.ssa Tiziana Zaniol.

²⁰⁰ Nome di fantasia.

concordatario, accompagnato dalla relazione dei professionisti²⁰¹ indipendenti di cui all'articolo 161 della legge fallimentare, unitamente alla domanda di transazione fiscale.

4.2.1 Posizione debitoria della Società Alfa S.r.l.

Prima di esaminare concretamente la proposta di transazione fiscale si ritiene opportuno riportare brevemente la posizione debitoria della società nei confronti dell'Erario, in data 22 maggio 2013.

Innanzitutto, distinguiamo i debiti per omessi versamenti non iscritti a ruolo dalle somme iscritte a ruolo²⁰².

Per quanto riguarda gli omessi versamenti non iscritti a ruolo, da un preliminare controllo e dagli avvisi di irregolarità comunicati alla società emergeva negli ultimi quattro anni un debito erariale nella misura di seguito riportata.

SOMME NON ISCRITTE A RUOLO	
Ritenute anno d'imposta 2012	133.007,41 €
Sanzioni	39.902,24 €
Interessi	3.227,45 €
Ritenute anno d'imposta 2011	252.616,24 €
Sanzioni	75.784,86 €
Interessi	14.252,85 €
Ritenute anno d'imposta 2010	1.342,06 €
Sanzioni	780,90 €
Interessi	67,86 €
IRAP anno d'imposta 2010	393,72 €
Sanzioni	29,13 €

²⁰¹ Tali professionisti erano in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d).

²⁰² Come esaminato nel capitolo 2, paragrafo 2.4, nel previgente articolo 182 *ter* della legge fallimentare, in merito all'adesione o al diniego alla proposta di concordato si distinguevano i tributi iscritti a ruolo da quelli non iscritti a ruolo. Oggi tale distinzione non sussiste più.

Interessi	47,39 €
IVA anno d'imposta 2009	30.362,00 €
Sanzioni	9.108,60 €
Interessi	4.422,01 €
IVA anno d'imposta 2011	15.897,14 €
Sanzioni	4.769,14 €
Interessi	662,08 €
IVA anno d'imposta 2012	59.842,00 €
Sanzioni	17.952,60 €
Interessi	1.317,66 €
IVA anno d'imposta 2013	709,00 €
Sanzioni	212,70 €
Interessi	2.047,39 €
TOTALE imposte	494.169,57 €
TOTALE sanzioni	148.540,17 €
TOTALE interessi	26.044,69 €
TOTALE COMPLESSIVO	668.754,43 €

Circa le somme iscritte a ruolo e scadute, invece, risultava un importo pari ad euro 4.091,11, così suddiviso:

SOMME ISCRITTE A RUOLO	
Ritenute	856,00 €
Sanzioni	704,20 €
Interessi	57,42 €
Mora	57,42 €
Aggio	174,07 €
Spese	3,48 €
Erario (privilegio)	1.559,11 €
Sanzioni	52,35 €
Interessi	8,06 €
Mora	196,26 €
Aggio	170,51 €

Spese	2,41 €
TOTALE imposte	2.415,11 €
TOTALE sanzioni	756,55 €
TOTALE interessi	65,48 €
TOTALE mora	253,68 €
TOTALE aggio	344,58 €
TOTALE spese	5,89 €
TOTALE COMPLESSIVO	3.841,29 €

In data 2 maggio 2013 era inoltre stato notificato alla società un avviso di accertamento, relativo all'anno d'imposta 2008, per gli importi che si riportano nella tabella seguente.

AVVISO DI ACCERTAMENTO	
IRES	120.219,00 €
sanzioni	120.219,00 €
interessi	7.792,83 €
IRAP	17.049,00 €
sanzioni	17.049,00 €
interessi	1.105,15 €
IVA	77.764,00 €
sanzioni	77.764,00 €
interessi	5.726,84 €
TOTALE imposte	215.032,00 €
TOTALE sanzioni	215.032,00 €
TOTALE interessi	14.624,82 €
TOTALE COMPLESSIVO	444.688,82 €

Si sottolinea, che per il suddetto avviso era stata presentata alla Direzione Provinciale istanza di accertamento con adesione e che in caso di accettazione

della medesima proposta, la società aveva dichiarato di rinunciare all'istanza di accertamento con adesione, trattandosi di pretese che erano già parte integrante della transazione e per la quale dunque non vi era più interesse alla prosecuzione del procedimento avviato.

La Società, alla data in cui vi è stata la proposta di transazione fiscale, dichiara che non vi erano liti e contenziosi pendenti.

4.2.2 Proposta di transazione fiscale

Si prosegue ora analizzando la proposta di transazione fiscale ex articolo 182 *ter* della legge fallimentare presentata dall'impresa all'Amministrazione finanziaria.

La Società Alfa S.r.l., in osservanza alle disposizioni dell'articolo 182 *ter*, ha innanzitutto proposto di adempiere ai propri obblighi impositivi per omessi versamenti non iscritti a ruolo e per i pregressi debiti erariali iscritti a ruolo in misura pari al:

- 100% delle imposte dovute, non ancora versate;
- 10% delle sanzioni;
- 5% degli interessi e delle altre somme accessorie²⁰³.

Si vedano di seguito i prospetti riepilogativi.

PROPOSTA DI TRANSAZIONE FISCALE - somme non iscritte a ruolo			
Ritenute anno d'imposta 2012	133.007,41 €	100%	133.007,41 €
Sanzioni	39.902,24 €	10%	3.990,22 €
Interessi	3.227,45 €	5%	161,37 €
Ritenute anno d'imposta 2011	252.616,24 €	100%	252.616,24 €
Sanzioni	75.784,86 €	10%	7.578,49 €
Interessi	14.252,85 €	5%	712,64 €
Ritenute anno d'imposta 2010	1.342,06 €	100%	1.342,06 €

²⁰³ Per somme accessorie si intende: mora, aggio e spese.

Sanzioni	780,90 €	10%	78,09 €
Interessi	67,86 €	5%	3,39 €
IRAP anno d'imposta 2010	393,72 €	100%	393,72 €
Sanzioni	29,13 €	10%	2,91 €
Interessi	47,39 €	5%	2,37 €
IVA anno d'imposta 2009	30.362,00 €	100%	30.362,00 €
Sanzioni	9.108,60 €	10%	910,86 €
Interessi	4.422,01 €	5%	221,10 €
IVA anno d'imposta 2011	15.897,14 €	100%	15.897,14 €
Sanzioni	4.769,14 €	10%	476,91 €
Interessi	662,08 €	5%	33,10 €
IVA anno d'imposta 2012	59.842,00 €	100%	59.842,00 €
Sanzioni	17.952,60 €	10%	1.795,26 €
Interessi	1.317,66 €	5%	65,88 €
IVA anno d'imposta 2013	709,00 €	100%	709,00 €
Sanzioni	212,70 €	10%	21,27 €
Interessi	2.047,39 €	5%	102,37 €
TOTALE imposte	494.169,57 €	100%	494.169,57 €
TOTALE sanzioni	148.540,17 €	10%	14.854,02 €
TOTALE interessi	26.044,69 €	5%	1.302,23 €
TOTALE COMPLESSIVO	668.754,43 €		510.325,82 €

PROPOSTA DI TRANSAZIONE FISCALE - somme iscritte a ruolo			
Ritenute	856,00 €	100%	856,00 €
Sanzioni	704,20 €	10%	70,42 €
Interessi	57,42 €	5%	2,87 €
Mora	57,42 €	5%	2,87 €
Aggio	174,07 €	5%	8,70 €
Spese	3,48 €	5%	0,17 €
Erario (privilegio)	1.559,11 €	100%	1.559,11 €
Sanzioni	52,35 €	10%	5,24 €

Interessi	8,06 €	5%	0,40 €
Mora	196,26 €	5%	9,81 €
Aggio	170,51 €	5%	8,53 €
Spese	2,41 €	5%	0,12 €
TOTALE imposte	2.415,11 €	100%	2.415,11 €
TOTALE sanzioni	756,55 €	10%	75,66 €
TOTALE interessi	65,48 €	5%	3,27 €
TOTALE mora	253,68 €	5%	12,68 €
TOTALE aggio	344,58 €	5%	17,23 €
TOTALE spese	5,89 €	5%	0,29 €
TOTALE COMPLESSIVO	3.841,29 €		2.524,25 €

Si evidenzia, che tutte le somme oggetto di transazione fiscale erano assistite da privilegio, mentre le somme “falcidiate” sono state successivamente ammesse in via chirografaria.

Si specifica inoltre, che queste imposte sono state pagate con le modalità e i tempi previsti dalla procedura concordataria, ovvero nei mesi seguenti all’omologa del concordato preventivo.

Per quanto concerne invece le debenze erariali oggetto di accertamento²⁰⁴, la Società Alfa S.r.l. ha previsto di definirle in misura pari al²⁰⁵:

- 100% delle imposte dovute;
- 30% delle sanzioni;
- 5% degli interessi e delle altre somme accessorie²⁰⁶.

²⁰⁴ Relative all’avviso di accertamento notificato alla società in data 2 maggio 2013.

²⁰⁵ Come per gli omessi versamenti non iscritti a ruolo e le somme iscritte a ruolo anche per i debiti erariali oggetto di avviso di accertamento tutte le somme oggetto di transazione fiscale erano assistite da privilegio, mentre le somme residue sono state successivamente ammesse in via chirografaria.

²⁰⁶ Per somme accessorie si intende: mora, aggio e spese.

PROPOSTA DI TRANSAZIONE FISCALE - somme oggetto di accertamento			
IRES	120.219,00 €	100%	120.219,00 €
sanzioni	120.219,00 €	30%	36.065,70 €
interessi	7.792,83 €	5%	389,64 €
IRAP	17.049,00 €	100%	17.049,00 €
sanzioni	17.049,00 €	30%	5.114,70 €
interessi	1.105,15 €	5%	55,26 €
IVA	77.764,00 €	100%	77.764,00 €
sanzioni	77.764,00 €	30%	23.329,20 €
interessi	5.726,84 €	5%	286,34 €
TOTALE imposte	215.032,00 €	100%	215.032,00 €
TOTALE sanzioni	215.032,00 €	30%	64.509,60 €
TOTALE interessi	14.624,82 €	5%	731,24 €
TOTALE COMPLESSIVO	444.688,82 €		280.272,84 €

Si sottolinea infine, che la proposta presentata dalla Società Alfa S.r.l. rispettava il dettato del previgente primo comma dell'articolo 182 *ter* della legge fallimentare, in particolar modo teneva conto dell'ulteriore esposizione debitoria verso gli altri creditori.

4.2.3 Integrazione alla proposta di transazione fiscale

In data 12 luglio 2013 la Società Alfa S.r.l. ha presentato un'integrazione alla proposta di transazione, in seguito alle osservazioni dell'Agenzia delle Entrate comunicate in data 9 luglio 2013.

La Società ha innanzitutto ribadito che i pagamenti dei creditori privilegiati, compresi i crediti erariali, sarebbero avvenuti seguendo l'ordine dei privilegi previsti dalla legge stessa.

Ha poi confermato le percentuali previste nell'istanza presentata il 29 maggio 2013, ossia:

- 100% delle imposte dovute;
- 5 % degli interessi e altre somme accessorie;
- 10% delle sanzioni per omessi versamenti;
- 30% delle sanzioni irrogate con l'avviso di accertamento.

Precisando che qualora, in sede di riparto, ai creditori chirografari fosse stata riconosciuta una percentuale maggiore del 5 o 10 per cento, le sanzioni, gli interessi e le somme accessorie sarebbero state corrisposte in misura pari alla liquidazione di questi, aumentata ulteriormente dello 0,50 per cento.

A seguito dell'integrazione, all'Erario vennero riconosciute complessivamente le seguenti somme minime:

Ritenute, Iva, Imposta di registro e altre imposte	751.005,80 €
Interessi al 5%	2.087,05 €
Sanzione al 10%	16.830,67 €
Sanzione al 30% a seguito dell'avviso di accertamento	54.098,55 €
Aggio, mora e spese	732,69 €
TOTALE COMPLESSIVO	824.754,76 €

In conclusione, grazie all'accoglimento dell'istanza in oggetto, i crediti per interessi, sanzioni e accessori²⁰⁷ hanno potuto godere del trattamento dei crediti privilegiati, i quali hanno trovato soddisfacimento nei mesi immediatamente successivi all'omologa del concordato preventivo, in tempi assai rapidi, per effetto degli accordi intervenuti con terzi che hanno garantito esborsi per oltre 4 milioni

²⁰⁷ Per accessori si intende; mora, aggio e spese.

di euro nei 30 giorni successivi al passaggio in giudicato della sentenza di omologa, nella misura precedentemente indicata del 5, 10 e 30 per cento. Tenendo conto che il piano concordatario prevedeva invece che i crediti chirografari fossero soddisfatti nella misura dell'8 per cento, percentuale assai inferiore rispetto a quelle fissate per i debiti erariali in oggetto.

4.3 Proposta di transazione fiscale post Legge di bilancio 2017

La Società Beta²⁰⁸ S.r.l., era una società veneziana che si occupava della commercializzazione di prodotti tessili e di arredamento per la casa. A seguito di una grande crescita durata più di cinquant'anni, negli anni 2000 cominciò a manifestare i primi cedimenti, l'arrivo poi della nota crisi immobiliare del 2010 influì notevolmente sul crollo aziendale. Poiché la gestione del debito bancario era divenuta insostenibile, nel 2015 si decise di formalizzare una situazione di crisi che ormai perdurava da oltre un anno. Preso atto, il 7 settembre del 2016 gli amministratori della società decisero di porre dinanzi al Tribunale di Venezia domanda di concordato preventivo con richiesta di concessione dei termini, ex articolo 161, sesto comma, della legge fallimentare²⁰⁹. Dunque, il 9 settembre 2016 depositarono il ricorso chiedendo che la società fosse ammessa alla

²⁰⁸ Nome di fantasia.

²⁰⁹ L'articolo 161, sesto comma, della legge fallimentare stabilisce che *“l'imprenditore può depositare il ricorso contenente la domanda di concordato unitamente ai bilanci relativi agli ultimi tre esercizi e all'elenco nominativo dei creditori con l'indicazione dei rispettivi crediti, riservandosi di presentare la proposta, il piano e la documentazione di cui ai commi secondo e terzo entro un termine fissato dal giudice, compreso fra sessanta e centoventi giorni e prorogabile, in presenza di giustificati motivi, di non oltre sessanta giorni. Nello stesso termine, in alternativa e con conservazione sino all'omologazione degli effetti prodotti dal ricorso, il debitore può depositare domanda ai sensi dell'articolo 182-bis, primo comma. In mancanza, si applica l'articolo 162, commi secondo e terzo. Con decreto motivato che fissa il termine di cui al primo periodo, il tribunale può nominare il commissario giudiziale di cui all'articolo 163, secondo comma, n. 3; si applica l'articolo 170, secondo comma. Il commissario giudiziale, quando accerta che il debitore ha posto in essere una delle condotte previste dall'articolo 173, deve riferirne immediatamente al tribunale che, nelle forme del procedimento di cui all'articolo 15 e verificata la sussistenza delle condotte stesse, può, con decreto, dichiarare improcedibile la domanda e, su istanza del creditore o su richiesta del pubblico ministero, accertati i presupposti di cui agli articoli 1 e 5, dichiara il fallimento del debitore con contestuale sentenza reclamabile a norma dell'articolo 18”*.

procedura di concordato al fine di presentare successivamente la proposta, il piano e la documentazione di cui all'articolo 161, secondo e terzo comma della legge fallimentare. Nella stessa data, veniva concesso in affitto un ramo aziendale, con il fine di evitare il lievitare di costi straordinari e di preservare, nell'interesse dei creditori, le utilità che derivano dal proseguimento dell'attività. Tale ramo è stato poi acquistato dalla stessa società affittuaria²¹⁰.

Il Tribunale in data 14 settembre, preso atto del ricorso, ha concesso il termine sino al 13 gennaio 2017 (successivamente prorogato al 10 marzo 2017) per la presentazione di una proposta definitiva di concordato. Pertanto, la Società Beta S.r.l., nei tempi previsti ha provveduto al deposito, con tutta la documentazione richiesta dalla norma.

All'udienza però, pur in presenza di una adesione della maggioranza dei crediti ammessi al voto, non fu raggiunta la maggioranza nel maggior numero di classi. Preso atto della mancata approvazione, gli amministratori di Beta S.r.l. decisero di rinunciare alla procedura in questione per proporre, in data 6 dicembre 2017, una nuova proposta che fosse migliorativa per l'intero ceto creditorio.

Contestualmente alla domanda di concordato preventivo, la Società presentò altre due proposte, una relativa alla transazione fiscale e l'altra alla transazione previdenziale.

4.3.1 Posizione debitoria della Società Beta S.r.l.

Beta S.r.l., per le gravi difficoltà finanziarie, aveva omesso il pagamento di tributi a partire dall'anno 2007, di contributi INPS a partire dall'anno 2012, ed INAIL a partire dall'anno 2016²¹¹, sino alla proposta concordataria. Alcuni di questi debiti erano già iscritti a ruolo, altri non ancora.

Alla data 5 dicembre 2017, in relazione ai tributi e ai contributi sopra citati non risultavano liti e contenziosi pendenti.

²¹⁰ Si evidenzia che l'acquisto era subordinato all'omologa del piano concordatario.

²¹¹ Si precisa che nel presente capitolo per semplicità verrà trattata solo la transazione fiscale (e di conseguenza solo i debiti erariali).

Nelle seguenti tabelle si analizzano brevemente i debiti erariali ripartiti per tipologia dei tributi.

SOMME NON ISCRITTE A RUOLO		
IRES ANNO D'IMPOSTA 2014		170.704,00 €
sanzioni		
interessi		14.312,32 €
TOTALE		185.016,32 €
IRAP ANNO D'IMPOSTA 2014		40.748,00 €
sanzioni		
interessi		3.604,00 €
TOTALE		44.352,00 €
Atto di contestazione	Sanzione Irap 2014	36.673,20 €
n. T6Fxxxxxxxxxxxx0/2017	Sanzione Ires 2014	153.633,60 €
TOTALE		190.306,80 €
IVA ANNO D'IMPOSTA 2015		239.830,00 €
sanzioni		71.949,00 €
interessi		23.641,25 €
TOTALE		335.420,25 €
IVA ANNO D'IMPOSTA 2016 (sino al 12 settembre)		45.975,00 €
sanzioni		13.762,50 €
interessi		1.153,81 €
TOTALE		60.891,31 €
RITENUTE ANNO D'IMPOSTA 2016 (sino al 12 settembre)		40.939,51 €
sanzioni		12.281,64 €
interessi		1.568,57 €

TOTALE		54.789,72 €
TOTALE CREDITO TRIBUTARIO PRECONCORDATO		870.776,40 €

SOMME ISCRITTE A RUOLO				
IVA				
	IMPORTO	INTERESSI DI MORA	AGGIO COATTIVO	TOTALE
IMPOSTA	448.895,22 €	18.768,31 €	33.748,39 €	501.411,92 €
SANZIONI	199.344,97 €		14.844,73 €	214.189,70 €
INTERESSI	61.800,37 €		4.597,58 €	66.397,95 €
TOTALE	710.040,56 €	18.768,31 €	53.190,70 €	781.999,57 €
RITENUTE				
	IMPORTO	INTERESSI DI MORA	AGGIO COATTIVO	TOTALE
IMPOSTA	380.160,49 €	3.997,29 €	16.547,67 €	400.705,45 €
SANZIONI	117.577,64 €	48,93 €	5.163,22 €	122.789,79 €
INTERESSI	39.669,41 €	0,02 €	1.817,59 €	41.487,02 €
TOTALE	39.669,41 €	4.046,24 €	23.528,48 €	564.982,26 €
ALTRO				
	IMPORTO	INTERESSI DI MORA	AGGIO COATTIVO	TOTALE
IMPOSTA + ALTRO	71.311,68 €	3.386,24 €	5.683,65 €	80.381,57 €
SANZIONI	27.585,66 €	127,68 €	2.125,11 €	29.838,45 €
INTERESSI	8.104,35 €	0,18 €	616,64 €	8.721,17 €
TOTALE	107.001,69 €	3.514,10 €	8.425,40 €	118.941,19 €
RIEPILOGO GENERALE				
	IMPORTO	INTERESSI DI MORA	AGGIO COATTIVO	TOTALE
TOTALE COMPLESSIVO	1.354.449,79 €	26.328,65 €	85.144,58 €	1.465.923,02 €

IN PREDEDUZIONE	
IVA - ANNO D'IMPOSTA 2016 (DAL 12/09/16 AL 31/12/16)	10.299,00 €
SANZIONI	3.119,70 €
INTERESSI	279,92 €
TOTALE	13.698,62 €
RITENUTE - ANNO D'IMPOSTA 2016 (DAL 12/09/16 AL 31/12/16)	6.266,05 €
SANZIONI	1.854,76 €
INTERESSI	353,17 €
TOTALE	8.473,98 €
CREDITO TRIBUTARIO MATURATO DAL 12 SETTEMBRE 2016	22.172,60 €

Descrizione altri tributi privilegio ex art. 2758, co 1 c.c. - art. 2778 n. 7 c.c. ISCRITTI A RUOLO E NON	
Debiti per Imposta di registro, bollo auto, canone abb. radio	
Equitalia Istanza n. 9XXX1 (IMPOSTA DI REGISTRO, BOLLO AUTO)	664,11 €
Equitalia Istanza n. 9XXX0 (BOLLO AUTO)	727,04 €
Equitalia Istanza n. 1XXXX8 (BOLLO AUTO)	900,92 €
Equitalia cartella n. 119XXXXXXXXXXXX8 (REGISTRO CANONE ABB. RADIO)	571,42 €
Equitalia cartella n. 119XXXXXXXXXXXX7 (REGISTRO CANONE ABB. RADIO)	130,02 €
Equitalia cartella n. 119XXXXXXXXXXXX6 (BOLLO AUTO)	973,06 €
Equitalia cartella n. 119XXXXXXXXXXXX4 (BOLLO AUTO)	918,00 €
Debiti cartelle bolli auto	2.322,51 €
TOTALE debito per altri tributi privilegio ex art. 2758, co 1 c.c. - art. 2778 n. 7 c.c.	7.207,08 €

Si evidenzia, che l'attivo non era sufficiente a soddisfare nemmeno il 100% dei creditori privilegiati, pertanto, si è reso necessario procedere ad un concordato per classi, con le quali pagare in percentuale i rimanenti creditori privilegiati degradati

a chirografo, nonché i creditori chirografari. A tale scopo, sono state costituite cinque classi:

- Classe 1 – crediti tributari e contributivi assistiti da privilegio generale mobiliare degradati a chirografo. Pagamento nella misura del 20,870%²¹²;
- Classe 2 – altri crediti assistiti da privilegio generale mobiliare degradati a chirografo. Pagamento nella misura del 20,870%;
- Classe 3 – crediti bancari chirografari assistiti da garanzie reali sui beni dei soggetti terzi attuatori del vincolo di destinazione da ultimo redatto. Pagamento nella misura del 20,870%;
- Classe 4 – crediti bancari assistiti da fideiussioni personali dei soggetti terzi attuatori del vincolo di destinazione da ultimo redatto. Pagamento nella misura del 39,788%;
- Classe 5 – altri crediti originariamente chirografari, pagamento nella misura del 20,870%²¹³.

4.3.2 Proposta di transazione fiscale

Il piano prevedeva quindi il pagamento dei debiti erariali secondo le modalità e i tempi in esso previsti, ossia, pagamento entro due anni dall'omologa del concordato del 20,87% dei tributi e contributi privilegiati degradati a chirografo, contenuti nella classe 1, e di quelli originariamente chirografari, presenti nella classe 5, fatta salva la possibilità di riparti parziali anticipati in funzione della disponibilità di cassa.

Pertanto, il pagamento dei debiti in oggetto²¹⁴ è avvenuto, secondo le modalità e i tempi previsti nel piano concordatario. Contrariamente, i debiti erariali, maturati successivamente il 9 settembre 2016, sono stati ammessi in prededuzione, come osservato nelle tabelle precedenti.

²¹² Tali crediti sono stati oggetto di domanda di transazione fiscale e contributiva, ex articolo 182 *ter* della legge fallimentare.

²¹³ Alcuni di questi sono oggetto di domanda di transazione fiscale e contributiva, ex articolo 182 *ter* della legge fallimentare.

²¹⁴ Per debiti erariali si intende; debiti tributari, interessi e sanzioni.

Si precisa, che alla proposta in oggetto era stata allegata la relazione del professionista in possesso dei requisiti stabiliti dalla norma stessa²¹⁵, che attesta “la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione”²¹⁶.

Analizziamo ora i debiti erariali oggetto di transazione fiscale ex articolo 182 *ter* della legge fallimentare.

SOMME NON ISCRITTE A RUOLO	
TOTALE CREDITO TRIBUTARIO PRECONCORDATO	870.776,40 €
Oggetto di transazione fiscale ex art. 182 ter L.F.	

SOMME ISCRITTE A RUOLO				
RIEPILOGO GENERALE				
	IMPORTO	INTERESSI DI MORA	AGGIO COATTIVO	TOTALE
TOTALE COMPLESSIVO	1.354.449,79 €	26.328,65 €	85.144,58 €	1.465.923,02 €
Oggetto di transazione fiscale ex art. 182 ter LF				

Descrizione altri tributi privilegio ex art. 2758, co 1 c.c. - art. 2778 n. 7 c.c. ISCRITTI A RUOLO E NON	
TOTALE debito per altri tributi privilegio ex art. 2758, co 1 c.c. - art. 2778 n. 7 c.c.	7.207,08 €
Oggetto di transazione fiscale ex art. 182 ter L.F.	

²¹⁵ Articolo 67, terzo comma, lettera d), della legge fallimentare.

²¹⁶ Articolo 182 *ter*, primo comma, legge fallimentare.

RIEPILOGO SOMME OGGETTO DI TRANSAZIONE FISCALE EX ART. 182 TER L.F.			
IMPORTO RESIDUO SOMME ISCRITTE A RUOLO	1.354.449,79 €	20,87%	282.673,67 €
INTERESSI DI MORA SOMME ISCRITTE A RUOLO	26.328,65 €	20,87%	5.494,79 €
SOMME NON ISCRITTE A RUOLO	870.776,40 €	20,87%	181.731,03 €
ALTRI TRIBUTI ISCRITTI A RUOLO E NON	7.207,08 €	20,87%	1.504,12 €
TOTALE	2.258.761,92 €	20,87%	471.403,61 €

Tale proposta di transazione è risultata notevolmente conveniente per i creditori rispetto l'ipotesi alternativa di liquidazione fallimentare, dato che, grazie all'omologa di concordato, si è conseguita la nuova finanza²¹⁷, si è ottenuto il prezzo per la cessione del ramo aziendale e la rinuncia, da parte di un socio, di un credito vantato in qualità di fideiussione.

4.4 Conclusioni a riguardo

Osservando il secondo caso in esame, notiamo immediatamente che nel piano concordatario è presente sia la proposta di transazione fiscale che quella previdenziale, proprio come stabilito dal vigente articolo 182 *ter* introdotto con la Legge di bilancio 2017, il quale prende appunto il nome di “*Trattamento di crediti tributari e contributivi*”. Da ciò, emerge l'obbligatorietà dell'istituto, che con la novella diventa un elemento necessario²¹⁸ per il debitore che voglia accedere alla procedura concordataria, al fine di godere del pagamento parziale, o anche dilazionato, dei debiti tributari e contributivi²¹⁹.

²¹⁷ Apporto di nuova finanza da parte di ex soci ai creditori chirografari, al fine di garantire il pagamento degli stessi, nelle classi formate nel piano, per la percentuale indicata nella domanda o comunque assicurando l'importo minimo del 20%.

²¹⁸ Anzichè facoltativo, come nel primo caso in esame.

²¹⁹ Si veda, Marco Spadaro, *Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182 ter l.fall.*, in *Il Fallimento*, fascicolo 1, anno 2018, pag. 9.

Inoltre, come si è già posto in evidenza nel capitolo precedente, ai sensi del nuovo comma 1 dell'articolo 182 *ter*, nella seconda proposta di transazione (post-riforma) rispetto la prima, sono stati oggetto di pagamento parziale anche l'imposta sul valore aggiunto e le ritenute operate e non versate, le quali nella previgente norma non potevano nemmeno essere oggetto di pagamento dilazionato²²⁰. Difatti, se si osservano le tabelle riepilogative, la Società Alfa S.r.l. ha pagato tali imposte al 100%²²¹, contrariamente, Beta S.r.l. ha goduto anche della falcidia dell'IVA.

Pertanto, i casi in esame confermano quanto finora osservato nel presente lavoro.

²²⁰ Per un approfondimento, si veda il capitolo 3 del presente lavoro.

²²¹ Solamente gli interessi e le sanzioni relativi sono stati falcidiati.

5. Conclusione della procedura, effetti ed incertezze

5.1 Chiusura della procedura

La procedura di transazione fiscale deve concludersi inevitabilmente con la decisione di approvazione o di diniego della proposta presentata dall'imprenditore insolvente.

Il nuovo articolo 182 *ter* della legge fallimentare, ai commi tre e quattro²²², si occupa di definire a chi spetta il compito di esprimere il voto sulla proposta concordataria. Come abbiamo osservato nel capitolo due, paragrafo 2.4, diversamente dalla previgente disposizione²²³, viene meno la distinzione tra somme iscritte a ruolo e omessi versamenti non iscritti a ruolo e viene attribuito esclusivamente all'Agenzia delle Entrate il compito di esprimersi attraverso il voto, "*previo parere conforme della competente direzione regionale*". Mentre, viene conferita all'Agente della Riscossione la votazione sugli oneri relativi alla riscossione²²⁴.

Tale modifica ha dunque rimesso l'esercizio del voto, anche dopo l'iscrizione a ruolo del tributo, all'unico e vero creditore, ossia l'Agenzia delle Entrate, al pari di tutti gli altri creditori, semplificando così il meccanismo di manifestazione dell'assenso.

Il voto dovrà essere espresso "*in sede di adunanza dei creditori*", ovvero rispettando la forma prevista dall'articolo 178, quarto comma, della legge

²²² Si veda nota n. 97 del presente lavoro.

²²³ La previgente formulazione dell'articolo, ai commi 3 e 4, disponeva che "*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".

²²⁴ Spadaro, Marco, *Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182 ter l.fall.*, in *Il Fallimento*, fascicolo 1, anno 2018, pag. 8.

fallimentare, ossia, tramite telegramma, telefax, lettera o per posta elettronica nei venti giorni immediatamente successivi alla chiusura del verbale. Inoltre, il legislatore ha stabilito che il voto debba essere annotato dal cancelliere in calce al verbale stesso.

In relazione alle modalità di adesione al piano concordatario, si evidenzia, che il CNDCEC aveva invitato la commissione Rordorf a modificare il dispositivo, prevedendo che in mancanza di riscontro da parte dell'Amministrazione finanziaria si potesse ipotizzare una risoluzione affermativa e pertanto si potesse parlare di silenzio-assenso, come previsto tra l'altro anche dalla disciplina relativa alla crisi da sovraindebitamento di cui all'articolo 11, primo comma, della legge n. 3 del 2012, la quale afferma che *"in mancanza, si ritiene che abbiano prestato consenso alla proposta nei termini in cui è stata loro comunicata"*²²⁵.

Contrariamente, il legislatore ha deliberato che il voto riguardante la proposta concordataria possa essere espresso, come detto pocanzi, seguendo i modi previsti dall'articolo 178, quarto comma, della legge fallimentare²²⁶ e di conseguenza secondo la regola del silenzio-dissenso²²⁷.

²²⁵L'articolo 11, primo comma, della legge n. 3 del 2012 (modificato dall'articolo 18, primo comma, lettera l), n. 1, del decreto-legge n. 179 del 18 ottobre 2012, convertito successivamente, con modificazioni, dalla legge n. 221 del 17 dicembre 2012) afferma che *"i creditori fanno pervenire, anche per telegramma o per lettera raccomandata con avviso di ricevimento o per telefax o per posta elettronica certificata, all'organismo di composizione della crisi, dichiarazione sottoscritta del proprio consenso alla proposta, come eventualmente modificata almeno dieci giorni prima dell'udienza di cui all'articolo 10, comma 1. In mancanza, si ritiene che abbiano prestato consenso alla proposta nei termini in cui è stata loro comunicata"*.

²²⁶ Si precisa che l'articolo 178, quarto comma, della legge fallimentare, introdotto dall'articolo 33, comma 1, lettera d-bis), n. 3), del decreto-legge n. 83 del 22 giugno 2012, convertito successivamente, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, è stato sostituito dall'articolo 4, comma 1, lettera f), del Decreto-legge n. 83 del 2015, che ha abrogato il meccanismo del silenzio assenso in caso di mancato esercizio del voto.

Infatti, il precedente articolo 178, disponeva che *"I creditori che non hanno esercitato il voto possono far pervenire il proprio dissenso per telegramma o per lettera o per telefax o per posta elettronica nei venti giorni successivi alla chiusura del verbale. In mancanza, si ritengono consenzienti e come tali sono considerati ai fini del computo della maggioranza dei crediti. Le manifestazioni di dissenso e gli assensi, anche presunti a norma del presente comma, sono annotati dal cancelliere in calce al verbale"*.

²²⁷ Difatti, a seguito delle modifiche di cui sopra, nell'articolo 178, quarto comma, della legge fallimentare, non troviamo più l'inciso *"In mancanza, si ritengono consenzienti e come tali sono considerati ai fini del computo della maggioranza dei crediti."*

Con riferimento alla composizione della crisi da sovraindebitamento, invece, resta invariata la legge n. 3 del 2012 e pertanto permane la modalità del silenzio assenso.

Con l'introduzione del nuovo articolo 182 *ter*, il termine ordinario di 30 giorni, dalla presentazione della domanda, per esprimere il consenso non è più considerato perentorio, dal momento che esso raramente viene rispettato. Difatti, in un tempo così breve risulta davvero difficoltoso svolgere tutti i controlli necessari, soprattutto nel caso in cui i dati presenti nella proposta siano inesatti o insufficienti²²⁸.

Ancora, sulla chiusura della procedura si sottolinea che l'ultimo comma della novella precisa che *“la transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis è risolta 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”*. È stato il Decreto Legislativo n. 74 del 2010 ha sostituire il termine *“revocata”* con il termine più appropriato *“risolta”*, dato che si tratta di un atto negoziale bilaterale. Tale modifica è stata piacevolmente apprezzata dalla dottrina.

Infine, come vedremo in seguito, in caso di diniego da parte dell'Amministrazione finanziaria alla proposta di transazione fiscale il debitore può impugnare tale decisione di fronte alle Commissioni tributarie, sia in riferimento alla procedura di concordato preventivo che relativamente agli accordi di ristrutturazione dei debiti.

5.2 Effetti dell'istituto

Prima della modifica dell'articolo 182 *ter*, l'omologazione di un piano concordatario o di un accordo di ristrutturazione del debito, oltre a consentire

²²⁸ A favore, Enrico Stasi, *La transazione fiscale*, in *Il Fallimento*, fascicolo 7, anno 2008, pagine 733-741.

Anche l'Agenzia delle Entrate, attraverso la circolare n.40/E del 18 aprile 2008, si era pronunciata a sostegno della non perentorietà del termine, ma solo in casi eccezionali. Però, gli Uffici erano tenuti a chiedere la proroga del termine e questa doveva essere opportunamente motivata.

all'imprenditore insolvente il pagamento parziale e/o dilazionato dei debiti fiscali, generava due effetti principali²²⁹:

- il consolidamento del debito tributario attraverso la quantificazione certa delle passività di cui all'articolo 182 *ter*, secondo comma;
- la cessazione della materia del contendere di cui all'articolo 182 *ter*, quinto comma.

In merito, la giurisprudenza affermava che *“la transazione fiscale (costitutiva) un subprocedimento eventuale ed accessorio al concordato preventivo, attraverso il quale l'imprenditore (mirava) 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”*²³⁰.

Relativamente a entrambi gli effetti non vi è mai stata uniformità di vedute e ciò rendeva l'istituto ambiguo anche nelle conseguenze.

Fu la Corte di Cassazione, attraverso le sentenze “gemelle” del 2011, a sottolineare come il consolidamento del debito tributario avesse due significati contrastanti con effetti allo stesso tempo diversi per il debitore e per l'Erario²³¹. Il primo vedeva tale consolidamento come *“quadro d'insieme del debito tributario”*,

²²⁹ Si veda, Tosi Loris, *La transazione fiscale*, in Rassegna Tributaria, fascicolo 4, anno 2006; Lorenzo Del Federico, *Profili processuali della transazione fiscale*, in Corriere tributario, anno 2007, volume 30, fascicolo 45.

²³⁰ Tribunale Biella del 30 giugno 2010, anno 2010, fascicolo 11, pag. 1337.

²³¹ Corte di Cassazione, sentenza n. 22931 del 2011: *“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 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.”*

di conseguenza ciò assicurava al debitore *“il vantaggio della apprezzabile o assoluta certezza dell’ammontare del debito e quindi una maggiore trasparenza e leggibilità della proposta”*²³², il secondo invece considerava tale effetto come *“cristallizzazione della pretesa tributaria”*, precludendo all’Amministrazione finanziaria ulteriori attività accertative (sia formali che sostanziali), evitando così, che in un secondo momento gli Uffici potessero rettificare la pretesa fiscale, aumentandola, e impedendo al contribuente *“di contestare pretese anche se non ancora definitive”*²³³. Quest’ultima interpretazione era sostenuta dalla maggioranza della dottrina, poiché consentiva all’impresa di definire in modo certo l’ammontare dei propri debiti fiscali.

Anche il CNDCEC nel documento presentato nel dicembre 2015 alla commissione Rordorf proponeva di interpretare tale effetto *“nel senso di precludere agli uffici, (limitatamente alle annualità oggetto della transazione) la possibilità di rettificare in aumento l’ammontare della pretesa una volta condivisi i termini della proposta transattiva e, in particolare, l’ammontare del credito tributario ivi concordato”*²³⁴, per cui l’obbiettivo era proprio quello di ottenere una certa sicurezza sull’intero ammontare da versare.

Altri, invece, sostenevano che tale limitazione dovesse riguardare esclusivamente i controlli formali e non anche quelli di natura sostanziale.

Del tutto contraria a ciò era l’Agenzia delle Entrate, che nella circolare n. 40/E del 18 aprile 2008, rilevò che *“la disciplina normativa non (disponeva) la preclusione di ulteriore attività di controllo da parte dell’amministrazione finanziaria in caso di transazione fiscale. Ciò (comportava) che (fosse) sempre possibile per l’amministrazione finanziaria, ove ne (ricorrevano) 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 (poteva) far valere nei confronti dello stesso contribuente che*

²³² Corte di Cassazione, sentenze “gemelle” n. 22931 e 22932 del 4 novembre 2011.

²³³ Ibidem.

²³⁴ Tratto dal CNDCEC, *Il contributo del CNDCEC alla riforma della crisi di impresa - Profili tributari*, in www.cndcec.it, del dicembre 2015.

*(aveva) ottenuto l'omologazione del concordato nonché degli obbligati in via di regresso*²³⁵.

Alla luce di queste incertezze ci si aspettava un intervento da parte del legislatore che chiarisse quanto prima quale interpretazione fosse corretta, ma nella recente modifica, sul punto, non è stata fatta alcuna chiarezza e l'espressione *“consolidamento del debito tributario”* è stata completamente cancellata dal testo normativo. Ad oggi, si è ancora in attesa di un suo secondo intervento che tolga definitivamente questi dubbi.

Nel frattempo, l'Amministrazione finanziaria può, qualora lo ritenga opportuno, emettere ulteriori controlli in seguito all'omologazione del piano, dunque, *“nella disciplina delineata dalla nuova norma, la quantificazione del complessivo debito d'imposta vale, pertanto, ai soli fini della determinazione del voto spettante all'Amministrazione finanziaria in sede di adunanza dei creditori, nonché del quantum da soddisfare in moneta concordataria a seguito dell'omologazione del concordato”*²³⁶.

Relativamente al secondo effetto invece, il quinto comma dell'articolo 182 *ter* disponeva che *“la chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'articolo 181, (determinava) la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi di cui al primo comma”*²³⁷, pertanto, con l'omologazione del piano o dell'accordo automaticamente cessavano tutte le controversie tributarie pendenti riguardanti i tributi in oggetto, escludendo però le liti già passate in giudicato e quelle aventi ad oggetto tributi non riferibili alla transazione fiscale. Nonostante il testo facesse riferimento esclusivamente alle liti pendenti²³⁸, la dottrina riteneva che tale norma si riferisse anche alle liti potenziali dal momento che al Fisco veniva precluso il potere di porre in essere ulteriori attività accertative²³⁹.

²³⁵ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 40/E del 18 aprile 2008.

²³⁶ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 16/E del 23 luglio 2018.

²³⁷ Articolo 182 *ter*, quinto comma, della legge fallimentare.

²³⁸ Liti già instaurate presso le commissioni tributarie.

²³⁹ Si veda, Loris Tosi, *Il delicato rapporto fra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Giustizia tributaria*, anno 2008, pag. 25.

Il dispositivo in esame era una deroga alla disciplina generale, di cui all'articolo 176 della legge fallimentare, che tratta i crediti contestati nella procedura di concordato. Essa infatti prevede la prosecuzione dei giudizi pendenti tra i creditori e l'imprenditore insolvente, disponendo che *“il giudice delegato può ammettere provvisoriamente in tutto o in parte i crediti contestati ai soli fini del voto e del calcolo delle maggioranze, senza che ciò pregiudichi le pronunzie definitive sulla sussistenza dei crediti stessi”*²⁴⁰.

Anche in questo secondo caso, nonostante la norma sembrasse chiara, l'interpretazione risultava complessa. Così, il legislatore della riforma ha escluso dal dispositivo la cessazione delle liti in corso, creando però ulteriori incertezze e molteplici interpretazioni.

A fronte di queste modifiche, pertanto, il trattamento dei crediti fiscali viene rapportato a quello di tutti gli altri creditori concorsuali, tornando, quindi, ad operare la regola generale prevista dall'articolo 176 della legge fallimentare.

Si ricorda, che secondo la Corte Suprema²⁴¹ *“l'estinzione dei giudizi in corso aventi ad oggetto i tributi concordati discendeva, quale effetto legale, dalla scelta del debitore di presentare la domanda di transazione ai sensi dell'articolo 182-ter della legge fallimentare nell'ambito del concordato preventivo”*²⁴².

Per molti il venir meno degli effetti nel nuovo dispositivo è stata la diretta conseguenza dell'obbligatorietà dell'istituto, difatti, il legislatore generalizzando il ricorso alla procedura in tutti in casi in cui il debitore voglia proporre un pagamento parziale e/o dilazionato degli oneri tributari, ha implicitamente escluso l'alternativa precedentemente possibile per l'imprenditore e coerentemente ha eliminato dalla norma gli effetti peculiari²⁴³ della transazione fiscale.

A questo punto, la dottrina si divide tra coloro che sostengono che le liti possono proseguire anche dopo l'omologazione della proposta, mettendo così sullo stesso

²⁴⁰ Articolo 176 della legge fallimentare.

²⁴¹ Nelle sentenze “gemelle” numeri 22931 e 22932 del 2011.

²⁴² Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 16/E del 23 luglio 2018.

²⁴³ Il consolidamento del debito fiscale e la cessazione della materia del contendere nei giudizi relativi ai tributi oggetto della proposta.

piano l'Amministrazione finanziaria e gli altri creditori²⁴⁴, quelli che invece vedono tale modifica come l'esclusione dei tributi oggetto di liti pendenti dai tributi transigibili e infine quelli che rinforzano ancora la tesi che la transazione fiscale essendo un *sub* procedimento ha l'effetto di porre fine alle liti tributarie, poiché paragonabile ad una acquiescenza.

Il piano concordatario, deve comunque indicare il credito complessivo, il quale è costituito sia da debiti certi che dalle somme in contestazione.

In merito, la Corte di Cassazione, attraverso la sentenza n. 5689 del 7 marzo 2017, ha confermato *“il principio da questa Corte già affermato, secondo cui la sussistenza di crediti oggetto di contestazione giudiziale non preclude, nel concordato preventivo, il loro doveroso inserimento in una delle classi omogenee previste dalla proposta, ovvero in apposita classe a essi riservata, assolvendo tale adempimento, ricadente sul debitore e oggetto di controllo critico sulla regolarità della procedura che il tribunale deve assolvere direttamente, a una fondamentale esigenza di informazione dell'intero ceto creditorio (v. Cass. n. 13284-12 e n. 13285-12).*

La ragione del principio, non colta dal giudice a quo, sta appunto nel fatto che l'omissione pregiudicherebbe gli interessi di coloro che al momento non dispongono ancora dell'accertamento definitivo dei propri diritti, ma che possono essere ammessi al voto, legge fallimentare, ex articolo 176, con previsione di specifico trattamento per l'ipotesi che le pretese siano confermate o modificate in sede giurisdizionale.

Inoltre, la stessa omissione altererebbe le previsioni del piano di soddisfacimento degli altri creditori certi, non consentendo loro di esprimere valutazioni prognostiche corrette e di atteggiarsi in modo pienamente informato circa il proprio voto”²⁴⁵.

²⁴⁴ Per i quali, la Corte di Cassazione con la sentenza n. 22932 del 4 novembre 2011, aveva previsto che essi potevano *“non solo proseguire l'eventuale contenzioso in corso ma iniziarlo anche ex novo se in disaccordo con l'ammontare o la qualità dei crediti indicati nella domanda”*.

²⁴⁵ Corte di Cassazione, sentenza del 7 marzo 2017, n. 5689.

Pertanto, il debitore deve introdurre nella proposta concordataria anche quei crediti che momentaneamente sono oggetto di accertamento giudiziale, poiché in questo modo consente all'Amministrazione finanziaria di essere ammessa al voto anche per quei crediti ancora incerti. Inoltre, permette a tutti i creditori di conoscere l'ammontare totale dei debiti, sia quelli certi che quelli incerti che pesano sulla massa attiva²⁴⁶.

Si precisa che, una volta terminato il contenzioso, i crediti accertati saranno soddisfatti al pari degli altri secondo le percentuali fissate nel piano omologato, dal momento che sono crediti precedenti l'avvio della procedura²⁴⁷.

Infine, l'Agenzia delle Entrate nella recente circolare sottolinea che *“il predetto trattamento sarà riconosciuto indipendentemente dal voto favorevole o contrario espresso dall'Amministrazione finanziaria”*, la quale, per garanzia *“può chiedere che il debitore accantoni prudenzialmente un importo pari alla percentuale di soddisfacimento del credito contestato, offerta nella proposta di concordato”*²⁴⁸.

5.3 Incertezze e critiche riguardo la novella

Con le modifiche apportate dalla Legge di bilancio 2017, si sarebbero dovuti superare molteplici problemi, in particolar modo quelli relativi al trattamento del debito iva e delle ritenute operate e non versate, ma pare che siano sorte ulteriori incertezze applicative.

Relativamente alle proposte di transazione fiscale redatte nell'ambito di un concordato preventivo, gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate (sia provinciali che regionali) sembra, salvo qualche eccezione, che riconoscano la falcidia dell'iva, al contrario, nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti la prassi degli Uffici cambia. In alcune regioni viene concesso il pagamento parziale dell'imposta sul valore aggiunto, in altre invece l'Agenzia delle Entrate condiziona la sottoscrizione al pagamento integrale di tale imposta.

²⁴⁶ Si veda la circolare n. 16/E del 23 luglio 2018 dell'Agenzia delle Entrate.

²⁴⁷ Se ciò non fosse rispettato, vi sarebbe una violazione della *par condicio creditorum*.

²⁴⁸ Agenzia delle Entrate, circolare n. 16/E del 23 luglio 2018.

Ciò, crea delle problematiche non indifferenti poiché la medesima norma non può essere applicata e interpretata in maniera diversa dallo stesso soggetto, l'Amministrazione finanziaria deve infatti garantire un comportamento analogo in tutto il territorio nazionale. Difatti, l'articolo 182 *ter* della legge fallimentare non prevede un trattamento diversificato del debito iva a seconda che questo derivi da una transazione fiscale proposta nell'ambito di un concordato preventivo o all'interno di un accordo di ristrutturazione del debito.

Si rammenta, che il quinto comma dell'articolo 182 *ter* stabilisce che *“il debitore può effettuare la proposta di cui al primo comma anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis”*. Il medesimo richiama quanto previsto dal primo comma in caso di concordato preventivo senza alcuna modifica o aggiunta, per cui il regime è identico, indipendentemente dal contesto in cui viene applicata la transazione fiscale.

Dunque, non esiste alcun motivo generale che possa giustificare un trattamento differenziato nell'ambito delle procedure, ma anzi *“condizionare l'approvazione di una proposta di transazione che sia di per sé già conveniente per l'Erario, nonostante preveda un pagamento parziale del debito iva, al soddisfacimento integrale di tale debito costituisce più che una richiesta, che una parte può legittimamente formulare all'altra nell'ambito di una trattativa, un abuso”*²⁴⁹.

Nonostante questi pareri discordanti, l'Agenzia delle Entrate con l'ultima circolare, n.16 del 23 luglio 2018, ha ribadito che in sede di trattamento dei tributi devono essere applicati i medesimi principi della proposta concordataria anche con riguardo all'accordo di ristrutturazione del debito e che il quinto comma deve consentire il pagamento ridotto anche dell'imposta sul valore aggiunto e delle ritenute. Inoltre, nella circolare viene ricordata l'importanza dell'attestazione di un professionista indipendente, la quale deve certificare che tale domanda sia conveniente per l'Erario ai fini dell'approvazione della proposta.

²⁴⁹ Giulio Andreani, *Transazione fiscale nel concordato e negli accordi di ristrutturazione: la doppia faccia del Fisco*, in ilfallimentarista.it, blog del 24 luglio 2018.

5.4 La tutela del contribuente in caso di diniego alla proposta transattiva

L'articolo 182 *ter* della legge fallimentare nulla dice in merito all'eventuale impugnabilità dell'atto di diniego alla proposta di transazione fiscale.

In primis, fu l'Agenzia delle Entrate, attraverso la circolare 19/E del 6 maggio 2015, a sottolineare la non impugnabilità del diniego e dell'assenso alla proposta transattiva, ricordando che l'istituto, sebbene fosse autonomo, aveva natura endoprocedimentale²⁵⁰ e perciò gli interessi del debitore, così come quelli dei creditori, venivano già tutelati dai rimedi giurisprudenziali presenti nella medesima legge fallimentare. Essa affermava che *“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 (potevano) partecipare all'udienza, fissata per il giudizio di omologazione a sensi dell'art. 180 della L.F., e già in tale sede (potevano) proporre eventuali opposizioni”*²⁵¹.

Difatti, qualora non si fosse raggiunta la maggioranza richiesta per l'approvazione del concordato preventivo - e di conseguenza, ai sensi dell'articolo 162 della legge fallimentare, vi fosse dichiarazione di fallimento - il debitore e gli altri creditori, come previsto dall'articolo 18 della legge fallimentare²⁵², potevano

²⁵⁰ La Corte di cassazione attraverso le sentenze n. 22931 e 22931 del 2010 ha definito l'istituto come un *“sub procedimento”* rispetto *“all'ordinario procedimento concordatario”*.

²⁵¹ Agenzia delle Entrate, circolare 19/E del 6 maggio 2015.

²⁵² Articolo 18 della legge fallimentare: *“1. Contro la sentenza che dichiara il fallimento può essere proposto reclamo dal debitore e da qualunque interessato con ricorso da depositarsi nella cancelleria della corte d'appello nel termine perentorio di trenta giorni. 2. Il ricorso deve contenere: 1) l'indicazione della corte d'appello competente; 2) le generalità dell'impugnante e l'elezione del domicilio nel comune in cui ha sede la corte d'appello; 3) l'esposizione dei fatti e degli elementi di diritto su cui si basa l'impugnazione, con le relative conclusioni; 4) l'indicazione dei mezzi di prova di cui il ricorrente intende avvalersi e dei documenti prodotti.*

3. Il reclamo non sospende gli effetti della sentenza impugnata, salvo quanto previsto dall'articolo 19, primo comma.

4. Il termine per il reclamo decorre per il debitore dalla data della notificazione della sentenza a norma dell'articolo 17 e per tutti gli altri interessati dalla data della iscrizione nel registro delle imprese ai sensi del medesimo articolo. In ogni caso, si applica la disposizione di cui all'articolo 327, primo comma, del codice di procedura civile.

tutelare la propria posizione proponendo reclamo²⁵³ “con ricorso depositato nella cancelleria della corte d’appello nel termine perentorio di trenta giorni”²⁵⁴.

In netto contrasto sorge l’opinione prevalente della dottrina, appoggiata successivamente anche dalla giurisprudenza di merito, secondo la quale il contribuente può impugnare l’atto di diniego alla proposta transattiva.

Il quesito che ci si pone è quale sia il giudice competente a decidere sulla lite.

L’opinione preminente sostiene che il diniego deve essere impugnato dinanzi la giurisdizione tributaria, in quanto rientra nell’ambito di applicazione dell’articolo 19 del Decreto legislativo n.546/92, che include tra gli atti impugnabili il diniego di domande di definizione agevolata del rapporto tributario. Altri, diversamente,

5. Il presidente, nei cinque giorni successivi al deposito del ricorso, designa il relatore, e fissa con decreto l’udienza di comparizione entro sessanta giorni dal deposito del ricorso.

6. Il ricorso, unitamente al decreto di fissazione dell’udienza, deve essere notificato, a cura del reclamante, al curatore e alle altre parti entro dieci giorni dalla comunicazione del decreto.

7. Tra la data della notificazione e quella dell’udienza deve intercorrere un termine non minore di trenta giorni. Le parti resistenti devono costituirsi almeno dieci giorni prima della udienza, eleggendo il domicilio nel comune in cui ha sede la corte d’appello.

8. La costituzione si effettua mediante il deposito in cancelleria di una memoria contenente l’esposizione delle difese in fatto e in diritto, nonché l’indicazione dei mezzi di prova e dei documenti prodotti.

9. L’intervento di qualunque interessato non può avere luogo oltre il termine stabilito per la costituzione delle parti resistenti con le modalità per queste previste.

10. All’udienza, il collegio, sentite le parti, assume, anche d’ufficio, nel rispetto del contraddittorio, tutti i mezzi di prova che ritiene necessari, eventualmente delegando un suo componente.

11. La corte provvede sul ricorso con sentenza.

12. La sentenza che revoca il fallimento è notificata, a cura della cancelleria, al curatore, al creditore che ha chiesto il fallimento e al debitore, se non reclamante, e deve essere pubblicata a norma dell’articolo 17.

13. La sentenza che rigetta il reclamo è notificata al reclamante a cura della cancelleria.

14. Il termine per proporre il ricorso per cassazione è di trenta giorni dalla notificazione.

15. Se il fallimento è revocato, restano salvi gli effetti degli atti legalmente compiuti dagli organi della procedura.

16. Le spese della procedura ed il compenso al curatore sono liquidati dal tribunale, su relazione del giudice delegato, con decreto reclamabile ai sensi dell’articolo 26”.

²⁵³ Si precisa che, avendo l’istituto natura endoprocedimentale, la manifestazione contraria del voto non si riferiva direttamente alla proposta transattiva, ma alla procedura concorsuale in generale. Di conseguenza, il debitore verteva in una situazione di interesse di mero fatto, non direttamente tutelabile.

²⁵⁴ Agenzia delle Entrate, circolare 19/E del 6 maggio 2015.

sostengono che tale impugnazione deve essere fatta di fronte al giudice amministrativo.

5.5 Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte in sede di transazione fiscale

Il reato di sottrazione fraudolenta²⁵⁵ è disciplinato dall'articolo 11 del Decreto legislativo n.74/2010, il quale prevede che *“è punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi 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”*²⁵⁶.

Con questa disposizione il legislatore ha voluto evitare la possibilità che il contribuente presenti una documentazione distorta con l'obiettivo di ottenere l'assenso da parte dell'Amministrazione finanziaria in sede di adunanza dei creditori, pagando in questo modo meno tributi rispetto al dovuto.

Il fine della norma è quello di reprimere possibili fenomeni di frode, tutelando sia il corretto funzionamento della procedura di transazione fiscale che l'Erario, garantendo *“l'effettiva, concreta e regolare percezione delle somme dovute dai contribuenti”*²⁵⁷.

²⁵⁵ Il cosiddetto *“falso in transazione fiscale”*.

²⁵⁶ Articolo 11 del Decreto legislativo n.74/2010, la cosiddetta Manovra Correttiva del 2010.

²⁵⁷ Elena Boffelli, *I riflessi del soddisfacimento della pretesa tributaria sul reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e sulla richiesta di revoca del sequestro preventivo*, in *Diritto e pratica tributaria*, fascicolo 6, anno 2011, pag. 1271, nota 7.

Il reato può essere imputato, per dolo²⁵⁸:

- al debitore, che indichi nella documentazione elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, per un ammontare totale di euro 50.000²⁵⁹;
- al professionista indipendente, che attesti illegalmente la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano con apposita relazione descrittiva, prevista dall'articolo 161²⁶⁰, terzo comma, della legge fallimentare²⁶¹.

Il presupposto imprescindibile affinché il reato di sottrazione fraudolenta si verifichi è l'avvio della procedura di transazione fiscale, mediante il deposito della documentazione utile²⁶² presso gli Uffici adibiti, sia nell'ambito del concordato preventivo sia con riferimento agli accordi di ristrutturazione dei debiti.

Se osserviamo il previgente articolo 182 *ter*, noteremo inoltre che il legislatore relativamente agli accordi di ristrutturazione ha inserito l'obbligo di allegare alla domanda di transazione *“la dichiarazione sostitutiva, resa dal debitore o dal suo legale rappresentante ai sensi dell'articolo 47 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che la documentazione di cui al periodo precedente rappresenta fedelmente e*

²⁵⁸ Con il termine dolo si intende: *“ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori”*, pertanto il soggetto oltre ad essere consapevole di presentare atti non conformi alla realtà, mira ad ottenere una diminuzione del carico fiscale.

²⁵⁹ È necessario che vi sia un'alterazione della situazione patrimoniale, intesa sia come sopravvalutazione delle passività che come sottovalutazione delle attività patrimoniali.

²⁶⁰ L'articolo 161 della legge fallimentare al terzo comma prevede che *“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. Analoga relazione deve essere presentata nel caso di modifiche sostanziali della proposta o del piano.”*

²⁶¹ E dall'articolo 182 *ter*, quinto comma, della legge fallimentare, relativamente agli accordi di ristrutturazione di debiti.

²⁶² Si veda nota n. 93 del presente lavoro.

*integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio*²⁶³.

Infine, si ribadisce che la norma ha stabilito che la pena prevista per tale reato sia la reclusione da un minimo di sei mesi ad un massimo di sei anni, in caso di accusa più aggravante, ossia qualora la soglia di punibilità sia superiore ad euro 200.000.

²⁶³ Articolo 182 ter, quinto comma, della legge fallimentare.

Conclusioni

L'istituto della transazione fiscale è l'unico strumento previsto dalla norma che consente all'imprenditore in difficoltà finanziaria di regolare i propri rapporti con le Agenzie fiscali mediante un "accordo"²⁶⁴, inserito nell'ambito delle procedure concorsuali, quali il concordato preventivo e l'accordo di ristrutturazione del debito, garantendo così la conservazione dell'impresa.

Per rendere tale istituto utile e applicabile dall'imprenditore insolvente, il legislatore è stato più volte costretto a modificare l'originaria configurazione dell'articolo 182 *ter*, poiché numerosi erano i dubbi e i vincoli posti dalla norma previgente.

La recente modifica del dispositivo, avanzata dalla Legge di Bilancio 2017, ha rimosso gli ostacoli posti dall'articolo stesso, introducendo l'obbligatorietà dell'istituto e sancendo definitivamente la possibilità per l'imprenditore di operare la falcidia dell'imposta sul valore aggiunto e delle ritenute operate e non versate. Inoltre, mediante questa riforma, sono state previste maggiori garanzie per l'Amministrazione finanziaria, garantendogli la partecipazione alle procedure concorsuali e fissando un limite minimo di riscossione al di sotto del quale non è possibile scendere.

Con tali modifiche si sarebbero dovuti superare molteplici dubbi, in particolar modo quelli riguardanti il trattamento del debito iva e delle ritenute operate e non versate, ma pare invece che siano sorti ulteriori problemi applicativi che compromettono un utilizzo uniforme e lineare della transazione fiscale.

Pertanto, in attesa di nuovi interventi legislativi, si invita la giurisprudenza a far chiarezza mediante l'applicazione dell'istituto.

²⁶⁴ Come noto, non si tratta di un vero e proprio accordo autonomo tra imprenditore ed Erario, ma esso viene inserito nella procedura di concordato preventivo e nelle trattative che precedono la stipulazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti.

Bibliografia

Ambrosini, Stefano – Il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti, Cedam, Padova, anno 2008.

Ambrosini, Stefano; Panzani, Luciano; Rordorf, Renato - Il nuovo diritto della crisi d'impresa: L. 132/15 e prossima riforma organica, Zanichelli, Bologna, anno 2016.

Ambrosini, Stefano; Demarchi, Albengo; Paolo, Giovanni; Vitiello, Mauro – Il concordato preventivo e la transazione fiscale, Zanichelli, Bologna, anno 2009.

Andreani, Giulio, Transazione fiscale nel concordato e negli accordi di ristrutturazione: la doppia faccia del Fisco, in *ilfallimentarista.it*, blog del 24 luglio 2018.

Andreani, Giulio, I “chiarimenti” dell’Agenzia delle Entrate sulla transazione fiscale, in *ilfallimentarista.it*, 17 settembre 2018.

Bagarotto, E.M., L’ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale, in *Rassegna tributaria*, anno 2011, pag. 1472.

Beghin, Mauro, Giustizia tributaria e indisponibilità dell’imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l’accertamento con adesione, in *Rivista Diritto Tributario*, anno 2010.

Belli Contarini, Edoardo, La transazione con il Fisco sui ruoli della riscossione, in *Bollettino tributario*, n. 20, anno 2003.

Belli Contarini, Edoardo, La transazione fiscale deve includere tutte le controversie pendenti, in *Corriere tributario*, anno 2016, fascicolo 23.

Barisone, Paolo, Luigi Ruggiero, “la nuova transazione fiscale”, focus del 1° maggio 2017, *ilfallimentarista.it*.

Boffelli, E., I riflessi del soddisfacimento della pretesa tributaria sul reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e sulla richiesta di revoca del sequestro preventivo, in *Diritto e pratica tributaria*, fascicolo 6, anno 2011.

Bozza, Giuseppe, La facoltatività della formazione delle classi nel concordato preventivo, in *Il Fallimento*, fascicolo 4, anno 2009.

Buono, D., Ristrutturazione del debito e transazione fiscale estese alle imprese agricole, in *Corriere Tributario*, anno 2011.

Busa, V., La fiscalità delle procedure concorsuali, in L. Tosi, Problematiche fiscali del fallimento e prospettive di riforma, Padova, anno 2005, pag. 24.

Caifa, Antonio; De Matteis, Stanislao; Scarafoni, Stefano – Le procedure concorsuali nel nuovo diritto fallimentare, UTET giuridica, Milanofiori Assago, anno 2009.

Capolupo, S., La transazione fiscale: aspetti sostanziali, in Fisco, anno 2006.

Cardillo, Mario, Una nuova apertura verso la falcidiabilità dell'iva: le due sentenze gemelle della Corte di Cassazione, in Diritto e pratica tributaria, n. 4/2017.

Cardillo, Mario, La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni, in Diritto e pratica tributaria, n. 5, anno 2012.

Cavallaro, Mario, La mutazione genetica dei crediti tributari nelle procedure concorsuali, in “Il Sole 24 Ore -Norme e Tributi Mese”, numero 5, del 9 maggio 2017.

Clarizia, Renato – Introduzione allo studio del diritto privato, Giappichelli, Torino, anno 2017.

Colangeli, Dario – La transazione, Giuffrè, Milano, anno 2012.

Damascelli, Antonio, Restyling per la transazione fiscale, in Corriere Tributario, fascicolo 23, anno 2017.

Dami, Filippo, La falcidiabilità di IVA e degli altri tributi all'indomani della sentenza della Corte di Giustizia CE: prime esperienze applicative, in Il diritto fallimentare e delle società commerciali, n. 6, anno 2016.

De Flora, Menita Giusy, Riflessioni sulla transazione fiscale e sulla transigibilità dell'Iva alla luce della giurisprudenza nazionale ed europea, in Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 4, anno 2016.

Del Federico, Lorenzo, Profili processuali della transazione fiscale, in Corriere tributario, anno 2007, volume 30, fascicolo 45.

Del Federico, Lorenzo, Questioni controverse sulla transazione fiscale, in Corriere tributario, anno 2010, volume 33, fascicolo 29.

Del Federico, Lorenzo, La disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi innovativi, in Fallimento, fascicolo 3, anno 2008.

Del Federico, Lorenzo, La nuova transazione fiscale secondo il Tribunale di Milano: dal particolarismo tributario alla collocazione endoconcorsuale, in *Il Fallimento*, anno 2008.

Del Federico, Lorenzo, Il commento, Le ultime modifiche alla disciplina della transazione fiscale secondo l’Agenzia delle Entrate, in *Il Fallimento*, fascicolo 11, anno 2009.

De Mita, E., *L’accordo fiscale ha come arbitro solo l’Agenzia*, in *Il Sole-24 Ore, Norme e Tributi*, 13 dicembre 2009.

Di Marzio, Fabrizio; Amatore, Roberto – *Codice della crisi d’impresa*, Giuffrè, Milano, anno 2017.

D’Orazio, Luigi - Le procedure di negoziazione della crisi dell’impresa: concordato preventivo, piano attestato di risanamento, accordi di ristrutturazione e transazione fiscale, concordato fallimentare e concordato stragiudiziale, composizione della crisi da sovraindebitamento, Giuffrè, Milano, anno 2013.

Dragoni, G., Così per il Fisco l’incasso è certo, in *Il sole24ore*, del 25 marzo 2005.

Falsitta, Gaspare - *Corso istituzionale di diritto tributario*, , Padova, anno 2016.

Falsitta, Gaspare – *Manuale di diritto Tributario*, Wolters Kluwer Italia, Milano, anno 2005.

Falsitta, Gaspare – *Manuale di diritto Tributario*, Cedam, Padova, anno 2015.

Falsitta, Gaspare, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Cedam, Padova, anno 2010.

Fanni, Matteo, L’indisponibilità del credito tributario quale principio fondamentale, salvo tassative deroghe, in *Diritto e pratica tributaria, parte seconda*, pag. 725.

Fauceglia, G., La transazione fiscale e la domanda di concordato preventivo, in *Diritto fallimentare*, anno 2009.

Ferro, Massimo, In itinere: novità giurisprudenziali, in *Il Fallimento*, fascicolo 2, anno 2017.

Ficari, V., Transazione tributaria a dubbia giurisdizione, in *Il Sole24ore* del 30 giugno 2008.

Ficari, Valerio, Falcidia dell’IVA e transazione fiscale: la sentenza “Degano trasporti” è “tamquam non esset”?, in *Corriere Tributario*, fascicolo 3, anno 2017.

Finardi, Dario, Transazione fiscale e crediti privilegiati nel concordato preventivo, in *Il fallimento*, anno 2007.

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

Galeazzi, Serena, Compatibilità tra misure tributarie di definizione agevolata e procedure concorsuali, in *Corriere tributario*, anno 2017, fascicolo 8.

Gallio, Fabio, Transazione tributaria in ambito concordatario: il commento dell'Agazia delle Entrate, in *Ilfallimentarista*, it, 14 settembre 2018.

Golisano, Matteo, Prime pronunce giurisprudenziali in tema di impugnabilità del diniego di transazione fiscale, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 2/2015.

Guidara, Antonio – Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione, Giuffrè, Milano, anno 2010.

La Croce, Giovanni, *La transazione fiscale*, Ipsoa, Milano, 2011.

La Malfa, Antonio; Marengo, Franco - *La transazione fiscale e previdenziale*, Maggioli Editore, anno 2011.

La Malfa, Antonio, Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo, in *Corriere tributario*, anno 2009.

La Malfa, Antonio, *La transazione fiscale dell'impresa agricola*, in *Il Fallimento*, anno 2013, fascicolo 2.

La Malfa, Antonio, *Transazione fiscale applicabile anche al concordato fallimentare*, in *Corriere tributario*, anno 2008.

La Malfa, Antonino, Divieto di falcidia dell'IVA, specialità dell'art. 182 ter e riflessi su consolidamento dei debiti e cessazione delle liti, in *Il Fallimento*, fascicolo 4, anno 2015.

La Malfa, Antonino, *Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale*, in *Corriere tributario*, fascicolo 33, anno 2010.

Lanzi, Alessio; Aldrovandi, Paolo – *Manuale di diritto penale tributario*, CEDAM, Assago, anno 2011.

La Rosa, *Accordi e transazioni nella fase di riscossione dei tributi*, in *Rivista di diritto tributario*, anno 2008, sezione I, pag. 313.

La Rosa, S., *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Giustizia tributaria*, n. 2, anno 2008, pag. 248.

- Limitone, Giuseppe, La falcidia del credito iva dopo le sezioni unite e il nuovo art. 182 ter l.fall., in Crisi d'impresa e fallimento.
- Lo Cascio, Giovanni – Il concordato preventivo e le altre procedure di crisi, Giuffrè, Milano, anno 2017.
- Lo Cascio, Giovanni, Concordati, classi di creditori ed incertezze interpretative, in Il fallimento, anno 2009.
- Lupi, R., *Intaccata l'eredità del fisco inefficace*, in *Il Sole-24 Ore*, del 6 luglio 2004.
- Mandrioli, L., La transazione dei tributi iscritti a ruolo nel fallimento e nell'esecuzione individuale, in *Fallimento*, 2003.
- Marini, G., *Indisponibilità e transazione fiscale*, in www.treccani.it.
- Martins, Marcella, La transazione fiscale e la falcidia dell'iva, in *Diritto e pratica tributaria*, fascicolo 6, anno 2013.
- Mazzuocolo, L., Caiafa Antonio, Concordato preventivo e transazione fiscale, in *Diritto fallimentare*, anno 2009.
- Michele, Mauro – Imposizione fiscale e fallimento, G. Giappichelli Editore, Torino, anno 2011.
- Miconi, Francesca, Concordato preventivo, infalciabilità dell'IVA e buon andamento dell'azione amministrativa, in *Il Fallimento*, fascicolo 3, anno 2014.
- Miconi, Francesca, La transazione fiscale, in *Il Fallimento*, fascicolo 6, anno 2015.
- Morri, Stefano, Guarino, Stefano, La fine del “dogma” dell'infalciabilità del credito IVA, in *Corriere Tributario*, fascicolo 39, anno 2016.
- Moscatelli, M.T., La disciplina della transazione nella fase di riscossione del tributo, in *Rivista diritto tributario*, n.5, anno 2005.
- Nasta, Stefania, Transazione fiscale: un'opportunità per l'imprenditore in crisi, in *Corriere tributario*, anno 2015, fascicolo 10.
- Pannella, Paolo, L'incognita transazione fiscale, in *Il fallimento*, fascicolo 6, anno 2009.
- Paparella, Franco - Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi, Giuffrè, Milano, anno 2013.

Pezzella, D., IVA falcidiabile in concordato anche per le Sezioni Unite, in Corriere Tributario, fascicolo 7, anno 2017.

Pezzella, Domenico, Santacroce Benedetto, La gestione del debito fiscale da parte dell'imprenditore in crisi nel concordato preventivo, in Corriere tributario, fascicolo 24, anno 2010.

Provaggi, Giampaolo, Rossi, Paola, Transazione fiscale: le proposte dei commercialisti "in linea" con la Corte di Giustizia UE, in Corriere Tributario, fascicolo 12, anno 2016.

Rocco, Giuseppe, La natura inscindibile della transazione fiscale. Profili applicativi, in Diritto e pratica tributaria, n. 1, anno 2015.

Rocco, Giuseppe, Iva e transazione fiscale: le prospettive alla luce della recente sentenza della Corte di Giustizia e del diritto europeo, in Il diritto fallimentare e delle società commerciali, fascicolo 3-4, anno 2016.

Rizzardi, Raffaele, La nuova transazione fiscale circoscrive le responsabilità per il professionista, in Il Sole24ore, del 27 dicembre 2016.

Salvadeo S., Bernoni G., Transazione fiscale: applicabilità, guida operativa e spunti di riflessione, in Il Fisco, anno 2009.

Sandulli, Michele; D'Attorre, Giacomo – Manuale delle procedure concorsuali, G. Giappichelli Editore, Torino, anno 2016.

Santangeli, F., Auto ed etero tutela dei creditori nelle soluzioni concordate delle crisi d'impresa, in Diritto fallimentare, anno 2009, I.

Selicato, Gianluca, Composizione delle crisi da sovraindebitamento e transazione fiscale, in Il diritto fallimentare e delle società commerciali, n. 6/2017.

Spadaro, Marco, Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182 ter l.fall., in Il Fallimento, fascicolo 1, anno 2018.

Stasi, Enrico, La transazione fiscale, in Il Fallimento, fascicolo 7, anno 2008.

Stasi, Enrico, Transazione fiscale e contributiva nel risanamento imprenditoriale, in Il Fallimento, fascicolo 10, anno 2017.

Stasi, Enrico, La transazione fiscale secondo le Sezioni Unite della Cassazione, in Il Fallimento, fascicolo 3, anno 2017.

Targhini, Matteo, Il trattamento fiscale dell'accisa e dell'iva a seguito della definizione delle liti fiscali pendenti, in Diritto e pratica tributaria, 2/2018.

Tesoro, F. Il processo tributario, Torino, anno 1998, pag. 911.

Tosi, Loris, La transazione fiscale, in *Rassegna Tributaria*, fascicolo 4, anno 2006.

Tosi, Loris, Il delicato rapporto fra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale, in *Giustizia tributaria*, anno 2008.

Versiglioni, Marco, Adesione rateizzata e omessa consegna della fideiussione (indisponibilità tributaria e responsabilità del funzionario), in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, fascicolo 2, anno 2012, pag. 159.

Zara, M., Crisi d'impresa e falcidiabilità tributaria: profili evolutivi e prospettive, in *Il Caso.it.* del 1° marzo 2018.

Zenati, S., La transazione fiscale nella legge fallimentare, in *Corriere tributario*, anno 2008.

Giurisprudenza

Corte di Appello di Genova, sentenza del 27 luglio 2013.

Corte di Appello di Venezia, sentenza del 23 dicembre 2013, n. 3055.

Corte di Cassazione, 27 dicembre 2016, n. 26988.

Corte di Cassazione, sentenza del 13 gennaio 2017, n. 760.

Corte di Cassazione, Sezione I, sentenza del 4 novembre 2011, n. 22931.

Corte di Cassazione, sentenza del 04 novembre 2011, n. 22932.

Corte di Cassazione, sentenza del 27 dicembre 2016, n. 26988.

Corte Costituzionale, sentenza del 15 luglio 2014, n. 225.

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

Corte di Giustizia UE, sentenza del 17 luglio 2008, causa C-132/06.

Cassazione Civile, Sez. I, 30 aprile 2014, n. 9541.

Tribunale Milano, sentenza del 29 dicembre 2016, n. 16513.

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

Tribunale di Livorno, sez. fall., decr. del 13 aprile 2016, n. 29/2015.

Tribunale di Santa Maria Capua Vetere, del 17 febbraio 2016.

Tribunale di Venezia, sez. fall., decr., 27 febbraio 2007.

Circolari e documenti

Agenzia delle Entrate, Circolare n. 8/E del 4 marzo 2005.

Agenzia delle Entrate, Circolare n. 40/E del 18 aprile 2008.

Agenzia delle Entrate, Circolare n.3/E del 5 gennaio 2009.

Agenzia delle Entrate, Circolare n. 20/E del 16 aprile 2010.

Agenzia delle Entrate, Circolare n.19/E del 6 maggio 2015.

Agenzia delle Entrate, Circolare n. 20/E del 18 maggio 2016.

Agenzia delle Entrate, Circolare n.16/E del 23 luglio 2018.

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

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

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