



La disciplina della transazione fiscale: un “cantiere” sempre aperto

di Maurizio Zanni^(*) e Giuseppe Rebecca^(**)

Nell'ambito della presentazione di un piano di concordato preventivo o di un accordo di ristrutturazione dei debiti, l'impresa in crisi può tentare di ottenere una decurtazione e/o una dilazione delle proprie pendenze tributarie e previdenziali, ricorrendo alla transazione fiscale di cui all'art. 182-ter della legge fallimentare.

La disciplina di tale istituto, nonostante la sua recente introduzione, è già stata oggetto di numerose modifiche di natura sostanziale e procedurale, l'ultima delle quali è stata attuata con la Manovra correttiva 2010, che, oltre ad aver espressamente escluso dai tributi falcidiabili le ritenute fiscali operate e non versate, ha anche introdotto una nuova fattispecie di reato tributario consistente nell'indicazione di false informazioni sulla situazione patrimoniale dell'impresa debitrice nei documenti presentati ai fini della transazione fiscale.

Anche questo intervento normativo, così come quelli precedenti, non ha tuttavia risolto le questioni interpretative più controverse legate all'applicazione del sopra citato art. 182-ter.

1. Premessa

Le imprese che si trovano in condizioni di crisi finanziaria sono anche spesso fortemente indebitate nei confronti dell'Erario.

Ciò spiega il ruolo di primaria importanza che la

^(*) Dottore Commercialista in Montegrotto Terme (PD).

^(**) Studio Rebecca & Associati, Dottori Commercialisti in Vicenza.

nuova transazione fiscale *ex art. 182-ter* della legge fallimentare riveste ai fini della soluzione negoziata della crisi d'impresa. Grazie a tale istituto giuridico, infatti, è possibile annoverare anche l'Amministrazione finanziaria fra i creditori ai quali l'imprenditore commerciale in crisi può proporre, nell'ambito di un **piano di concordato preventivo** o di un **accordo di ristrutturazione dei debiti**, il pagamento parziale e/o dilazionato delle proprie pendenze, evitando così, per quanto possibile, il dissesto irreversibile dell'azienda.

La disciplina della transazione fiscale ha presentato, fin da subito, molti profili di **incertezza interpretativa**, a causa sia del suo **non perfetto coordinamento** con la normativa del concordato preventivo e degli accordi stragiudiziali, nel cui ambito viene attivata la procedura transattiva in parola, sia della formulazione letterale non sempre perspicua del sopra richiamato art. 182-ter della L.F.

Detta norma, nonostante la recente introduzione, è già stata interessata da numerosi interventi di “manutenzione” e razionalizzazione da parte del legislatore, interventi che, se da un lato sono sintomatici del notevole interesse che la transazione fiscale ha suscitato nella prassi professionale delle ristrutturazioni aziendali, dall'altro sono anche indicativi della **difficoltà a bilanciare** i diversi interessi coinvolti nell'applicazione di tale istituto: l'interesse strettamente fiscale dell'Erario alla riscossione dei tributi, da una parte, il risanamento dell'impresa e, quindi, il mantenimento dei relativi posti di lavoro, dall'altra.

Si è quindi assistito, in questi anni, ad una serie di interventi normativi abbastanza altalenanti, volti talora ad ampliare, tal'altra a restringere

l'ambito oggettivo di applicazione della transazione in rassegna.

Dapprima, con l'art. 16, comma 5, del D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, è stata prevista la possibilità di proporre la transazione fiscale, oltre che nell'ambito della presentazione di un piano di concordato preventivo, anche nel corso delle trattative che precedono la stipula di un **accordo di ristrutturazione dei debiti** ex art. 182-*bis* della legge fallimentare.

Successivamente, con l'art. 32, comma 5, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2, il legislatore è nuovamente intervenuto, estendendo l'oggetto della transazione fiscale ai **crediti di natura contributiva**¹ e prevedendo, fra l'altro, che il debito attinente all'**imposta sul valore aggiunto** non potesse essere oggetto di **falcidia**, ma soltanto di **dilazione**.

L'ultimo intervento normativo in materia di transazione fiscale è contenuto nell'art. 29, comma 2, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, recante la manovra economica correttiva 2010.

Si tratta di un intervento di natura essenzialmente **restrittiva**, perché inasprisce condizioni e termini della transazione con il Fisco e reca, fra l'altro, misure volte a contrastare, anche con **sanzioni penali**, un possibile **utilizzo abusivo** di tale istituto. Infatti, come vedremo dettagliatamente in seguito, oltre ad aver disposto che il debito relativo alle **ritenute fiscali operate e non versate** non può essere sottoposto a falcidia, il summenzionato provvedimento normativo è intervenuto anche sugli **aspetti procedurali** della transazione fiscale conclusa nell'ambito degli accordi di ristrutturazione, rendendo più gravoso l'**onere documentale** a carico dell'impresa proponente e prevedendo la **revoca** della transazione, nel caso in cui il debitore non esegua, entro novanta giorni dalle scadenze stabilite nell'accordo, i pagamenti dovuti alle Agenzie fiscali e agli En-

¹ In questo articolo non ci occupiamo della transazione contributiva. Segnaliamo soltanto che la possibilità di concordare una riduzione e/o una dilazione dei debiti previdenziali e assistenziali è diventata operativa soltanto con l'emanazione del decreto interministeriale del 4 agosto 2009, con il quale sono state definite le modalità di applicazione nonché i criteri e le condizioni di accettazione da parte degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie delle proposte presentate dalle imprese debitorie. Le istruzioni operative sono state fornite dall'Inps con la circ. 15 marzo 2010, n. 38 e dall'Inail con la circ. 26 febbraio 2010, n. 8, entrambe in banca dati "fisconline".

ti che gestiscono le forme di previdenza ed assistenza obbligatorie.

Infine, la citata manovra economica ha introdotto nell'ordinamento penale tributario una nuova e insidiosa fattispecie di **reato** collegata alla transazione con il Fisco, costituita **dall'infedele rappresentazione** delle condizioni patrimoniali del debitore proponente nella documentazione presentata ai fini della proposta transattiva.

Da questo breve *excursus* normativo si evince come la transazione fiscale ex art. 182-*ter* della L.F. sia un istituto giuridico più volte rimaneggiato in questi anni, senza tuttavia mai risolvere le numerose criticità che ne caratterizzano l'applicazione, non ultima quella della **obbligatorietà** o meno del ricorso alla transazione fiscale nell'ambito di un concordato preventivo che preveda la soddisfazione in misura falcidiata del credito erariale.

Nel prosieguo esamineremo alcuni degli **aspetti sostanziali-procedurali** di maggiore interesse applicativo relativi alla transazione con il Fisco, approfondendo, in particolare, le **novità** apportate dalla manovra correttiva recentemente approvata dal Parlamento.

2. Ambito applicativo della transazione fiscale

2.1. Aspetti generali

L'istituto della transazione fiscale consente all'impresa che versa in uno stato di **crisi** di concordare con l'Amministrazione finanziaria, alle condizioni e nel rispetto dei limiti imposti dalla legge, una vera e propria operazione finanziaria di **ristrutturazione dei debiti fiscali**, sia privilegiati che chirografari, attraverso un loro riscadenziamento in un periodo di tempo più lungo² (**transazione fiscale dilatoria**) oppure, nei casi di crisi finanziaria più grave, mediante una decurtazione del loro ammontare (**transazione fiscale remissoria**).

In sostanza, la transazione fiscale rappresenta lo strumento giuridico messo a disposizione dell'impresa in crisi al fine di **coinvolgere anche l'Erario** nel piano di risanamento proposto ai creditori, in sintonia con quello che è uno dei

² Si ricorda che, in assenza di limiti specifici, la dilazione del debito fiscale proposta in sede di transazione fiscale è ammessa anche oltre il limite massimo di settantadue rate mensili previsto in ambito esattoriale dall'art. 19 del D.P.R. n. 602/1973. In questo senso si è espressa l'Agenzia delle Entrate nella circ. 18 aprile 2008, n. 40/E, in banca dati "fisconline".

principi ispiratori fondamentali della recente riforma delle procedure concorsuali: consentire la conservazione dell'impresa qualora vi siano concrete possibilità di un suo risanamento.

E, a tale proposito, va osservato che, attraverso l'accettazione di una riduzione, ovvero di una dilazione del proprio credito, l'Erario può dare un **contributo decisivo** ai fini del risollevarlo dell'impresa in crisi, atteso che i debiti accumulati verso l'Amministrazione finanziaria hanno spesso una **notevole incidenza** sull'esposizione debitoria complessiva delle imprese, anche a causa delle pesanti sanzioni e degli interessi previsti in caso di omesso o tardivo versamento delle imposte.

L'istituto della transazione fiscale costituisce una deroga al **principio generale di indisponibilità e irrinunciabilità del credito tributario** da parte dell'Amministrazione erariale, e proprio questo suo carattere derogatorio e speciale è la ragione della ristrettezza del relativo **perimetro di applicazione**. La transazione dei tributi è infatti esperibile soltanto nell'ambito di una proposta di concordato preventivo *ex art. 160 della L.F.* ovvero nelle trattative per addvenire ad un accordo di ristrutturazione dei debiti *ex art. 182-bis* della medesima legge.

2.2. I debiti fiscali ammessi alla transazione

In merito all'**ambito oggettivo** della transazione fiscale, occorre ricordare che il comma 1 del citato art. 182-*ter*, così come delineato dalla recente manovra economica, dispone che "... il debitore (*rectius*, l'impresa in crisi - *n.d.A.*) può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea; con riguardo all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento".

La **formulazione letterale** di tale norma non è chiara; anzi, potremmo dire che è piuttosto farraginosa, poiché, dopo aver previsto che la proposta di transazione può riguardare i tributi "limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo", aggiunge che "se il credito tributario ... è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di paga-

mento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore ...", riconoscendo così, implicitamente, la possibilità di pagamento parziale o dilazionato anche dei crediti tributari assistiti da privilegio.

La locuzione sopra riportata rappresenta evidentemente un refuso. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate³, privilegiando un'**interpretazione teleologica-sistematica** rispetto a quella letterale, ha affermato che rientrano nell'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale sia i **crediti chirografari** sia quelli **privilegiati**, a prescindere dalla circostanza che vi sia stata l'**iscrizione a ruolo** degli stessi⁴.

Dopo questa necessaria precisazione, occorre ricordare che, in sede di predisposizione della proposta transattiva, si deve sempre verificare che il trattamento del credito tributario assistito da privilegio non sia inferiore rispetto a quello riservato a creditori di rango inferiore o aventi una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle Agenzie fiscali, e che al credito tributario avente **natura chirografaria** non sia riservato un trattamento differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari. La **falcidia** dei crediti privilegiati di natura tributaria, nell'ambito del concordato preventivo, sottostà anche al limite previsto dall'art. 160, comma 2, della L.F., ai sensi del quale la proposta di concordato non può prevedere una **percentuale di soddisfazione** del credito privilegiato inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, mediante la **liquidazione** dei beni o diritti sui quali insiste la **causa di prelazione**.

³ Si veda la circ. 18 aprile 2008, n. 40/E, *cit.*, in cui l'Agenzia illustra le disposizioni sulla transazione fiscale.

⁴ Nell'ambito dei crediti privilegiati suscettibili di transazione fiscale si devono ricomprendere tutti i crediti tributari muniti di diritti di prelazione, anche diversi dal privilegio originario, quindi anche i crediti per i quali l'Agente della riscossione ha ottenuto iscrizione ipotecaria su beni dell'impresa debitrice.

Inoltre, l'inclusione dei tributi non iscritti a ruolo nell'ambito oggettivo della transazione fiscale rende possibile all'impresa debitrice domandare la decurtazione o la dilazione anche delle imposte emergenti dalle dichiarazioni fiscali presentate sino alla data di presentazione della domanda di transazione e non ancora liquidate, oltre che delle imposte dovute a seguito dei controlli automatici o formali delle dichiarazioni e dei debiti quantificati in atti di accertamento, avvisi di liquidazione, atti di contestazione e/o irrogazione di sanzioni, anche se non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo dagli Uffici dell'Agenzia.

È altresì importante evidenziare che la possibilità per l'imprenditore in crisi di proporre all'Amministrazione finanziaria una decurtazione e/o una dilazione delle pendenze fiscali non riguarda tutti i tributi. Infatti, possono essere oggetto di transazione (con le limitazioni che vedremo fra poco) soltanto i tributi amministrati dalle Agenzie fiscali, con la conseguenza che sono **esclusi** dall'istituto della transazione in esame tutti i **tributi locali**, quali, ad esempio, l'Ici, la Tarsu, la Tosap, l'imposta sulle pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.

Sono altresì esclusi dall'accordo transattivo in parola i **tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea**, fra i quali sono certamente compresi i dazi doganali di pertinenza comunitaria.

Non è, invece, esclusa dalla transazione con il Fisco l'**Irap**; si tratta infatti di un'imposta amministrata dall'Agenzia delle Entrate, pur essendo il suo gettito non destinato all'Erario.

Occorre infine rilevare che l'art. 182-ter in commento comprende fra i debiti tributari suscettibili di transazione anche gli **oneri accessori al tributo**, cioè gli **interessi**, le **indennità di mora** nonché le **sanzioni amministrative** per violazioni tributarie.

2.3. Nessuna falcidia per Iva e ritenute non versate

L'esclusione dall'ambito oggettivo della transazione fiscale dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, espressamente prevista dal comma 1 del già più volte citato art. 182-ter, aveva sin dall'inizio dato vita ad un acceso dibattito dottrinale e giurisprudenziale sulla riconducibilità dell'**Iva** entro l'alveo dei suddetti tributi e, quindi, sulla possibilità che detta imposta potesse costituire oggetto di negoziazione remissoria e/o dilatoria con il Fisco, nell'ambito della procedura di concordato preventivo o degli accordi di ristrutturazione dei debiti.

I dubbi derivavano essenzialmente dal fatto che una quota dell'Iva riscossa da ogni Stato membro deve essere poi versata alla Comunità europea.

La dottrina maggioritaria e anche molti tribunali si erano espressi in senso favorevole alla possibilità di proporre, nell'ambito della transazione fiscale, un pagamento parziale del debito Iva⁵, mentre l'Agenzia delle Entrate aveva assun-

to, in merito a tale problematica, una posizione piuttosto restrittiva, affermando che il debitore poteva proporre la falcidia o la dilazione soltanto con riferimento agli interessi e alle sanzioni concernenti la menzionata imposta⁶.

Sul punto – come anticipato in premessa – è poi intervenuto il legislatore che, con l'art. 32, comma 5, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2, ha modificato il comma 1 dell'art. 182-ter in modo tale da **escludere** espressamente il debito Iva dai tributi falcidiabili, consentendone solo la **dilazione**.

Nella relazione illustrativa del decreto legge appena citato è evidenziato che il **divieto di falcidia dell'Iva** è stato introdotto per evitare la violazione della normativa comunitaria, la quale vieta agli Stati membri di disporre una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di procedere ad accertamento e verifica dei tributi aventi natura europea.

Il trattamento riservato, nell'ambito della transazione fiscale, all'Iva è stato poi esteso, ad opera dell'art. 29, comma 2, del sopra citato D.L. n. 78/2010, al debito relativo alle **ritenute fiscali** operate dall'impresa debitrice in qualità di sostituto d'imposta, ma da questa **non versate** all'Erario.

Anche per tali somme, quindi, sarà possibile ottenere dall'Erario, al più, una dilazione del pagamento, senza **nessuna possibilità di falcidia**.

Vale la pena di precisare che tale limitazione non riguarda l'ipotesi in cui il sostituto d'imposta non abbia effettuato le ritenute alla fonte previste dalla legge. Si pensi, ad esempio, all'accertamento di **pagamenti fuori busta** a lavoratori dipendenti o di **compensi in nero** a lavoratori autonomi. In questi casi resta ferma la possibilità di ottenere l'abbattimento del debito per le ritenute fiscali non operate.

Sebbene, nella relazione illustrativa della manovra correttiva sopra citata, il fondamento dell'e-

quanto non costituisce una risorsa propria dell'Unione europea", in ragione del fatto che "la quota di IVA dovuta dallo Stato membro all'Unione europea nulla ha a che vedere con l'IVA dovuta dal contribuente nazionale ed amministrata dall'Agenzia delle Entrate poiché l'imponibile IVA di uno Stato membro è soltanto il dato al quale applicare l'aliquota concordata per stabilire quanto dovuto all'Unione, dato che prescinde dalla riscossione o meno del tributo dal singolo contribuente, quindi la percentuale prevista nella transazione fiscale non potrà mai influenzare il parametro sul quale calcolare la risorsa spettante all'Unione europea".

⁶ Cfr. circ. n. 40/E/2008, *cit.*

scissione delle ritenute dalla transazione fiscale remissoria sia stato individuato nelle analogie con l'imposta sul valore aggiunto, che renderebbero irragionevole una disparità di trattamento delle ritenute stesse rispetto a tale imposta, questo nuovo vincolo per la transazione fiscale sem-

bra, in realtà, più una misura restrittiva finalizzata al massimo recupero delle imposte, non in linea, però, con la *ratio legis* dell'istituto in esame, introdotto al fine di rendere più agevole per l'impresa in crisi la risoluzione delle pendenze aperte con il Fisco.

Ambito oggettivo della transazione fiscale dopo il D.L. n. 78/2010
(non è presa in considerazione la transazione contributiva)

Debiti tributari	Possibilità di transazione dopo il D.L. n. 78/2010
Tributi amministrati dalle Agenzie fiscali, escluse Iva e ritenute operate ma non versate	Possibilità di dilazione e di falcidia
Iva e ritenute fiscali operate ma non versate	Possibilità di dilazione, ma non di falcidia
Sanzioni ed interessi relativi ai tributi amministrati dalle Agenzie fiscali (Iva e ritenute alla fonte comprese)	Possibilità di dilazione e di falcidia
Tributi locali (Ici, Tarsu, Tosap, eccetera)	Nessuna possibilità di transazione fiscale
Tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea	

2.4. Riflessioni sull'esclusione dell'Iva e delle ritenute dalla transazione fiscale remissoria

In ordine all'impossibilità di proporre, in sede di transazione fiscale, la falcidia dei debiti relativi all'Iva e alle ritenute alla fonte non versate, si impongono alcune considerazioni critiche.

In primo luogo, si osserva che la previsione della sola dilazionabilità del pagamento dei suddetti debiti sicuramente **depotenzia** e riduce l'*appeal* dell'istituto transattivo in esame, specie se si considera che, nelle imprese in crisi, quelli relativi all'Iva e alle ritenute fiscali rappresentano generalmente i debiti tributari di ammontare più rilevante.

È, infatti, abbastanza frequente, specie nell'attuale contesto generale di congiuntura economica negativa, che allo squilibrio finanziario dell'impresa si accompagni anche un disequilibrio di tipo economico e, di conseguenza, una mancanza di reddito imponibile, talché quelli relativi all'Irap e all'Ires non costituiscono quasi mai le voci di debito fiscale più importanti dell'impresa in crisi.

Occorre poi rilevare che l'esclusione dell'Iva e delle ritenute fiscali dai tributi falcidiabili può avere effetti anche sul perfezionamento della procedura (concordato preventivo o accordo di ristrutturazione) in cui la transazione fiscale si innesta, perché determina una **diminuzione delle risorse finanziarie** a disposizione degli altri creditori e, quindi, delle **percentuali di soddisfazione** dei loro crediti; ciò che può, evidentemente, rendere più difficile il raggiungi-

mento delle percentuali di consenso previste dagli artt. 177, comma 1, e 182-*bis*, comma 1, della L.F. per l'approvazione, rispettivamente, del piano di concordato preventivo e dell'accordo di ristrutturazione dei debiti.

Un'ultima osservazione riguarda il **rapporto** esistente fra il citato art. 182-*ter*, nella parte in cui prevede la sola dilazionabilità dell'Iva e delle ritenute fiscali, e l'art. 160, comma 2, della L.F., che ammette la possibilità di prevedere, con la proposta di concordato preventivo, il pagamento ridotto dei creditori privilegiati, a condizione di non alterare l'**ordine delle cause legittime di prelazione**.

Ci si interroga, cioè, sulla questione se quanto previsto dall'art. 182-*ter* della L.F. per l'Iva (ed ora anche per le ritenute) configuri una deroga al **principio della graduazione** nel soddisfacimento delle obbligazioni sancito dal citato art. 160 della L.F., o se, invece, si tratti di una previsione che debba essere comunque armonizzata con detto principio, il quale, dunque, non potrebbe mai essere alterato, neppure a seguito dell'utilizzo della transazione fiscale.

Ebbene, con specifico riguardo alla previsione del divieto di falcidia dell'Iva – ma riteniamo che quanto sostenuto dalla dottrina e dalla giurisprudenza in relazione all'Iva possa ora valere anche con riferimento all'analogo vincolo introdotto per le ritenute – sembra prevalere l'orientamento che considera tale previsione come un'**eccezione** alla norma generale sul trattamento dei creditori stabilita dal sopra richiamato art. 160, comma 2, del

la L.F.⁷.

Secondo tale opinione, ai fini del concordato preventivo con transazione fiscale, il credito Iva sarebbe avulso dal **sistema dei privilegi** di cui all'art. 2778 del codice civile, cosicché sarebbe da considerarsi **legittima** (nel senso che non altererebbe la condizione prevista dal citato art. 160) la presentazione di una proposta di concordato preventivo con transazione fiscale in cui alcuni creditori con grado di privilegio **antergato** rispetto al credito vantato dall'Erario per l'Iva siano pagati in misura falcidiata, a fronte di un soddisfacimento integrale del menzionato credito erariale.

La diversa tesi secondo cui il principio di graduazione delle cause di prelazione non potrebbe mai essere sovvertito, neppure dall'art. 182-ter, non può essere accolta sul piano logico, perché implicherebbe che la proposta concordataria dovrebbe prevedere anche il pagamento integrale di tutti i crediti prelatizi che sono anteposti al credito Iva e a quello delle ritenute fiscali, cioè di quasi tutti i crediti privilegiati, ove si consideri che il citato art. 2778 del codice civile pone il credito per tributi diretti (in cui sono comprese le ritenute) e quello per Iva, rispettivamente, al 18° e al 19° posto nell'**ordine dei privilegi**, ma ciò metterebbe evidentemente in serio rischio la concreta praticabilità dell'istituto del concordato preventivo; anzi, diciamo pure che sterilizzerebbe sul nascere ogni interesse per la composizione concordataria della crisi d'impresa.

3. Aspetti procedurali e oneri documentali relativi alla transazione con il Fisco

3.1. La procedura transattiva nel concordato preventivo

La transazione fiscale si contraddistingue per la

⁷ In questo senso il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, nel documento "Osservazioni in tema di transazione fiscale" emanato nell'aprile 2010. In senso analogo cfr. anche Trib. Roma, 16 dicembre 2009.

sua **rigidità procedurale**. Infatti, l'impresa che intenda ottenere l'adesione dell'Amministrazione finanziaria ad un piano di concordato preventivo oppure ad un accordo di ristrutturazione dei debiti deve osservare **precise regole** in ordine alla **presentazione** della proposta transattiva, al fine di consentire agli Uffici finanziari di procedere celermente al consolidamento della posizione fiscale nonché alla valutazione del **costo-opportunità** della transazione.

Per quanto riguarda, in particolare, la transazione fiscale instaurata all'interno della procedura di concordato preventivo, il comma 2, primo periodo, dell'art. 182-ter della L.F. prevede che "copia della domanda e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, deve essere presentata al competente concessionario del servizio nazionale della riscossione e all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda, al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale".

Si osserva che la norma in esame non indica alcuna specifica **forma** o **contenuto** della domanda di transazione fiscale, in quanto il legislatore ha voluto valorizzare l'**autonomia delle parti** nella formulazione della proposta transattiva.

La domanda di transazione (che può essere redatta su carta semplice) dovrà, comunque, contenere una completa ed esauriente ricostruzione della **posizione fiscale** dell'impresa debitrice, così come ad essa nota, nonché l'illustrazione del contenuto della proposta, con particolare riferimento alle percentuali, ai tempi e alle modalità di soddisfacimento della pretesa fiscale nonché alle garanzie prestate.

Nella tabella che segue sono evidenziati gli **elementi essenziali** di una proposta di transazione fiscale presentata nell'ambito di una procedura di concordato preventivo.

Specificazione dei destinatari della proposta	Indicare le Agenzie fiscali e l'Agente della riscossione cui è indirizzata la domanda di transazione.
Identificazione dell'impresa proponente	Indicare denominazione, ragione sociale o nome e cognome, codice fiscale, partita Iva, sede, dati del rappresentante legale, attività svolta dall'impresa, eccetera.
Ricostruzione completa della posizione fiscale dell'impresa proponente	Elencare tutti i debiti e crediti di natura tributaria, così come noti al contribuente, nonché eventuali processi verbali di constatazione, avvisi di accertamento, avvisi di liquidazione e contenzioni pendenti.
Esposizione sintetica del piano concordatario	Indicare i motivi di convenienza e le modalità di realizzazione del piano concordatario: dismissione cespiti, proseguimento dell'attività aziendale, suddivisione dei creditori in classi, eccetera. Il piano concordatario e la relativa documentazione vanno, comunque, sempre allegati alla domanda di transazione.
Illustrazione della proposta transattiva	Esporre le previsioni della domanda concordataria in relazione ai debiti per tributi amministrati dalle Agenzie fiscali. In particolare, indicare le percentuali di soddisfacimento dei crediti, i tempi, le modalità e le garanzie prestate per il pagamento e ogni altro elemento utile all'accoglimento della proposta o comunque importante per la valutazione della stessa da parte dell'Ufficio.

In ordine al **termine di presentazione** della proposta di transazione, è opportuno ricordare che la locuzione "contestualmente al deposito presso il tribunale", contenuta nel comma 2 dell'art. 182-ter della L.F., non implica, secondo l'Agenzia delle Entrate⁸, che detta proposta debba essere presentata alle Agenzie fiscali e all'Agente della riscossione nello stesso giorno in cui viene depositato presso il tribunale il ricorso per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo. La presentazione è dunque ammessa anche in tempi diversi purché ragionevolmente circoscritti, in considerazione della particolare celerità del procedimento del concordato.

Nella **prassi operativa**, l'imprenditore dapprima deposita in cancelleria fallimentare del Tribunale la domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo, unitamente alla domanda di transazione fiscale e ai documenti previsti dall'art. 161 della L.F.⁹ (acquisendo relativa ricevuta) e, successivamente (lo stesso giorno o anche il giorno dopo), presenta all'Agente della riscossione e all'Ufficio copia della documentazione depositata in Tribunale, integrata

⁸ Si veda la ris. 5 gennaio 2009, n. 3/E, in "il fisco" n. 3/2009, fascicolo n. 1, pag. 409.

⁹ Si tratta – lo ricordiamo – dei seguenti documenti: relazione aggiornata sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa; stato analitico ed estimativo delle attività patrimoniali; elenco dei creditori, con indicazione delle relative cause di prelazione; elenco dei titolari di diritti reali o personali su beni di proprietà o in possesso del debitore; il valore dei beni e i creditori particolari di eventuali soci illimitatamente responsabili; la relazione di un professionista che attesti la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano concordatario.

con la ricevuta di deposito e con le copie delle dichiarazioni fiscali richiamate dal comma 2 del sopra citato art. 182-ter della L.F.

Entro il termine, peraltro non perentorio¹⁰, di **trenta giorni** dalla presentazione della suddetta domanda di transazione, l'Agenzia delle Entrate deve procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni e alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, nonché alla trasmissione all'impresa proponente di una **certificazione attestante l'entità del debito** derivante da atti di accertamento ancorché non definitivi (per la parte non iscritta a ruolo) e da ruoli vistati ma non ancora consegnati al Concessionario.

Entro lo stesso termine, l'Agente della riscossione deve inviare al debitore una certificazione attestante l'entità del **debito tributario iscritto a ruolo** scaduto o sospeso¹¹.

Oltre che un'attenta verifica in ordine al *quantum* delle obbligazioni tributarie pendenti, la domanda di transazione fiscale innesca, in seno all'Amministrazione finanziaria, anche un'intensa attività istruttoria volta ad accertare il reale stato di crisi del contribuente, la bontà del piano di risanamento dell'impresa e, quindi, la capacità effettiva di quest'ultima di estinguere, nella

¹⁰ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate n. 40/E/2008, cit.

¹¹ Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'Agente della riscossione deve tenere conto anche delle somme relative alle cartelle di pagamento notificate al contribuente, per le quali, alla data di presentazione della domanda di transazione, non sia ancora scaduto il termine di opposizione ex art. 50 del D.P.R. n. 602/1973.

misura ed entro le scadenze proposte, la pretesa erariale.

Con specifico riferimento alla **valutazione della proposta transattiva** formulata dal debitore, occorre evidenziare che la transazione fiscale non si presenta come un istituto autonomo. Essa deve essere, infatti, sempre inquadrata, anche sotto il profilo degli obiettivi, nel più ampio contesto della procedura in cui è inserita. Ne deriva che l'Amministrazione finanziaria, ai fini della valutazione in parola, non deve considerare soltanto la possibilità di una migliore soddisfazione del credito in sede di transazione rispetto alle entrate ottenibili a seguito dell'instaurarsi di una successiva procedura concorsuale quale il fallimento, ma deve considerare anche gli altri **interessi coinvolti** nella gestione della crisi dell'impresa debitrice, quali il salvataggio dell'azienda e, quindi, dei posti di lavoro da essa garantiti¹².

In tale valutazione è, fra l'altro, coinvolta anche la Direzione Regionale delle Entrate, il cui **parere è vincolante** ai fini del perfezionamento dell'accordo transattivo in esame.

L'**adesione** o il **diniego** alla proposta di concordato è espresso, mediante voto favorevole o contrario, dall'Ufficio e dall'Agente della riscossione (quest'ultimo su indicazione del direttore dell'Ufficio), ciascuno per la parte di tributi di propria competenza, in sede di adunanza dei creditori ex art. 174 e seguenti della L.F.

Non si può, infine, fare a meno di osservare che, essendo la presentazione della domanda di transazione contestuale al deposito in Tribunale del piano di concordato, quest'ultimo potrà tener conto della transazione con il Fisco soltanto in termini ipotetici e condizionati al perfezionamento della transazione stessa, potendo quest'ultima essere respinta dall'Agenzia o modificata a seguito delle trattative intercorse con l'impresa proponente.

Nella pratica accade, infatti, che i "numeri" della transazione fiscale non sono quasi mai quelli della proposta inizialmente presentata dal contribuente, in quanto l'accordo transattivo è il risultato di una vera e propria **contrattazione** con l'Agenzia sul *quantum* dell'obbligazione tributaria, sui tempi di pagamento e sulle garanzie rilasciabili per eliminare il rischio che il debitore, a seguito della transazione, non soddisfi la pretesa tributaria concordata; contrattazione che si svolge parallelamente alla procedura di concordato, sino all'emanazione dell'atto di ade-

sione o di diniego alla proposta concordataria da parte dell'Ufficio.

3.2. La procedura transattiva negli accordi di ristrutturazione. Nuovi oneri documentali

Come è noto, l'accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-*bis* della L.F. è il risultato di una serie di **trattative** con i singoli creditori dell'impresa in crisi. Fra questi creditori vi è spesso anche l'Amministrazione finanziaria, la quale viene interpellata attraverso il meccanismo procedurale previsto dal comma 6 dell'art. 182-*ter* della L.F.

In particolare, anche la proposta di transazione fiscale formulata nell'ambito di un accordo di ristrutturazione richiede la presentazione all'Agenzia delle Entrate e all'Agente della riscossione territorialmente competenti di un'apposita **istanza**, la quale, per effetto delle modifiche introdotte dalla manovra correttiva di cui al sopra citato D.L. n. 78/2010, dovrà ora essere accompagnata, così come previsto già da tempo per la transazione fiscale nel concordato preventivo, dalla copiosa **documentazione di cui all'art. 161** della legge fallimentare.

La citata manovra correttiva ha inoltre previsto che alla domanda in esame sia allegata anche una **dichiarazione sostitutiva di atto notorio** del debitore o del suo legale rappresentante, attestante che la suddetta documentazione "rappresenta fedelmente ed integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio".

I suddetti Uffici finanziari, a loro volta, devono provvedere, ciascuno per la propria competenza, al consolidamento della posizione fiscale del debitore proponente, inviando a quest'ultimo una **certificazione** attestante l'entità del debito tributario oggetto di transazione.

L'**assenso** alla proposta transattiva è espresso, previo parere favorevole della Direzione Regionale competente, entro il termine di **trenta giorni** dalla presentazione della domanda, con atto del Direttore dell'Ufficio, per quanto riguarda i tributi non iscritti a ruolo ovvero non ancora consegnati all'Agente della riscossione alla data di presentazione della domanda; con atto dell'Agente della riscossione, su indicazione del Direttore dell'Ufficio, in relazione ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati all'Agente della riscossione alla predetta data.

L'**assenso** in questo modo espresso vale come **sottoscrizione** dell'accordo di ristrutturazione.

¹² Si vedano, al riguardo, la circ. 16 aprile 2010, n. 20/E, in banca dati "fisconline" e la circ. n. 40/E/2008, cit.

Va infine evidenziato che la transazione fiscale conclusa nell'ambito di un accordo stragiudiziale ex art. 182-*bis* della L.F. è stata interessata da un'**ulteriore novità** introdotta, a tutela dell'Erario, dalla recente manovra correttiva. Ci riferiamo alla previsione contenuta nel nuovo comma 7 del citato art. 182-*ter* della L.F., aggiunto dall'art. 29, comma 2, del D.L. n. 78/2010, secondo cui gli effetti della transazione sono **revocati automaticamente**, qualora i pagamenti dovuti dal debitore alle Agenzie fiscali e agli Enti previdenziali ed assistenziali non siano eseguiti integralmente entro **novanta giorni** dalle scadenze concordate¹³.

4. Il nuovo reato di "falso in transazione fiscale"

Per convincere l'Amministrazione finanziaria ad accettare la proposta di transazione fiscale, l'impresa debitrice potrebbe essere indotta a rappresentare la propria situazione patrimoniale e finanziaria in modo più grave di quanto non lo sia in realtà, abbassando artificialmente le attività patrimoniali ovvero "gonfiando" le passività indicate nei documenti relativi alla transazione.

La **falsa rappresentazione del deficit patrimoniale** potrebbe, infatti, indurre i funzionari delle Entrate a valutare la percentuale di pagamento dei debiti tributari offerta dall'impresa debitrice più conveniente rispetto a quella realizzabile attraverso le normali procedure di riscossione, nell'ipotesi di fallimento dell'impresa stessa.

Per contrastare tale **comportamento delittuoso**, il legislatore della manovra correttiva 2010 ha modificato l'art. 11 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, dedicato al **reato tributario di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte**, inserendovi un **secondo comma** in base al quale "è punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi 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".

¹³ Cfr., per approfondimenti, A. La Malfa, *Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale*, in "Corriere tributario" n. 33/2010, pagg. 2694 e seguenti.

Come già rilevato dalla Corte di Cassazione¹⁴, non è chiaro se la **soglia minima di punibilità** di euro cinquantamila si riferisca ai soli elementi passivi fittizi o anche a quelli attivi. Se da un lato, invero, la formulazione letterale della norma sembra lasciare pochi dubbi sul fatto che con riferimento agli elementi attivi basti un minimo scostamento per integrare il reato tributario in discussione, dall'altro non è comprensibile la scelta del legislatore – sempre che di scelta si tratti e non, invece, di un refuso – di prevedere questa differenziazione fra l'omissione di elementi attivi e l'indicazione di passività inesistenti.

Ciò detto, non c'è dubbio che l'estensione alla transazione fiscale del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte incentiverà la **veridicità** dei dati concernenti gli elementi attivi e passivi esposti nei documenti che accompagnano la domanda di transazione; veridicità che dovrebbe essere, peraltro, già sufficientemente garantita dall'attestazione del professionista-terzo incaricato di redigere la relazione di fattibilità del piano concordatario ovvero di attuabilità dell'accordo di ristrutturazione in cui si innesta la transazione fiscale, e con riguardo alla sola transazione instaurata nell'accordo di ristrutturazione, anche dalla dichiarazione sostitutiva di atto notorio di cui si è detto in precedenza.

Occorre anche osservare, però, che la previsione di questa nuova fattispecie di reato a contenuto dichiarativo, se da un lato rappresenta certamente una **garanzia** per l'Amministrazione finanziaria, che in seguito potrà operare con maggiore certezza nel valutare le condizioni per concedere all'impresa in crisi lo "sconto" sulle imposte, dall'altro rischia, unitamente agli altri vincoli introdotti dalla manovra correttiva, di **disincentivare** il ricorso allo strumento transattivo in commento, nell'ambito della pratica professionale delle ristrutturazioni aziendali.

Si tratta, infatti, di una previsione di reato piuttosto **insidiosa**, non solo per l'imprenditore che intende accedere allo strumento transattivo, ma anche per i soggetti terzi che garantiscono o intervengono nel processo di ristrutturazione (asuntori, garanti, eccetera), oltre che, ovviamente, per il professionista chiamato ad attestare, nella propria relazione al piano concordatario, la veridicità dei dati aziendali presentati, per il

¹⁴ Si veda la relazione n. III/09/10 del 3 agosto 2010, in cui la Suprema Corte ha analizzato le novità legislative a carattere penalistico introdotte dalla manovra correttiva di cui al D.L. n. 78/2010 convertito, con modificazioni, dalla L. n. 122/2010.

quale si può profilare il rischio di concorso nel reato in esame, in caso di indicazioni false superiori alle sopradette soglie di punibilità, ammesso che sia provata, naturalmente, l'alterazione dolosa dei dati.

La norma potrebbe avere un impatto pratico notevole, in quanto parrebbe potersi applicare anche nel caso in cui lo scostamento degli elementi

attivi rispetto al loro valore effettivo non sia dovuto all'omissione di attività, ma soltanto ad una loro sottovalutazione, ipotesi questa tutt'altro che infrequente nella prassi operativa, dato che generalmente lo stato analitico ed estimativo delle attività patrimoniali ex art. 161, comma 2, lettera b), della legge fallimentare viene formato applicando criteri di valutazione prudenziali.

Tabella riassuntiva delle novità apportate alla transazione fiscale dal D.L. n. 78/2010

Ambito oggettivo	Anche con riguardo alle ritenute operate e non versate (così come già previsto per l'Iva) la proposta di transazione può prevederne la dilazione, ma non il pagamento parziale.
Procedura	I documenti previsti dall'art. 161 della L.F. devono essere presentati anche quando la transazione fiscale sia inserita nell'ambito di un accordo di ristrutturazione del debito. Alla proposta di transazione fiscale in seno ad un accordo di ristrutturazione dei debiti va allegata una dichiarazione sostitutiva di atto notorio del debitore che attesti che la documentazione presentata rappresenta fedelmente ed integralmente la situazione dell'impresa.
Revoca di diritto della transazione	Per le sole transazioni fiscali concluse nell'ambito degli accordi di ristrutturazione è previsto che, in caso di omesso pagamento delle somme dovute entro 90 giorni dalle scadenze fissate, la transazione è revocata di diritto.
Proposta di transazione in frode al Fisco	È stata introdotta una nuova fattispecie di reato tributario che si concretizza quando, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, si indicano 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 50.000. In tal caso si applica la reclusione da 6 mesi a 4 anni. Inoltre, se l'ammontare dei componenti passivi fittizi è superiore ad euro 200.000, si applica la reclusione da 1 a 6 anni.

5. Gli effetti della transazione fiscale

Oltre a consentire un pagamento parziale e/o dilazionato dei debiti di natura tributaria, la transazione in rassegna ha come effetti tipici:

- la quantificazione certa delle passività fiscali oggetto di negoziazione remissoria e/o dilatoria (cosiddetto **consolidamento della posizione fiscale** del debitore), che si concretizza nelle certificazioni del debito tributario rilasciate dall'Ufficio e dall'Agente della riscossione;
- la **cessazione della materia del contendere** nelle liti aventi ad oggetto i tributi transatti, effetto che l'art. 182-ter, comma 5, della L.F. ricollega all'omologazione del concordato¹⁵.

¹⁵ Sebbene non sia espressamente previsto dalla legge, si deve ritenere che tale effetto si abbia anche nell'ipotesi di omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti

La cristallizzazione del *quantum* della pretesa tributaria è, a ben vedere, una **peculiarità** che contraddistingue l'Erario da tutti gli altri creditori nell'ambito del piano di concordato preventivo o dell'accordo di ristrutturazione dei debiti. Per tutti i crediti diversi da quelli fiscali, infatti, non è previsto un vero e proprio procedimento formale di verifica ed acclaramento della loro esistenza, tant'è che l'art. 176 della L.F., con riferimento al concordato preventivo, prevede espressamente che i crediti contestati possono essere ammessi provvisoriamente ai soli fini del voto e del calcolo delle maggioranze, senza che ciò possa influire sui giudizi circa l'esistenza dei crediti stessi, instaurati mediante le normali azioni di cognizione.

In merito, poi, alla previsione della cessazione della materia del contendere in relazione alle liti aventi ad oggetto i **tributi transatti**, si deve ri-

con transazione fiscale, naturalmente laddove sia intervenuta l'adesione del Fisco.

levare che, sebbene il testo dell'art. 182-ter, comma 5, della L.F. sembrerebbe fare riferimento alle sole **liti già instaurate**, cioè già pendenti presso le Commissioni tributarie competenti, la dottrina prevalente ritiene che detta disposizione si applichi anche alle **liti solamente potenziali**, che potrebbero, cioè, sorgere in relazione ad atti di accertamento già emessi e per i quali sia ancora in corso il termine per l'impugnazione, nonché in relazione ad accertamenti che l'Amministrazione finanziaria potrebbe effettuare sempre con riferimento ai tributi transatti; ciò in quanto, secondo tale orientamento, all'accordo transattivo conseguirebbe l'effetto di preclusione del potere di rettifica dei tributi e delle annualità oggetto di transazione fiscale, ancorché non sia espressamente prevista la sanzione della decadenza di tale potere¹⁶.

Non è, tuttavia, di questo avviso l'Agenzia delle Entrate¹⁷, secondo cui sarebbe comunque possibile, relativamente ai periodi d'imposta e ai tributi oggetto della transazione fiscale, attivare i **poteri di controllo** ed accertare eventualmente un **credito tributario superiore** rispetto a quello attestato nelle certificazioni tributarie ex art. 182-ter, comma 2, della L.F., che l'Ufficio potrebbe fare valere anche se il concordato preventivo o l'accordo di ristrutturazione è stato omologato dal Tribunale.

L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate non sembra peraltro condivisibile. Anzi, si deve ritenere che proprio il definitivo accertamento della pretesa tributaria costituisca l'**elemento qualificante** della procedura transattiva in esame.

Se, dopo aver sottoscritto ed accettato la transazione fiscale, l'Amministrazione finanziaria conservasse – come ritiene l'Agenzia – un potere accertativo sui tributi transatti, allora, da un lato, non si capirebbe perché la legge preveda che l'Ufficio fiscale debba procedere ad una formale "certificazione" dell'ammontare del debito tributario; dall'altro, si dovrebbe concludere che, con riferimento al concordato preventivo, la transazione fiscale ex art. 182-ter della L.F. altro non è che un inutile appesantimento procedurale, dal momento che, nell'ambito della summenzionata procedura concorsuale, la possibilità di non pagare integralmente i creditori privilegiati (Erario

compreso) è già contemplata dall'art. 160, comma 2, della medesima legge. Ma tutto ciò non pare davvero coerente con la *ratio* complessiva dell'istituto in esame, il quale è stato introdotto per semplificare la definizione dei rapporti fra Fisco e contribuente nell'ambito della composizione concordataria della crisi d'impresa.

6. Rapporti fra la transazione fiscale e il concordato preventivo

Anche l'ultimo intervento legislativo in materia di transazione fiscale, così come quelli precedenti, non ha risolto quella che certamente costituisce una delle **maggiori criticità** della disciplina dell'istituto in rassegna, e che forma oggetto di attento esame da parte dei tribunali ogniqualvolta viene presentata una domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo.

Ci riferiamo alla delicata questione del **carattere obbligatorio o facoltativo** della transazione fiscale nei casi in cui l'impresa in crisi proponga, con il piano di cui all'art. 160 della L.F., la falcidia e/o la dilazione dei debiti fiscali.

L'**obbligatorietà** del ricorso alla transazione fiscale è fermamente sostenuta **dall'Agenzia delle Entrate**¹⁸, secondo la quale, in forza del principio di indisponibilità del credito tributario e della conseguente peculiarità del creditore-Fisco, non è possibile addivenire alla falcidia o alla dilazione dei tributi al di fuori della specifica disciplina dettata dall'art. 182-ter della L.F.

In base a tale orientamento interpretativo, la disposizione recata dal comma 2 dell'art. 160 della L.F., che ammette il trattamento falcidiato dei crediti privilegiati nell'ambito della proposta di concordato preventivo, può riferirsi ai crediti avente natura tributaria soltanto qualora il debitore osservi puntualmente il meccanismo procedurale previsto dal succitato art. 182-ter, mentre deve considerarsi **inammissibile** una domanda di concordato preventivo che preveda la falcidia o la dilazione dei crediti erariali senza il ricorso alla procedura transattiva in commento.

La posizione dell'Agenzia delle Entrate è sostenuta anche da una parte della dottrina¹⁹. In particolare,

¹⁶ In tal senso cfr. L. Tosi, *Il delicato rapporto fra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in "Giustizia tributaria", 2008, pag. 25; M. Pollio-P. P. Papaleo, *La fiscalità nelle nuove procedure concorsuali*, Ipsa, 2007, pagg. 108 e seguenti.

¹⁷ Cfr. circ. n. 40/E/2008, *cit.*

¹⁸ Si vedano la circ. n. 40/E/2008 e la ris. n. 3/E/2009, entrambe *cit.*

¹⁹ Cfr.: C. Attardi, *Inammissibilità del concordato preventivo in assenza di transazione fiscale*, in "il fisco" n. 39/2009, fascicolo n. 1, pag. 6435; E. De Mita, *L'accordo fiscale ha come arbitro solo l'Agenzia*, in "Il Sole-24 Ore" del 13 dicembre 2009, pag. 21.

è stato affermato che “la transazione fiscale, in quanto istituto eccezionale, si giustifica soltanto all'interno dei limiti posti dal procedimento delineato dall'art. 182-ter; nell'ambito di tale procedimento, è l'Agenzia l'unico organo deputato a compiere quelle valutazioni (in punto di bilanciamento di interessi) che permettono di arrivare o meno alla riduzione del debito fiscale”²⁰.

A sostegno della obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo, è stato altresì evidenziato che, soltanto attivando la procedura prevista dall'art. 182-ter della L.F., è possibile pervenire ad una **quantificazione certa e stabile dei debiti fiscali** da parte del soggetto istituzionalmente preposto a tale attività; ciò che costituisce, secondo l'orientamento in esame, la **necessaria premessa** per la definizione di un accordo transattivo sui tributi. In assenza della suddetta procedura – è stato osservato – si rischia l'omologazione di proposte concordatarie che prevedono debiti tributari non corrispondenti all'importo effettivamente a carico del contribuente, con grave compromissione di principi cardine del sistema fiscale quali quelli della capacità contributiva e dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, specialmente nei casi in cui il piano di concordato preveda la cessazione dell'attività d'impresa del contribuente proponente, attesi gli effetti esdebitativi della chiusura del concordato.

La tesi secondo cui la transazione fiscale integrerebbe un subprocedimento necessario per l'impresa in crisi che voglia addivenire ad un accordo con il Fisco ha però trovato, quantomeno sino ad oggi, scarso accoglimento da parte della giurisprudenza di merito²¹.

Quest'ultima si sta, infatti, sempre più indirizzando nel senso dell'**ammissibilità** di un concordato preventivo con falciatura dei crediti tributari, ancorché carente della transazione fiscale.

La procedura transattiva ex art. 182-ter della L.F. non costituisce, ad avviso di molti giudici di merito, il percorso obbligato ed esclusivo per l'imprenditore che intenda ottenere, nell'ambito del concordato preventivo, una decurtazione e/o una dilazione dei debiti tributari, ma semplicemente una **facoltà** attribuita al contribuente che voglia conseguire gli **effetti tipici** della transazione fiscale, cioè l'accertamento definiti-

vo della pretesa tributaria e la cessazione della materia del contendere²².

La prevalente giurisprudenza di merito asserisce, fra l'altro, che, essendo la transazione fiscale inserita nel piano concordatario, la stessa ne condivide necessariamente gli effetti e le sorti, con la conseguenza che i crediti di natura tributaria sono soggetti all'**esito della votazione** del concordato e del relativo **giudizio di omologazione**²³.

Pertanto, secondo questo orientamento giurisprudenziale, in caso di **voto contrario** da parte dell'Amministrazione finanziaria, la transazione deve ritenersi comunque operante e **vincolante**, se il concordato è stato omologato; ciò in quanto l'art. 184 della L.F. stabilisce che il concordato omologato è obbligatorio per tutti i creditori dell'impresa anteriori al decreto di apertura della procedura concordataria, quindi anche per quelli dissenzienti, compreso l'Erario, al cui interesse all'integrale riscossione dei tributi deve essere anteposto quello, altrettanto meritevole di tutela, del risanamento dell'impresa.

In base a questa corrente di pensiero, la transazione fiscale si inserisce nel concordato preventivo quale **fase endoprocedurale** in cui l'Amministrazione finanziaria e l'Agente della riscossione sono chiamati ad esprimere il proprio voto come gli altri creditori. Il **voto favorevole** dell'Amministrazione finanziaria consente al debitore di conseguire l'ulteriore effetto della definitiva quantificazione della propria esposizione con il Fisco e della cessazione delle eventuali liti tributarie; il **voto contrario** (o mancante per inerzia) dell'Amministrazione finanziaria alla proposta transattiva non impedirebbe, invece, di considerare che la stessa resti soggetta, come gli altri creditori, all'eventuale voto favorevole espresso dalla maggioranza (cosiddetta regola del *cram down power*), con la conseguenza che, qualora il concordato venga omologato nonostante il diniego degli Uffici fiscali, la falciatura ivi prevista diverrà vincolante anche per il creditore-Erario, anche se gli effetti tipici della transazione fiscale (consolidamento del debito fiscale e cessazione del contenzioso in corso) non si realizzino.

²⁰ Così E. De Mita, *L'accordo fiscale ha come arbitro solo l'Agenzia*, op. cit.

²¹ Nel senso del carattere non facoltativo della transazione fiscale si vedano: veda Trib. Roma, 16 dicembre 2009, cit.; Trib. Monza, 29 dicembre 2009.

²² In questo senso cfr., fra gli altri: Trib. Bologna, 24 marzo 2009, in banca dati “fiscoonline”; Trib. La Spezia, 1° luglio 2009; Trib. Padova, 4 novembre 2009; App. Genova, 19 dicembre 2009; App. Firenze 13 aprile 2010 e App. Torino 23 aprile 2010.

²³ In questo senso, cfr., fra gli altri, Trib. Pavia, 8 ottobre 2008; Trib. Mantova, 26 febbraio 2009; App. Genova, 19 dicembre 2009, cit.

Sulla questione *de qua* è recentemente intervenuto anche il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili²⁴, il quale senza prendere, per la verità, una precisa posizione in merito, e dopo aver osservato come “il principio di indisponibilità della pretesa tributaria trovi applicazione esclusivamente quando si opera al di fuori delle regole del concorso”, ha affermato che il ricorso alla transazione fiscale non è obbligatorio quanto meno in due precise ipotesi:

- a) qualora la proposta concordataria preveda il soddisfacimento integrale dei creditori privilegiati, nonché la ristrutturazione del debito chirografario;
- b) nel caso in cui, pur essendo previsto un pagamento in percentuale anche dei crediti privilegiati, tale pagamento è tuttavia reso possibile grazie all'apporto di “nuova finanza”.

Come si vede, la questione dei rapporti fra la transazione fiscale e il concordato preventivo è assai complessa e delicata e rappresenta una vera e propria spina nel fianco di tale procedura concorsuale.

Volendo comunque prendere una posizione al riguardo, riteniamo che meriti condivisione la tesi secondo cui la transazione non rappresenta un vero e proprio accordo autonomo fra l'impresa in crisi e l'Amministrazione finanziaria, bensì un sub-procedimento interno al concordato preventivo, finalizzato a dar luogo al voto del creditore-Fisco, il quale, in caso di mancata adesione alla proposta transattiva o di propria inerzia, subisce comunque i normali effetti del concordato approvato ed omologato.

Non sembra, peraltro, ammissibile una domanda di concordato preventivo che preveda la remissione dei crediti tributari anche senza ricorrere all'istituto della transazione fiscale, nel senso che quest'ultimo rappresenta comunque, a nostro avviso, il **percorso amministrativo necessario** per il contribuente che intende comporre la propria esposizione con il Fisco, fermo restando che in caso di veto o di disinteresse dell'Amministrazione finanziaria, la stessa soggiace – come sopra detto – al voto della maggioranza dei creditori.

In quest'ultimo caso, l'impresa in crisi beneficerà della riduzione o della dilazione della pretesa tributaria, ma non degli effetti giuridici tipici della transazione fiscale.

²⁴ Si veda il documento “Osservazioni in tema di transazione fiscale”, *cit.*

Dalla mancanza di autonomia della transazione fiscale rispetto al concordato preventivo deriva, fra l'altro, l'**inefficacia** della transazione stessa in caso di mancata omologazione del concordato, anche qualora il Fisco abbia aderito alla proposta di transazione formulata dal debitore.

Vale, infine, la pena di osservare che la problematica sopra esposta non si pone per la transazione fiscale nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti. Qui, infatti, l'eventuale diniego dell'Agenzia delle Entrate alla proposta transattiva non soggiace al voto espresso dalla maggioranza dei creditori: il **dissenso** alla proposta rende l'Agenzia un **creditore estraneo** all'accordo di ristrutturazione, che, ai sensi dell'art. 182-bis, comma 1, della L.F., deve essere soddisfatto integralmente.

Peraltro, la mancanza di autonomia dell'intesa siglata con il Fisco rispetto all'accordo di ristrutturazione emerge dalla circostanza che detta intesa è inefficace qualora l'accordo non venga approvato da tanti creditori che rappresentano il sessanta per cento dei crediti o il tribunale decida, comunque, di non procedere con l'omologazione²⁵.

7. Riflessioni conclusive

In conclusione, anche se è relativamente presto per fare un bilancio sull'utilizzo della transazione fiscale, si può comunque rilevare che tale istituto non ha avuto, sino ad oggi, la diffusione che ci si aspettava.

Le ragioni di questo **scarso utilizzo** vanno ricercate, oltre che nella **rigidità procedurale** che caratterizza la transazione in esame, anche nell'**impossibilità di sottoporre a falcidia l'Iva e le ritenute fiscali**, che – come detto in precedenza – rappresentano spesso le passività tributarie più rilevanti nelle imprese in crisi.

Non contribuisce, poi, al decollo della transazione con il Fisco l'approccio restrittivo, potremmo dire quasi di timore, che buona parte dei funzionari degli Uffici finanziari hanno nei confronti dell'accordo transattivo sui crediti fiscali proposto dall'imprenditore in difficoltà finanziarie; un **atteggiamento di sfavore** che deriva molto probabilmente dalla **responsabilità erariale** che i pubblici ufficiali hanno in caso di erronee valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini della transazione fiscale.

²⁵ Si veda in tal senso il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, nel documento “Osservazioni in tema di transazione fiscale”, *cit.*

Ma a tale proposito, va segnalato che, per effetto delle modifiche introdotte dalla manovra correttiva 2010, la suddetta responsabilità d'ora in poi scatterà solo per le ipotesi di **dolo** e non più anche di colpa grave, il che potrebbe contribuire a un rilancio della transazione fiscale.

Si ritiene, fra l'altro, che sarebbe quanto mai opportuno che venissero normativamente stabilite le **linee guida** in merito ai criteri che gli Uffici fiscali devono seguire per stabilire se accettare o meno la proposta transattiva presentata dall'impresa in crisi, atteso che tale proposta ha pur sempre per oggetto tributi, cioè elementi che, in linea generale, non potrebbero costituire oggetto di atti di disposizione (sconti, rinunce, eccetera) da parte del soggetto attivo del rapporto fiscale. Sarebbe inoltre necessario che il legislatore intervenisse per risolvere le numerose incertezze

interpretative che caratterizzano l'applicazione della transazione fiscale, rispetto alle quali la giurisprudenza ha assunto diverse posizioni fra loro contrastanti.

Come abbiamo visto, infatti, anche le ultime modifiche legislative apportate alla disciplina della transazione fiscale non hanno precisato il rapporto esistente fra tale istituto e la procedura del concordato preventivo, con la conseguenza che continueremo ad avere trattamenti diversi di identiche fattispecie di concordati preventivi con transazione fiscale, a seconda di quello che è l'orientamento del tribunale competente a decidere in merito alla proposta concordataria.

È dunque un istituto, quello sin qui commentato, che – ad avviso di chi scrive – non ha ancora trovato il proprio assetto giuridico definitivo.