

NEΩTEPA

U L T I M E N O V I T À

PERIODICO UFFICIALE DELL'A.N.T.I. – ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Direttore Responsabile

Dott. MARIO NOLA

Comitato di Redazione

Avv. CLAUDIO BERLIRI

Prof. Avv. IVO CARACCIOLI

Prof. Avv. VALERIO FICARI

Dott. ROBERTO LUNELLI

Prof. Avv. GIANNI MARONGIU

Prof. Avv. FRANCO PAPARELLA

Prof. Avv. GAETANO RAGUCCI

Prof. Avv. FRANCESCO TESAURO

Prof. Avv. MARCO VERSIGLIONI

Segreteria e Redazione

Via Cosimo del Fante, 16 - 20122 Milano

Tel. 02.58310288 - Fax 02.58310285

e-mail: tesoreria@associazionetributaristi.it

sito internet: www.associazionetributaristi.it

Anno VI • n. 2/2013

Periodico Quadrimestrale

Registrato presso il Tribunale di Milano

il 24/4/2008 con il n. 266

Poste Italiane S.p.A.

Spedizione in abbonamento postale

D.L. 353/2003 (Conv. in L. 27/02/2004 n. 46)

Art. 1, Comma 2 - DCB Roma

Service Provider:

Register.it - Viale Giovine Italia, 17 - Firenze

sito internet: www.associazionetributaristi.it

Autorizz. Ministero delle Telecomunicazioni

n. 243 del 28/01/1997

Impaginazione e Stampa

Istituto Arti Grafiche Mengarelli

Via Cicerone, 28 - 00193 Roma

CRISI DELLE IMPRESE E CONSEGUENZE FISCALI

DOTTRINA

•

LEGISLAZIONE

•

GIURISPRUDENZA

•

CONVEGNI ED
ATTIVITÀ ANTI

ANTI - CONSIGLIO NAZIONALE

PRESIDENTE

Prof. Dott. Mario BOIDI, *Torino*

VICE PRESIDENTI

Avv. Claudio BERLIRI, *Roma*
Prof. Avv. Vito BRANCA, *Catania*
Dott. Roberto LUNELLI, *Udine*

SEGRETARIO GENERALE

Avv. Giuseppe SERA, *Napoli*

VICE SEGRETARIO GENERALE

Dott. Massimo CONIGLIARO, *Siracusa*

TESORIERE

Gr. Uff. Rag. Giuseppe Antonio BARRANCO di VALDIVIESO, *Milano*

CONSIGLIERI NAZIONALI (PRESIDENTI DI SEZIONE)

Dott. Riccardo ALBO	<i>Presidente Sezione Marche-Abruzzo</i>
Prof. Avv. Vito BRANCA	<i>Presidente Sezione Sicilia Orientale</i>
Dott. Carlo DEIDDA GAGLIARDO	<i>Presidente Sezione Sardegna</i>
Prof. Avv. Gianfranco GAFFURI	<i>Presidente Sezione Lombardia</i>
Avv. Salvatore IANNELLO	<i>Presidente Sezione Sicilia Occidentale</i>
Avv. Pasquale IMPROTA	<i>Presidente Sezione Campania</i>
Prof. Dott. Michele IORI	<i>Presidente Sezione Trentino Alto Adige</i>
Dott. Roberto LUNELLI	<i>Presidente Sezione Friuli Venezia Giulia</i>
Prof. Avv. Gianni MARONGIU	<i>Presidente Sezione Liguria</i>
Avv. Mario MARTELLI	<i>Presidente Sezione Emilia Romagna</i>
Prof. Avv. Francesco MOSCHETTI	<i>Presidente Sezione Veneto</i>
Prof. Dott. Umberto PLATI	<i>Presidente Sezione Calabria</i>
Dott. Marco PREVERIN	<i>Presidente Sezione Puglia</i>
Prof. Avv. Gaetano RAGUCCI	<i>Presidente Sezione Provinciale Como</i>
Dott. Ernesto RAMOJNO	<i>Presidente Sezione Piemonte-Valle d'Aosta</i>
Prof. Dott. Francesco ROSSI RAGAZZI	<i>Presidente Sezione Lazio</i>
Prof. Dott. Enrico FAZZINI	<i>Presidente Sezione Toscana</i>
Prof. Avv. Marco VERSIGLIONI	<i>Presidente Sezione Umbria</i>



FONDATA NEL 1949

Sede Legale: Piazza della Croce Rossa, 2 • 00161 Roma
Segreteria Nazionale: Via Riviera di Chiaia, 72 • 80122 Napoli • Tel. e Fax 081.7617783
Sito Internet: www.associazionetributaristi.it • E-mail: segrgenerale@associazionetributaristi.it

Sommario

CRISI DELLE IMPRESE E CONSEGUENZE FISCALI

“Perché questa scelta e perché questo tema” di Claudio Berliri 3

DOTTRINA

- *Problematiche fiscali degli accordi di ristrutturazione e relative evoluzioni normative* 4
di Valerio Ficari
- *Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario nell'ambito della procedura di concordato preventivo* 8
di Riccardo Albo e Serena Galeazzi
- *Zone a burocrazia zero* 13
di Maurizio Villani e Iolanda Pansardi
- *Le eccedenze di imposta nelle crisi di impresa e la loro cessione* 15
di Mario Martelli
- *L'imposta sulla cifra d'affari nelle procedure concorsuali – Il caso della registrazione dei provvedimenti di omologa dei concordati* 21
di Giovanni Caliceti
- *I reati tributari connessi alla crisi delle imprese* 27
di Ivo Caraccioli
- *Il reato di omesso versamento Iva sullo sfondo della crisi d'impresa* 30
di Benedetto Santacroce

LEGISLAZIONE (CIRCOLARI E ISTRUZIONI MINISTERIALI)

- R.D. 16 marzo 1942, n. 267, artt. 160-166, 182*bis* e 182*ter* 37
- Circolare dell’Agenzia delle Entrate - Direzione centrale normativa e contenzioso
18 aprile 2008, n. 48/E 44
- Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate - Direzione centrale normativa e contenzioso
5 gennaio 2009, n. 3/E 59

GIURISPRUDENZA

- Rassegna di Giurisprudenza 61

CONVEGNI ED ATTIVITÀ ANTI

66

PERCHÉ QUESTA SCELTA E PERCHÉ QUESTO TEMA

Questo numero di **NEOTEPA** esce in concomitanza con il XXXII Congresso Nazionale dell'ANTI e della 6^a Conferenza della Commissione Affari Professionali della C.F.E..

Gli argomenti sono diversi: l'ANTI affronta il tema “Stato di Diritto e Stato Sociale nell'attuale esperienza fiscale” mentre la C.F.E. esamina il tema dei cambiamenti “climatici” della tassazione.

Per **NEOTEPA** abbiamo scelto un tema che, purtroppo, è di grossa attualità in questo momento storico: la crisi delle imprese e le conseguenze fiscali, e questo tema è in linea con i presupposti anche delle problematiche affrontate nei due citati concomitanti incontri.

Ovviamente le questioni connesse e derivanti dalla crisi di impresa, sono molteplici, e in questo numero sono stati affrontati solo alcuni aspetti.

Valerio Ficari ha esaminato le problematiche fiscali relative agli accordi di ristrutturazione, e le relative evoluzioni normative.

Riccardo Albo e Serena Galeazzi hanno affrontato un aspetto procedurale, vale a dire gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario nell'ambito della procedura di concordato preventivo. In particolare gli effetti sostanziali del concordato preventivo sui debiti tributari e l'esperibilità o meno degli strumenti deflattivi, in quanto il concordato preventivo incide sull'entità dei debiti e sulla possibilità di provvedere al pagamento, stante la “par condicio creditorum”.

Finalizzate a semplificare l'attività delle imprese, incoraggiandole a dare impulso allo sviluppo socio-economico del paese, sono le “zone franche urbane” e le “zone a burocrazia zero”, previste dall'art. 37 bis del D.L. n. 170 del 2012, convertito in L. n. 221 del 2012.

E “Zone a burocrazia zero” è il titolo dell'articolo scritto da Maurizio Villani e Iolanda Pansardi.

Mario Martelli affronta il tema delle eccedenze d'imposta nelle crisi d'impresa e la loro cessazione, mentre Giovanni Caliceti esamina l'imposta sulla cifra d'affari nelle procedure concorsuali.

Infine, Ivo Caraccioli e Benedetto Santacroce, *last but not least*, esaminano gli aspetti penal-tributari, vale a dire i reati tributari connessi alla crisi delle imprese.

Completano questo numero i testi aggiornati della legge fallimentare n. 267 del 1942 sull'ammissione alla procedura di concordato preventivo, sugli accordi di ristrutturazione dei debiti e sulla transazione fiscale, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate Direzione centrale normativa e contenzioso n. 40/E del 18 aprile 2008, la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate Direzione centrale normativa e contenzioso n. 3/E del 5 gennaio 2009 e la rassegna di giurisprudenza, curata da Roberto Lunelli.

Da ultimo sono elencati i convegni organizzati o sponsorizzati dalle varie Sezioni dell'ANTI negli ultimi sei mesi del 2013.

Claudio Berliri

Problematiche fiscali degli accordi di ristrutturazione e relative evoluzioni normative

di Valerio Ficari

1. Introduzione

Gli accordi di ristrutturazione pongono all'attenzione del tributarista questioni anche ulteriori a quelle relative alla disciplina della transazione fiscale, nei suoi aspetti sostanziali e procedurali nonché di rilevanza teorico-sistemica; più in particolare, infatti, la definizione dell'accordo, all'esito del lungo e formale procedimento fissato dagli artt. 182 bis e seguenti della legge fallimentare, solleva una serie di incertezze attinenti, da un lato, alla rilevanza del debito falcidiato in sede di ristrutturazione ai fini della tassazione quale sopravvenienza attiva per l'impresa debitrice e della deducibilità della perdita del credito non soddisfatto per il creditore imprenditore; dall'altro, in considerazione dell'imponibilità ad Iva dell'operazione dalla quale maturerebbe il debito/credito ristrutturato, alla possibile nota di variazione Iva da parte del creditore emittente la fattura¹.

Peraltro, la continua evoluzione della disciplina degli accordi di ristrutturazione rende necessario dedicare un cenno alla novità prevista dall'art. 23, comma 43 del D.L. 6 luglio 2011 n. 98 convertito nella legge 15 luglio 2011 n. 111 che ha introdotto la transazione fiscale per l'impresa agricola.

2. Accordi di ristrutturazione, riduzione dell'indebitamento (anche tributario) e sopravvenienze attive: una discriminazione ingiustificata

Già in un passato recente è stata sottolineata² la criticità che poneva il *bonus* che si evidenziava, sul monte de-

bitorio, a seguito della falcidia in sede di transazione fiscale omologata all'interno di un accordo di ristrutturazione: il rischio che una interpretazione solo letterale dell'art. 88, quarto comma del Tuir n. 917/1986 giustificasse l'emersione di una sopravvenienza attiva tassabile in ragione del riferimento testuale alla riduzione dei debiti "*in sede di concordato fallimentare o preventivo*" ha avuto non poco peso nel rendere l'istituto di "difficile" pratica utilizzazione.

L'illogicità della discriminazione, più volte evidenziata, ha indotto ad un cambiamento del testo dell'art. 88, comma 4 del Tuir ad opera dell'art. 33 del D.L. 22 giugno 2012 n. 83 convertito con modifiche dalla legge 7 agosto 2012 n. 134, seppur con una limitazione di non poco conto in quanto si dispone che "*la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva*" solo "*per la parte che eccede le perdite pregresse e di periodo di cui all'articolo 84*" del Tuir.

Orbene, come si nota, l'equiparazione della transazione fiscale in sede di accordi di ristrutturazione, sempre negata nella prassi ministeriale, alla situazione concordataria è solo apparente³ poiché la nuova disciplina, pur riconoscendo l'intassabilità anche in sede di accordi, conserva una irragionevole discriminazione tra soluzioni giuridiche identiche quanto a funzione.

La diversità con le fattispecie concordatarie non si può ritenere motivata dalla esigenza di evitare che il vantaggio fiscale della non tassazione possa costituire il motivo essenziale della transazione, dovendosi, di contro, apprezzare l'intento legislativo, originariamente impresso nel primo testo normativo, di non aggravare attraverso la tassazione la situazione di crisi dell'impresa attenuabile introducendo una misura agevolativa⁴.

In ogni caso la disposizione, nell'attuale versione, rende necessario un chiarimento in ordine al concetto di pe-

¹ Nell'imposta di registro (come approfondito in MASTROIA-COVO *Imposta di registro in misura fissa per il decreto di omologa del concordato preventivo* in Corr. Trib., 2012, 1873 e ss.) la soluzione di applicare l'imposta in misura fissa anche al decreto di omologa dell'accordo di ristrutturazione discenderebbe dal nuovo testo dell'art. 8, comma 1, lett. g della Tariffa, Parte I del T.U. n. 131/1986 che apprezzerrebbe l'assenza di effetti traslativi (cfr. Ris. Agenzia Entrate 21 giugno 2012 n. 27/E); ciò anche in ragione dell'evoluzione della giurisprudenza di legittimità in tema di applicazione (in misura fissa) dell'imposta di registro alle sentenze di omologazione del concordato preventivo: sul punto anche DEL FEDERICO *Gli aspetti fiscali della procedura* in Il Fallimento, 2012, 1125.

² Vedasi, tra gli altri, BELLÌ CONTARINI *La fiscalità degli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182 bis della legge falli-*

mentare in Riv.dir.trib., 2010, I, 823 e ss. nonché, se si vuole, FICARI *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari* in Rass. Trib., 2009, 68 e ss..

³ Così anche CONTRINO *Sulla nuova fiscalità degli "accordi di ristrutturazione del debito": profili d'irragionevolezza, aspetti problematici e questioni aperte* in Dir.prat.trib., 2013, I, 190 e ss.

⁴ Sulla finalità agevolativa, da ultimo, anche SILVESTRI *La fiscalità delle crisi d'impresa* in AA.VV. *Crisi di imprese: casi e materiali* (a cura di Bonelli), Milano, 2011, 420 e ss.

riodo e di perdita pregressa e alle modalità e condizioni in base alle quali l'una si possa sommare all'altra⁵, considerando che il debitore imprenditore avrà l'"onere" di imputare previamente la perdite a copertura della sopravvenienza, riducendo, così, l'effetto dell'agevolazione.

Per una soluzione praticabile, il limite dovrebbe essere calcolato avendo riguardo alle risultanze di bilancio a prescindere dall'esenzione limitata ovvero considerando come assente la sopravvenienza: si potrebbe, infatti, assumere la perdita del periodo di competenza della sopravvenienza al netto di questa e solo successivamente procedere alla rettifica delle risultanze inserendo quella parte di sopravvenienza che sarebbe tassabile perché compresa nella perdita medesima.

In questo senso, ci pare, si darebbe un senso alla pur criticabile scelta legislativa di costringere l'impresa a coprire in tutto o in parte la sopravvenienza attiva da falciata con la perdita.

La conseguenza è che, in tal modo, l'impresa chiuderà il bilancio/dichiarazione: (i) ancora in perdita se la sopravvenienza fosse inferiore a quella di periodo e/o pregressa conservandosi, in questa prima ipotesi, il diritto di riporto in avanti sebbene per un importo limitato al netto della "compensazione" con la sopravvenienza; (ii) in pari se la sopravvenienza corrispondesse alle perdite e (iii) ancora in pari ove la stessa fosse a queste superiore in ragione, in questo terzo caso, dell'esenzione disposta dal nuovo testo dell'art.88 del Tuir.

Tale interpretazione del novellato testo impedirebbe, però, all'impresa il riporto in avanti delle perdite laddove, in seguito ad un accordo emergessero delle sopravvenienze attive (si pensi al riporto di cui all'art.84, primo comma del Tuir): ciò chiaramente violerebbe la libertà dell'imprenditore comportando una ingiustificata differenziazione, a parità di perdite, tra chi definisce un accordo e chi non lo fa o lo fa in sede di concordato.

In ordine al concetto di perdite pregresse, se la loro collocazione temporale dovesse riportare a periodi di imposta antecedenti a quello in cui si perfeziona l'accordo, si potrebbe dubitare se la loro misura ai fini della determinazione della sopravvenienza intassabile sia o meno condizionata alla limitazione all'utilizzo sancita dall'art.84, primo comma del Tuir, ai sensi del quale le perdite pregresse sono disponibili per una misura non eccedente l'80% dell'ultimo reddito d'impresa imponibile ad eccezione di quelle relative ai primi tre periodi di imposta dall'inizio dell'impresa.

⁵ Cfr. ANDREANI – TABELLI *Le sopravvenienze da esdebitamento in presenza di perdite* in Corr.trib., 2012, 3621

Rispetto a questa seconda problematica, se il criterio interpretativo deve seguire, come pare, una logica funzionale e non discriminatoria, le perdite pregresse andrebbero assunte per l'intero ammontare⁶; la disposizione sarebbe, altrimenti, in contraddizione con gli interessi pubblici rilevanti nella crisi di impresa quali quello alla continuità, alla salvaguardia dei posti di lavoro e dei contratti, etc.⁷.

3. Accordi di ristrutturazione, riduzione dell'indebitamento e deducibilità della perdita su crediti per il creditore privatistico.

L'art.33, comma quinto, del D.L. 22 giugno 2012 n.83 sembra aver risolto il problema della deducibilità delle perdite su crediti a seguito dell'accordo di ristrutturazione nel senso che si è inserita in seno all'art.101, comma quinto del Tuir la presunzione legale che esistano "*elementi certi e precisi*" anche a seguito di tali accordi; in questo senso si è voluta apprezzare la situazione presupposta all'accordo non quale indice di inesigibilità quanto, invece, come elemento di una fattispecie dispositiva del credito⁸.

Probabilmente, però, nel caso di specie la certezza e precisione previste *ex lege* assumono significati diversi da quelli che sono propri della perdita in senso tradizionale poiché, nell'ipotesi che ci interessa, la riduzione del credito avviene a seguito di un accordo bilaterale e di una consapevole rinuncia del creditore in un assetto sostanzialmente transattivo.

Inoltre, solo l'omologazione dell'accordo attribuisce data certa e rende definitiva la remissione/rinuncia parziale al credito⁹; in questo senso la certezza viene fatta discendere dall'irreversibilità degli effetti giuridici dell'accordo negoziale per le parti dello stesso a prescindere dalla (mancata) definitività del decreto di omologa.

⁶ Cfr. ANDREANI – TABELLI *Le sopravvenienze da esdebitamento in presenza di perdite*, cit., 3625; diversamente CONTRINO *Accordi di ristrutturazione del debito e modifiche alla disciplina del reddito d'impresa* in Corr.trib., 2012, 2692 e ss.

⁷ In questo senso rilevanti le premesse alla riforma fallimentare costituite dall'intenzione di muovere dalla logica liquidatoria/concorsuale a quella conservativa/recuperatoria: sul punto DAMI *Irrilevanza delle sopravvenienze attive per accordi di ristrutturazione del debito e piani attestati* in Corr.trib., 2012, 3168.

⁸ Per i profili fiscali della distinzione, da ultimo, vedi SILVESTRI *La fiscalità delle crisi d'impresa*, cit., 402 e ss. e 412 e ss. il quale, condivisibilmente, aderisce alla possibile deducibilità anche per il passato in via interpretativa.

⁹ Vedasi anche CONTRINO *Sulla nuova fiscalità degli "accordi di ristrutturazione del debito"*, cit., 195 e SILVESTRI *La fiscalità delle crisi d'impresa*, cit., 417 il quale distingue l'ipotesi del risanamento priva dell'intervento di omologa giudiziaria.

Resta comunque, significativa la modifica e suscettibile di assumere valenza più generale in via sistematica in ragion dell'avvenuta assimilazione alle procedure concorsuali.

4. (segue) e “sorte” dell'iva relativa alla quota parte del credito “perduto”

In ordine alla possibilità di effettuare delle note di variazione ai sensi dell'art.26 del DPR n.633/1972 a seguito del mancato incasso dell'iva addebitata a seguito della fatturazione di corrispettivi in tutto o in parte oggetto della riduzione conseguente all'accordo di ristrutturazione, si pone una questione analoga a quella che concerneva (e concerne ancora nei limiti sopra esposti) la disciplina delle sopravvenienze attive; più in particolare, infatti, l'art.26 citato conserva un riferimento storicamente superato laddove menziona tra le cause del mancato pagamento le sole “procedure concorsuali” e le “procedure esecutive rimaste infruttuose” e non anche gli accordi e gli altri strumenti di ristrutturazione del debito di natura contrattuale e non concorsuale/fallimentare¹⁰.

Anche in ragione dell'avvenuta modifica normativa in materia di intassabilità delle sopravvenienze attive, pare proponibile una interpretazione dell'art.26 del DPR n.633/1972 tale da garantire, sotto il profilo sia storico che funzionale, un risultato logico coerente alla neutralità dell'imposta per gli operatori economici, consentendo al creditore che abbia emesso la fattura e versato l'iva in corrispondenza di un corrispettivo successivamente ridotto in tutto o in parte di detrarre l'imposta medesima versata ma mai incassata¹¹.

Il testo letterale dell'art.26 del DPR n.633, oltre al riferimento, storicamente incompleto, a procedure concorsuali o procedure esecutive rimaste infruttuose, non permette di trovare altro spazio di modo che si dovrebbe ammettere che allo stato di insolvenza richiesto in corrispondenza di eventi concorsuali si debba affiancare il mero stato di crisi, talvolta prodromico talaltra non necessariamente antecedente all'insolvenza stessa¹².

Il riferimento ad eventi “simili” alla “nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione” sebbene astratta-

¹⁰ In generale da ultima DENORA *Procedure concorsuali infruttuose e note di variazione in diminuzione ai fini Iva: la tutela del creditore a fronte dell'inadempimento del debitore* in corso di pubblicazione.

¹¹ Sul punto BELLI CONTARINI *La fiscalità degli accordi di ristrutturazione dei debiti*, cit., 824; CONTRINO *Accordi di ristrutturazione, note di variazione e decorrenza delle novità fiscali* in *Corr.trib.*, 2012, 2776 e ss.

¹² Così anche CONTRINO *Sulla nuova fiscalità*, cit., 200.

mente idoneo a comprendere anche atti di rinuncia¹³ come quello in cui si sostanzia (anche) l'assai articolato accordo di ristrutturazione, non può evitare la necessità dell'interpretazione estensiva sopra suggerita.

Il terzo comma dello stesso art.26, nel caso di eventi dipendenti da un “sopravvenuto accordo fra le parti” subordina, infatti, la possibilità della nota di variazione al mancato decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile fatturata¹⁴, termine, quello annuale, che nel caso della ristrutturazione senza dubbio scadrà prima della perfezione dell'accordo¹⁵.

Si aggiunga¹⁶ che la mancata variazione, nell'interpretazione qui non condivisa, causerebbe l'applicazione dell'Iva in palese violazione del principio di neutralità in quanto andrebbe a colpire una componente remuneratoria solo virtuale.

In questo senso non trascurabile è il disposto dell'art.90 della Direttiva n112 del 28 novembre 2006 il quale indica tra le ipotesi di variazione anche la “riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione”: sebbene la normativa nazionale italiana non abbia testualmente riprodotto tale previsione e, quindi, le condizioni stabilite dall'Italia siano più restrittive, è, però, vero che l'impossibilità di una variazione contrasterebbe con i principi espressi dalla stessa Direttiva e ribaditi dalla Corte di Giustizia secondo cui l'imposta che uno Stato può esigere non può essere diversa da quella che corrisponde al corrispettivo effettivamente ricevuto dal soggetto emittente la fattura¹⁷.

Quanto al *dies a quo* rispetto al quale emettere la nota, se si assume che il decreto di omologa renda certa e precisa la perdita anche prima del suo passaggio in giudicato, il carattere infruttuoso della procedura di cui al testo dell'art.26 citato richiederebbe tale formalizzazione processuale in quanto, se si assume che il riferimento alle procedure concorsuali vada letto in via estensiva, il carattere dell'infruttuosità andrebbe diversamente apprezzato per quelle procedure che non hanno natura concorsuale e che,

¹³ In tal senso CARINCI *Le variazioni IVA: profili sostanziali e formali* in *Riv.dir.trib.*, 2000, I, 741 e CASTALDI *Rinuncia nel diritto tributario* in *Dig.disc.priv.sez.comm.*, XII, 1996, 534

¹⁴ Sull'irragionevolezza della limitazione temporale di un anno BASILAVECCHIA *le note di variazione* in *AA.VV. L'imposta sul valore aggiunto* in *Giur.sist.dir.trib.* a cura di Tesoro, Torino, 2001, 633; sottolinea l'occasione persa del legislatore tributario italiano che non ha colto la facoltà offerta sul punto dell'art.11, parte C, par.1 della direttiva comunitaria; si veda anche CONTRINO *Accordi di ristrutturazione*, cit., 2777.

¹⁵ Cfr. CONTRINO *Sulla nuova fiscalità*, cit., 197.

¹⁶ Puntualmente anche CONTRINO *Accordi di ristrutturazione*, cit., 2779.

¹⁷ Per le ricadute di tali principi nel caso di specie DENORA *Procedure concorsuali infruttuose e note di variazione*, cit., 6 del datt.

quindi, assumono rilevanza in ragione dell'iniziale stato di insolvenza o di crisi del debitore e non del successivo accertamento dell'infruttuosità dell'azione del creditore¹⁸.

5. Accordi di ristrutturazione, transazione fiscale e crisi dell'impresa agricola

Il quadro di estensione dell'accordo di ristrutturazione quale contesto per la perfezione (anche) di una transazione fiscale si è, peraltro, esteso a seguito dell'art.23, comma 43 del D.L. 6 luglio 2011 n.98 conv. dalla legge 15 luglio 2011 n.111 il quale ora permette agli "imprenditori agricoli in stato di crisi" di "accedere alle procedure di cui agli articoli 182 bis e 182-ter" della legge fallimentare¹⁹.

La novità è evidente sotto molteplici aspetti.

Oltre alla circostanza che l'accesso a tale forma di ristrutturazione (concordato preventivo escluso) non è più condizionata alla natura di impresa commerciale quale requisito per la fallibilità ex art.1 della legge fallimentare né ad alcun limite dimensionale, la novella consente all'imprenditore agricolo in forma sia individuale che di società di capitali agricola, di consorzio e cooperative di imprenditori agricoli di fruire dello strumento di ristrutturazione; se così è si dovrà assumere la piena applicabilità delle regole sopra indicate in materia di determinazione reddituale.

Tutto ciò, però, non è di facile implementazione ove si osservi che l'imprenditore agricolo non societario beneficia dell'esenzione dalla contabilità ex art.2214 del c.c. così come, ove societario, ben potrebbe aver optato, fino a quando era consentito, per la determinazione del reddito su base medio ordinaria e non effettiva.

Peraltro, l'estraneità dell'imprenditore agricolo dai soggetti fallibili potrebbe far intendere il testo letterale della disposizione come indirizzato a rendere fruibile la transazione fiscale anche senza un collegamento ad una procedura né di concordato preventivo né di accordo di ristrutturazione, non essendo l'imprenditore agricolo legittimato ad accedere a tali procedure per ristrutturare debiti di natura privata in ragione, per l'appunto, della sua natura non fallibile.

Se così fosse, si dovrebbe concludere nel senso che per l'impresa agricola la transazione fiscale sarebbe ammessa anche senza un accordo con gli altri creditori e, in ogni caso, ove il debito fosse solo tributario o previdenziale, senza seguire l'iter procedimentale previsto per gli accordi di ristrutturazione ex art.182 bis della legge fallimentare.

¹⁸ *Contra* CONTRINO *Sulla nuova fiscalità*, cit., 200.

¹⁹ Per un primo commento LA MALFA *La transazione fiscale dell'impresa agricola* in *Il Fallimento*, 2013, 137 e ss.

In realtà non è così in quanto il citato art.23 comma 43 del D.L. 6 luglio 2011 n.98, nel richiamare l'art.182 bis consente all'impresa agricola di ristrutturare anche crediti privati e, in ogni caso, di ristrutturare anche solo quelli fiscali se unici seguendo le regole procedurali dell'accordo²⁰.

In questi termini, il creditore pubblicistico non sarebbe diversamente trattato e non si avrebbe il rischio di una violazione del principio di parità tra creditori, sebbene seppur per il solo accordo di ristrutturazione dei debiti ex art.182 bis non siano più richiesti i requisiti fissati nei primi articoli della legge fallimentare e richiamati nell'art.160 della stessa per il concordato preventivo.

Resterebbero, invece, aperte le questioni relative ai rapporti tra creditori se si ipotizzasse che la congiunzione "e" di cui al citato art.23 consenta di attivare un procedimento di transazione fiscale anche senza un accordo²¹.

6. (segue) e "crisi da sovraindebitamento"

Ci si può, infine, chiedere se gli artt.6 e ss. della legge n.3/2012, nell'introdurre, tra le disposizioni in materia di composizione delle crisi da sovraindebitamento, la possibilità per un soggetto sottratto alle procedure concorsuali di depositare presso il Tribunale competente un accordo con i propri creditori non causino una illogica ed irragionevole discriminazione tra debiti ristrutturabili e tra creditori privati e pubblici; più in particolare, infatti, l'estraneità del debito erariale tra quelli oggetto della ristrutturazione del sovraindebitamento impedirà, probabilmente, di raggiungere i risultati sperati in termini di soluzione delle crisi, essendo il creditore erariale quello ad essere tradizionalmente pagato per ultimo²².

In questi termini, sebbene il silenzio in ordine all'applicabilità della transazione fiscale paia superabile in via interpretativa, nella convinzione che la sua esclusione non sia giustificabile sulla base della mera discrezionalità legislativa e sia sindacabile dal punto di vista costituzionale, la riduzione del debito sarà, nei fatti, rigettata dall'Agenzia in assenza di una letterale copertura legislativa mentre sarebbe, in ogni caso, coperta la dilazione del debito Iva in ragione del testo dell'art.7, comma 1 della l. n.3/2012.

²⁰ Cfr. LA MALFA *La transazione fiscale dell'impresa agricola*, cit., 139 e ss.; FERRO *La nuova legislazione sociale nelle procedure concorsuali: norme di settore e agevolazioni alla gestioni della crisi* in *Il fallimento*, 2011, 909 e ss.

²¹ Così sembra FERRO *La nuova legislazione sociale nelle procedure concorsuali*, cit., 140

²² Sulle criticità per tutti DEL FEDERICO *Gli aspetti fiscali della procedura*, 1122 e ss. spec.1126.

Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario nell'ambito della procedura di concordato preventivo

di Riccardo Albo e Serena Galeazzi

Premessa

Uno degli aspetti più delicati della crisi d'impresa è sicuramente quello relativo alla gestione del debito tributario, sia per le esposizioni, talvolta molto rilevanti, sia per le difficoltà di coordinamento tra procedure tributarie e concorsuali.

Gestire la crisi d'impresa significa, anche, gestire il passivo maturato nei confronti dell'Erario muovendosi su un terreno insidioso improntato al rispetto della *par condicio creditorum* ma, allo stesso tempo, incalzato da (im)prorogabili termini decadenziali.

In tale contesto, si collocano anche gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario, la cui esperibilità non viene meno in presenza di una procedura concorsuale, sebbene risulti spesso difficile, se non impossibile, il rispetto delle scadenze imposte dalle norme che li disciplinano.

Gli effetti sostanziali del concordato preventivo sui debiti, anche, tributari

Gli artt. 167, 168 e 169 della L.F. disciplinano gli effetti sostanziali del concordato preventivo, tanto rispetto al debitore, quanto nei confronti dei creditori.

In particolare, ai sensi dell'art. 167 cit. "*durante la procedura*" il debitore conserva, sotto la vigilanza del commissario giudiziale, l'amministrazione dei suoi beni e l'esercizio dell'impresa, ma "*gli atti eccedenti l'ordinaria amministrazione, compiuti senza l'autorizzazione del giudice delegato, sono inefficaci rispetto ai creditori anteriori al concordato*". Trattasi, così come definito dalla dottrina, di uno "spossessionamento attenuato" rispetto a quello che si verifica nella procedura fallimentare¹.

La limitazione dei poteri dispositivi del debitore è bilanciata dalla previsione di una serie di effetti protettivi sul suo patrimonio tra cui, in particolare, il divieto imposto ai creditori per titolo o causa anteriore al decreto

di omologazione del concordato, di iniziare o proseguire azioni esecutive (art. 168, comma 2, L.F.).

In sostanza, ai fini del rispetto della *par condicio creditorum*, è vietato ai creditori concorsuali agire sul patrimonio del debitore ed, allo stesso tempo, il soddisfacimento spontaneo di un creditore concorsuale, ad opera del debitore, costituirebbe atto diretto a "frodare" le ragioni degli altri creditori.

In tale contesto, deve essere posta particolare attenzione al trattamento da riservare al debito tributario, poiché, se da un lato è innegabile come lo stesso debba sottostare, al pari degli altri, alle regole concorsuali, dall'altro le norme tributarie prevedono termini decadenziali entro i quali adempiere l'obbligazione o transigere con l'Ufficio piuttosto che adire l'autorità giudiziaria per ridurla, dilazionarla o contestarla.

Posto che, come detto, il debitore conserva la facoltà di porre in essere liberamente (seppure sotto la vigilanza del commissario giudiziale) solo gli atti di ordinaria amministrazione, deve innanzitutto, essere individuata la natura degli adempimenti correlati alla soddisfazione del debito erariale. Secondo la giurisprudenza, la distinzione tra atti di ordinaria e straordinaria amministrazione andrebbe ricercata nella diversa natura ed intensità degli effetti economici prodotti nella sfera patrimoniale del debitore: sarebbero atti di ordinaria amministrazione quelli relativi alla normale gestione dell'azienda, aderenti alle finalità dell'impresa ed alle dimensioni del patrimonio e strumentali alla sua conservazione o miglioramento, mentre sarebbero atti di straordinaria amministrazione quelli che riducano o gravino il patrimonio di pesi e vincoli.

In secondo luogo, deve essere individuato il *dies a quo* dal quale decorrono gli effetti sostanziali del concordato per il debitore, poiché è da tale momento che assume rilevanza la distinzione tra gli atti di ordinaria e straordinaria amministrazione.

Sul punto, si rilevano orientamenti contrastanti: il problema si pone poiché, diversamente da quanto previsto in merito agli effetti del concordato per i creditori, che decorrono esplicitamente "*dalla data di presentazione della domanda*", il Legislatore non ha indicato in modo altrettanto chiaro il momento a partire dal quale il

¹ In cui, ai sensi dell'art. 42 L.F., il fallito è privato, completamente, dell'amministrazione e della disponibilità dei beni esistenti alla data della dichiarazione di fallimento e di quelli sopravvenuti.

debitore perderebbe il potere di porre in essere gli atti di straordinaria amministrazione.

L'art. 167 cit., infatti, si limita ad indicare, genericamente, che tali effetti si verificano “*durante la procedura*”. Nell'interpretare tale locuzione, parte della dottrina fa riferimento alla data del deposito del decreto introduttivo di ammissione alla procedura, per cui gli effetti nei confronti del debitore non si produrrebbero dalla data di presentazione della domanda, ma in un momento successivo, con la nomina del commissario giudiziale e del giudice delegato. Altra parte della dottrina, in analogia con quanto disposto dagli artt. 168 e 169 cit., ritiene che tali effetti decorrano dalla data di presentazione della domanda: in tal modo, si cerca di vincolare l'attività dell'imprenditore concordatario durante il periodo di tempo necessario all'istruzione della sua istanza, periodo nel quale, tra l'altro, i creditori subiscono profonde limitazioni e trasformazioni dei loro diritti.

A parere di chi scrive sembra corretto ritenere che, sin dal momento della presentazione della domanda, gli atti e gli adempimenti relativi alla gestione del debito erariale, in quanto potenzialmente idonei ad incrementare il passivo concordatario e concorrere con gli altri per la soddisfazione mediante “moneta concorsuale”, dovrebbero essere ricompresi nell'ambito della “straordinaria amministrazione”, con conseguente necessaria autorizzazione da parte dell'Autorità giudiziaria.

Esperibilità degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario

Il Legislatore mette a disposizione del contribuente una serie di istituti finalizzati alla definizione delle controversie fiscali potenziali (adesione al processo verbale di constatazione, adesione all'invito al contraddittorio, accertamento con adesione, definizione degli avvisi bonari, definizione agevolata delle sanzioni e, da ultimo, mediazione) o già in essere (conciliazione giudiziale), con notevoli benefici in termini di riduzione delle sanzioni, nonché, in alcuni casi, anche delle imposte.

Per poter usufruire di tali benefici e ritenere perfezionata la definizione “amichevole”, però, è necessario che il contribuente si attivi entro termini decadenziali ed adempia al pagamento di quanto concordato alle scadenze previste (in unica soluzione o mediante pagamento rateale), pena l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo del dovuto, o del residuo in caso di pagamento frazionato, maggiorato con le sanzioni da omesso versamento.

Qualora il contribuente sia sottoposto ad un concordato preventivo, proprio a causa dell'effetto prodotto dal-

lo “spossessamento attenuato”, tali rigide previsioni dovrebbero essere combinate con le regole specifiche della procedura e dovrebbe essere considerata l'eventualità che, trattandosi di atti di straordinaria amministrazione, sia lo stesso Giudice delegato (o il Tribunale) ad impedire al debitore di attivarsi nei termini previsti dalle norme tributarie e di adempiere alle scadenze concordate con l'Erario.

Eventualità riscontrabile tanto nell'ipotesi in cui l'accordo con il Fisco sia raggiunto prima della presentazione della domanda di concordato, quanto nell'ipotesi in cui venga raggiunto successivamente.

Nel primo caso, in pendenza della procedura, per evitare di decadere dall'accordo già perfezionato, il debitore dovrebbe adempiere effettuando i pagamenti alle relative scadenze: ma, trattandosi di importi sorti e divenuti esigibili precedentemente rispetto alla presentazione dell'istanza, in ossequio a quanto stabilito dalle norme che disciplinano gli effetti della procedura, i relativi pagamenti sarebbero inefficaci nei confronti della massa dei creditori. Pena la lesione della *par condicio creditorum*, il debitore non avrebbe, per legge, il potere positivo per adempiere spontaneamente alla scadenza (o alle scadenze), dovendo sottoporre i debiti tributari alle regole del concorso per soddisfarli esclusivamente tramite “moneta concorsuale”.

La giurisprudenza di legittimità ritiene che tali adempimenti non potrebbero nemmeno essere oggetto di autorizzazione da parte del Giudice delegato (o del Tribunale nel caso in cui non sia ancora stato emesso il decreto di ammissione alla procedura con il quale si procede alla nomina del Giudice). In effetti, “*l'avvenuta presentazione del ricorso per l'ammissione al concordato preventivo, oltre ad impedire le iniziative di esecuzione individuale, rende inefficaci i pagamenti eseguiti dal debitore ammesso alla procedura. Per quanto attiene ai pagamenti di debiti sorti prima dell'apertura della procedura, gli stessi non sono mai eseguibili al di fuori del concorso, non essendo compresi fra gli atti che possono essere autorizzati dal giudice delegato, ai sensi dell'art. 167, comma secondo, legge fall.*” (Cass. sent. n. 1985, del 9 novembre 1985; Cass. sent. n. 8118 del 15 giugno 2001).

La situazione appena descritta si configura anche nel caso in cui il debitore dovesse raggiungere l'accordo con il Fisco successivamente alla presentazione della domanda di concordato: nuovamente egli si troverebbe nell'impossibilità di effettuare i relativi pagamenti alla scadenza poiché relativi a debiti sorti in data anteriore rispetto alla presentazione dell'istanza prenotativa, sebbene divenuti esigibili successivamente ad essa.

A ben vedere, tutti i procedimenti relativi agli strumenti deflattivi del contenzioso si concludono con un at-

to formale che vincola il patrimonio del debitore ed incide sulla struttura del passivo concordatario; pertanto, data la natura di atti di straordinaria amministrazione, nel caso in cui l'accordo si perfezioni durante la procedura, sarebbe auspicabile l'esplicita autorizzazione da parte del Giudice². In mancanza di tale autorizzazione o in caso di mancata ratifica successiva da parte del Tribunale all'atto di ammissione, il procedimento potrebbe essere ritenuto inefficace nei confronti della massa dei creditori poiché concluso da un soggetto privo di legittimazione³.

Secondo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità⁴ che ha mostrato di condividere l'interpretazione dottrinale che mira ad attribuire all'avviso di accertamento efficacia dichiarativa e non costitutiva dell'obbligazione tributaria, il discrimine tra i debiti concorsuali e quelli che, al contrario, rimangono esclusi dalla procedura, dovrebbe essere individuato nel momento di insorgenza del debito stesso, non assumendo rilevanza alcuna il momento della notifica dell'avviso di accertamento⁵.

“L'accertamento da parte dell'Amministrazione assolve la funzione di mera verifica della regolarità formale e sostanziale degli adempimenti cui il contribuente è tenuto e, nel caso di suo inadempimento, di dichiarazione degli effetti ricollegati ex lege alla fattispecie prevista come presupposto dell'imposta, sicché al semplice verificarsi dei presupposti oggettivi e soggettivi sorge e diviene attuale la posizione debitoria del contribuente cui segue il potere dell'Amministrazione di determinare, con funzione certativa e qualificato-

² In considerazione degli effetti positivi relativi alla riduzione, quantomeno, delle sanzioni, l'autorizzazione, finalizzata alla protezione dell'“interesse della massa dei creditori” (Cass. sent. n. 15484 dell'11 agosto 2004), non dovrebbe essere negata.

³ Da ultimo, nei casi in cui, pur in assenza di autorizzazione (perché non richiesta dal debitore o non concessa dal Giudice), il debitore, per evitare di incorrere nelle decadenze previste dalle norme tributarie, continui ad onorare gli impegni assunti con l'Erario precedentemente rispetto alla presentazione dell'istanza o sottoscriva atti che rendano esigibili i pagamenti di debiti sorti antecedentemente, il Tribunale, nel decreto di ammissione alla procedura, potrebbe comunque ratificare gli atti compiuti *medio tempore* laddove si dimostri che la loro esecuzione si sia resa necessaria per evitare l'insorgere di effetti negativi nei confronti della massa dei creditori.

⁴ *Ex multis*, Cass. civ. Sez. V, Sent. n. 20978 del 13 settembre 2013; Cass., sent. n. 2286 del 28 ottobre 1965; Cass., sent. n. 3273 del 29 maggio 1984; Cass., S.U., sent. n. 9201 del 6 settembre 1990; Cass., S.U., sent. n. 4779 del 28 maggio 1987).

⁵ “L'accertamento tributario non è condizione di esistenza o – meglio – elemento costitutivo del credito d'imposta prima di questo solo potenziale (c.d. teoria costitutivistica), ma condizione di esigibilità del credito tributario (c.d. teoria dichiarativistica), e ciò sia per l'Amministrazione finanziaria, sia per il contribuente che prima di esso ed indipendentemente da esso non può pagare il suo debito pur già sorto” (cfr. Cass. civ. Sez. V, Sent. n. 20978 del 13 settembre 2013).

ria e con effetto ex tunc, la sussistenza e l'ammontare del tributo tramite un'attività vincolata ed assolutamente scevra da profili discrezionali”.

In tale prospettiva, sebbene l'atto di accertamento venga notificato in data successiva alla presentazione della domanda di concordato, qualora il presupposto impositivo si sia realizzato in data anteriore alla stessa, il debito tributario dovrebbe essere considerato un debito concorrente⁶.

Posto che, in ossequio ai principi sanciti dagli artt. 167, 168 e 169 della L.F., i debiti sorti prima dell'apertura della procedura non sono mai eseguibili al di fuori del concorso, la Suprema Corte ha statuito che dal mancato rispetto degli impegni assunti, anche con l'Erario, non possono mai conseguire effetti di tipo sanzionatorio, anche se previsti da norme di diritto pubblico⁷.

Poiché l'inadempimento non deriva da una volontà del debitore, ma è dettato dalle stesse regole che disciplinano la procedura concorsuale, improntate all'esigenza primaria di rispettare le regole della *par condicio creditorum*, il mancato pagamento del debito, o della prima rata in caso di pagamento frazionato, non dovrebbe impedire il perfezionamento della procedura, escludendo la configurazione di qualsiasi tipo di decadenza in capo al debitore/contribuente con conseguente illegittimità di una iscrizione a ruolo degli importi dovuti con applicazione delle sanzioni da “omesso versamento”.

In tali fattispecie, infatti, verrebbe a mancare il presupposto giuridico per l'applicazione della sanzione, ovvero l'elemento della “colpevolezza” di cui all'art. 5 del D. Lgs. n. 472/1997 e, secondo recente giurisprudenza di merito⁸, il fatto non sarebbe addirittura punibile poiché commesso per “causa di forza maggiore” ai sensi dell'art. 6, comma 5, del D. Lgs. n. 472/97.

Posizione condivisa dalla CTP di Milano, sent. n. 49 del 24 febbraio 2011, secondo la quale, “durante la pro-

⁶ Lo stesso principio si applicherebbe con riferimento all'irrogazione delle sanzioni: il credito dell'amministrazione finanziaria sorgerebbe alla data del comportamento, commissivo od omissivo, integrante l'infrazione e non a quella successiva della notifica del provvedimento irrogativo della sanzione che assolve solamente la funzione di constatare la pregressa nascita del credito e di renderlo liquido ed esigibile mediante la determinazione del suo ammontare (*ex multis*, Cass., sent. n. 4104 del 20 giugno 1986; Cass., sent. n. 3088 del 9 maggio 1986; Cass., sent. n. 5980 del 30 novembre 1985; Cass., sent. n. 3273 del 29 maggio 1984; Cass., sent. n. 1867 del 19 marzo 1984; Cass., sent. n. 5552 del 13 settembre 1983).

⁷ “Tale principio ... affermato dalla Corte per il mancato pagamento di contributi previdenziali ... è da ritenersi applicabile anche in materia di sanzioni amministrative conseguenti ad omesso pagamento di tributi” (Cass. sent. n. 8118 del 15 giugno 2001).

⁸ CTR della Toscana, sent. n. 72 del 25 ottobre 2012.

cedura di concordato preventivo, il tardivo versamento delle ritenute operate da parte della società, dovuto alla mancata autorizzazione rilasciata dal Giudice Delegato per non alterare l'ordine dei privilegi, con conseguente mancata disponibilità della liquidità, è da considerare non imputabile alla volontà della contribuente che, pertanto, deve essere sollevata dai pregiudizi derivanti dal mancato rispetto dei termini, compresi i diritti di notifica e gli aggi esattoriali”.

D'altra parte, a fronte del mancato pagamento da parte del debitore concordatario, l'Ufficio non avrebbe titolo per procedere all'iscrizione a ruolo, né tantomeno alla riscossione posto che l'art. 168 della L.F. prevede espressamente che “dalla data della presentazione del ricorso e fino al momento in cui il decreto di omologazione del concordato preventivo diventa definitivo, i creditori per titolo o causa anteriore al decreto non possono, sotto pena di nullità, iniziare o proseguire azioni esecutive sul patrimonio del debitore” ed inoltre “i creditori non possono acquistare diritti di prelazione con efficacia rispetto ai creditori concorrenti, salvo che vi sia autorizzazione del giudice”.

In effetti, il pagamento dei debiti erariali “avverrà nel contesto della procedura concordataria con tutte le garanzie offerte dal controllo giudiziale”, pertanto giurisprudenza di merito, pronunciata sulla legittimità di una cartella di pagamento successiva ad una simile iscrizione a ruolo, ha escluso che tale atto possa valere quale titolo esecutivo e dichiarato illegittime tutte le iniziative prodromiche all'esecuzione intraprese da singoli creditori poiché “in contrasto sia con esigenze di certezza e parità di condizioni tra creditori che con la concreta possibilità di controllo e direzione dagli organi della procedura” (cfr. CTP di Treviso sent. n. 78 del 1° luglio 2010).

In linea con l'orientamento giurisprudenziale appena menzionato sarebbe auspicabile un intervento del legislatore tributario finalizzato a sospendere (mutuando la previsione di cui all'art. 6, comma 3, D.Lgs. 218/97), nelle more della procedura concordataria ante omologazione, i termini di decorrenza propri degli istituti deflattivi del contenzioso, al fine di non precludere al contribuente/debitore l'esercizio degli stessi tutelando, al contempo, l'Erario attraverso la maturazione di interessi per la durata del periodo di sospensione.

Analogo adeguamento alla procedura concordataria è auspicabile, in via normativa, per quanto attiene i tempi di pagamento delle somme dovute, in esecuzione delle definizioni attraverso l'adesione agli istituti deflattivi del contenzioso. Nello specifico, per non ledere la *par condicio creditorum*, i tempi di pagamento dei debiti tributari non possono essere inferiori rispetto a quelli previsti nel piano per i creditori con privilegio di grado pari o superiore.

La transazione fiscale

Stante le difficoltà applicative e le criticità appena descritte, il debitore concordatario potrebbe scegliere di rinunciare agli strumenti deflattivi del contenzioso e di gestire il debito erariale tramite il ricorso alla transazione fiscale, istituto che, collocandosi a metà strada fra diritto tributario e diritto delle procedure concorsuali, cerca di conciliare una questione di ordine privato, quale la gestione della crisi d'impresa, con una di ordine pubblico, quale la riscossione dei tributi⁹.

In quanto potenzialmente idoneo a risolvere le pendenze con l'Erario tramite una valorizzazione del consenso privato nell'attuazione delle norme tributarie, parte della dottrina propende per una riconducibilità di tale istituto nell'ambito degli strumenti deflattivi del contenzioso¹⁰, seppure con un'applicazione limitata al concordato preventivo ed agli accordi di ristrutturazione dei debiti.

In effetti, anche nella transazione fiscale, il principio generale della indisponibilità dell'obbligazione tributaria viene sacrificato per potenziare le ipotesi di dialogo tra Fisco e contribuente.

Dal momento che gli strumenti deflattivi presuppongono l'esistenza di un debito oggetto o potenzialmente idoneo a formare oggetto di contenzioso, altra parte della dottrina ha escluso il carattere automaticamente deflattivo della transazione fiscale: nei casi in cui l'accordo fosse relativo a crediti divenuti definitivi e, pertanto, non più contestabili, non si potrebbe rilevare l'esistenza, attuale o potenziale, di alcuna lite¹¹ (fermo restando il potere di autotutela in capo all'Amministrazione).

A differenza degli altri strumenti deflattivi, la transazione, esperibile esclusivamente in un contesto di crisi d'impresa, si propone anche come ulteriore strumento offerto all'imprenditore in difficoltà per ripristinare le condizioni di solvibilità dell'impresa; beneficiando dei due effetti tipici rappresentati dal consolidamento del debito e dalla cessazione della materia del contendere.

Tralasciando l'analisi dell'istituto, si evidenzia, come, dal punto di vista procedurale, le rigide regole dettate dall'art. 182-ter L.F., rendano, talvolta, difficilmente esperibile il tentativo di accordo.

⁹ La Malfa – Marengo, Transazione fiscale e previdenziale, Maggioli Milano 2011.

¹⁰ Del Federico, La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali, in Riv. dir. trib., 2008.

¹¹ Marengo, Il correttivo e la nuova transazione fiscale, in www.ilcaso.it.

Tale difficoltà risulta enfatizzata per effetto delle modalità di gestione delle proposte da parte dell'Amministrazione finanziaria. In effetti, in seguito alla presentazione della proposta di transazione fiscale, l'Ufficio non si limita, come previsto dall'art. 182-ter L.F. a "*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*", bensì provvede, senza nemmeno attendere i 30 giorni decorrenti dal ricevimento della comunicazione di irregolarità¹², all'iscrizione a ruolo a titolo straordinario dell'intero importo risultante dalla comunicazione stessa con sanzioni calcolate nella misura del 30%. Come logica conseguenza di tale iscrizione a ruolo, l'Agente della Riscossione, mero esecutore, provvede a notificare la cartella di pagamento, con importi (comprensivi anche dell'aggio) di molto superiori rispetto a quelli quantificati nella certificazione di cui all'art. 182-ter L.F.

Si dubita della legittimità di una simile procedura sotto vari punti di vista:

- in primo luogo, il creditore giunge alla formazione di un titolo esecutivo in contrasto con quanto previsto dall'art. 168 della L.F.¹³;
- in secondo luogo, per l'adozione di "*ruolo straordinario*" la legge richiede la sussistenza di un "*fondato pericolo per la riscossione*" da escludersi nelle fattispecie *de qua* in cui i pagamenti, sia pure ritardati e condizionati dalle regole del concorso, sono garantiti dalla procedura;
- da ultimo, poiché in pendenza dei 30 giorni successivi alla comunicazione di irregolarità, l'Erario considera automaticamente moroso il contribuente ed iscrive a ruolo il credito con le sanzioni nella misura piena del 30%, per avere la possibilità di beneficiare della riduzione delle sanzioni al 10%, il debitore si trova costretto a proporre una soddisfazione parziale del credito tributario.

Se l'Erario, limitandosi a quanto dettato dall'art. 182-ter, non iscrivesse a ruolo, il debitore avrebbe la possibilità di pagare l'importo dovuto con le sanzioni al 10% prevedendo una mera dilazione.

Dal punto di vista sostanziale, la mancata attivazione del procedimento delineato dall'art. 182-ter L.F. o il diniego opposto dall'Erario, assumono una valenza diversa a seconda che l'istituto si collochi nell'ambito della procedura di concordato preventivo o degli accordi di ristrutturazione dei debiti. In effetti, mentre gli accordi stragiudiziali vincolano esclusivamente chi li sottoscrive, nel concordato preventivo il raggiungimento della maggioranza, con conseguente omologazione del piano, produce effetti vincolanti anche nei confronti dei creditori dissenzienti.

Secondo parte della dottrina e della giurisprudenza, la transazione rappresenterebbe un sub-procedimento eventuale ed accessorio, e, ai sensi dell'art. 160, comma 2, L.F., pur in assenza di una specifica proposta, il debitore conserverebbe la facoltà di soddisfare in maniera parziale il debito tributario.

In definitiva, la transazione fiscale si deve uniformare alle regole generali del concordato e, pur in mancanza dell'adesione da parte del Fisco, deve ritenersi accolta la proposta negoziale anche per la parte relativa al debito tributario. In effetti, il voto contrario espresso dall'Agenzia delle Entrate o dall'Agente della Riscossione avrebbe l'unico effetto di impedire all'imprenditore di conseguire il consolidamento della propria esposizione debitoria e non quella di incidere sull'ammissibilità del concordato¹⁴.

¹² Entro i quali è previsto che il contribuente possa adempiere beneficiando delle sanzioni ridotte al 10%.

¹³ Come già rilevato, giurisprudenza di merito si è pronunciata sulla questione escludendo che un simile titolo esecutivo possa essere idoneo a svolgere la funzione tipica riservatagli dalla legge.

¹⁴ *Ex multis*, Tribunale di Asti, decr. del 3 febbraio 2010; Tribunale di Campobasso 31 luglio 2013.

Zone a burocrazia zero

di Maurizio Villani e Iolanda Pansardi

Al fine di snellire l'iter burocratico delle imprese l'**articolo 37 del decreto legge n. 69 del 21 giugno 2013, convertito in legge, con modifiche dall'art. 1, L. 09.08.2013, n. 98¹** propone un rilancio delle forme di semplificazione che, peraltro, non sono nuove nel nostro ordinamento.

Si tratta, in particolare, degli accordi sperimentali tra amministrazioni e associazioni di categoria, introdotti dal Governo Monti con l'articolo 12 del decreto legge n. 5 del 2012, convertito in legge n. 35 del 2012 (e poi ulteriormente disciplinate con successiva decretazione d'urgenza), ossia di convenzioni che possono essere stipulate tra le amministrazioni competenti e le varie associazioni di categoria «per attivare percorsi sperimentali di semplificazione amministrativa per gli impianti produttivi e le iniziative e attività delle imprese sul territorio, in ambiti delimitati e a partecipazione volontaria, anche mediante deroghe alle procedure e ai termini per l'esercizio delle competenze facenti esclusivamente capo ai soggetti partecipanti, dandone preventiva e adeguata informazione pubblica» (così la definizione offerta dall'art. 12, comma 1, del decreto legge n. 5 del 2012).

Ed infatti, grazie al Governo Letta le zone a burocrazia zero, già adottate nell'ambito di queste attività di sperimentazione dal Governo Monti, sono estese a tutto il territorio nazionale.

Sebbene vi sia confusione interpretativa su cosa in realtà consistano, si può evincere dall'articolo 37-bis, comma 1, del decreto legge n. 179 del 2012 (Governo Monti), convertito dalla legge n. 221 del 2012, che *“le zone a burocrazia zero”* sono delle zone franche del territorio nazionale le quali sono state espressamente sottratte (addirittura) a ogni «vincolo paesaggistico-territoriale o del patrimonio storico-artistico» e dove il rilascio delle autorizzazioni sono sostituite da una comunicazione che l'interessato deposita presso lo sportello unico delle attività produttive.

In ogni caso l'obiettivo rimane quello di semplificare, snellire e accelerare le procedure burocratiche per lo start-up d'impresa, al fine di incoraggiare le imprese nel dare impulso allo sviluppo socio-economico del paese.

Peraltro, a complicare le cose, sempre dallo stesso articolo 37 bis, emerge la nozione affine di “zona franca urbana” che nello specifico, al comma 3, così recita: «Per le aree ubicate nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, **ove la zona a burocrazia zero coincida con una delle zone franche urbane di cui all'articolo 37**, le risorse previste per tali zone franche urbane, ai sensi dell'articolo 1, comma 340, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, **sono utilizzate dal sindaco territorialmente competente per la concessione di contributi diretti alle nuove iniziative produttive avviate nelle zone a burocrazia zero**».

Va ricordato che la storia delle zone franche urbane è molto complessa. La loro istituzione era stata prevista originariamente con la legge 296/2006 (Finanziaria 2007), pensata dal governo guidato da Romano Prodi come agevolazione per le nuove iniziative produttive in alcune zone del paese, attraverso l'esenzione fiscale e contributiva. La realizzazione del progetto si era arenata sul fatto che le agevolazioni previste erano eccessivamente ampie e la copertura prevista sarebbe stata probabilmente insufficiente per tutti i benefici: esenzione da imposte sui redditi, Irap, Ici ed esonero dal versamento dei contributi previdenziali. Perciò successivamente la Finanziaria 2007 aveva circoscritto i benefici (anche dal punto di vista territoriale), lasciando a un successivo decreto dell'Economia il compito di circoscrivere ulteriormente l'agevolazione.

La norma, di poi, viene ancora modificata dal comma 4 dell'articolo 9 Dl 194/2009, convertito dall'articolo 1, comma 1, legge 25/2010.

È l'articolo 43 del Dl 78/2010 (Manovra estiva) a introdurre come misura tesa a rivitalizzare l'economia “la zona a burocrazia zero”.

Ebbene, se pur entrambe le nozioni mirino agli stessi obiettivi, si passa da una misura, le Zone franche urbane, che – con costi per l'erario – si caratterizzava per la previsione di misure di fiscalità agevolata, a una misura, le Zone a burocrazia zero, che – sostanzialmente senza costi per l'erario – si caratterizza invece per una enunciazione di semplificazione delle procedure autorizzatorie.

Ciò detto, vediamo pur sommariamente di cosa si tratta. Intanto l'istituzione di tali Zbz spetta al presidente del Consiglio che procede con decreto su proposta del ministro dell'Economia e delle finanze, di concerto con il

¹ Gazzetta Ufficiale Repubblica Italiana 21 giugno 2013, n.144.

ministro dell'Interno. Nelle zone così individuate, le nuove iniziative produttive godono di una serie di vantaggi il più rilevante dei quali è dato dalla possibilità che i provvedimenti conclusivi dei procedimenti amministrativi di qualsiasi natura e oggetto avviati su istanza di parte sono adottati in via esclusiva da un Commissario di Governo che vi provvede, ove occorrente, previa apposite conferenze di servizi ai sensi della legge 241/1990. A ciò si aggiunge la previsione del silenzio-assenso ove un provvedimento espresso non intervenga entro 30 giorni dall'avvio del procedimento.

A riprova dell'implicita sostituzione delle Zfu con le Zbz, c'è la previsione che le Zbz individuate in Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, ove coincidenti con una delle Zfu individuate dalla delibera Cipe 14/2009, nonché in quella dell'Aquila individuata con deliberazione Cipe del 13 maggio 2010, le risorse previste per tali Zfu, sono utilizzate dal sindaco territorialmente competente per la concessione di contributi diretti alle nuove iniziative produttive avviate nelle zone a burocrazia zero.

Sul punto, peraltro, la Corte costituzionale con sentenza n. 232/2011 ha statuito l'illegittimità costituzionale laddove queste semplificazioni coinvolgano procedimenti amministrativi afferenti a materie di competenza regionale concorrente e/o residuale giacché le zone a burocrazia zero prevedendo l'adozione di tutti gli atti amministrativi, in modo indifferenziato, da parte di un commissario del Governo, realizzavano così una chiamata in sussidiarietà allo Stato delle varie funzioni amministrative di competenza regionale.

Le zone a burocrazia zero reintrodotte invece dal Governo Monti nel 2012, non prevedono più l'accentramento di tutte le competenze in capo al commissario di Governo, limitandosi a una semplificazione più blanda.

Ora le recentissime disposizioni inserite dal decreto legge "del fare" mirano all'estensione a tutto il territorio nazionale di queste sperimentazioni, anche al fine di creare un sistema integrato di dati telematici tra le varie amministrazioni coinvolte e di permetterne un monitoraggio complessivo che è affidato al ministero dello sviluppo economico.

Ebbene, a complicare ancor di più il quadro normativo delineato dall'art. 37 del D.l. 69/2013, è il nuovo comma 3 bis introdotto dalla legge di conversione secondo cui: «*Si intendono non sottoposte a controllo tutte le attività delle imprese per le quali le competenti pubbliche amministrazioni non ritengano necessarie l'autorizzazione, la segnalazione certificata di inizio attività, con o senza asseverazioni, ovvero la mera comunicazione*». Si precisa, poi, che spetterà alle pubbliche amministrazioni indicare, sul proprio sito Internet istituzionale, quali attività imprenditoriali continueranno a essere sottoposte ai controlli. Ed è tale potere discrezionale affidato alle amministrazioni ovvero individuare quali attività saranno soggette al controllo impedendo così un intervento ex lege del controllo, e, vieppiù, l'assenza di un criterio in base a cui formare "l'elenco apposito" a destare le maggiori perplessità. Oltretutto non si comprende in base alla disposizione, di quali controlli si stia parlando laddove si può pensare unicamente ai controlli che la legge stabilisce per l'intrapresa dell'attività, ovvero a quelli che dovrebbero attivarsi in vista del rilascio dell'autorizzazione o a seguito della ricezione della Scia o della comunicazione; e non anche ai controlli successivi all'inizio dell'attività, concernenti i più svariati aspetti della vita dell'impresa, da quelli tributari a quelli sanitari, da quelli edilizi a quelli concernenti la tutela dei lavoratori, ecc.

Infine a completamento dell'intreccio di norme di cui sopra previste dal citato art. 37, il comma 5, stabilisce che le uniche limitazioni alle attività economiche così liberalizzate, consistano nella tutela dei «principi fondamentali della Costituzione, la sicurezza, la libertà e la dignità dell'uomo e l'utilità sociale, il rispetto della salute, dell'ambiente, del paesaggio e del patrimonio artistico e culturale».

Ci si chiede se con tale ultimo paletto si sia riusciti davvero a dare impulso alla semplificazione e se venga concretamente rispettato il concetto di "burocrazia zero" giacché sarà davvero arduo non ricondurre ogni scelta imprenditoriale tra i limiti posti a tutela della carta costituzionale.

Le eccedenze di imposta nelle crisi di impresa e la loro cessione

di Mario Martelli

Col D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5 sono stati modificati, tra gli altri, anche gli artt. 106 e 117 della L.fall. che, pertanto, oggi dispongono quanto segue:

- Art. 106, comma 1, L.fall. «*Il curatore può cedere i crediti, compresi quelli di natura fiscale o futuri, anche se oggetto di contestazione...*»;
- Art. 117, comma 3, L.fall. «*Il giudice delegato, nel rispetto delle cause di prelazione, può disporre che a singoli creditori che vi consentono siano assegnati, in luogo delle somme agli stessi spettanti, crediti di imposta del fallito non ancora rimborsati*».

In tema di cessione dei crediti fiscali, queste norme giungono all'esito di un percorso teorico / pratico durato oltre un ventennio: negli anni novanta ci si interrogava se la cessione dei crediti fiscali fosse concretamente possibile e secondo quali regole, mentre nel decennio successivo si sono – lentamente – consolidate prassi e procedure tali per cui oggi si può ben affermare che la cessione dei crediti fiscali è definitivamente metabolizzata da tutti gli operatori e, *in primis*, proprio dal convitato di pietra cioè l'Agenzia delle Entrate¹.

Dunque, oggi, è fenomeno in larga diffusione quello della cessione delle eccedenze Irpeg / Ires, Irpef / Ire, Irap, Ilor, Iva e Registro e pure dei tributi locali che le procedure concorsuali vantano verso l'Erario, fisiologicamente o meno, durante e/o al termine delle procedure stesse.

Ciò è tanto vero al punto che non è raro imbattersi in Tribunali che, positivamente valutando gli effetti sottesi alle cessioni in argomento, hanno diramato precise direttive ai curatori per sollecitarli alla vendita tra gli altri *assets* anche dei crediti fiscali².

¹ Per un esame del percorso della dottrina si vedano M. MICCINESI, *La cessione del credito IVA*, in Rass. Trib., 1984, pp. 201 e ss, e M. MARTELLI, *Il rimborso delle ritenute d'acconto subite dalle procedure concorsuali*, nota a Cass., 14 novembre 2001, n. 14127, in Dir. Prat. Trib., 2002, II, n. 2, pp. 329 e ss.

² Nella Circolare del 20 dicembre 2004, la Sezione Fallimentare del Tribunale di Milano, ha affermato che «*si è finalmente giunti ... alla redazione del testo definitivo della modulistica relativa alle varie tipologie di contratti di cessioni dei crediti tributari, maturati prima e nel corso delle procedure concorsuali e di quelli che matureranno successivamente*» e nel contempo ha riconosciuto che «*È questa la risultante della riscontrata necessità di ricercare una soluzione al grave problema della pendenza di*

Insomma è oramai compreso dai più che lo strumento della cessione di questi crediti risponde a plurime ragioni ed esigenze.

Chiaro infatti è che, con le recenti novelle della Legge Fallimentare, l'obiettivo perseguito era di velocizzare la chiusura delle procedure concorsuali che non possono (potevano) restare aperte anni ed anni solo al fine di incassare crediti fiscali (ad es. quelli Iva) o, peggio, che chiudono rinunciando a rimborsi fiscali che nessuno incasserà più col risultato di farli definitivamente acquisire all'Erario (ad es. quelli Irpeg / Ires vantati dalle società di capitali che, quasi sempre, cessano e si estinguono alla chiusura della procedura).

Identiche osservazioni, sempre alla luce delle modifiche apportate alla Legge Fallimentare, hanno a valere anche per i concordati – preventivi, fallimentari, etc. – atteso che non rari sono i casi in cui la provvista o l'attivo del concordato stesso viene procurata proprio dai crediti fiscali, che a volte sono addirittura l'unica fonte (o una delle poche) di attivo della procedura.

Ecco allora che la cessione delle eccedenze fiscali, a qualunque titolo vantate dai fallimenti, consente: 1) riparti più sostanziosi ai creditori rimasti impigliati nell'insolvenza del proprio debitore ovvero, in senso più lato, di re-immettere capitali nel sistema economico; 2) di chiudere più in fretta le procedure concorsuali; 3) permettere, più prosaicamente, ai curatori di maturare compensi più elevati a fronte dell'emersione di attività più consistenti.

Ma quando e come si formano le eccedenze fiscali?

- all'atto della presentazione delle dichiarazioni che l'organo della procedura è tenuto a redigere all'indo-

molte procedure concorsuali, per il solo ostacolo del ritardo nell'incasso dei crediti tributari. Dopo approfondite valutazioni delle possibili soluzioni si è ritenuto che il percorso giuridicamente corretto e più opportuno debba consistere nella cessione dei crediti di imposta da parte delle procedure a fronte di un corrispettivo che il soggetto cessionario pagherà direttamente ai creditori rimasti "incapienti", in base al piano di riparto finale». Nella successiva Comunicazione del 31 gennaio 2005, il medesimo Tribunale ha disposto come tale procedura sia «*finalizzata a rendere più celere la loro (n.d.r. delle procedure concorsuali) chiusura, al contempo assicurando ai creditori il massimo soddisfacimento dei loro crediti*» (i documenti citati in questa nota sono rinvenibili nell'apposita pagina del sito internet del Tribunale di Milano).

mani del provvedimento che gli da inizio ed in particolare quelle *ex art. 74-bis* del DPR n. 633/1972 ed *ex art. 183*, comma 1, del TUIR³;

- all'atto della presentazione delle dichiarazioni che, esclusivamente ai fini Iva ed Irap, lo stesso organo è tenuto a redigere al termine di ogni singolo periodo di imposta e sino alla chiusura della procedura medesima (ad esempio *ex art. 30*, comma 3, del DPR n. 633/1972, c.d. minore del triennio);
- all'atto della presentazione dell'unica dichiarazione del c.d. del *maxi* periodo fallimentare che, esclusivamente ai fini Ires ed Ire, l'organo della procedura deve redigere tra l'apertura e la chiusura della procedura medesima *ex art. 183*, comma 2, del TUIR.

In conseguenza della tripartizione di cui sopra tali eccedenze sono rispettivamente costituite da:

- crediti Irpeg / Ires, Irpfe / Ire, Irap, Ilor ed Iva generatisi in capo al fallito ancora *in bonis* e quindi in periodi d'imposta *ante* procedura;
- crediti Irap ed Iva formatisi nel corso della procedura a seguito dell'attività liquidatoria del patrimonio spossato e quindi in periodi d'imposta *endo* procedura;
- crediti Irpeg / Ires, Irpfe / Ire formatisi nel corso della procedura a seguito dell'attività liquidatoria e quindi esclusivamente nell'unico *maxi* periodo d'imposta tra l'apertura e la chiusura della procedura concorsuale.

Le norme positive che consentono la cessione dei crediti fiscali sono note.

Le eccedenze a titolo di Imposta sul valore aggiunto sono cedibili a norma dell'art. 5 del D.L. 14 marzo 1988, n. 70 convertito con L. 13 maggio 1988, n. 154 che, convenzionalmente, viene considerato il testo normativo cui far risalire la possibilità di cedere questi crediti e ciò nonostante prima non vi fosse alcuna norma che la vietasse⁴.

³ In giurisprudenza è pacifico che «*La dichiarazione del curatore fallimento per il periodo prefallimentare di cui all'art. 74-bis D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 è equiparabile alla dichiarazione di cessazione dell'attività e la stessa, pertanto, come rende insinuabile al passivo il debito di imposta da esso emergente, così implica il diritto del curatore al rimborso dei versamenti che risultino effettuati in eccedenza, ai sensi dell'art. 30 stesso D.P.R. n. 633 del 1972. Non è necessario, quindi, che tale credito venga dedotto nella successiva dichiarazione annuale*» (per tutte Cassazione n. 19169/2003 e Cassazione n. 4225/2004).

⁴ Con la Circolare n. 192/E-VI-12-823 dell'8 luglio 1997, la «*Dir. AA.GG. e cont. trib.*» aveva riconosciuto che «*L'istituto della cessione del credito, disciplinato dagli artt. 1260 e seguenti del codice civile ha generato non poche perplessità in ordine alla possibilità della sua applicazione ai crediti Iva. Con l'art. 5, comma 4-ter, del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, convertito con modificazioni dalla L. 13 maggio 1988, n. 154, nel quale è stato previsto che "agli effetti dell'art. 38-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale,*

Diversamente invece si opinava in tema di imposte dirette (ed anche Ilor ed Irap) ambito per il quale si è dovuto attendere la L. 28 dicembre 1995, n. 549 – che ha modificato il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 inserendovi l'art. 43-bis – e il successivo regolamento attuativo emanato con D.M. 30 settembre 1997, n. 384.

Devesi rammentare che in dottrina la cessione dei crediti fiscali era comunemente ammessa anche prima dell'entrata in vigore delle norme appena richiamate perché, allora come oggi, devono considerarsi pacificamente applicabili ai crediti fiscali i principi generali fissati dal Codice civile (art. 1260 e ss.), a mente dei quali, e salvo diversa previsione legislativa, la cedibilità del diritto di credito è regola generale dell'ordinamento e le relative eccezioni devono ritenersi tassative⁵.

E, tra le norme civilistiche che prevedono ipotesi di divieto di cessione del credito, non se ne rintracciano alcune che afferiscano – direttamente o indirettamente – alle eccedenze fiscali: questo negozio deve essere consentito «*indipendentemente dall'esistenza di apposite norme permissive, dovendosi l'esclusione affermare, per converso, solo se la cessione sia inibita da una specifica disposizione*»⁶.

Ciò posto le peculiarità normative valide solo per la vendita dei crediti fiscali esistono e devono essere tenute in debito conto.

Infatti, sono ancora pienamente vigenti le norme portate dal R.D. 18 novembre 1923, n. 2440 le quali, mentre da un lato «codificano» la possibilità di cedere i crediti vantati verso le pubbliche amministrazioni (compresi quelli fiscali), dall'altro individuano forme, termini e procedure che consentono di porre in essere cessioni dei crediti valide e, soprattutto, efficacemente opponibili e vincolanti per l'Amministrazione Finanziaria.

Attesa la particolarità del debitore ceduto pare assolutamente comprensibile che il legislatore abbia imposto giuste cautele a tutela dell'interesse pubblico.

Quindi tutte le operazioni di cessione di tali crediti soggiacciono, quanto alla forma, alle stringenti previsioni di cui agli artt. 69 e 70 del già citato R.D. 18 novembre 1923, n. 2440.

I contratti, pena l'inopponibilità al Fisco, devono così risultare da atto pubblico o da scrittura privata autenticata da notaio, vanno successivamente notificati alle

l'ufficio può ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate, salvo che questi non presti la garanzia prevista nel comma 2 del suddetto articolo fino a quando l'accertamento sia divenuto definitivo», il legislatore ha implicitamente riconosciuto la cedibilità del credito Iva.

⁵ Per una panoramica delle opinioni dottrinali si rinvia a M. CANTILLO, *La cessione dei crediti per imposte dirette*, in *Rass. Trib.*, 1999, pp. 28 e ss, ed alla dottrina in esso riportata.

⁶ M. CANTILLO, *La cessione dei crediti per imposte dirette*, cit.

Amministrazioni competenti e devono infine contenere espressa indicazione del titolo e dell'oggetto del credito che si vuole cedere⁷.

In particolare l'art. 69, comma 1, del R.D. n. 2440 del 1923 dispone che le cessioni «*debbono essere notificate all'Amministrazione centrale ovvero all'ente, ufficio o funzionario cui spetta ordinare il pagamento*». La disposizione è del tutto coerente con la finalità di rendere certi all'Amministrazione il contenuto, la provenienza e la data della cessione e reca (solo per questi aspetti) una espressa deroga all'art. 1264 del cod. civ., in quanto l'Agenzia debitrice, ove non le sia stato notificato un atto avente la forma suddetta, ed anche se, in ipotesi, abbia avuto conoscenza *aliunde* dell'intervenuta cessione, dovrà considerarla *tamquam non esset* ed eseguire il pagamento nelle mani dell'originario creditore (il cedente).

In altre parole, l'efficacia civilistica della cessione nei confronti del debitore ceduto, la quale ai sensi dell'art. 1264 del cod. civ. sorge quando la cessione è stata accettata o notificata a quest'ultimo, è stata *derogata* in campo fiscale, perché è espressamente disposto che è solamente la notificazione dell'atto di cessione dei crediti d'imposta tramite l'Ufficiale giudiziario a dare efficacia alla cessione nei confronti della Pubblica Amministrazione⁸.

In esito l'Agenzia delle Entrate non ha alcun potere di sindacare cosa le parti private abbiano disposto nel contratto e soprattutto quando queste lo abbiano sottoscritto in ossequio ad altro noto principio di diritto e cioè quello della libertà negoziale tra le parti private⁹.

Una volta compiuta validamente la cessione ed attuata, con la notifica del contratto, il trasferimento del cre-

⁷ L'art. 69, del R.D. n. 2440/1923, così recita: «*Le cessioni, le delegazioni, le costituzioni di pegno, i pignoramenti, i sequestri e le opposizioni relative a somme dovute dallo Stato, nei casi in cui sono ammesse dalle leggi, debbono essere notificate all'amministrazione centrale ovvero all'ente, ufficio o funzionario cui spetta ordinare il pagamento. ... Le cessioni, le delegazioni, le costituzioni di pegno e gli atti di revoca, rinuncia o modificazione di vincoli devono risultare da atto pubblico o da scrittura privata, autenticata da notaio*», mentre l'art. 70, dispone che «*Gli atti considerati nel precedente articolo 69, debbono indicare il titolo e l'oggetto del credito verso lo Stato, che si intende colpire, cedere o delegare*».

⁸ Con la Risoluzione n. 67/E del 16 maggio 2006, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che «*Ai sensi del combinato disposto dall'art. 43-bis, comma 3, del D.P.R. n. 602 del 1973 e dell'art. 1, comma 4, del citato D.M. n. 384 del 1997, l'atto di cessione del credito chiesto a rimborso tramite la dichiarazione dei redditi è efficace nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ossia determina la sostituzione del cessionario al cedente nella posizione di creditore verso quest'ultima, con la notifica all'ufficio delle Entrate o al Centro di servizio presso il quale è stata presentata la dichiarazione dei redditi del cedente, nonché al competente concessionario del servizio della riscossione*».

⁹ M. CANTILLO, op. cit., e F. TESAURO, *In tema di ritenute d'acconto a carico del fallimenti e di cessione dei crediti d'imposta*, in Boll. Trib., 2003, n. 12, p. 885 e ss.

dito, il cessionario subentra nella stessa posizione giuridica del cedente e diverrà legittimato finanche ad adire il giudice per ottenere il pagamento del credito ceduto¹⁰.

E la controversia apparterrà senz'altro alla giurisdizione delle commissioni tributarie anche quando sia stata avviata, anziché dal contribuente, dal terzo cessionario del relativo credito¹¹.

Nemmeno esistono limiti "qualitativi" alle cessioni perché le eccedenze tributarie oggetto di compravendita sono genericamente i «*crediti chiesti a rimborso nella dichiarazione*» fiscale: sia le somme che, nel periodo di imposta, il contribuente ha dovuto versare all'Erario sia quelle riportate da anni precedenti.

Unici limiti di carattere oggettivo posti alle cessioni sono costituiti dal fatto che i crediti trasferiti debbono essere indicati *a rimborso* nelle dichiarazioni di periodo e, ancora più nel dettaglio, che il credito esposto in tale dichiarazione va ceduto per la sua totalità ed unitariamente¹²⁻¹³.

Pertanto *condicio sine qua non* per effettuare un valido trasferimento dei crediti fiscali è che essi emergano dalle dichiarazioni fiscali presentate ai fini delle imposte dirette (Mod. Unico) e dell'Iva (Mod. VR e Mod. Iva o Unico) ed ivi siano chiesti espressamente a rimborso.

¹⁰ In giurisprudenza la cessione del credito è sempre stata considerata un contratto con efficacia traslativa tra cedente e cessionario che determina la successione del secondo al primo nel medesimo rapporto obbligatorio (cfr. Cass. n. 1312/2005, Cass. n. 6969/1997, Cass. n. 19195/1995, Cass. n. 9030/1995).

¹¹ La Suprema Corte ha sempre riconosciuto che «*la domanda diretta a conseguire la restituzione di somme versate titolo di IVA o di imposte dirette... rientra nella giurisdizione delle Commissioni tributarie anche se a proporre la domanda non sia il contribuente bensì il cessionario del relativo credito... tale attribuzione alla giurisdizione tributaria è dalla legge disposta in ragione dell'oggetto della domanda e non del soggetto titolare del credito il quale ben può essere, quindi, il cessionario che assume la stessa posizione riservata al contribuente creditore originario: atteso... che per effetto del negozio di cessione... non si determina il mutamento della normativa applicabile...*» (Cass. SS.UU. 23835/2007 e Cass. SS.UU. 8090/2002).

¹² Nella Risoluzione n. 279/E del 12 agosto 2002, l'Agenzia delle Entrate ha così riconosciuto: «*Con riferimento alla questione riguardante la cedibilità o meno di un credito Iva futuro, si osserva che l'art. 5, comma 4-ter, del D.L. n. 70 del 1988, nel disciplinare le garanzie da prestarsi a favore dell'Erario nel caso di imposta chiesta a rimborso, ha previsto implicitamente la cedibilità dei crediti Iva "risultanti dalla dichiarazione annuale". Diversi documenti di prassi ministeriale hanno inoltre chiarito che ai fini fiscali possono essere oggetto di cessione esclusivamente i crediti risultanti dalla dichiarazione annuale Iva, richiesti a rimborso ai sensi dell'art. 38-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e non quelli computati in detrazione nell'anno successivo ai sensi del disposto del comma 2 dell'art. 30 del citato D.P.R. n. 633, ed hanno altresì precisato le modalità di esecuzione dei rimborsi delle somme cedute (cfr. circolare n. 223 del 28 ottobre 1988; circolare n. 19 dell'11 agosto 1993, paragrafo 2.10; circolare n. 192 del 8 luglio 1997; circolare n. 84/E del 12 marzo 1998)*».

¹³ Mentre per i crediti Irpeg ed Ires la procedura di cessione è disciplinata negli artt. 43-bis e 43-ter del D.P.R. 29 settembre 1973,

A fronte dell'espressa previsione normativa secondo la quale solo le eccedenze di imposta chieste e rimborso in dichiarazione possono essere cedute, deriva che non sono compresi nello spettro applicativo del citato art. 43-bis del DPR n. 602/1973 i crediti c.d. da indebitato, cioè quelli che sorgono da cause patologiche come ad esempio a cagione di versamenti non dovuti *ab origine* per errori materiali commessi dal contribuente o in seguito all'annullamento (giudiziale o in autotutela) di accertamenti, ecc.¹⁴.

Accennando alle ipotesi di incredibilità dei crediti, si è avuto modo di osservare che tutto l'impianto normativo di riferimento ha accolto il principio civilistico della libera cedibilità dei crediti in forza del quale esclusioni o limitazioni ai trasferimenti devono essere espressamente e tassativamente indicati dalla legge.

Ed infatti, per le imposte dirette, l'art. 1, comma 7, del citato D.M. n. 384/97 stabilisce che sono inefficaci le cessioni allorché:

- al momento della notifica, l'Amministrazione abbia già proceduto all'emissione dell'ordinativo di pagamento;
- sia stata presentata richiesta per il rimborso mediante titoli di Stato e, al momento della notifica, il Ministero delle finanze abbia già proceduto alla trasmissione dell'elenco degli aventi diritto al rimborso al Ministero del tesoro;
- al momento della notifica, risultino a carico del cedente iscrizioni a ruolo relative a tributi erariali, notificate in data anteriore a quella della notifica dell'atto di cessione.

Quanto invece alle cessioni in materia di Iva occorre rifarsi alla disciplina generale della cessione dei crediti vantati verso la Pubblica Amministrazione contenuta nel citato art. 69 del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440.

n. 602, in ambito Iva non esiste una simile norma, di talché potrebbe sostenersi che tali "limitazioni quantitative" non operino per quest'ultima imposta. Questa tesi è confermata da una parte della dottrina, D. TRENZI, *La cessione del credito Iva*, cit., il quale ha riconosciuto che «Non si può fare a meno di notare, infatti, che la cessione parziale del credito è fattispecie espressamente vietata nel caso di crediti Irpeg. In particolare, nel caso specifico dei crediti Irpeg, tale divieto è stato introdotto dal D.M. n. 384 del 30 settembre 1997 in materia di regolamento della cessione dei crediti d'imposta, mentre nei citati artt. 43-bis e 43-ter del D.P.R. n. 602/1973 nulla era previsto. Tali considerazioni inducono a ritenere che il divieto introdotto con il citato regolamento abbia tratto origine solo da esigenze di ordine pratico che potrebbero, quindi, essere opposte anche nell'eventualità di cessione del credito Iva».

¹⁴ Stante la mancanza di una specifica norma di riferimento in tema Iva, così come già esposto in nota 12, anche su tale punto si potrebbe arrivare a sostenere l'ammissibilità di una cessione anche di crediti fiscali Iva c.d. da indebitato, ossia nascenti dalle cause patologiche espresse nel testo dell'articolo.

Un cenno particolare merita l'ulteriore fattispecie di inefficacia e di inopponibilità della cessione all'Erario disposta dall'art. 43-bis del D.P.R. n. 602/1973: «*Il cessionario non può cedere il credito oggetto della cessione*»¹⁵.

La norma, e quindi il divieto ivi enunciato, è dettata con riferimento alla cessione dei crediti fiscali per imposte dirette e risponde ad evidenti esigenze di tutela dell'interesse pubblico a che l'Amministrazione "ceduta" sia posta in grado di conoscere, una volta per tutte e con assoluta certezza, quale sia il soggetto cessionario del credito che, in ultima istanza, verrà pagato con denaro pubblico¹⁶.

Già si è detto che in tema di cessioni dei crediti fiscali debbono ritenersi applicabili le usuali norme civilistiche in tema di cessione del credito (art. 1260 e ss del cod. civ.) dunque anche in tale ambito dovrà applicarsi il disposto dell'art. 1263 secondo cui «*Per effetto della cessione, il credito è trasferito al cessionario con i privilegi, con le garanzie personali e reali e con gli altri accessori*»¹⁷.

Menzione particolare va fatta a proposito della possibilità che deve essere concessa anche l'Erario di avvalersi dell'istituto della compensazione di cui agli artt. 1241 e ss. cod. civ.

Infatti, se non è certo in discussione che il credito fiscale è compensabile con eventuali *carichi pendenti* di natura tributaria esistenti alla data di cessione secondo le normali regole fissate dall'art. 1241 cod. civ. e ss., nemmeno può essere posto in dubbio che questa regola, nei casi di fallimento e delle procedure concorsuali, deve essere coordinata con l'art. 56 L.fall.¹⁸.

¹⁵ Si veda anche l'art. 1, comma 4 del Regolamento attuativo del DPR n. 602/1973, il quale espressamente afferma che «*Si considerano inefficaci nei confronti dell'Amministrazione finanziaria i successivi atti di cessione a terzi del credito ceduto*».

¹⁶ Come già evidenziato nella precedente nota 12, anche per questa ulteriore ipotesi è ipotizzabile che, vista la norma espressamente dettata per le imposte dirette, la mancanza di analoga norma in tema di Iva potrebbe far presumere che il cessionario di un credito Iva possa a sua volta ritrasferirlo ad un terzo con effetto valido ed opponibile anche nei confronti dell'Amministrazione ceduta.

¹⁷ La giurisprudenza della Suprema Corte ha sempre riconosciuto l'applicabilità alla cessione delle eccedenze fiscali delle «*norme ordinarie in tema di cessione di crediti: le quali consentono al debitore ceduto di opporre al cessionario tutte le eccezioni opponibili al cedente, sia quelle attinenti alla validità del titolo costitutivo del credito, sia quelle relative invece – come nella specie – ai fatti modificativi od estintivi del rapporto anteriori alla cessione od anche posteriori al trasferimento, ma anteriori all'accettazione della cessione o alla sua notifica o anche alla sua conoscenza di fatto*» (Cass. 6.8.1999 n. 8485) (Cass. n. 575/2001).

¹⁸ In giurisprudenza è stato sempre affermato che «*Ove a seguito della presentazione della dichiarazione finale dei redditi da parte del curatore, l'Amministrazione finanziaria sia tenuta al rimborso di determinate somme nei confronti della massa dei creditori (...), l'Amministrazione stessa non può opporre in compensazione i crediti erariali rimasti*

Infatti tutti i creditori (compreso il Fisco) e tutti i crediti (compresi quelli erariali) soggiacciono alla medesima regola della falcidia concorsuale e, per essere pagati secondo le gradazioni di legge e le percentuali statuite dal Giudice, devono essere insinuati al passivo proprio perché tutti i crediti (anche quelli erariali) devono avere pari trattamento in ossequio al principio cardine di tutte le procedure concorsuali: la *par condicio creditorum*.

L'art. 56 della L.fall. ammette dunque la compensazione ma unicamente fra debiti e crediti sorti in periodi precedenti l'apertura della procedura e la vieta tra debiti del fallito sorti prima dell'apertura del fallimento con quelli sorti dopo¹⁹.

Ciò significa che per valutare la compensabilità o meno dei crediti fiscali occorrerà aver riguardo non solo alla data del provvedimento giurisdizionale che apre la procedura concorsuale ma anche e, in certi casi, soprattutto, alla genesi della pretesa erariale: l'anno di imposta e giammai quello, ad esempio, di iscrizione a ruolo recato nelle cartel-

insoddisfatti nel corso della procedura fallimentare (ed a seguito della chiusura del fallimento attivabili nei confronti dell'imprenditore tornato in bonis). Questo perché, da un lato, diversi sono i soggetti delle opposte ragioni di dare ed avere, in quanto il credito opposto dall'Erario ha come soggetto passivo l'imprenditore fallito mentre quello fatto valere dal fallimento con la dichiarazione finale è un credito della massa, dall'altro perché – compensando tali opposte ragioni di dare e avere – verrebbero pregiudicati illegittimamente i creditori concorsuali, per la violazione del principio di parità di trattamento» (così, Cassazione n.10349/2003). Vanno pertanto stigmatizzati i tentativi ancora reiterati da certi Uffici dell'Agenzia tesi ad avvalorare la teoria di una sorta di continuità giuridica tra fallito e fallimento a discapito delle precise regole imposte dalla Legge fallimentare.

¹⁹ Con la recente Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 13/2011 la stessa Amministrazione ha ribadito quanto già esposto nella precedente Risoluzione n. 279/2002 e così affermato: «Un'ulteriore precisazione riguarda il caso di procedure concorsuali. In tale circostanza, la presenza di debiti erariali iscritti a ruolo nei confronti del fallito, scaduti e non pagati, ma maturati in data antecedente all'apertura della procedura concorsuale, non si ritiene sia causa ostativa alla compensazione tra i crediti e i debiti erariali formati, invece, nel corso della procedura stessa. Con la risoluzione n. 279 del 2002 si è infatti già avuto modo di precisare come non possa operare la compensazione fra crediti o debiti verso il fallito e, rispettivamente, debiti o crediti verso la massa fallimentare. Le posizioni del rapporto debitorio e del rapporto creditorio sono relative a soggetti diversi (fallito e massa fallimentare) e a momenti diversi rispetto alla dichiarazione di fallimento, con conseguente illegittimità della eventuale compensazione...». La richiamata Risoluzione n. 279/2002 aveva infatti già riconosciuto che «non possa operare la compensazione fra il credito verso il fallito ed il debito verso la massa, poiché lo stesso art. 74-bis, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 633/72 distingue nettamente fra le operazioni effettuate anteriormente alla dichiarazione di fallimento e quelle successive all'apertura della procedura; in tale situazione infatti le posizioni del rapporto debitorio e del rapporto creditorio sono relative a soggetti diversi (fallito - massa fallimentare) e a momenti diversi rispetto alla dichiarazione di fallimento (anteriore il credito, posteriore il debito) con conseguente illegittimità della eventuale compensazione».

le esattoriali perché quest'ultimo ben può essere successivo e magari coincidere con un anno *infra* procedura²⁰.

In tal senso unanimi sono la giurisprudenza e pure la prassi amministrativa che ha finito per aderirvi²¹.

Ciò detto non può passare sotto silenzio il caso dell'indebito rimborso: se il credito non deve essere rimborsato, può l'Amministrazione opporre il rifiuto al cessionario? E verso chi deve agire l'Amministrazione per recuperare quanto indebitamente pagato?

La risposta a tale quesito emerge dalla applicazione della richiamata normativa civilistica di riferimento.

Il diritto del cessionario, infatti, deriva da quello del cedente e, pertanto, il debitore ceduto (quindi l'Erario) può opporre al primo le medesime eccezioni che poteva opporre al cedente. Quindi anche quelle relative a fatti modificativi o estintivi del rapporto, anteriori o posteriori al trasferimento.

Pertanto l'Amministrazione finanziaria in giudizio potrà opporre al cessionario sia l'inesistenza dei fatti costitutivi del credito piuttosto che i vizi della dichiarazione, ma anche i fatti modificativi od estintivi del credito anteriori alla notifica della cessione²².

E se il rimborso è già stato eseguito che può fare l'Amministrazione?

Il quesito si pone quando il rimborso si riveli *ex post* non dovuto perché erogato per errore o perché, successivamente al pagamento, viene notificato un avviso di accertamento.

²⁰ In giurisprudenza è oramai consolidato l'orientamento secondo il quale «l'articolo 56 della legge fallimentare (R.D. 16 marzo 1942 n. 267) prevede, quale unico limite per la compensabilità dei debiti verso il fallito - creditore, l'antiorità al fallimento del fatto genetico della situazione giuridica estintiva delle obbligazioni contrapposte; la compensazione fallimentare è, pertanto, applicabile non solo quando il credito del terzo non è ancora scaduto alla data della dichiarazione di fallimento ma anche quando tale scadenza riguardi il credito del fallito» (Cass., sez. I, 24 luglio 2000, n. 9678, m. 538713, Cass., sez. un., 16 novembre 1999, n. 775, m. 531133) (Cass. n. 8042/2003). Anche la dottrina si è espressa negli stessi termini, per tutti si rinvia a A. MAFFEI ALBERTI, in *Commentario breve alla Legge Fallimentare* (a cura di), sub art. 56, pag. 283, Padova, 2009.

²¹ «...la questione relativa alla compensabilità del debito tributario della società fallita con il credito maturato a favore della massa fallimentare in seguito ad operazioni compiute dalla curatela dopo la dichiarazione di fallimento... si ritiene che non possa operare la compensazione fra il credito verso il fallito ed il debito verso la massa... infatti le posizioni del rapporto debitorio e del rapporto creditorio sono relative a soggetti diversi fallito - massa fallimentare... e a momenti diversi rispetto alla dichiarazione di fallimento (anteriore il credito, posteriore il debito) con conseguente illegittimità della eventuale compensazione» (così la Risoluzione n. 279/E del 12 agosto 2002, dell'Agenzia delle Entrate, cfr. in tal senso anche Cassazione n. 10349/2003 cit.).

²² F. TESAURO, *In tema di ritenute d'acconto a carico del fallimenti e di cessione dei crediti d'imposta*, cit.

Ebbene le due fattispecie sono considerate dall'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, che disciplina a) il recupero delle somme erroneamente rimborsate b) il recupero delle somme "debitamente rimborsate", all'epoca del rimborso, ma divenute poi indebite per effetto della sopravvenuta notifica di avvisi di accertamento nei confronti del cedente.

La notifica di un avviso di accertamento ha come destinatario naturale il contribuente-cedente ma siccome non significa certo che con la cessione del credito si ceda anche il c.d. rapporto complesso d'imposta essendo questo retto da norme di diritto pubblico inderogabili con atti privati, dell'indebito rimborso risponde, *in primis*, il contribuente e ciò è confermato dall'art. 43-bis, ove si precisa che resta ferma, nei confronti del contribuente che cede il credito, l'applicabilità dell'art. 43²³.

L'art. 43-bis cit. dispone però che il cessionario «risponde in solido con il contribuente fino a concorrenza delle somme indebitamente rimborsate, a condizione che gli siano notificati gli atti con i quali l'ufficio delle entrate o il centro di servizio procedono al recupero delle somme stesse».

In conclusione le più o meno recenti modifiche apportate alla Legge Fallimentare hanno contribuito a rimuovere gli ultimi, e per vero del tutto residuali, dubbi circa la cedibilità dei crediti tributari da parte delle procedure concorsuali poichè, come visto, gli artt. 106 e 117 della L.fall. ora espressamente la prevedono e consentono.

²³ F. TESAURO, op. cit.

L'imposta sulla cifra d'affari nelle procedure concorsuali – Il caso della registrazione dei provvedimenti di omologa dei concordati

di Giovanni Caliceti

Introduzione

I recenti – e ripetuti – interventi di novellazione della Legge Fallimentare¹ impongono all'interprete di misurare il grado e il modo del coordinamento con la normativa tributaria di settore (che, viceversa, è rimasta invariata almeno in riferimento alle procedure concorsuali in genere).

Nelle note che seguono si porrà attenzione all'imposizione indiretta gravante sui provvedimenti giudiziari che omologano il concordato (nelle varie forme che questo può assumere), ciò in considerazione anche della *ratio* dei vari interventi normativi succedutisi e tutti tesi, sembrerebbe, ad incentivare il ricorso a “strumenti deflattivi” delle procedure concorsuali così da favorire procedimenti ispirati alla risoluzione della crisi d'impresa in forma concordataria e, per così dire, deregolamentata.

Nel prosieguo, per ragioni di mera semplicità espositiva, si farà riferimento all'istituto del concordato fallimentare di cui agli artt. 124 e ss. della Legge Fallimentare ben inteso che identiche argomentazioni e riflessioni hanno a valere anche per il concordato preventivo (artt. 160 e ss. L.Fall.) nonché per i concordati proposti ed omologati all'interno della liquidazione coatta amministrativa (artt. 214 e ss. L.Fall.) e dell'amministrazione straordinaria (art. 78 D.Lgs. n. 270/1999)².

Come noto, una delle modalità di chiusura delle procedure concorsuali regolate dal Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267 e successive modificazioni ed integrazioni è costituita dalla approvazione di una proposta di concordato c.d. fallimentare (art. 124 e ss. L.Fall.).

A seguito delle cennate modifiche normative l'oggetto della domanda / proposta di concordato può articolarsi nel modo più vario perché, ora, si può ben affermare

¹ Cfr., fra le novelle dotate di maggior impatto, il D. Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5; D. Lgs. 12 settembre 2007, n. 169; D. Lgs. 1 dicembre 2009, n. 179, nonché la L. 7 agosto 2012, n. 134.

² Le norme che disciplinano il concordato nell'amministrazione straordinaria rinviano a quelle del concordato nella liquidazione coatta amministrativa e, queste ultime, rinviano per quanto da esse non espressamente normato alle norme sul concordato fallimentare.

che l'elencazione delle “modalità” attraverso le quali può essere realizzato il piano concordatario – contenuta nell'art. 124 L.Fall. – ha carattere meramente esemplificativo e non certo esaustivo.

Ecco dunque che il mutato quadro normativo non poteva che aprire, «*sotto il profilo dell'applicazione dell'imposta di registro, nuovi fronti interpretativi, dovuti alla varietà pressoché illimitata degli istituti soddisfattivi sottostanti al progetto concordatario*»³.

Ciò posto, ed in via di estrema semplificazione, pare possano restare attuali le due macro categorie all'interno delle quali è stato *storicamente* sussunto il concordato fallimentare (con garanzia e con assuntore) alle quali oggi si aggiunge anche la terza (con cessione dei beni) prima percorribile solo in caso di concordato preventivo⁴.

Dunque, la proposta di concordato fallimentare può assumere le caratteristiche proprie di una o più delle seguenti macro categorie:

1. cessione dei beni:

per il pagamento dei creditori il debitore insolvente può offrire tutti o parte dei beni del suo patrimonio; in seguito all'omologa del concordato viene conferita una sorta di mandato irrevocabile a liquidare i beni a favore dei creditori; perciò l'effetto della sentenza non comporta l'immediato trasferimento dei beni del debitore concordatario che rimangono appresi al fallimento benché assoggettati ad un vincolo di destinazione (cessione) al quale non possono essere sottratti⁵.

2. prestazione di garanzia:

l'offerta di pagamento dei crediti viene assicurata per il tramite di garanzie che, nel silenzio della legge, possono essere tipiche (fideiussioni, pegni, ipoteche) nonché atipiche

³ Cfr. C. ZAFARANA, *Manuale tributario del Fallimento e delle altre Procedure concorsuali*, Ipsoa, 2010, pag. 284 e ss..

⁴ Cfr. S. BONFATTI - P.F. CENSONI, *Manuale di Diritto Fallimentare*, CEDAM, 2007, pag. 416 e ss..

⁵ Cfr. C. ZAFARANA, *op. ult. cit.*, pag. 284.

che; anche in questo caso il provvedimento di omologa non comporta alcun tipo di trasferimento patrimoniale e i beni rimangono di "proprietà" del fallimento benché, anche in questa ipotesi, assoggettati ad un vincolo di destinazione al quale non possono essere sottratti⁶.

3. intervento del terzo assuntore:

a fronte di un esborso finanziario corrispondente al fabbisogno concordatario, un terzo – l'assuntore – acquisisce l'intero attivo fallimentare e/o le «azioni di pertinenza della massa» (revocatorie, rimborsi fiscali, ecc.); la norma novellata consente di proporre ed omologare patti di concordato dal contenuto più svariato; quel che sembra certo è che tali patti comportano sempre il trasferimento dell'attivo (i beni e le azioni della massa) al terzo come conseguenza diretta ed immediata proprio del decreto di omologa del concordato⁷.

2. La registrazione del decreto di omologa del concordato

Al pari di ogni altro atto dell'Autorità Giudiziaria, il decreto di omologa del concordato ex artt. 124 L.Fall. è soggetto a registrazione obbligatoria (in termine fisso – parte I della Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, c.d. TUR).

Da lungo tempo si dibatte se la misura della tassazione del decreto in esame sia fissa ovvero proporzionale.

La norma da cui si sono prese le mosse per tentare una soluzione al problema è l'art. 8 della Tariffa – Parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 che disciplina la registrazione degli «Atti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale in materia di controversie civili che definiscono, anche parzialmente, il giudizio...»⁸.

⁶ Cfr. S. BONFAITI - P.F. CENSONI, *Manuale di Diritto Fallimentare*, CEDAM, 2004, pag. 279 e ss..

⁷ *Loc. ult. cit.*

⁸ La norma citata dispone i seguenti criteri e misure di tassazione a seconda che si tratti di atti:

a) recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti: le stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti;

b) recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura: 3%;

c) di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale: 1%;

d) non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale: euro 168,00;

e) che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto, ancorché portanti condanna alla restituzione di denaro o beni, o la risoluzione di un contratto: euro 168,00;

La lettera g) del citato art. 8 parrebbe, *prima facie*, assai chiara nello stabilire che i provvedimenti «di omologazione» debbono scontare l'imposta di registro in misura fissa.

L'assunto, nonostante la sua chiarissima letteralità, è stato indubiato per vario tempo dall'Agenzia delle Entrate e, solo oggi, dopo lunghi contrasti, è possibile affermare che, unicamente nel caso in cui l'omologazione del concordato non abbia effetti immediatamente traslativi (di beni ed azioni della massa), il relativo provvedimento sconti l'imposta in misura fissa⁹.

Giova, a questo punto della trattazione, ripercorrere in sintesi l'evoluzione del pensiero dell'Amministrazione.

Nonostante la chiarissima dicitura di cui alla citata lettera g), l'Agenzia delle Entrate – evidentemente *pro domo propria* – ha sempre assegnato al decreto di omologa del concordato la generalizzata ed indifferenziata capacità di dar vita ad una «nuova situazione soggettiva attiva di natura patrimoniale»¹⁰.

Pertanto, prescindendo completamente dal reale contenuto e dagli effetti prodotti dalla proposta concordataria¹¹, secondo l'Agenzia delle Entrate il decreto di omologa andava tassato sempre in misura proporzionale¹².

Così argomentando l'Amministrazione ha avuto buon gioco nel superare la *littera legis* [art. 8, let. g) *cit.*] per concludere che il provvedimento in esame non scontava mai l'imposta in misura fissa ma quella ben più onerosa del 3% dovuta per gli atti «recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura» oppure se «recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti: le stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti» [art. 8, lett. a) e b) *cit.*].

f) aventi per oggetto lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio o la separazione personale, ancorché recanti condanne al pagamento di assegni o attribuzioni di beni patrimoniali, già facenti parte di comunione fra i coniugi; modifica di tali condanne o attribuzioni: euro 168,00;

g) di omologazione: euro 168,00».

⁹ (ma anche sul punto, si vedrà, è possibile rassegnare qualche perplessità).

¹⁰ Cfr. Agenzia delle Entrate, Risoluzione 31 gennaio 2008, n. 28/E.

¹¹ V. nota n. 9, pag. n. 6.

¹² Cfr. Agenzia delle Entrate - Dir. centr. normativa, Risoluzione n. 140/E-IV-8-132790 dell'8 settembre 1998, Dir. AA.GG. e cont. trib.; Agenzia delle Entrate, Risoluzione Ris. n. 244/E/IV-8-942 del 30 ottobre 1996, Dir. AA.GG. e cont. trib.; Agenzia delle Entrate, Circolare n. 35 del 5 luglio 1991, Dir. TT.AA.

Si noti che l'Agenzia delle Entrate allorché in passato ha trattato della registrazione dei decreti di omologazione, si è sempre pronunciata riferendosi *apertis verbis* sia al concordato preventivo che a quello fallimentare.

Per comprendere il pensiero dell'Agenzia è opportuno muovere a ritroso, onde indagare la genesi della tesi erariale.

Vigente il testo dell'art. 8 della Tariffa – Parte prima allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, rimasto in vigore fino all'introduzione del D.P.R. n. 131/1986, la Giurisprudenza di legittimità non appariva univoca sul punto: a fronte di arresti che avvaloravano la tesi erariale¹³ altri pronunciamenti sembrava la smentissero¹⁴.

Di recente tuttavia la Suprema Corte è intervenuta in merito ad una fattispecie di concordato con garanzia dando atto che la tesi erariale è ormai ampiamente superata.

I Giudici di legittimità giungono a questa conclusione dopo uno specifico confronto tra il "vecchio" D.P.R. n. 634/72 ed il "nuovo" D.P.R. n. 131/1986, riconoscendo che nella attuale versione dell'art. 8, Tariffa – Parte prima è scomparsa la previsione di carattere residuale relativa agli atti «*aventi per oggetto beni e diritti diversi da quelli indicati alle lett. a) e b)*» in cui la precedente giurisprudenza ricomprendeva la sentenza di omologa del concordato con garanzia.

In esito, la Cassazione ha affermato il principio di diritto secondo cui è oggi impossibile sussumere il decreto di omologa del concordato con garanzia in una delle ipotesi da a) ad f) dell'attuale disciplina e che, rivalutando gioco forza il «*criterio nominalistico*», detto provvedimento deve essere fatto rientrare nella lettera g) che tassa in misura fissa tutti gli atti «*di omologazione*»¹⁵.

A medesime conclusioni la Corte è pervenuta pure con riferimento al concordato con cessione di beni¹⁶.

Identiche posizioni sono state espresse dalla dottrina che ha valorizzato il dato secondo cui il decreto di omologa costituisce un mero atto di controllo dell'autonomia negoziale privatistica espressa nel patto concordata-

rio e non l'atto finale di un'attività processuale in senso stretto così che tale provvedimento deve essere tassato in misura fissa¹⁷.

Dunque, dottrina e giurisprudenza hanno condiviso che il decreto di omologa del concordato con garanzia o con cessione di beni rientra a pieno titolo tra gli atti «*di omologazione*» di cui alla lettera g) del più volte citato art. 8.

Dette conclusioni sono state recepite dall'Amministrazione Finanziaria con la recente Risoluzione n. 27/E del 26 marzo 2012, a mente delle quale, «*... in base ai riportati orientamenti giurisprudenziali, si deve ritenere che i decreti di omologazione dei concordati con garanzia, così come quelli aventi ad oggetto i concordati con cessione dei beni, devono essere assoggettati ad imposta in misura fissa, in quanto annoverabili tra gli atti di cui alla lettera g) dell'articolo 8 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, relativa agli "atti di omologazione"*».

L'Agenzia delle Entrate, perciò, ha rivisto la propria precedente tesi e, conformandosi alla *ratio* sottesa all'art. 8 della citata Tariffa, come scrutinata dalla Cassazione, riconosce oggi la tassabilità in misura fissa del decreto di omologazione del concordato con cessione dei beni e con garanzia perché a) il decreto è un atto di mero controllo dell'autonomia negoziale privatistica; b) con esso non si attua alcun trasferimento di beni ai quali viene solo impresso un vincolo di destinazione alla futura dismissione.

Conclusioni diverse devono invece essere tratte per il caso del decreto di omologazione di concordato *con intervento diretto del terzo assuntore*.

Pur essendo il provvedimento del Tribunale a tutti gli effetti un decreto di omologa, esso – di fatto – ha tuttavia la caratteristica di produrre effetti propriamente ed immediatamente *costitutivi di nuove posizioni soggettive*, come peraltro già evidenziato dalla stessa prassi dell'Agenzia¹⁸.

Da tale affermazione l'Amministrazione finanziaria fa discendere una nuova conferma del proprio precedente orientamento secondo cui «*la tassazione in misura fissa non trova... applicazione nel caso di concordato con trasferimento dei beni al terzo assuntore*» perché «*... a differenza di quanto si verifica nella procedura di concordato con cessione di beni o con garanzia, nel caso di concordato con cessione di beni all'assuntore l'atto giudiziario di omologa produce effetti immediatamente traslativi... della proprietà dei beni*», e perciò «*... deve essere ricondotto all'ambito applicativo della*

¹³ Cfr., Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza 10 luglio 1984, n. 4044; Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza 4 febbraio 1986, n. 681.

¹⁴ Cfr., Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza 17 aprile 1998, n. 3917; Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza 20 marzo 1998, n. 2957; Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza 23 maggio 1990, n. 4665.

¹⁵ Cfr., Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza 7 maggio 2007, n. 10352: «*La sentenza di omologazione del concordato preventivo (nel caso di specie con garanzia) rientra nella dizione di cui alla lettera g) dell'art. 8 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986 ed è perciò soggetta a tassa di registro in misura fissa*».

¹⁶ Cfr., Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza 7 settembre 2010, n. 19141: «*In tema di imposta di registro, la sentenza di omologazione del concordato preventivo con cessione dei beni ai creditori, va inquadrata, valorizzando il criterio nominalistico, nella previsione di cui lettera g) dell'art. 8, della tariffa, parte nona, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, comprendente, genericamente, gli atti "di omologazione", con la conseguenza che ad essa si applica l'imposta non in misura proporzionale ma fissa. (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Bologna, 17/01/2006)*».

¹⁷ Sul punto, cfr. M. DI FIORE, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle Leggi tributarie*, CEDAM, 2011, pag. 1043.

¹⁸ Cfr. Agenzia delle Entrate, Risoluzione 31 gennaio 2008, n. 28/E, pag. n. 6.

disposizione recata dall'articolo 8, lettera a), della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, che prevede l'applicazione dell'imposta di registro con le stesse aliquote previste per i corrispondenti atti, per i provvedimenti giudiziari "recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti"¹⁹.

L'Agenzia recepisce anche per questa fattispecie gli orientamenti di giurisprudenza e dottrina ed afferma che il decreto di omologa del concordato con assuntore sortisce effetto traslativo della proprietà dei beni a favore del terzo assuntore e quindi deve essere assoggettato ad Imposta di registro in misura proporzionale ex art. 8, lettera a), della Tariffa - Parte prima, allegata al TUR laddove prevede l'applicazione delle «*stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti*».

L'assunto riprende, per vero, alcuni non recenti assunti della giurisprudenza di merito, che propendevano per l'imposizione *tout court* proporzionale del decreto di omologa²⁰.

L'Agenzia si mostra particolarmente decisa in ordine alla natura proporzionale dell'imposta così da spingersi sino a specificare in termini analitici la tassazione di talune delle disposizioni che usualmente compaiono nei patti concordatari sottesi al decreto di omologa²¹.

Da un punto di vista teorico, in effetti, appare corretto ritenere che con tale forma di concordato il decreto di omologa assuma natura ed effetti propriamente traslativi²² perché, come riconosciuto anche dalla dottrina, con

esso si dispone la cessione dei beni (e quindi anche delle azioni) al terzo assuntore a cui, per solito, si accompagna l'accollo privativo dei debiti concorsuali che lo stesso assuntore si obbliga a pagare nelle percentuali e con le modalità fissate nel provvedimento giurisdizionale.

Parrebbe quindi consequenziale sposare la tesi dell'Amministrazione finanziaria, la quale ritiene di assoggettare ad imposizione proporzionale i decreti di omologa con intervento del terzo assuntore.

Tale specifica fattispecie, tuttavia, induce l'interprete verso qualche ulteriore riflessione e ciò in quanto, di fronte ad una disposizione dal tenore così chiaro come quella posta dalla lettera g) dell'art. 8 della Tariffa *cit.*, è logico domandarsi sino a che punto l'interpretazione proveniente da una Amministrazione certamente *interessata* possa *baipassare* il testo normativo e, nei fatti, ribaltarlo in termini assolutamente sfavorevoli nei confronti del Contribuente.

Ciò che balza all'occhio, in altre parole, è lo *strabismo* del Legislatore: da un lato la / le novelle della Legge Fallimentare paiono tutte rivolte ad incentivare e incoraggiare le soluzioni concordatarie delle crisi di impresa per giungere a pagamenti rapidi e maggiori dei creditori concorsuali mentre, dall'altro lato, accedendo alle tesi della tassazione in misura proporzionale del provvedimento di omologa giunge al risultato di gravare la procedura di ingenti costi che per un verso la possono disincentivare e per l'altro sicuramente diminuiscono le percentuali di riparto a favore dei creditori²³.

D'altronde è certo che qualora si ritenesse di accogliere la tesi più favorevole al Contribuente, si semplificherebbero ulteriormente gli aspetti operativi della procedura di concordato – in linea peraltro con i recenti intendimenti del Legislatore – e ciò in quanto, una volta considerata genericamente applicabile al decreto di omologa l'imposta in misura fissa, ecco che perderebbe di rilevanza la problematica – successiva – del regolamento dell'imposta nelle fattispecie più complesse di concordato *con intervento del terzo assuntore*, laddove si è sempre posto il dubbio di comprendere in che misura il decreto sconti l'Imposta di registro perché sia l'*accollo di debiti* sia il *trasferimento di beni* sono negozi giuridici ciascun per sé teoricamente imponibili ai fini del TUR.

Ogniquale volta la dinamica sostanziale sottesa al decreto di omologa sia *complessa*, ad esempio presentando-

¹⁹ Cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare 21 giugno 2012, n. 27/E.

²⁰ Si veda, fra le tante, Commissione Tributaria Centrale, Sez. XXIV, Sentenza 12 febbraio 1994, n. 494, in *Bollettino tributario*, 1995, pag. 7855, secondo cui: «*La sentenza che omologa il concordato preventivo è assoggettata all'imposta di registro proporzionale, tanto ai sensi della prima parte dell'art. 8, lett. c), tariffa, parte prima, all. A al d. p. r. 26 ottobre 1972 n. 634, quanto ai sensi dell'ultima parte dell'art. 8, lett. a), tariffa, parte prima, all. al d. p. r. 26 aprile 1986 n. 131, contenente il nuovo testo unico sull'imposta di registro*».

²¹ Ad esempio «*Le cessioni di crediti in denaro, non aventi causa di finanziamento, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 2, comma terzo, lettera a) del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 e, pertanto, in virtù del principio di alternatività IVA/registro, le stesse sono soggette ad imposta di registro con aliquota dello 0,50 per cento ex articolo 6 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR*». Ancora, «*La cessione all'assuntore dei crediti vantati verso l'Erario, quale cessione di crediti non aventi natura finanziaria, è assoggettata all'imposta di registro in misura proporzionale con l'aliquota dello 0,50 per cento sul loro ammontare ai sensi degli articoli 49 del TUR e 6 della Tariffa, parte prima*». Infine «*Sull'ammontare dei depositi bancari si applica l'imposta di registro con l'aliquota dello 0,50 per cento, atteso che la cessione di depositi bancari costituisce una cessione del credito*», v. Agenzia delle Entrate, Circolare 21 giugno 2012, n. 27/E.

²² trattasi di un'ipotesi di successione a titolo particolare, come vidimato da svariati arresti di legittimità; da ultimo, cfr. Corte di Cassazione, SS. UU., Sentenza 23 febbraio 2010, n. 4309.

²³ Molteplici sono le manifestazioni della tendenza del Legislatore a limitare l'imposizione connessa alle vicende concorsuali con chiara finalità di incentivazione della procedura concordataria. A simile funzione pare ispirata, ad esempio, la norma posta dall'art. 88, comma 4, del TUIR in tema di tassazione delle sopravvenienze.

si una fattispecie di acollo privativo del debito concordatario unitamente al trasferimento dei beni, si può osservare come si annidi il rischio di una duplicazione di imposizione del medesimo fenomeno tributario.

Quanto all'acollo, questo è pacificamente sussunto nella previsione residuale di cui all'art. 9, comma 1 della Tariffa - Parte prima allegata al TUR che tassa gli «Atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale» con aliquota al 3% applicata sulla base imponibile costituita «dall'ammontare dell'obbligazione assunta» [v. art. 43, comma 1, lett. e) del TUR].

Il trasferimento di beni, come già visto, è sussunto nella previsione di carattere generale di cui al citato art. 8, comma 1 lett. a), secondo cui gli atti dell'autorità giudiziaria «recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti» scontano le imposte applicate sulla medesima base imponibile stabilita per i corrispondenti atti.

Ciò premesso, qualora si ritenga di aderire alla tesi tradizionale e sfavorevole al Contribuente, a mente della quale il Provvedimento di omologa del concordato con intervento del terzo sarebbe da assoggettare ad imposta proporzionale, occorrerà considerare come l'acollo dei debiti altrui incida nell'ambito di un contratto "più complesso" – la cessione, cioè, dell'intera massa – costituendone sostanzialmente una clausola.

In altre parole, è necessario ricercare un'interpretazione delle norme di riferimento che elidano *ab origine* il rischio di imposizione di un fenomeno solo preliminare all'esecuzione di un più ampio regolamento contrattuale.

Proprio per fugare evenienze simili la disciplina generale dell'Imposta di registro conosce l'art. 21 del TUR il quale, rubricato «Atti che contengono più disposizioni», stabilisce – al comma 2 – che «Se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa».

Quindi, se le varie disposizioni contenute nell'atto – acollo e trasferimenti di beni – sono intrinsecamente connesse, non vengono tutte sottoposte a una individuale tassazione perchè ad essere tassata è solo la disposizione che realizza, a favore dell'Erario, il prelievo più alto.

Sempre il citato art. 21 "spiega", al comma 3, cosa debba intendersi con l'espressione «disposizioni» che «derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre» allorchè recita che «non sono soggetti ad imposta gli accolti di debiti ed oneri collegati e contestuali ad altre disposizioni nonchè le quietanze rilasciate nello stesso atto che contiene le disposizioni cui si riferiscono».

La norma chiarisce, cioè, che l'acollo di debiti deve essere considerato "accessorio" o "correlato" o "intrinsecamente connesso" quando effettuato in dipendenza di una attività giuridica "principale"²⁴.

L'assunto appare in linea con quanto più volte esPLICITATO dalla Giurisprudenza di legittimità, secondo cui, «L'imposta di registro sugli atti negoziali deve essere applicata avendo riguardo all'intrinseca natura ed agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, indipendentemente dalla forma e dal titolo ad esso attribuito dalle parti, nonchè, qualora si tratti di atti contenenti una pluralità di disposizioni, distinguendo a seconda che esse diano vita ad un mero collegamento negoziale, in quanto rette da cause distinte e soggette ciascuna ad autonoma imposizione, ovvero, derivando le une dalle altre, integrino un atto complesso riconducibile ad un'unica causa, e risultino quindi assoggettabili ad un'unica tassazione, anche in funzione di salvaguardia contro pratiche di aggiramento della normativa tributaria (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Napoli, 24 Aprile 2001)»²⁵.

Sembra perciò che, in ipotesi di concordato con assuntore ove l'acollo è contenuto «nello stesso atto che contiene le disposizioni cui si riferiscono» quest'ultimo va considerato alla stregua di attività giuridica "accessoria" ed "inscindibile" con l'attività giuridica "principale" (acquisizione della massa attiva) e non tassato autonomamente proprio per evitare una illegittima duplicazione di prelievo²⁶.

Individuate le disposizioni *principale* e quella *accessoria*, in sé e per sé funzionali all'esatta delimitazione della base imponibile ai fini della liquidazione dell'imposta, non si può prescindere dal tenere in stretta considerazione l'ulteriore disposizione normativa posta dall'art. 40 del TUR contenente il noto principio dell'alternatività tra Iva e Imposta di registro stante il quale se l'atto sconta la prima imposta la seconda verrà calcolata in misura fissa²⁷.

²⁴ Si è soliti, al riguardo, offrire come esempio il caso di un contratto di compravendita immobiliare nel quale è convenuto il prezzo di 100, pagato quanto a 20 per contanti e con acollo per 80 corrispondente al debito ipotecario.

L'acollo figura come attività giuridica "accessoria" ed "intrinsecamente connessa" a quella "principale" di compravendita. Pertanto non scontando l'acollo un'autonoma tassazione, si tasserà la «disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa» che è la compravendita con aliquota al 7% su 100, a fronte dell'acollo sarebbe il 3% di 80).

²⁵ Cfr. Cassazione civile, Sez. Tributaria, Sentenza 31 agosto 2007, n. 18374, in *Massimario giuridico italiano*, 2007.

²⁶ A. BUSANI, *L'Imposta di Registro*, Ipsoa, 2009, pag. 716 e ss.

²⁷ Art. 40 del TUR: «Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è

Conseguentemente per stabilire quale tra quelle contenute nel decreto di omologa sia la disposizione che genera il prelievo più alto – operazione, si ribadisce, necessaria al fine di individuare la base imponibile cui applicare l'aliquota dell'imposta di registro – occorre verificare in concreto:

- a) la quantificazione dei crediti insinuati al passivo fallimentare il cui pagamento è accollato all'assuntore;
- b) la natura dei beni oggetto di trasferimento all'assuntore così da individuare quali saranno tassati con Imposta di registro proporzionale e quali con Iva.

Con specifico riferimento ai trasferimenti *sub b)*, non pare di poco momento osservare che le operazioni soggette all'applicazione dell'Iva sono quelle c.d. rilevanti ai fini dell'applicazione dell'Imposta sul valore aggiunto e, perciò, non solo quelle che scontano il vero e proprio pagamento dell'imposta, ma anche quelle comunque soggette agli adempimenti formali prescritti dal D.P.R. n. 633/1972 (fatturazione, registrazione, ecc.).

Ne deriva che debbono essere considerate "operazioni soggette ad IVA" non solo quelle propriamente imponibili ma anche quelle c.d. esenti e non imponibili.

Per tutte queste varrà l'alternatività tra le due imposte con la conseguenza, ad esempio, che pure un'operazione esente o non imponibile ai fini Iva scontrerà l'Imposta di registro in misura fissa.

In sintesi, per la comprensione esatta della modulazione dell'imposta di registro si ritiene necessario, in primo luogo, suddividere le operazioni tra soggette Iva ed escluse.

Con riferimento a queste ultime, in forza del ridotto principio di alternatività, si applicherà l'imposta di registro in forma proporzionale, utilizzando – per la determinazione della base imponibile su cui applicare l'aliquota – i criteri posti dall'articolo 21, commi 1 e 3, del TUR.

4. Conclusioni

In via di sintesi si può affermare che, oggi, la normativa in tema di Imposta di registro consente pacificamente un'imposizione con aliquota fissa del decreto di omologazione del concordato nelle procedure concorsuali solo qualora non vi sia alcun passaggio effettivo nella titolarità dei beni e delle azioni facenti capo alla c.d. massa.

Per converso si dovrà ritenere che tutte le restanti tipologie di concordato debbano scontare, in sede di tassazione del relativo decreto di omologa, l'imposta in misura proporzionale, riferendo l'aliquota in base all'intrinseca natura degli atti sottesi all'operazione e al loro livello di oggettiva connessione.

dovuta a norma dell'art. 7 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quelle di cui al sesto comma del successivo art. 21, ad eccezione delle operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, numeri 8), 8-bis) e 27-quinquies), dello stesso decreto nonché delle locazioni di immobili esenti ai sensi dell'articolo 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133, e dell'articolo 10, secondo comma, del medesimo decreto n. 633 del 1972...».

I reati tributari connessi alla crisi delle imprese

di Ivo Caraccioli

1. La tematica dei reati tributari di cui al D.Lgs. 74/2000 presenta aspetti particolari, tipici dell'attuale momento storico, connessi al grave fenomeno della crisi delle imprese, di cui purtroppo non si intravede a tempi brevi la fine, nel senso che si constata un vertiginoso aumento numerico della consumazione di talune delle fattispecie criminose previste in tale testo normativo.

Particolarmente interessante, a questo proposito, è la moltiplicazione dei procedimenti per i reati di omesso versamento di ritenute certificate e di IVA (artt. 10-*bis* e *ter*), malauguratamente introdotti nel 2005-2006 - a seguito di una riforma che ha sconvolto il tessuto originario delle fattispecie criminose tributarie, originariamente incentrate soprattutto sui falsi in dichiarazione - nella dichiarata intenzione di criminalizzare la c.d. "frode riscossiva"¹. In realtà, peraltro, le fattispecie in questione - a differenza di quella originaria di cui all'art. 11, comunque anch'essa modificata nel tempo - non contengono alcun connotato frodatario e si differenziano da tutti gli altri reati del D.Lgs. 74, caratterizzati dal dolo specifico del fine di evadere o di far evadere altri, per la mera sufficienza del dolo generico (sostanzialmente consistente nella consapevolezza del mancato versamento di somme dovute)².

Orbene, nell'attuale grave fase di crisi economica, accade sovente che le imprese, pressate da esigenze, socialmente apprezzabili, di salvataggio del lavoro e di pagamento dei salari ai dipendenti, preferiscano rinviare "a tempi migliori" il soddisfacimento delle pretese riscossive del Fisco.

¹ E.M. AMBROSETTI, E. MEZZETTI, M. RONCO, *Le nuove fattispecie di omesso versamento*, in *Diritto penale dell'impresa*, Cap. IV, Zanichelli ed., 2008, 385; I. CARACCIOLI, *Omesso versamento Iva, "frodi carosello" e concorso di persone*, in *Il Fisco*, n. 31/2006, fasc. 11, 4877; L.D. CERQUA, C.M. PRICOLO, *Un nuovo delitto tributario: l'omesso versamento di ritenute certificate*, in *Dir. pen. proc.*, 2005, 680; E. PROFITI, *Omesso versamento di ritenute certificate: la "nuova" disciplina del reato del sostituto d'imposta ex art. 10 bis del D. Lgs. n. 74 del 2000*, in *Rass. trib.*, 2006, 4; G.SOANA, *Il reato di omesso versamento Iva*, in *Rass. trib.*, 2007, 1; G.D. TOMA, *Il delitto di omesso versamento di Iva: orientamenti della dottrina e l'evoluzione della giurisprudenza*, in *Il Fisco*, 2012, 29; A. TRAVERSI, S. GENNAI, *Omesso versamento Iva*, in *Diritto penale commerciale*, Cap. IV, 2012, CEDAM, 212 ss.

² I. LEONARDI, *Osservazioni sul delitto di omesso versamento di ritenute certificate*, in *Rass. trib.*, 2007, 5; E. MASTROGIACOMO, *Il "nuovo" delitto di omesso versamento di ritenute certificate*, in *Il Fisco*, n. 39/2004, fasc. 1, 14309.

Nei vari procedimenti che si aprono in relazione a tali reati - e che sono assai numerosi in tutte le zone del Paese - è allora frequente, da parte delle difese, la sollecitazione alla ricerca di formule di proscioglimento che tengano conto di tale insopprimibile realtà; soluzioni di "buon senso" e di "umanità", che trovano peraltro accoglimento solo in casi molto particolari, e questo appunto in dipendenza dall'inesistenza di elementi di fattispecie a cui i giudici possano appigliarsi per dare ingresso a formule assolutorie³.

Escluso, infatti, un fondato ricorso alla scriminante dello stato di necessità (art. 54 c.p.), dato che essa presuppone l'esistenza di un "danno grave alla persona"⁴, in casi del genere inesistente, tutto il meccanismo dell'umana comprensione ruota attorno alla possibile mancanza del dolo (peraltro, appunto, generico).

³ In tal senso parte della giurisprudenza di merito: Trib. Modena, 14.6.2013, in *Leggi d'Italia on line*, 2013, secondo cui "a cagione delle crisi di liquidità, l'imputato, pur se inadempiente al pagamento dell'Iva non può essere ritenuto penalmente perseguibile e deve pertanto essere mandato assolto dal reato a lui ascritto, quanto meno con la formula dubitativa, per carenza dell'elemento soggettivo"; Trib. Novara 26.3.2013, in *Leggi d'Italia on line*, 2013, per il quale "debbono essere dimostrate dalla difesa la situazione di difficoltà economica o di crisi di liquidità del soggetto obbligato ai fini della esclusione del dolo"; Trib. Firenze, 10.8.2012, in *Fisco on line*, 2012, per il quale "l'imprenditore è giudicato non colpevole qualora riesca a dimostrare al giudice di essersi trovato costretto all'omissione a causa delle difficoltà economiche in cui versava la sua azienda". Una chiusura totale si rinviene, peraltro, nelle recenti sentenze della S.U. Cass., 28.3.2013-12.9.2013 nn. 6 e 7.

⁴ In riferimento al previgente art. 2 L. n. 516/82 era sorto un dibattito giurisprudenziale e dottrinario in merito non punibilità dell'omissione posta in essere dal sostituto d'imposta impossibilitato ad adempiere la propria obbligazione in ragione di un'intervenuta crisi economica. Mentre la dottrina ipotizzava una sorta di esimente dal reato contestato nella mancanza di liquidità, che rendeva inesigibile il versamento delle ritenute (per tutti CADOPPI, in I. CARACCIOLI, A. GIARDA, A. LANZI, *Diritto procedura penale tributaria*, Cedam, 1994, 123 ss.), la giurisprudenza era orientata in senso contrario, configurando il reato di omesso versamento di ritenute d'acconto "anche nel caso in cui il sostituto d'imposta si sia trovato in difficoltà economiche tali da consentire soltanto il pagamento delle retribuzioni al netto del debito d'imposta (Cass. sez. III pen., 22.12.1992 n. 12081 in *Leggi d'Italia on line*, 2013)"; conformi Cass. sez. III pen., 18.12.1993 n. 11608, in *Leggi d'Italia on line*, 2013; Cass., sez. III pen., 24.3.1999 n. 1178, in *Rass. Trib.*, 1999, 881; Cass., sez. III pen., 18.1.1995 n. 1447, in *Cass. pen.*, 1996, 313, per la quale il fallimento dell'imprenditore non rientra nell'ambito delle cause di forza maggiore non prevenibili e non può costituire un'esimente della responsabilità penale conseguente all'inadempimento del debito fiscale.

Ed allora, salvo qualche caso di maggiore apertura giurisprudenziale, di solito la carenza del dolo viene ravvisata solo nelle ipotesi particolari di impossibilità di versamento delle ritenute e dell'IVA dovute al contemporaneo mancato pagamento dei propri debiti da parte dell'A.F. nei confronti del contribuente⁵.

2. Se, dunque, non si può negare che la tematica degli omessi versamenti di ritenute ed IVA sia quella che risulta maggiormente connessa con la questione della più frequente verificabilità dei reati fiscali nell'attuale momento di crisi delle imprese, occorre ulteriormente chiedersi se tale situazione possa in qualche modo influire sull'interpretazione delle altre fattispecie criminose contenute nel D.Lgs. 74/2000.

Al riguardo, iniziando dall'esame della fattispecie di cui all'art. 10-*quater* stesso D.Lgs. – anch'essa introdotta con la riforma novellistica del 2005-2006 – va sottolineato che essa, pur essendo assimilabile a quelle prima esaminate per la mancanza del dolo specifico e la sufficienza del dolo generico, si presenta peraltro come ipotesi di natura attiva e non omissiva, consistendo la condotta relativa nell'indicazione-utilizzazione in compensazione di poste passive non esistenti o giuridicamente non utilizzabili, con la conseguenza del minore versamento di imposte⁶.

⁵ Trib. Venezia, 5.1.2013, in *Leggi d'Italia on line*, 2013, che richiede, ai fini dell'esclusione del dolo, che “*venga debitamente rappresentata e documentata da parte del contribuente la condizione di obiettiva difficoltà economica per illiquidità dovuta ai ritardi nei pagamenti dei crediti (ad esempio da parte delle amministrazioni pubbliche)*”; Gip Milano, 7.1.2013 n. 3926, in *Corriere trib.*, 2013, 10, 799, secondo cui “*L'inadempiamento dell'obbligazione tributaria dipende essenzialmente dalla mancata disponibilità di denaro, derivante essenzialmente dalla mancata disponibilità di amministrazioni pubbliche diverse da quella finanziaria, integra la forza maggiore di cui all'art. 45 e vale ad escludere il dolo dell'imputato*”. Tuttavia, la Suprema Corte a Sezioni Unite, con le recentissime sentenze n. 37424 e 37425 del 11.9.2013, oltre a dichiarare applicabili le fattispecie di omesso versamento Iva e di ritenute certificate rispettivamente all'Iva relativa al 2005 ed alle ritenute del 2004, ha statuito, in contrasto con le sopra menzionate decisioni di merito, l'irrelevanza, ai fini della configurazione delle predette fattispecie delittuose, delle situazioni di mancanza di liquidità. Invero, secondo i giudici di legittimità discende sul soggetto d'imposta l'obbligo di accantonare l'Iva riscossa mediante l'effettuazione di operazioni imponibili per poter far fronte all'obbligazione tributaria. In argomento v. G. BERSANI, *Omesso versamento Iva: insolvenza dell'imprenditore e procedure per la risoluzione delle crisi di impresa*, in *Il Fisco*, 2013, 24, 3706; A. CAROTENUTO, *Illiquidità dell'impresa e dolo nell'art. 10 bis d.lgs. n. 74/00*, in *Il Fisco*, 2005, 5198, per il quale l'illiquidità dell'impresa può escludere la volontà di omettere il versamento e, dunque, il dolo; M. MEOLI, *Omessi versamenti di ritenute certificate e mancanza di liquidità*, in *Il Fisco*, 2013, 2, fasc. 1, 189.

⁶ S. CAPOLUPO, *Indebita compensazione: i punti controversi*, in *Il Fisco*, 2006, 46; M. DI SIENA, *La nuova fattispecie criminosa di*

Per quanto qui interessa siamo, peraltro, fuori dalla stretta tematica che ci occupa, in quanto il ricorso a (pur sempre dolose) operazioni di indebita compensazione al fine di risparmio fiscale, ancorchè dipendenti da difficoltà economiche dell'impresa, non si collega direttamente con la “manipolazione” dei dati per far figurare dei crediti che non spettano.

Le gravi difficoltà interpretative insorte in ordine a tale fattispecie, con interventi giurisprudenziali non condizionali⁷, d'altronde, hanno fin qui messo in luce l'assoluta inopportunità dell'avvenuta introduzione di una fattispecie criminosa di difficilissima interpretazione e caratterizzata dal collegamento anche con tematiche tributarie di dubbia risoluzione (soprattutto per quanto concerne il requisito della “non spettanza” dei crediti in compensazione, che apre a scenari controversi quanto all'interpretazione di dati istituiti tributari)⁸. Ma, comunque, il profilo dell'eventuale “motivo (o causa)” per cui il contribuente si è indotto ad un comportamento del genere non rileva più di quello che può indurre qualunque soggetto, in qualsiasi momento storico, a commettere ad esempio un comune reato contro il patrimonio. Motivo, dunque, che non è certo suscettibile di produrre il venir meno del dolo, ma tale da poter essere preso in considerazione solo al fini della quantificazione concreta della pena sulla base dei criteri di cui all'art. 133 c.p.

Alle medesime conclusioni di indifferenza reciproca tra reati fiscali e crisi economica si deve, poi, pervenire con riferimento alle fattispecie di cui agli artt. 2-5 D.Lgs. cit., così come a quelle previste dagli artt. 8, 10 e 11 stesso D.Lgs.; per l'ultimo articolo citato, anche con riguardo al falso di cui nella fattispecie, recentemente introdotta, del secondo comma dell'art. 11 cit., che fa riferimento alla “procedura di transazione fiscale”⁹. Siamo

indebita compensazione: fisiologia (sintetica) di una norma imperfetta, in *Il Fisco*, 2006, 36; G.L. SOANA, *Il reato di indebita compensazione*, in *Rass. trib.*, 2008, 1.

⁷ Sul punto, vedasi Cass., sez. III pen., 11.11.2010 n. 42462, con commento di A. Perrone, *Limiti di applicabilità del reato previsto dall'art. 10 quater del D. Lgs. n. 74/00: un opinabile orientamento della Suprema Corte*, in *Riv. dir. trib.*, 9/2011, III, 145.

⁸ Invero la citata Cass., sez. III pen., 11.11.2010 n. 42462 ha statuito: “*La compensazione con crediti non spettanti o inesistenti posta a fondamento della fattispecie ex art. 10 quater D.Lgs. n. 74 del 2000 non è limitata a crediti e debiti di imposta della stessa natura. Il disposto di cui all'art. 17, D.Lgs. n. 241 del 1997, richiamato dall'art. 10 quater innanzi menzionato, introduce il superamento del concetto di compensazione tradizionale tra debiti e crediti di imposta della stessa natura (cosiddetta compensazione verticale), mediante l'estensione della facoltà di compensazione anche a debiti e crediti di natura diversa, nonché alle somme dovute agli enti previdenziali*”.

⁹ In argomento vedasi: G. CAMBOGI, *La frode nella transazione fiscale: elementi costitutivi e criticità*, in *Il Fisco*, 25/2013, fasc. 1, 3860;

sempre nell'ambito esclusivo dei motivi per cui si commette il reato, che possono rilevare solo ai fini della determinazione effettiva della pena.

Cionondimeno, non va trascurato che, ad una considerazione concreta della realtà, sotto il ristretto profilo della statistica di realizzazione dei reati – per quel che può valere – nell'attuale momento storico si assiste, in particolare, ad una moltiplicazione delle fattispecie di cui all'art. 2 D.Lgs. 74 cit., e questo per le seguenti circostanze concretamente valutabili:

- nell'impossibilità e/o difficoltà di ottenere posti di lavoro stabili, molte persone, nei più svariati campi economici, tendono a diventare o trasformarsi in "soggetti con partita IVA": il che induce poi gli stessi a ridurre il carico fiscale mediante l'inserimento in dichiarazione di fatture passive (od altri documenti equiparati: ad es., carte carburante) c.d. "di comodo", in tal modo creando delle situazioni in relazione alle quali diventa assai difficile provare la falsità dei costi (soprattutto se trattasi di fatture a contenuto molto generico emesse da soggetti che poi non presentano le dichiarazioni o scompaiono dal mondo economico);

- a causa della nota, e purtroppo non eliminabile, deprecabile consuetudine di versamento di "tangenti" per ottenere dei lavori o degli appalti, si tende a coprire gli illeciti versamenti con fatture passive sostanzialmente false più o meno corrispondenti con quanto versato a terzi e non documentabile;
- in determinati settori merceologici – anche al di fuori di quelli prevedenti la "solidarietà passiva" in materia di IVA di cui all'art. 60-bis D.Lgs. 633/1972 – la diffusa prassi degli acquisti intracomunitari integranti le "frodi carosello" provoca la fuoriuscita dal mercato di quei contribuenti che non ricorrono a tali metodiche, nel senso che ormai il "valore normale" di tali beni è quello che non tiene conto dell'imposta (non versata alla fine della catena di operazioni di plurimi acquisti-vendite); e quindi anche per questa via si è indotti, pure da parte di contribuenti normali e non dotati di specifica tendenza criminale, alla prassi di inserire in dichiarazione costi non sostenuti.

I. CARACCIOLI, *Frodi a rilevanza penale più ampia*, in *Il Sole24 Ore*, 26.7.2010, inserto *Norme e Tributi*, 4; S. GIANONCELLI, *Il nuovo reato di false esibizioni documentali e false comunicazioni al Fisco*, in *Rass. trib.*, 2013, 1, 177; E. MASTROGIACOMO, *La frode nella riscossione: limiti e criticità*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 6, 661; C. SANTORIELLO, *Le due fattispecie di reati tributari previsti dall'art. 11 D. Lgs. n. 74/00: la sottrazione fraudolenta al pagamento dell'imposta ed il falso in transazione fiscale*, in www.dirittopenaletributario.net.

Il reato di omesso versamento Iva sullo sfondo della crisi d'impresa

di Benedetto Santacroce

Premessa

La situazione di crisi finanziaria in cui versano le imprese italiane e il conseguente rallentamento del ciclo dei pagamenti dei clienti ha portato molti contribuenti nella concreta difficoltà ovvero nella reale impossibilità di far fronte alle richieste del fisco. In molti casi, la decisione necessitata di non pagare i debiti tributari è stata determinata da un pericolo reale e imminente di vedere fallire l'impresa ovvero di non poter più garantire la continuità aziendale.

Questa situazione (oggettivamente dimostrabile) ha generato da parte dell'Amministrazione finanziaria un recupero dell'omesso versamento con applicazione nei confronti delle suddette imprese e dei loro titolari di sanzioni amministrative e penali.

Sul piano penale è da sottolineare che la legislazione vigente prevede agli art. 10 bis e 10 ter del Dlgs 74/2000 delle fattispecie specifiche di reato che puniscono in modo diretto gli omessi versamenti di ritenute fiscali e di Iva.

La giurisprudenza di merito e da ultimo quella di legittimità (Cassazione penale Sezioni Unite n. 37424 e 37425 del 12 settembre 2013) si sono occupate del tema fornendo delle interessanti posizioni circa l'applicabilità ai casi di specie della causa di non punibilità della forza maggiore e dello stato di necessità.

Il tema che ci poniamo e a cui vogliamo fornire una risposta è verificare come e in che misura tali cause possano effettivamente trovare una concreta applicazione nei casi di carenza di liquidità dell'impresa. Per dare una risposta al tema è necessario ripercorrere l'attuale normativa penale come interpretata dalla giurisprudenza di merito e di legittimità.

Le conclusioni a cui arriveremo dovranno essere verificate anche con riferimento alla disciplina delle sanzioni amministrative.

1. Il reato di omesso versamento d'imposta

Come evidenziato il diritto penale tributario prevede agli articoli 10-bis e 10-ter del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 due specifiche fattispecie di reato.

Entrambe le fattispecie penali sono state delineate dal legislatore quali reati omissivi "puri", ossia punibili a fronte della mera integrazione della condotta tipica.

I reati appartengono, inoltre, alla categoria dei reati "istantanei", in quanto si perfezionano al momento della scadenza del termine ultimo entro cui il legislatore esige il compimento dell'azione doverosa: l'art. 10-bis punisce chiunque non versa le ritenute certificate *entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale*; l'art. 10-ter sanziona il contribuente che non versa l'IVA, risultante dalla dichiarazione annuale, *entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo*.

La connotazione dell'omesso versamento quale reato istantaneo si riverbera sul momento consumativo del reato. L'effettiva sussistenza di tutti gli elementi costitutivi della fattispecie criminosa va infatti accertata con riferimento (unicamente) al momento della consumazione.

Ne deriva che anche l'elemento soggettivo del reato (colpevolezza) andrà valutato con esclusivo riguardo al momento della consumazione, momento che coincide con la scadenza del termine ultimo per effettuare il versamento¹.

L'atteggiamento volitivo antecedente o successivo al momento di consumazione del reato sarà dunque irrilevante ai fini del giudizio sulla colpevolezza del soggetto agente².

2. L'elemento soggettivo nei reati omissivi

Il diritto penale esige che un fatto sia punibile in presenza del requisito minimo della colpevolezza: c.d. elemento soggettivo del reato.

¹ V. in tal senso Caraccioli I., "È punibile il tentativo di omesso versamento delle ritenute?", in "il fisco" n. 12 del 2006, pag. 1-1854. L'autore chiarisce che, nel caso di reati tributari omissivi propri, "o il termine entro il quale si deve adempiere è scaduto, ed allora il reato è già consumato; oppure il termine non è ancora scaduto, ed allora il soggetto obbligato può ancora adempiere".

² V. Fiandaca G.- Musco E., *Diritto Penale-Parte generale*, Zanichelli 2007 "La volontà rileva come espressione di un poter di conformazione della realtà, e non come mero dato psicologico, è privo di rilevanza tanti il dolo antecedente quanto il dolo susseguente: occorre in realtà che il dolo sussista al momento del fatto(...)".

“Dall’art. 27 Cost., comma 1³ (...) non soltanto risulta indispensabile, ai fini dell’incriminabilità, il collegamento (almeno nella forma della colpa) tra soggetto agente e fatto (o ... tra soggetto ed elemento significativo della fattispecie) ma risulta altresì necessaria la rimproverabilità dello stesso soggettivo collegamento”⁴.

Condizione imprescindibile per la responsabilità penale è dunque la “rimproverabilità” della condotta in capo al suo autore. Tale principio, traslato nell’ambito del reato di omesso versamento, porta a chiedersi se lo stato di crisi finanziaria, del tutto imprevedibile e inevitabile dall’imprenditore, possa rilevare quale causa di esclusione della punibilità.

Il tema va analizzato tenendo conto della peculiare connotazione dell’elemento soggettivo nei reati omissivi.

Se infatti nei reati commissivi il requisito minimo della condotta si sostanzia in un *facere*, ossia, in un *quid* “dinamico” che modifica la realtà, nei reati omissivi la condotta punibile consiste in un *non facere*, ovvero in un atteggiamento essenzialmente “statico”. Nel reato commissivo è sempre necessario un minimo atteggiamento volitivo per determinare un cambiamento esteriormente rilevabile; nei reati omissivi invece, non essendo richiesta alcuna modificazione della realtà, il reato può verificarsi senza che il reo ne abbia la percezione.

La struttura del reato omissivo, quale “mancata condotta attiva”, condiziona la modalità di accertamento della volontà colpevole e, dunque, del requisito minimo della colpa: il soggetto agente è rimproverabile solo laddove, al momento di consumazione del reato, abbia la “possibilità di agire” nel senso richiesto dalla norma penale, essendo “in grado di dominare i fattori necessari” all’osservanza del precetto penale⁵.

2. Le “gravi difficoltà economiche” come possibile scriminante:

a) Forza maggiore

Una volta ricostruita la fisiologia del reato omissivo, occorre indagare come la stessa si combina con le cause di non punibilità contemplate dal codice penale, al fine di stabilire se l’elemento delle gravi difficoltà economiche dell’impresa possa rilevare quale esimente dalla responsabilità penale nei confronti dell’imprenditore che abbia omesso il versamento dell’IVA.

³ V. art. 27 comma 1 Costituzione: “La responsabilità penale è personale”.

⁴ Cassazione Sezioni Unite Penali n. 22676 del 29.5.2009.

⁵ V. Fiandaca G.- Musco E., *Diritto Penale-Parte generale*, Zanichelli 2007.

L’art. 45 del c.p. stabilisce che “Non è punibile chi ha commesso il fatto per caso fortuito o per forza maggiore.”

La dottrina definisce la forza maggiore quale *forza esterna e irresistibile* tale da interrompere il “nesso psichico” tra la condotta, oggettivamente intesa, e il soggetto agente. In altri termini, la condotta (o omissione) non è frutto dell’impulso volitivo di chi la pone in essere, ma scaturisce unicamente da una forza estranea al suo autore.

Il caso di un imprenditore che non versa l’imposta perché stretto da un’assoluta carenza di liquidità può essere astrattamente sussumibile alla fattispecie della forza maggiore, in quanto l’imprenditore, pur consapevole della violazione cui va incontro omettendo il versamento, non può fare a meno di commetterla per una causa esterna alla sua volontà, ossia per l’assoluta carenza dell’unico elemento (liquidità) con cui avrebbe potuto adempiere l’obbligazione tributaria.

In altri termini, non può ritenersi sussistente il requisito della *suitas* (appartenenza psichica dell’azione/omissione al suo autore) laddove la condotta adottata dall’autore sia l’unica concretamente possibile.

Dal punto di vista procedurale, la forza maggiore implica la mancanza di un presupposto del reato, ossia della *volontarietà*⁶ del comportamento. Mancando in radice l’elemento soggettivo, non è dunque necessaria alcuna indagine sulla sussistenza del dolo o della colpa e il fatto non è punibile in quanto “non costituisce reato”⁷.

Va dato atto che giurisprudenza di merito, recentemente incline a riconoscere l’efficacia scriminante della mancanza di liquidità dell’impresa, tende a dichiarare la non punibilità con formule che sembrano richiamare il concetto giuridico di forza maggiore.

⁶ Se l’autore non ha alcuna possibilità di autodeterminarsi difetta il presupposto soggettivo del reato, in quanto il comportamento è cosciente ma *non volontario*.

⁷ Il giudice, qualora rilevi che *il fatto non sussiste o che l'imputato non lo ha commesso o che il fatto non costituisce reato o non è previsto dalla legge come reato ovvero che il reato è estinto o che manca una condizione di procedibilità*, ha l’obbligo di dichiararlo immediatamente in ogni stato grado (art. 129 c.p.p.) La rilevazione della causa di non punibilità, secondo l’orientamento maggioritario, può dunque avvenire sin delle fase delle *indagini preliminari* tramite richiesta di archiviazione del PM ex art. 408 c.p.p., in quanto si ritiene che il P.M. possa presentare la richiesta di archiviazione ogniqualvolta ravvisi la presenza di un elemento che porterebbe, nel *processo*, ad una sentenza ex art. 129 c.p.p. Una volta presentata la richiesta di archiviazione, l’effettiva sussistenza della forza maggiore andrà dichiarata dal GIP, con decreto di archiviazione delle indagini.

Nella diversa ipotesi in cui il PM abbia già citato a giudizio l’imputato, la rilevazione della causa di non punibilità dovrà avvenire nella fase del “processo”, e verrà dichiarata con sentenza ex art. 530 c.p.p.

Si segnala in particolare la sentenza del Tribunale di Milano n. 3926 del 07 gennaio 2013, in cui l'imputato asseriva di essere stato "costretto" a non pagare il dovuto all'Erario, in quanto il comportamento omissivo e dilatorio di alcuni enti pubblici, che non avevano saldato le fatture loro intestate, aveva determinato una grave illiquidità della società, tale da non consentire all'amministratore di far fronte ai debiti tributari. Ad ulteriore sostegno della "non rimproverabilità" dell'omesso versamento, l'imputato metteva in luce come la società avesse tentato tutte le alternative possibili per recuperare liquidità e regolarizzare così la propria posizione nei confronti del Fisco⁸.

Il Tribunale ha prosciolto l'imputato perché non vi era alcuna intenzione di evadere l'imposta né era prevedibile l'inadempimento delle Pubbliche Amministrazioni creditrici. In particolare, afferma il Tribunale "il fatto non era prevedibile e l'imputato ha fatto quanto umanamente possibile per evitarlo, rimettendosi in regola non appena è stato in condizioni di farlo. (...) Ne consegue il proscioglimento ai sensi dell'art. 129 C.P.P. perché il fatto non costituisce reato".

Dello stesso tenore è anche la sentenza del Tribunale di Firenze del 10 agosto 2012. Il contribuente, non avendo incassato crediti dal suo principale cliente, si era ritrovato in una situazione di illiquidità tale da rendergli impossibile il pagamento dell'IVA. Il giudice, riscontrata l'effettiva esistenza dei crediti allegati nel periodo contestato, ha assolto l'imputato ritenendo che il fatto non costituisse reato, ravvisandosi, nel caso di specie, la "carenza dell'elemento psicologico del reato"⁹.

⁸ In particolare, la società aveva provveduto alla cessione dei crediti a aziende specializzate del settore ed aveva fatto ricorso ad atti transattivi, all'esito dei quali e dei relativi incassi ha poi provveduto a chiedere la rateazione e a procedere ai pagamenti dovuti.

⁹ Afferma il Giudice Fiorentino: "Emerge difatti, dall'esame della documentazione prodotta dalla difesa che effettivamente il X.Y. si era trovato in gravi difficoltà economiche in conseguenza del mancato adempimento di creditori debitori della sua azienda di modo che versava in quella situazione che la dottrina e la giurisprudenza hanno definito di illiquidità. Tanto premesso, e tenuto conto del fatto che la condotta omissiva del contribuente in tanto può essere sanzionata, in quanto si versi in una ipotesi di dolo, seppur generico, nel caso di specie non può che emettersi sentenza di assoluzione per carenza dell'elemento psicologico del reato. Il processo penale, a differenza di quello tributario, impone di valutare e di provare la volontarietà dell'omissione (nel senso richiesto della norma violata, di tal che deve risultare che l'agente si è rappresentato, e ha voluto l'omissione del versamento nel termine richiesto) volontarietà che nel caso di specie non sussiste, causa la crisi finanziaria in cui si era venuto a trovare il X.Y. in conseguenza, anche, delle condotte di soggetti terzi inadempienti nei suoi confronti, crisi che lo ha posto in una condizione di "illiquidità che non lo rende nel caso di specie. Pur se inadempiente al pagamento dell'IVA, non perseguibile penalmente."

Tuttavia, non può sottacersi che l'iter logico argomentativo seguito dalle Corti di merito pare difficilmente conciliabile con il concetto giuridico di "forza maggiore", quale esso risulta da consolidato orientamento dottrinale.

Se infatti, da un lato, l'esimente della forza maggiore è molto vantaggiosa per il contribuente, in quanto costituisce motivo di proscioglimento già in fase di indagini preliminari, sotto altro versante far rientrare la difficoltà economica dell'impresa, per quanto grave e imprevedibile, nell'alveo delle forze "estranee, alle quali l'agente non poteva resistere o comunque sottrarsi", pare operazione "a rischio" nell'ottica di un successivo giudizio di legittimità. Difatti, la Cassazione ha sinora sempre escluso che le "difficoltà economiche" dell'impresa possano rientrare nell'ambito della forza maggiore, ritenendo che difetti, in questo caso, il profilo di *totale estraneità* rispetto alla condotta dell'agente¹⁰.

b) Stato di necessità

La seconda causa di non punibilità, astrattamente applicabile all'impresa "illiquida", è lo "stato di necessità".

Il soggetto che agisce in stato di necessità pone in essere una condotta *volontaria*, ma "finalisticamente orientata" ad evitare un danno, non prevedibile e non altrimenti evitabile, alla persona.

L'art. 54 c.p. stabilisce infatti che "Non è punibile chi ha commesso il fatto per esservi stato costretto dalla necessità di salvare sé od altri dal pericolo attuale di un danno grave alla persona, pericolo da lui non volontariamente causato, né altrimenti evitabile, sempre che il fatto sia proporzionato al pericolo".

A differenza della forza maggiore, in cui il fatto non costituisce reato per mancanza del presupposto soggettivo, il ricorrere dello stato di necessità implica una concreta valutazione dell'elemento psicologico. Difatti, la volontarietà del comportamento integra, con la condotta, i presupposti del reato¹¹. Tuttavia, la "puni-

¹⁰ V. Cass. pen. Sez. III, (ud. 04 dicembre 2007) 29 gennaio 2008, n. 4529 "La forza maggiore, così come del resto il caso fortuito, postula la individuazione di un fatto imponderabile, imprevedibile che esula completamente dalla condotta dell'agente, così da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, che, conseguentemente, non può in alcun modo ricollegarsi ad una azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente.

Nel caso in esame le difficoltà economiche in cui verteva l'impresa dell'imputata non sono in alcun modo riconducibili al concetto di forza maggiore di cui sopra."

¹¹ Lo stato di necessità non rientra, dunque, in nessuna delle ipotesi che giustificerebbero una sentenza di proscioglimento (o un'archiviazione del procedimento già in fase di indagini preliminari) ex art. 129 c.p.p.

bilità¹² è esclusa, in quanto la mancata commissione del reato avrebbe comportato un danno ad un bene giuridico preponderante rispetto a quello effettivamente pregiudicato: l'ordinamento, dunque, ritiene il reato non punibile qualora sia (possibile¹³ ma) non "esigibile" un diverso comportamento da parte del soggetto agente.

Per stabilire se l'esimente dello stato di necessità sia o meno applicabile all'omesso versamento IVA occorre valutare in quali casi concreti la giurisprudenza ha ritenuto ricorresse il pericolo di "danno grave alla persona".

La giurisprudenza di legittimità, contemperando la tutela dei diritti fondamentali della persona con il principio di legalità, ha gradualmente esteso la riferibilità dell'art. 54 c.p. a tutte le situazioni che minacciano la sfera dei bisogni primari della persona, compreso il diritto al lavoro, alla salute e a una vita dignitosa, purché tale interpretazione, estensiva sotto il profilo della "gravità", sia controbilanciata dalla valorizzazione del requisito di "inevitabilità" del danno¹⁴.

¹² L'accertamento della causa di non punibilità potrà avvenire solo nella fase del giudizio, è verrà accertata con sentenza di assoluzione ex art. 530 c.p.p. L'articolo stabilisce che "Se il fatto non sussiste, se l'imputato non lo ha commesso, se il fatto non costituisce reato o non è previsto dalla legge come reato ovvero se il reato è stato commesso da persona non imputabile [c.p. 85, 88, 96, 97] o non punibile per un'altra ragione, il giudice pronuncia sentenza di assoluzione indicando la causa nel dispositivo. (...) Se vi è la prova che il fatto è stato commesso in presenza di una causa di giustificazione [c.p. 50, 51, 52, 53, 54] o di una causa personale di non punibilità ovvero vi è dubbio sull'esistenza delle stesse, il giudice pronuncia sentenza di assoluzione a norma del comma 1."

¹³ Nella forza maggiore il soggetto agente si trova nell'impossibilità assoluta di adottare un comportamento diverso da quello che integra il reato: manca il requisito minimo per qualificare un comportamento come volontario. L'elemento della forza maggiore eliminerebbe qualsiasi giudizio sulla colpevolezza, perché l'agente non è in grado di volere/scegliere la propria condotta. Nello stato di necessità, invece, c'è un'impossibilità solo relativa: l'agente può scegliere se commettere o no il reato, ma lo compie perché è l'unica condotta che gli consente di evitare il prodursi di un danno grave alla persona. Il comportamento è dunque volontario, ma non punibile, perché non poteva esigersi dall'agente un comportamento diverso.

¹⁴ V. Cass. pen. Sez. II, Ord., (ud. 17 gennaio 2008) 14 febbraio 2008, n. 7183 "È pur vero che, ai fini della sussistenza dell'esimente dello stato di necessità prevista dall'art. 54 c.p., rientrano nel concetto di danno grave alla persona "non solo la lesione della vita e dell'integrità fisica, ma anche quelle situazioni che attentano alla sfera dei diritti fondamentali della persona, secondo la previsione contenuta nell'art. 2 Cost. sicché rientra in tale previsione il diritto all'abitazione, quale esigenza primaria della persona.

Nella specie, però, la Corte territoriale ha escluso la sussistenza di detta esimente sulla base di corretta e logica motivazione e di un'attenta indagine giudiziaria, "diretta a circoscrivere la sfera di azione dell'esimente di cui all'art. 54 c.p., ai soli casi in cui siano indiscutibilmente presenti gli altri elementi costitutivi della stessa, quali i requisiti della necessità e della inevitabilità del pericolo", in aderenza alla giurisprudenza della Suprema Corte in materia".

Tra gli ultimi sviluppi della giurisprudenza si segnala in particolare la rilevanza acquisita dal diritto all'abitazione quale esimente rispetto al reato di occupazione arbitraria di edifici¹⁵.

Peraltro, se la giurisprudenza di merito assume un'impostazione poco formalistica, ravvisando l'esimente, ad es., nella situazione di "estremo bisogno" in cui si trovi una madre in stato interessante, con due figli in tenera età e priva di un' "adeguata abitazione" (Trib. Milano, 28 gennaio 2010), la Corte di Cassazione si è sinora mostrata più esigente sotto il profilo probatorio, richiedendo la dimostrazione dell' "assenza di alternative lecite" con cui sopperire all'emergenza abitativa (meccanismi del mercato o dello "stato sociale")¹⁶.

Si consideri ora, in una prospettiva analogica, il caso dell'imprenditore che non versa gli acconti IVA non perché non disponga "materialmente" di liquidità, ma perché omettere il versamento dell'imposta costituisce l'unica possibilità di evitare il fallimento della propria impresa.

Si dovrà a questo punto valutare se il valore della continuità aziendale inerisca o meno alla sfera dei diritti fondamentali della persona, secondo la previsione contenuta nell'art. 2 Cost., la cui lesione determinerebbe il danno grave alla persona di cui all'art. 54 c.p.

Quanto al requisito della "gravità", si ritiene che obbligar l'imprenditore a dichiarare fallimento, in quanto la liquidità disponibile non può essere utilizzata per pagare i creditori ma deve essere, a pena di sanzione penale, accantonata e "destinata" unicamente al paga-

¹⁵ V. Cass. pen., sez. II, 27 luglio 2007, sent. n. 35580 "(...)ritiene il Collegio di dover innanzi tutto evidenziare che, ai fini della sussistenza dell'esimente dello stato di necessità previsto dall'art. 54 c.p., rientrano nel concetto di "danno grave alla persona" non solo la lesione della vita o dell'integrità fisica, ma anche quelle situazioni che attentano alla sfera dei diritti fondamentali della persona, secondo la previsione contenuta nell'art. 2 Cost.; e pertanto rientrano in tale previsione anche quelle situazioni che minacciano solo indirettamente l'integrità fisica del soggetto in quanto si riferiscono alla sfera dei beni primari collegati alla personalità, fra i quali deve essere ricompreso il diritto all'abitazione in quanto l'esigenza di un alloggio rientra fra i bisogni primari della persona"; nello stesso senso, v. Cass. pen. Sez. II, 19-03-2003, n. 24290.

¹⁶ V. Cass. pen. Sez. III, (ud. 26 gennaio 2006) 09 giugno 2006, n. 19811 "A giudizio di questo Collegio, non è da respingersi, in linea di principio, un'interpretazione estensiva che riconduca ai diritti personali tutelati (nella specie: la libertà fisica e morale) anche situazioni strumentali strettamente connesse alla persona, quali l'esigenza di un alloggio. Si impone comunque, però, un rigoroso controllo degli altri requisiti della scriminante dianzi enunciati, sicché deve assolutamente escludersi la sussistenza di altra concreta possibilità innocua di evitare il danno grave.

Nella vicenda in esame, al contrario, i giudici del merito hanno rilevato in punto di fatto - con motivazione adeguata e coerente - che alla prospettata "necessità" ben si poteva ovviare altrimenti, non difettando ai prevenuti risorse di danaro per reperire un'abitazione in locazione per sistemarvi la propria famiglia".

mento del debito IVA¹⁷, costituirebbe un'evidente lesione del diritto di proprietà ex art. 42 Cost.

Difatti, il secondo comma della norma costituzionale stabilisce che *“La proprietà privata è riconosciuta e garantita dalla legge, che ne determina i modi di acquisto, di godimento e i limiti allo scopo di assicurarne la funzione sociale e di renderla accessibile a tutti”*. Posto che la legge fallimentare¹⁸ stabilisce che l'imprenditore può essere privato dell'impresa solo a fronte di uno stato di insolvenza “cronico” (ossia, come chiarisce la Cassazione¹⁹, quando siano venute meno le condizioni di liquidità e di credito necessarie all'attività commerciale) obbligare l'imprenditore a dichiarare lo stato di insolvenza pur in presenza di liquidità, costituirebbe una lesione del diritto fondamentale a non veder limitato il diritto di proprietà (e di iniziativa economica) se non nei casi tassativamente previsti dalla legge. Inoltre, a sostegno della gravità del danno alla continuità aziendale, si consideri che il fallimento dell'impresa costituisce un ulteriore danno, seppur indiretto, per l'intero capitale umano (lavoratori) che dall'impresa trae il proprio sostentamento.

Sotto il diverso profilo dell'“inevitabilità” del danno, occorre invece dimostrare che l'imprenditore è ricorso a tutte le alternative lecite possibili per evitare il danno senza commettere il reato, utilizzando gli strumenti che l'ordinamento consente per recuperare liquidità: intimazione di pagamento ai propri debitori inadempienti; atti transattivi, istanza di rateazione nei confronti del Fisco, ecc. Solo una volta riscontrata l'infruttuosità di tali mezzi, si potrà effettivamente concludere che il contribuente non aveva altra scelta se non dichiarare fallimento o non versare l'IVA.

4. Le sentenze della Cassazione penale Sezioni Unite n. 37424 e 37425 del 12 settembre 2013

Le ultime sentenze di legittimità in tema di omesso versamento d'imposta sembrano aprire, in verità piuttosto

¹⁷ L'ammontare del debito IVA non potrà essere definitivamente quantificato se non alla fine dell'anno, in sede di dichiarazione annuale. L'imprenditore diligente è dunque costretto ad accantonare somme ingenti, non potendo sapere con precisione quanto gli occorrerà per far fronte al debito verso l'Erario.

¹⁸ V. art. 5 R.D. 16 marzo 1942 n. 267 e successive modifiche.

¹⁹ V. Cass. Sez. I, sent. n. 1067 del 14 febbraio 1980: *“Lo stato d'insolvenza, al fine della dichiarazione di fallimento, consiste in una situazione di impotenza economica, che si realizza quando l'imprenditore non è in grado di adempiere regolarmente e con mezzi normali le proprie obbligazioni alle scadenze pattuite, essendo venute meno le condizioni di liquidità e di credito necessarie alla relativa attività commerciale, mentre resta irrilevante la circostanza che l'attivo sia superiore al passivo.”*

sto “timidamente”, alla possibilità di considerare la crisi economica quale causa di esclusione della colpevolezza.

Il caso concreto, affrontato nella sentenza n. 37424 del 2013, riguarda il titolare di una ditta condannato in primo e secondo grado per omesso versamento IVA. La Suprema Corte è chiamata a valutare se il “momento di gravissime difficoltà economiche”, allegato dal ricorrente, possa o meno rilevare quale causa di esclusione della punibilità del reato.

Afferma in particolare la Cassazione che *“Il debito verso il fisco relativo ai versamenti IVA è collegato al compimento delle operazioni imponibili. Ogni qualvolta il soggetto d'imposta effettua tali operazioni riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) l'IVA dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria.(...) Non può, quindi, essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta (..) di non far debitamente fronte alla esigenza predetta”*.

Le argomentazioni della Suprema Corte si prestano a talune riflessioni.

In primo luogo, si ammette, *a contrario*, che la crisi di liquidità possa escludere la colpevolezza del soggetto agente, qualora il contribuente riesca a dimostrare che tale crisi non deriva dalla scelta del contribuente di non accantonare le risorse necessarie all'adempimento dell'obbligazione tributaria.

Tuttavia la Cassazione sembra non considerare che il reato di omesso versamento IVA è un *reato omissivo istantaneo*: per questa categoria di reati l'elemento soggettivo va valutato con esclusivo riferimento al momento di consumazione del reato.

È pacifico che la responsabilità penale dell'imprenditore esige una sua “scelta”: se l'omesso versamento è l'unica condotta possibile, l'imprenditore non è penalmente responsabile. Ma considerato che il reato si perfeziona alla scadenza del termine indicato dall'art. 10-ter, la scelta che rileva, ai fini della colpevolezza, è unicamente quella compiuta al momento della scadenza del termine per il versamento IVA. Dare rilevanza, come sembra fare la Suprema Corte, alle scelte effettuate dall'imprenditore in sede di “organizzazione delle risorse disponibili”, è operazione incompatibile con la natura stessa del reato, che esige invece una valutazione dell'elemento psicologico circoscritta al momento di consumazione.²⁰

²⁰ V. supra par. 2

Ne deriva che il giudizio sull'effettiva possibilità del contribuente di procedere al versamento dell'imposta non può spingersi fino a coinvolgere tutti gli elementi che hanno influito sulle scelte gestionali dell'imprenditore nell'anno d'imposta, ma deve limitarsi a rilevare se, alla scadenza del termine per il versamento, l'omissione fosse cosciente e volontaria²¹ e se ricorressero o meno particolari cause di non punibilità del reato²².

5. Esimente penale e inapplicabilità della sanzione amministrativa: *eadem ratio*

Assumendo che la crisi economica dell'impresa costituisca un'esimente della responsabilità penale ex art. 10-ter, un analogo valore deve esserle riconosciuto anche rispetto all'inflizione di sanzioni amministrative per omesso versamento d'imposta.

Il D.lgs. 472 del 1997 ha infatti riconosciuto una finalità ontologicamente afflittiva alle sanzioni tributarie, in quanto misure aventi "*natura intimidatoria e repressiva di comportamenti che l'ordinamento considera riprovevoli in quanto volti a ledere o a porre in pericolo beni ed interessi considerati meritevoli di tutela*"²³.

La novità di maggior rilievo nell'ambito della riforma del '97 consiste nell'aver richiesto, per l'applicabilità della sanzione amministrativa, la sussistenza dell'elemento soggettivo dell'illecito, mentre nel vecchio sistema era sufficiente la mera violazione della norma tributaria (responsabilità oggettiva) per far scattare la sanzione amministrativa.²⁴

Il suddetto principio è cristallizzato nell'art. 5 comma 1 del D.lgs. 472 del 1997 (Colpevolezza): "*Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa*".

Ne deriva che, perché sia applicabile la sanzione amministrativa, è necessario che la violazione sia stata commessa quanto meno con colpa: dunque, per non incorrere nella sanzione tributaria è sufficiente dimostrare di aver tenuto un comportamento diligente.²⁵

²¹ In quanto non imputabile a forza maggiore.

²² Ad esempio, la sussistenza dello stato di necessità.

²³ V. Circ. 180/E del 10.7.1998

²⁴ La legge delega n. 662 del 1996, infatti, imponeva al Governo di emanare, nell'ambito delle sanzioni amministrative tributarie, una "*disciplina delle cause di esclusione della responsabilità tenendo conto dei principi dettati dal codice penale e delle ipotesi di errore incolpevole o di errore causato da indeterminazione delle richieste dell'ufficio tributario o dei modelli e istruzioni predisposti dall'amministrazione delle finanze*".

²⁵ V. *supra* nota 23.

Il successivo art. 6 riguarda invece le cause di non punibilità nell'ambito delle sanzioni amministrative, ambito in cui la forza maggiore trova un espresso riconoscimento: "*Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore*" (art. 6 comma 5).

L'Amministrazione Finanziaria ha comunque chiarito che l'art. 6 delimita la nozione di colpa, contemplando espressamente le ipotesi di esclusione della responsabilità per mancanza dell'elemento soggettivo indispensabile a fondarla.

È evidente, dunque, che quanto detto con riguardo alla forza maggiore in ambito penale vale anche ai fini della non applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.

Pertanto, non può non ritenersi che le cause di non punibilità contemplate nell'art. 6 (errore sul fatto, obiettiva incertezza della norma, fatto penalmente rilevante di terzi, ignoranza inevitabile della legge penale, forza maggiore) non esauriscono le ipotesi di assenza di colpa, ma indicano solo i casi in cui "sicuramente" non c'è colpa perché manca in radice l'elemento soggettivo.

Al di fuori di questi, resta ferma la necessità di accertare che vi sia quantomeno la colpa (ossia, la "mancanza di diligenza") del soggetto agente, a pena di privare di significato la norma di cui all'art. 5 comma 1 del D.lgs. 472 del 1997.

La sanzione amministrativa, dunque, risulta inapplicabile anche qualora ricorra una delle altre cause di non punibilità contemplate dal codice penale ma non espressamente richiamate dall'art. 6, (ad es. stato di necessità), perché si tratta di ipotesi in cui non è comunque ravvisabile il requisito minimo della "colpa" del soggetto agente.

A sostegno di tale argomentazione, si segnala che la Cassazione, in una recente sentenza²⁶, ha affermato che le cause di non punibilità, contenute nel codice penale, sono applicabili alla sanzione amministrativa *anche se non espressamente richiamate* nella normativa specifica di quella sanzione.

6. Prospettive de *iure condendo*

Il reato di omesso versamento IVA appartiene alla categoria dei reati omissivi puri: la sua repressione si giustifica dunque con l'obiettivo di promuovere il benessere e

²⁶ V. Cass. 15777 del 19.9.2012 In particolare "*in tema di sanzioni amministrative, il caso fortuito e la forza maggiore pur non essendo espressamente menzionati dalla L. 24 novembre 1981, n. 689, debbono ritenersi implicitamente inclusi nella previsione dell'art. 3 di essa ed escludono la responsabilità dell'agente, incidendo il caso fortuito sulla colpevolezza e la forza maggiore sul nesso psichico. La relativa nozione va desunta all'art. 45 cod. pen., rimanendo integrata con il concorso dell'imprevedibilità ed inevitabilità da accertare positivamente mediante specifica indagine*".

il progresso della collettività, perseguito attraverso il concorso dei soggetti d'imposta alla spesa pubblica.

Il reato omissivo proprio, per sua intrinseca natura, non integra una "lesione" di un bene giuridico preesistente, ma costituisce il "mancato conseguimento" di un'utilità che l'ordinamento valuta essere rilevante per il progresso sociale²⁷.

Pare dunque lecito ritenere che il disvalore sociale connesso al "peggioramento" dello *status quo ante* (reato mediante azione) sia superiore rispetto ad un "mancato miglioramento" del medesimo *status* (reato mediante omissione).

Ciò premesso, non può non evidenziarsi che il recente proliferare di reati omissivi puri, preordinati esclusivamente ad assicurare allo Stato il conseguimento di un'utilità economica (imposte o contributi), solleva forti perplessità in un contesto di crisi economica pervasiva e stringente qual è quella attuale²⁸.

In una prospettiva *de iure condendo*, è dunque auspicabile che il legislatore riveda le proprie ponderazioni circa gli interessi coinvolti nell'omesso versamento d'imposta, magari opinando che il *vulnus* connesso al mancato versamento di tributi, quando non accompagnato dalla contestuale omessa/falsa dichiarazione nei confronti dell'Erario, non presenta una gravità tale da esigere la sanzione estrema della responsabilità penale.

In alternativa, sarebbero in ogni caso da rivedere i criteri di valutazione dell'elemento soggettivo nei reati omissivi puri, posto che la struttura di tali reati esige una valutazione della colpevolezza rigorosamente improntata al principio di *favor rei*. In particolare, nell'ottica di una maggiore uniformità nell'applicazione dei predetti criteri, sarebbe opportuno procedere alla "tipizzazione" di talune esimenti, in modo da consentire una rilevazione più immediata dei casi di esclusione della punibilità²⁹.

²⁷ V. Fiandaca G.- Musco E., *Diritto Penale-Parte generale*, Zanichelli 2007

²⁸ I reati ex art. 10-bis e 10-ter, introdotti rispettivamente nel 2004 e nel 2006, suscitano ulteriori perplessità dal punto di vista sistematico, in quanto l'intento del legislatore del 2000 era di attribuire rilevanza penale al mancato pagamento delle imposte solo quando ad esso si accompagnava l'infedele/omessa dichiarazione del contribuente. (v. art. 9 comma 2 L. Delega 205 del 1999). Il reato tributario c'era quando il contribuente non solo non aveva pagato le imposte, ma aveva anche omesso/falsato la dichiarazione nei confronti dell'Erario. Se il contribuente non aveva pagato ma aveva correttamente dichiarato, la responsabilità penale era esclusa.

A partire dal 2004, invece, il D.lgs 74 del 2000 è stato ampliato con l'introduzione di ulteriori fattispecie di reato, introduzione che pare asistemica perché:

Si punisce con la sanzione più grave (il reato) il comportamento meno grave (omesso versamento) scoperto nel 100% dei casi attraverso il controllo formale delle dichiarazioni. L'omesso rilascio della certificazione delle ritenute, o l'omessa fatturazione, pur integrando un comportamento più grave, che non viene quasi mai scoperto, non costituisce reato.

La minor gravità del comportamento, rispetto ad altre fattispecie di reato, si evince anche dal fatto che l'omesso versamento è sanzionato, in via amministrativa, con un importo pari solo al 30% dell'importo non versato (ridotto al 10% se si paga l'avviso bonario). Nel caso di dichiarazione infedele, invece, la sanzione è pari ad una somma che va dal 100% al 200% dell'imposta evasa (da 120% a 240% nel caso di dichiarazione omessa).

²⁹ Potrebbe essere utile, a tal fine, far ricorso allo strumento delle presunzioni relative. Il legislatore potrebbe individuare alcune circostanze di fatto (ad es. un certo rapporto tra l'ammontare dei crediti e dei debiti dell'impresa) in presenza delle quali si presume, salvo prova contraria del P.M., che il contribuente abbia commesso il reato in stato di necessità.

Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267

Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa

omissis

Titolo III

DEL CONCORDATO PREVENTIVO E DEGLI ACCORDI DI RISTRUTTURAZIONE [1]

Capo I

DELL'AMMISSIONE ALLA PROCEDURA DI CONCORDATO PREVENTIVO

Art. 160 (Presupposti per l'ammissione alla procedura) [4] [2]

In vigore dal 1 gennaio 2008

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, acollo, 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 assuntore; 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.

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. [5]

Ai fini di cui al primo comma per stato di crisi si intende anche lo stato di insolvenza. [3]

Note:

[1] Rubrica così modificata dall'art. 2, comma 1, lett. c), D.L. 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 maggio 2005, n. 80.

[2] Articolo così sostituito dall'art. 2, comma 1, lett. d), D.L. 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 maggio 2005, n. 80. Le presenti disposizioni si applicano altresì ai procedimenti di concordato preventivo pendenti e non ancora omologati alla data di entrata in vigore del medesimo decreto.

[3] Comma aggiunto dall'art. 36, comma 1, D.L. 30 dicembre 2005, n. 273, convertito, con modificazioni, dalla L. 23 febbraio 2006, n. 51, a decorrere dal 31 dicembre 2005.

[4] Rubrica così modificata dall'art. 12, comma 1, D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, a decorrere dal 1° gennaio 2008.

[5] Comma inserito dall'art. 12, comma 2, D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, a decorrere dal 1° gennaio 2008.

Art. 161 (Domanda di concordato) [6]

In vigore dal 21 agosto 2013

La domanda per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo è proposta con ricorso, sottoscritto dal debitore, al tribunale del luogo in cui l'impresa ha la propria sede principale; il trasferimento della stessa intervenuto nell'anno antecedente al deposito del ricorso non rileva ai fini della individuazione della competenza.

Il debitore deve presentare con il ricorso:

- a) una aggiornata relazione sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa;
- b) uno stato analitico ed estimativo delle attività e l'elenco nominativo dei creditori, con l'indicazione dei rispettivi crediti e delle cause di prelazione;
- c) l'elenco dei titolari dei diritti reali o personali su beni di proprietà o in possesso del debitore;
- d) il valore dei beni e i creditori particolari degli eventuali soci illimitatamente responsabili;
- e) un piano contenente la descrizione analitica delle modalità e dei tempi di adempimento della proposta [9].

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, lett. 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. [7]

Per la società la domanda deve essere approvata e sottoscritta a norma dell'articolo 152.

La domanda di concordato è comunicata al pubblico ministero ed è pubblicata, a cura del cancelliere, nel registro delle imprese entro il giorno successivo al deposito in cancelleria. [8]

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 giu-

dice, 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. [11]

Dopo il deposito del ricorso e fino al decreto di cui all'articolo 163 il debitore può compiere gli atti urgenti di straordinaria amministrazione previa autorizzazione del tribunale, il quale può assumere sommarie informazioni e deve acquisire il parere del commissario giudiziale, se nominato. Nello stesso periodo e a decorrere dallo stesso termine il debitore può altresì compiere gli atti di ordinaria amministrazione. I crediti di terzi eventualmente sorti per effetto degli atti legalmente compiuti dal debitore sono prededucibili ai sensi dell'articolo 111. [12]

Con il decreto che fissa il termine di cui al sesto comma, primo periodo, il tribunale deve disporre gli obblighi informativi periodici, anche relativi alla gestione finanziaria dell'impresa e all'attività compiuta ai fini della predisposizione della proposta e del piano, che il debitore deve assolvere, con periodicità almeno mensile e sotto la vigilanza del commissario giudiziale se nominato, sino alla scadenza del termine fissato. Il debitore, con periodicità mensile, deposita una situazione finanziaria dell'impresa che, entro il giorno successivo, è pubblicata nel registro delle imprese a cura del cancelliere. In caso di violazione di tali obblighi, si applica l'articolo 162, commi secondo e terzo. Quando risulta che l'attività compiuta dal debitore è manifestamente inidonea alla predisposizione della proposta e del piano, il tribunale, anche d'ufficio, sentito il debitore e il commissario giudiziale se nominato, abbrevia il termine fissato con il decreto di cui al sesto comma, primo periodo. Il tribunale può in ogni momento sentire i creditori. [13]

La domanda di cui al sesto comma è inammissibile quando il debitore, nei due anni precedenti, ha presentato altra domanda ai sensi del medesimo comma alla quale non abbia fatto seguito l'ammissione alla procedura di concordato preventivo o l'omologazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti. [10]

Fermo restando quanto disposto dall'articolo 22, primo comma, quando pende il procedimento per la dichiarazione di fallimento il termine di cui al sesto comma del presente articolo è di sessanta giorni, prorogabili, in presenza di giustificati motivi, di non oltre sessanta giorni. [10]

Note:

[6] Articolo così sostituito dall'art. 2, comma 1, lett. e), D.L. 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 maggio 2005, n. 80. Le presenti disposizioni si applicano altresì ai procedimenti di concordato preventivo pendenti e non ancora omologati alla data di entrata in vigore del medesimo decreto.

[7] Comma sostituito dall'art. 12, comma 3, lett. a), D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, a decorrere dal 1° gennaio 2008 e, successivamente, così modificato dall'art. 33, comma 1, lett. b), n. 2), D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134; per l'applicazione di tale ultima disposizione, vedi l'art. 33, comma 3 del medesimo D.L. 83/2012.

[8] Comma aggiunto dall'art. 12, comma 3, lett. b), D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, a decorrere dal 1° gennaio 2008 e, successivamente, così modificato dall'art. 33, comma 1, lett. b), n. 3), D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134; per l'applicazione di tale ultima disposizione, vedi l'art. 33, comma 3 del medesimo D.L. 83/2012.

[9] Lettera aggiunta dall'art. 33, comma 1, lett. b), n. 1), D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134; per l'applicazione di tale disposizione, vedi l'art. 33, comma 3 del medesimo D.L. 83/2012.

[10] Comma aggiunto dall'art. 33, comma 1, lett. b), n. 4), D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134; per l'applicazione di tale disposizione, vedi l'art. 33, comma 3 del medesimo D.L. 83/2012.

[11] Comma aggiunto dall'art. 33, comma 1, lett. b), n. 4), D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134; per l'applicazione di tale disposizione, vedi l'art. 33, comma 3 del medesimo D.L. 83/2012. Successivamente il presente comma è stato così modificato dall'art. 82, comma 1, lett. a) e b), D.L. 21 giugno 2013, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla L. 9 agosto 2013, n. 98.

[12] Comma aggiunto dall'art. 33, comma 1, lett. b), n. 4), D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134; per l'applicazione di tale disposizione, vedi l'art. 33, comma 3 del medesimo D.L. 83/2012. Successivamente il presente comma è stato così modificato dall'art. 82, comma 2, D.L. 21 giugno 2013, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla L. 9 agosto 2013, n. 98.

[13] Comma aggiunto dall'art. 33, comma 1, lett. b), n. 4), D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134; per l'applicazione di tale disposizione, vedi l'art. 33, comma 3 del medesimo D.L. 83/2012. Successivamente il presente comma è stato così sostituito dall'art. 82, comma 3, D.L. 21 giugno 2013, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla L. 9 agosto 2013, n. 98.

Art. 162 (Inammissibilità della proposta) [14]

In vigore dal 1 gennaio 2008

Il Tribunale può concedere al debitore un termine non superiore a quindici giorni per apportare integrazioni al piano e produrre nuovi documenti.

Il Tribunale, se all'esito del procedimento verifica che non ricorrono i presupposti di cui agli articoli 160, comma primo e secondo, e 161, sentito il debitore in camera di consiglio, con decreto non soggetto a reclamo dichiara inammissibile la proposta di concordato. In tali casi il Tribunale, 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.

Contro la sentenza che dichiara il fallimento è proponibile reclamo a norma dell'articolo 18. Con il reclamo possono farsi valere anche motivi attinenti all'ammissibilità della proposta di concordato.

Note:

[14] Articolo così sostituito dall'art. 12, comma 4, D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, a decorrere dal 1° gennaio 2008.

Art. 163 (Ammissione alla procedura) [15]

In vigore dal 1 gennaio 2008

Il tribunale, ove non abbia provveduto a norma dell'articolo 162, commi primo e secondo, con decreto non soggetto a reclamo, dichiara aperta la procedura di concordato preventivo; ove siano previste diverse classi di creditori, il tribunale provvede analogamente previa valutazione della correttezza dei criteri di formazione delle diverse classi. [16]

Con il provvedimento di cui al primo comma, il tribunale:

- 1) delega un giudice alla procedura di concordato;
- 2) ordina la convocazione dei creditori non oltre trenta giorni dalla data del provvedimento e stabilisce il termine per la comunicazione di questo ai creditori;
- 3) nomina il commissario giudiziale osservate le disposizioni degli articoli 28 e 29;
- 4) stabilisce il termine non superiore a quindici giorni entro il quale il ricorrente deve depositare nella cancelleria del tribunale la somma pari al 50 per cento delle spese che si presumono necessarie per l'intera procedura, ovvero la diversa minor somma, non inferiore al 20 per cento di tali spese, che sia determinata dal giudice. Su proposta del commissario giudiziale, il giudice delegato può disporre che le somme riscosse vengano investite secondo quanto previsto dall'articolo 34, primo comma [17].

Qualora non sia eseguito il deposito prescritto, il commissario giudiziale provvede a norma dell'articolo 173, primo comma. [18]

Note:

[15] Articolo così sostituito dall'art. 2, comma 1, lett. f), D.L. 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 maggio 2005, n. 80.

[16] Comma così modificato dall'art. 12, comma 5, lett. a), D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, a decorrere dal 1° gennaio 2008.

[17] Numero così modificato dall'art. 12, comma 5, lett. b), D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, a decorrere dal 1° gennaio 2008.

[18] Comma così modificato dall'art. 12, comma 5, lett. c), D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, a decorrere dal 1° gennaio 2008.

Art. 164 (Decreti del giudice delegato) [19]

In vigore dal 16 luglio 2006

I decreti del giudice delegato sono soggetti a reclamo a norma dell'articolo 26.

Note:

[19] Articolo così sostituito dall'art. 141, comma 1, D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, a decorrere dal 16 luglio 2006.

Art. 165 (Commissario giudiziale)

In vigore dal 21 aprile 1942

Il commissario giudiziale è, per quanto attiene all'esercizio delle sue funzioni, pubblico ufficiale.

Si applicano al commissario giudiziale gli articoli 36, 37, 38 e 39.

Art. 166 (Pubblicità del decreto) [20]

In vigore dal 1 gennaio 2008

Il decreto è pubblicato, a cura del cancelliere, a norma dell'articolo 17. Il tribunale può, inoltre, disporre la pubblicazione in uno o più giornali, da esso indicati. [21]

Se il debitore possiede beni immobili o altri beni soggetti a pubblica registrazione, si applica la disposizione dell'articolo 88, secondo comma.

Note:

[20] Articolo così sostituito dall'art. 142, comma 1, D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, a decorrere dal 16 luglio 2006.

[21] Comma così modificato dall'art. 12, comma 6, D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, a decorrere dal 1° gennaio 2008.

omissis

Art. 182-bis (Accordi di ristrutturazione dei debiti) [22]

In vigore dal 12 agosto 2012

L'imprenditore in stato di crisi può domandare, depositando la 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 nel rispetto dei seguenti termini:

- a) entro centoventi giorni dall'omologazione, in caso di crediti già scaduti a quella data;
- b) entro centoventi giorni dalla scadenza, in caso di crediti non ancora scaduti alla data dell'omologazione. [24]

L'accordo è pubblicato nel registro delle imprese e acquista efficacia dal giorno della sua pubblicazione.

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, nè acquisire titoli di prelazione se non concordati. Si applica l'articolo 168 secondo comma. [25]

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 consiglio con decreto motivato.

Il decreto del tribunale è reclamabile alla corte di appello ai sensi dell'art. 183, in quanto applicabile, entro quindici giorni dalla sua pubblicazione nel registro delle imprese.

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. [26]

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. [27]

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. [23]

Note:

[22] Articolo inserito dall'art. 2, comma 1, lett. l), D.L. 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 maggio 2005, n. 80 e, successivamente, così sostituito dall'art. 16, comma 4, D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, a decorrere dal 1° gennaio 2008.

[23] Comma aggiunto dall'art. 48, comma 2, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122 e, successivamente, così sostituito dall'art. 33, comma 1, lett. e), n. 5), D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134; per l'applicazione di tale ultima disposizione, vedi l'art. 33, comma 3 del medesimo D.L. 83/2012.

[24] Comma così sostituito dall'art. 33, comma 1, lett. e), n. 1), D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134; per l'applicazione di tale disposizione, vedi l'art. 33, comma 3 del medesimo D.L. 83/2012.

[25] Comma così modificato dall'art. 33, comma 1, lett. e), n. 2), D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134; per l'applicazione di tale disposizione, vedi l'art. 33, comma 3 del medesimo D.L. 83/2012.

[26] Comma aggiunto dall'art. 48, comma 2, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122 e, successivamente, così modificato dall'art. 33, comma 1, lett. e), n. 3), D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134; per l'applicazione di tale ultima disposizione, vedi l'art. 33, comma 3 del medesimo D.L. 83/2012.

[27] Comma aggiunto dall'art. 48, comma 2, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122 e, successivamente, così modificato dall'art. 33, comma 1, lett. e), n. 4), D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134; per l'applicazione di tale ultima disposizione, vedi l'art. 33, comma 3 del medesimo D.L. 83/2012.

Art. 182-ter Transazione fiscale [28]

In vigore dal 31 maggio 2010

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 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. [30]

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. [31]

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 precedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis. La proposta di transazione fiscale, unitamente con la documentazione di cui all'articolo 161, è depositata presso gli uffici indicati nel secondo comma, che procedono alla trasmissione ed alla liquidazione ivi previste. Alla proposta di transazione deve altresì essere allegata la dichiarazione sostitutiva, resa dal debitore o dal suo legale rappresentante ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che la documentazione di cui al periodo che precede rappresenta fedelmente ed integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio. Nei successivi trenta giorni l'assenso alla proposta di transazione è espresso relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda,

con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale, e relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, con atto del concessionario su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione generale. L'assenso così espresso equivale a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione. [29]

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. [32]

Note:

[28] Articolo inserito dall'art. 146, comma 1, D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, a decorrere dal 16 luglio 2006.

[29] Comma sostituito dall'art. 16, comma 5, D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, a decorrere dal 1° gennaio 2008 e, successivamente, così modificato dall'art. 29, comma 2, lett. b), D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122.

[30] Comma sostituito dall'art. 32, comma 5, lett. a), D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2 e, successivamente, così modificato dall'art. 29, comma 2, lett. a), D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122.

[31] Comma così modificato dall'art. 32, comma 5, lett. b), D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2.

[32] Comma aggiunto dall'art. 29, comma 2, lett. c), D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122.

omissis

Circolare dell'Agenzia delle Entrate

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso 18 aprile 2008 n. 40/E

D.Lgs. n. 169 del 2007, recante disposizioni integrative e correttive al R.D. n. 267 del 1942, nonché al D.Lgs. n. 5 del 2006 - Concordato preventivo e transazione fiscale.

1. Premessa
2. Concordato preventivo
3. Accordi di ristrutturazione dei debiti
4. Transazione fiscale
5. Procedura

1. Premessa

La disciplina delle procedure concorsuali applicabili alle imprese in crisi, contenuta nel regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (di seguito: L.F.), è stata oggetto di riforma per effetto di vari provvedimenti legislativi.

In particolare, il D.L. 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, ha apportato alcune modifiche in materia di revocatoria fallimentare e di concordato preventivo, introducendo altresì, nella L.F., l'articolo 182-bis relativo agli accordi di ristrutturazione dei debiti.

Inoltre, l'articolo 1, comma 5, della predetta legge n. 80 del 2005 ha delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi recanti la riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali previste dalla L.F.

In attuazione di tale delega, è stato emanato il decreto legislativo 9 gennaio 2006, n. 5, recante "Riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali a norma dell'articolo 1, comma 5, della legge 14 maggio 2005, n. 80".

Come risulta dalla relazione illustrativa al D.Lgs. n. 5 del 2006, con la delega di cui all'articolo 1, comma 5, della legge n. 80 del 2005, il legislatore «ha inteso allinearsi agli altri Stati membri dell'Unione europea ed introdurre una nuova disciplina concorsuale per la regolamentazione dell'insolvenza che semplifichi le procedure attualmente esistenti e sopperisca in modo agile e spedito alla conservazione dell'impresa e alla tutela dei creditori», seguendo la tendenza a considerare preminente, ove possibile, la conservazione dei mezzi organizzativi dell'impresa.

Successivamente, l'articolo 1, comma 3, della legge 12 luglio 2006, n. 228, ha aggiunto il comma 5-bis all'articolo 1 della legge n. 80 del 2005, disponendo che «Entro un anno dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo adottato nell'esercizio della delega di cui al comma 5, il Governo può adottare disposizioni correttive e integrative, nel rispetto dei principi e dei criteri direttivi di cui al comma 6 e con la procedura di cui al medesimo comma 5».

In attuazione di quest'ultima delega, è stato emanato il decreto legislativo 12 settembre 2007, n. 169, in vigore dal 1° gennaio 2008.

Al riguardo, nella relazione illustrativa al predetto D.Lgs. n. 169 del 2007, è stato precisato che «La necessità di apportare delle modifiche al decreto legislativo n. 5 del 2006 è emersa sin dai primi mesi di applicazione delle nuove norme, atteso che dottrina e giurisprudenza hanno evidenziato numerosi aspetti critici e problematici della "riforma organica" delle procedure concorsuali, i quali non possono che essere superati attraverso gli interventi correttivi ed integrativi previsti dal presente decreto».

Tra i principali obiettivi perseguiti dalla riforma, assume rilevanza la composizione concordata della crisi, attraverso la valorizzazione degli accordi negoziali.

Ciò premesso, con la presente circolare si forniscono chiarimenti in merito ai profili fiscali dei citati accordi negoziali che trovano espressione, tra l'altro, nelle disposizioni relative alla transazione fiscale.

In tale contesto, l'istituto della transazione fiscale costituisce una particolare procedura "transattiva" tra il fisco ed il contribuente, esperibile in sede di concordato preventivo, potendo essere parte integrante del piano di risanamento di cui all'articolo 160 della L.F. e della domanda per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo, nonché delle trattative che precedono la stipula degli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis della L.F.

Si ritiene, pertanto, opportuno procedere preliminarmente ad una disamina delle disposizioni sul concordato preventivo e sugli accordi di ristrutturazione dei debiti, in base alla nuova disciplina di cui al D.Lgs. n. 169 del 2007.

2. Concordato preventivo

Il concordato preventivo è un istituto che consente all'imprenditore in crisi di eliminare tutti i debiti in capo alla sua impresa, tramite un piano di ristrutturazione dei debiti e di pagamento di parte di essi attraverso qualsiasi forma.

Si tratta, in sostanza, di una particolare procedura concorsuale finalizzata a prevenire e ad evitare il fallimento. Essa si differenzia, quindi, dal concordato fallimentare in quanto, mentre quest'ultimo interviene nell'ambito della procedura fallimentare e costituisce una particolare forma di chiusura della stessa, il concordato preventivo si sostanzia in una procedura a sé stante, disciplinata dal titolo III della L.F.

Ai sensi del nuovo articolo 1 della L.F., come sostituito dall'articolo 1 del D.Lgs. n. 169 del 2007, sono soggetti alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo «gli imprenditori che esercitano un'attività commerciale, esclusi gli enti pubblici». Non sono, invece, soggetti a dette disposizioni gli imprenditori commerciali che «dimostrino il possesso congiunto dei seguenti requisiti:

- a) aver avuto, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito della istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, un attivo patrimoniale di ammontare complessivo annuo non superiore ad euro trecentomila;
- b) aver realizzato, in qualunque modo risulti, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito dell'istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, ricavi lordi per un ammontare complessivo annuo non superiore ad euro duecentomila;
- c) avere un ammontare di debiti anche non scaduti non superiore ad euro cinquecentomila.».

Pertanto, come evidenziato nella relazione al D.Lgs. n. 169 del 2007, «per delimitare l'area dei soggetti esonerati dal fallimento, non viene più utilizzata la nozione di piccolo imprenditore commerciale, ma vengono indicati direttamente una serie di requisiti dimensionali massimi che gli imprenditori commerciali (resta quindi fermo l'esonero dalle procedure concorsuali di tutti gli imprenditori agricoli, piccoli e medio grandi) devono possedere congiuntamente per non essere assoggettati alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo. In questo modo, si superano i contrasti interpretativi sorti in ordine all'individuazione dei criteri di qualificazione delle nozioni di piccolo imprenditore (art. 2083 del codice civile), da una parte, e di imprenditore non piccolo (art. 1 L.F.), dall'altra: concetti entrambi contemplati dall'articolo 1 della legge fallimentare, come modificato dal decreto legislativo n. 5 del 2006. Con le introducende disposizioni, la

non fallibilità dell'imprenditore commerciale viene ancorata alla sussistenza congiunta... anche del nuovo parametro della esposizione debitoria complessiva.... Inoltre, il parametro alquanto vago... dell'ammontare degli investimenti viene sostituito con quello dell'"attivo patrimoniale", il quale consente di far riferimento alla precisa elencazione contenuta nell'art. 2424 del codice civile».

Di seguito, si illustrano le principali fasi della procedura di concordato preventivo.

2.1. Domanda di concordato

Il primo comma dell'articolo 160 della L.F. individua i presupposti per l'ammissione al concordato preventivo, disponendo che l'imprenditore in stato di crisi (oppure in stato di insolvenza, ai sensi dell'ultimo comma dello stesso articolo 160) ha la possibilità di sottoporre ai propri creditori un piano che preveda la ristrutturazione dei debiti ed il soddisfacimento dei crediti.

Il contenuto del piano è lasciato alla libera determinazione dell'impresa, che può individuare le concrete modalità di soddisfacimento dei crediti, «anche mediante cessione dei beni, acollo, 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». Inoltre, il piano può prevedere l'attribuzione delle attività delle imprese che hanno formulato la proposta di concordato ad un assuntore e la suddivisione dei creditori in classi secondo posizione giuridica ed interessi economici omogenei, nonché «trattamenti differenziati tra creditori appartenenti a classi diverse».

Il D.Lgs. n. 169 del 2007 ha introdotto nell'articolo 160 della L.F. un secondo comma, in base al quale «La proposta può prevedere che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato, in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella perizia 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».

Si osserva che la normativa precedentemente vigente non consentiva (a differenza di quanto poteva accadere nell'ambito del concordato fallimentare) di proporre il pagamento in misura ridotta dei creditori muniti di prelazione, neppure con riferimento a quella parte del loro

credito destinata a rimanere comunque insoddisfatta avuto riguardo al presumibile valore di realizzo dei beni sui quali ricade il diritto di prelazione.

Come chiarito dalla relazione illustrativa al D.Lgs. n. 169 del 2007, con l'inserimento dell'indicato secondo comma dell'articolo 160 della L.F. «Si è quindi voluto, al fine di incentivare ulteriormente il ricorso al concordato preventivo, e di eliminare una illogica diversità di disciplina rispetto al concordato fallimentare, prevedere che anche la proposta di concordato preventivo possa contemplare il pagamento in percentuale dei creditori privilegiati, sempreché la misura del soddisfacimento proposta non sia inferiore a quella realizzabile sul ricavato in caso di vendita dei beni sui quali il privilegio cade... il debitore ha la possibilità di offrire un pagamento in percentuale non solo ai creditori muniti di un privilegio speciale, nella parte in cui il credito sia incapiente, ma anche a quelli muniti di un privilegio generale, sempre nella misura in cui tale credito non risulti capiente».

Il professionista incaricato della redazione della relazione giurata, oltre a possedere i requisiti indicati dall'articolo 28, lettere a) e b) della L.F. (ovvero esercitare la professione di avvocato, dottore commercialista, ragioniere e ragioniere commercialista, sia in forma individuale che mediante studio professionale associato o società tra professionisti), deve essere iscritto nel registro dei revisori contabili.

Ai sensi dell'articolo 161 della L.F., la domanda per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo è proposta con ricorso al Tribunale del luogo in cui l'impresa ha la propria sede principale (non rileva, a tal fine, il trasferimento della stessa nell'anno antecedente al deposito), sottoscritto dal debitore e corredato dal piano e dalla documentazione elencata dallo stesso articolo 161.

2.2. Approvazione del concordato

Qualora la domanda di concordato non sia dichiarata inammissibile dal Tribunale ai sensi dell'articolo 162 della L.F., si passa alla fase di approvazione del concordato, che avviene all'adunanza dei creditori, presieduta dal giudice delegato. Nel corso dell'adunanza, i creditori possono esporre le ragioni per le quali eventualmente ritengano non ammissibile la proposta e contestare le ragioni sui crediti concorrenti. Il debitore può, a sua volta, sollevare repliche o contestazioni sui crediti ed ha il dovere di fornire al giudice gli opportuni chiarimenti (articolo 175 della L.F.).

Particolare rilevanza assume la fase della votazione dei creditori, disciplinata dal nuovo testo dell'articolo 177 della L.F., introdotto dal D.Lgs. n. 169 del 2007.

La norma prevede che il concordato sia approvato «dai creditori che rappresentano la maggioranza dei crediti ammessi al voto», precisando che, ove siano previste diverse classi di creditori, «il concordato è approvato se tale maggioranza si verifica inoltre nel maggior numero di classi».

In sintesi, le nuove disposizioni stabiliscono che:

- la maggioranza richiesta per l'approvazione deve essere sia quella dei creditori nel loro complesso sia quella dei creditori nelle singole classi;
- la maggioranza riportata in ciascuna classe non è sufficiente all'approvazione del concordato, se la maggioranza non si verifica anche con riguardo a tutti i creditori ammessi al voto.

In ordine alla modifica in questione, la relazione illustrativa al D.Lgs. n. 169 del 2007 afferma che «In tal modo, anche nel concordato preventivo si chiarisce, analogamente a quanto stabilito anche per il concordato fallimentare ed in accoglimento delle osservazioni di Camera e Senato, che il voto favorevole della maggioranza dei crediti ammessi al voto è sempre necessario per l'approvazione di qualsiasi tipo di concordato, anche quello che prevede la suddivisione dei creditori in classi. In tal caso, difatti, oltre al voto favorevole del maggior numero di classi, è comunque necessario che il concordato riporti anche il voto favorevole della maggioranza di tutti i crediti ammessi al voto».

Altra importante innovazione attiene al diritto di voto dei creditori muniti di prelazione che, in base alla normativa precedentemente in vigore, erano esclusi dal voto se non rinunciavano al proprio diritto di prelazione. L'introduzione della possibilità di prevedere la soddisfazione parziale dei creditori in esame, prevista dal nuovo secondo comma dell'articolo 160 della L.F., ha comportato la necessità di modificare anche la disciplina del voto.

Di conseguenza, l'attuale articolo 177, terzo comma, della L.F. dispone che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, per i quali la proposta di concordato preveda la soddisfazione non integrale, hanno diritto di voto in quanto «equiparati ai chirografari per la parte residua del credito».

Pertanto, il creditore con diritto di prelazione, per il quale il piano di concordato preveda una soddisfazione parziale del suo credito, è ammesso a votare in sede di adunanza dei creditori limitatamente alla quota del credito oggetto di falcidia.

A titolo esemplificativo, si ipotizzi un debitore con esposizione pari a €2.600, corrispondente alla suddivisione dei creditori nelle seguenti classi, formate tenendo conto della posizione giuridica e degli interessi economici dei creditori stessi:

A titolo esemplificativo, si ipotizzi un debitore con esposizione pari a €2.600, corrispondente alla suddivisione dei creditori nelle seguenti classi, formate tenendo conto della posizione giuridica e degli interessi economici dei creditori stessi:

		VALORE DEL CREDITO	CLASSE DI APPARTENENZA
CREDITORI CON DIRITTO DI PRELAZIONE	A	€1.000	I
	B	€500	II
	C	€600	III
	D	€250	
CREDITORI CHIROGRAFARI	E	€250	IV

Si ipotizzi la presentazione di una proposta di concordato preventivo, nella quale è prevista la soddisfazione dei crediti nelle seguenti misure:

I classe: pagamento nella percentuale del 100%;

II classe: pagamento nella percentuale del 30%;

III classe: pagamento nella percentuale del 20%;

IV classe: pagamento nella percentuale del 10%.

In sede di adunanza dei creditori, sono ammessi al voto i creditori chirografari appartenenti alla IV classe per il totale del loro credito.

La I classe di creditori con diritto di prelazione, per i quali è previsto il pagamento integrale del credito, non vota, salvo rinuncia alla prelazione.

La II e la III classe di creditori muniti di prelazione, per i quali è prevista la falcidia, votano limitatamente alla quota di credito oggetto di falcidia, equiparata ai creditori chirografari.

In sintesi, si avrà:

Nell'esempio, ai fini dell'approvazione del concordato, occorrerà che si esprimano a favore tanti creditori che rappresentino la maggioranza dei crediti ammessi al voto (ovvero il "50% + 1" di €1.280,00, pari ad €641,00), sempre che, oltre che nel complesso dei crediti, sia riscontrata tale maggioranza anche

nel numero di classi votanti (almeno due delle tre classi devono votare a favore).

In sintesi, perché venga approvato il concordato, dovranno votare a favore i creditori che rappresentino, nell'esempio, crediti non inferiori a €641,00 e, con riguardo alle classi, i creditori che rappresentino almeno due classi.

Qualora il creditore vanti crediti con diritto di prelazione insieme con altri di natura chirografaria, l'eventuale falcidia del credito privilegiato non comporta lo spostamento della quota dei crediti muniti di prelazione nella classe di crediti chirografari.

In altri termini, nell'esempio sopra riportato, qualora B vanti, accanto al credito con diritto di prelazione, un ulteriore credito chirografario, egli si troverà a votare sia nella classe II (per il 70% del proprio credito oggetto di falcidia) sia nella classe IV (per il 100% del proprio credito chirografario).

Infine, l'articolo 15 del D.Lgs. n. 169 del 2007 ha modificato il quarto comma dell'articolo 178 della L.F., il quale prevede attualmente che «Le adesioni, pervenute per telegramma o per lettera 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 considerate ai fini del computo della maggioranza dei crediti».

CLASSI	CREDITORI	Valore del credito	Percentuale del credito di cui si propone il pagamento	Valore del credito di cui si propone il pagamento	Percentuale del credito ammesso al voto	Valore del credito ammesso al voto	Totale nella classe
I	A	€1.000	100%	€1.000	Non ammesso al voto (salvo rinuncia alla prelazione)		
II	B	€500	30%	€150	70%	€350	€350
III	C	€600	20%	€120	80%	€480	€680
	D	€250	20%	€50	80%	€200	
IV	E	€250	10%	€25	100%	€250	€250
TOTALE CREDITO AMMESSO AL VOTO					€1.280		

La modifica normativa in esame è intervenuta sulla disciplina del voto per posta, al fine di chiarire, «in modo espresso ed in linea con gli orientamenti giurisprudenziali prevalenti, che ai fini del computo delle maggioranze si deve tener conto dei voti pervenuti nei venti giorni successivi alla chiusura del verbale di adunanza dei creditori» (relazione illustrativa al D.Lgs. n. 169 del 2007).

2.3. Omologazione del concordato

Se il concordato viene approvato con le maggioranze prescritte, si apre la fase dell'omologazione.

Ai sensi del nuovo articolo 180 della L.F., il giudice delegato riferisce al Tribunale, che fissa un'udienza in Camera di Consiglio per la comparizione delle parti e del Commissario giudiziale.

Tutte le parti interessate, compresi gli eventuali creditori dissenzienti, devono costituirsi almeno dieci giorni prima dell'udienza fissata e, nello stesso termine, il Commissario giudiziale deve depositare il proprio motivato parere.

Il Tribunale, se non sono proposte opposizioni, una volta verificata la regolarità della procedura nonché l'esito della votazione, omologa il concordato con decreto motivato non soggetto a gravame. Se, invece, sono state proposte opposizioni, «il Tribunale assume i mezzi istruttori richiesti dalle parti o disposti di ufficio». Inoltre, nel caso in cui un creditore proveniente da una classe dissenziente contesti la convenienza della proposta, il Tribunale può comunque omologare il concordato qualora ritenga che il piano sia idoneo a soddisfare le ragioni del creditore dissenziente «in misura non inferiore rispetto alle alternative concretamente praticabili».

Per l'ipotesi in cui sia respinto il concordato, l'ultimo comma dell'articolo 180 della L.F. stabilisce che «Il tribunale, se respinge il concordato, 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 separata sentenza, emessa contestualmente al decreto».

Pertanto, il Tribunale dichiara il fallimento con separata sentenza solo su istanza di uno dei creditori o su richiesta del pubblico ministero e, comunque, previo accertamento dei presupposti di cui agli articoli 1 e 5 della L.F. (gli stessi previsti per l'avvio del concordato).

L'articolo 184 della L.F., oltre a stabilire che l'omologazione del concordato comporta la sua obbligatorietà per tutti i creditori anteriori al decreto di ammissione alla procedura, precisa quali siano gli effetti dello stesso nei confronti di coobbligati, fideiussori del debitore ed obbligati in via di regresso. I diritti dei creditori nei con-

fronti di questi ultimi, infatti, restano impregiudicati, in quanto l'effetto del concordato è dato esclusivamente dal provvedimento del Tribunale e l'efficacia estintiva del debito eccedente la percentuale pagata si produce solo nei confronti del debitore. Ciò comporta che i creditori, per la parte del proprio credito rimasta insoddisfatta, possono agire nei confronti di coobbligati, fideiussori e obbligati in via di regresso, esclusi dalla vicenda estintiva prodottasi con il provvedimento del Tribunale.

L'ultimo comma dell'articolo 184 della L.F., infine, stabilisce che, salvo patto contrario, il concordato della società ha effetto anche nei confronti dei soci illimitatamente responsabili.

3. Accordi di ristrutturazione dei debiti

Il D.Lgs. n. 169 del 2007 ha sostituito con un nuovo testo l'articolo 182-bis, originariamente inserito nella L.F. ad opera del D.L. n. 35 del 2005.

Si precisa che la nuova norma, per effetto dell'articolo 22, commi 1 e 2, del D.Lgs. n. 169 del 2007, è entrata in vigore il 1° gennaio 2008 e si applica «alle procedure concorsuali... aperte successivamente» a tale data.

Il primo comma del vigente articolo 182-bis prevede che l'imprenditore in crisi può domandare, depositando la documentazione richiesta dall'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 in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d) sull'attuabilità dell'accordo stesso, con particolare riferimento alla sua idoneità ad assicurare il regolare pagamento dei creditori estranei».

Con l'istituto in esame il legislatore ha inteso valorizzare il ruolo dell'autonomia privata nella gestione della crisi dell'impresa, mediante la previsione di una procedura semplificata a carattere stragiudiziale sfociante in un accordo, stipulato dal debitore con i creditori rappresentanti almeno il sessanta per cento dei crediti, la cui efficacia è garantita dal provvedimento di omologazione del Tribunale.

Più specificamente, gli accordi di ristrutturazione sono caratterizzati da due fasi: la prima, a carattere stragiudiziale, nella quale il debitore e i creditori pervengono ad un accordo sul risanamento dell'impresa mediante un regolamento consensuale della situazione debitoria; la seconda, a carattere giudiziale, nella quale l'accordo raggiunto, pubblicato nel registro delle imprese al fine di

consentire la formulazione di eventuali opposizioni, è soggetto alla procedura di omologazione.

Stante il carattere contrattuale dell'accordo, il regolamento in esso previsto vincola esclusivamente i creditori che vi abbiano aderito. Per quanto concerne, invece, i creditori che non hanno aderito all'accordo, l'articolo 182-bis della L.F. prevede, come requisito di attuabilità dell'accordo stesso, la sua idoneità ad assicurare il regolare pagamento dei creditori estranei, vale a dire per l'intero ed alla relativa scadenza, escludendo in tal modo qualsiasi effetto remissorio del loro credito.

La percentuale minima del sessanta per cento dei crediti, indicata dalla norma come condizione per la stipula dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, va calcolata sull'intera esposizione debitoria dell'imprenditore, compresi i crediti garantiti da diritto di prelazione, e si riferisce non al numero dei creditori, ma alla complessiva entità dei crediti.

Rispetto al testo precedentemente in vigore, il primo comma dell'articolo 182-bis reca modifiche in merito ai requisiti che deve possedere l'esperto chiamato a redigere la relazione in ordine alla fattibilità dell'accordo. Come previsto anche dal nuovo secondo comma dell'articolo 160, la disposizione in commento richiede che il professionista incaricato, oltre a possedere le caratteristiche indicate dall'articolo 28, lettere a) e b) della L.F., debba essere iscritto nel registro dei revisori contabili.

Come detto, l'accordo è pubblicato nel registro delle imprese ed acquista efficacia dal giorno della pubblicazione. Si apre così la fase più propriamente giudiziale della procedura in esame, quella del procedimento di omologazione, nel corso della quale il Tribunale effettua un controllo di legalità e correttezza della procedura seguita ma anche della concreta attuabilità dell'accordo, in particolare in relazione al regolare pagamento dei creditori estranei, ovvero decide sulle opposizioni formulate dai creditori e da ogni altro interessato entro i trenta giorni successivi alla pubblicazione dell'accordo nel registro delle imprese.

Alla omologazione il Tribunale procede, decise le eventuali opposizioni, in Camera di Consiglio con decreto motivato, reclamabile alla Corte d'appello entro quindici giorni dalla sua pubblicazione nel registro delle imprese.

Il terzo comma del nuovo articolo 182-bis stabilisce, nelle more del procedimento di omologazione e comunque per sessanta giorni dalla pubblicazione dell'accordo, la sospensione automatica degli atti esecutivi e delle azioni cautelari sul patrimonio del debitore.

In proposito, la relazione illustrativa al D.Lgs. n. 169 del 2007 precisa che «La protezione automatica del pa-

trimonio del debitore risulta funzionale all'attuazione dell'accordo e, in particolare, alla sua idoneità ad assicurare il regolare pagamento dei creditori estranei. Si è voluto in questo modo ovviare ad una delle questioni che maggiormente potevano avere reso poco conveniente la presentazione di un accordo di ristrutturazione, al fine di rendere più agevole l'utilizzazione di un istituto che non ha avuto, ad oggi, la diffusione auspicata».

Occorre infine sottolineare che, ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera e) della L.F., non sono soggetti all'azione revocatoria gli atti, i pagamenti e le garanzie posti in essere in esecuzione dell'accordo omologato ai sensi dell'articolo 182-bis della L.F.

4. Transazione fiscale

L'istituto della transazione fiscale è disciplinato dall'articolo 182-ter della L.F., come modificato dall'articolo 16, comma 5, del D.Lgs. n. 169 del 2007.

La collocazione di tale istituto nel corpo della L.F., al titolo III ("Del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione"), capo V ("Dell'omologazione e dell'esecuzione del concordato preventivo. Degli accordi di ristrutturazione di debiti"), è avvenuta in forza dell'articolo 146 del D.Lgs. n. 5 del 2006.

Anteriormente alla citata disposizione legislativa, nell'ordinamento tributario era presente un'altra forma di transazione dei tributi, disciplinata dall'articolo 3, comma 3, del D.L. 8 luglio 2002, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 2002, n. 178, poi abrogato dall'articolo 151 del medesimo D.Lgs. n. 5 del 2006.

Va subito evidenziato che l'istituto della transazione fiscale - attualmente disciplinato dalla L.F. - presenta significative differenze rispetto alla richiamata figura delineata dall'abrogato articolo 3, comma 3, del D.L. n. 138 del 2002, per la quale erano stati a suo tempo forniti chiarimenti con la circolare n. 8/E del 4 marzo 2005.

Nella sua precedente configurazione, sotto la vigenza del D.L. n. 138 del 2002, 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 concorsuali. In quel contesto, il ricorso allo strumento della transazione dei ruoli da parte del legislatore trovava giustificazione nell'esigenza 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 forzata. Pertanto, come preci-

sato con la citata circolare n. 8/E del 4 marzo 2005, il principio di economicità dell'azione amministrativa assurgeva «ad elemento qualificante dell'istituto ed al tempo stesso elemento importante di valutazione per la sua applicazione».

Nel suo assetto vigente, invece, la transazione fiscale rappresenta una particolare procedura "transattiva" tra fisco e contribuente, collocata nell'ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione, avente ad oggetto la possibilità di pagamento in misura ridotta e/o dilazionata del credito tributario privilegiato, oltre che di quello chirografario.

Al riguardo va osservato che l'istituto della transazione, tipico nel diritto civile (articolo 1965 c.c.), appare del tutto innovativo nell'ordinamento tributario, dove è tradizionalmente vigente il principio di indisponibilità del credito tributario.

Ne consegue che la relativa disciplina normativa, in quanto derogatoria di regole generali, è di stretta interpretazione 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.

Ciò comporta che la falceria 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 L.F. 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 L.F., la proposta di transazione fiscale non sia formulata in conformità alle disposizioni predette.

Tale conclusione vale in ogni caso, pur considerando che, ai sensi del nuovo secondo comma dell'articolo 160 della L.F., come illustrato al punto 2, la proposta di concordato «può prevedere che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente». Detta disposizione può riferirsi, infatti, ai crediti di natura tributaria a condizione che siano rispettate le disposizioni di cui al predetto articolo 182-ter, per cui, in assenza della proposta di transazione fiscale, i crediti tributari devono essere soddisfatti in maniera integrale ed alle scadenze prescritte dalla legge.

Si osserva inoltre che, attualmente, l'inserimento della transazione fiscale nell'ambito delle procedure di concordato preventivo e dell'accordo di ristrutturazione fa sì che la stessa risulti assistita da garanzie di controllo da

parte di organi giudiziari, all'interno di una procedura che vede la partecipazione dei creditori.

La ratio che giustifica il ricorso allo strumento transattivo da parte dell'odierno legislatore si lega essenzialmente all'esigenza di voler privilegiare la composizione concordata della crisi oppure la valorizzazione degli accordi negoziali, evitando così, per quanto possibile, il dissesto irreversibile dell'imprenditore commerciale. Questa esigenza rappresenta, come già si è detto, uno tra i principali obiettivi perseguiti con la riforma delle procedure concorsuali.

In tale ottica, mentre l'articolo 3, comma 3, del D.L. n. 138 del 2002 attribuiva l'iniziativa della transazione all'Agenzia delle entrate ("L'Agenzia delle entrate, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, può procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo dai propri uffici..."), l'articolo 182-ter della L.F. stabilisce, ai commi primo e sesto, che la proposta di transazione fiscale può essere presentata dal debitore "Con il piano (di concordato preventivo, n. d.r.) di cui all'articolo 160" ovvero "nell'ambito delle trattative che precedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis".

Ne consegue che, attualmente, a differenza di quanto si verificava ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del D.L. n. 138 del 2002, la proposta di transazione non può essere presentata dagli Uffici dell'Agenzia delle entrate, ma esclusivamente dal debitore.

4.1. Presupposti soggettivi

L'inserimento della transazione fiscale all'interno della disciplina del concordato impone una verifica preventiva dei presupposti soggettivi richiesti dalla L.F. (illustrati al punto 2) per l'accesso alla procedura del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti.

Al riguardo si richiama l'attenzione sui requisiti qualificanti degli imprenditori commerciali soggetti alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo nonché sull'onere dell'imprenditore di comprovare la contemporanea sussistenza dei parametri di cui alle lettere a), b) e c) dell'articolo 1 della L.F., elencati al precedente punto 2, ai fini dell'esclusione dalle procedure di fallimento e di concordato preventivo.

4.2. Presupposti oggettivi

L'articolo 182-ter, primo comma, della L.F. stabilisce che «il debitore può proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori,..., ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea».

La norma individua in maniera tassativa le tipologie di crediti tributari che possono formare oggetto della transazione fiscale, sulla base dei parametri di seguito indicati.

4.2.1. Tipologia dell'imposta

In primo luogo, l'articolo 182-ter individua i crediti suscettibili di transazione fiscale in base alla tipologia di imposta, includendovi i soli tributi "amministrati dalle agenzie fiscali".

Ne consegue che restano esclusi dall'ambito applicativo della disposizione in commento i tributi locali (ad esempio, ICI, TARSU, TOSAP, imposta sulle pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni).

Si osserva, inoltre, che l'articolo 182-ter pone l'accento sulla circostanza che il tributo sia amministrato dalle agenzie fiscali, prescindendo dalla tipologia del gettito che si origina dal tributo. Ciò costituisce ulteriore connotato di distinzione rispetto alla previgente disciplina di cui al D.L. n. 138 del 2002, che ammetteva la transazione per i soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate il cui gettito fosse di esclusiva spettanza dello Stato.

Pertanto, con riferimento all'IRAP, si ritiene che tale imposta debba essere ricompresa nell'ambito applicativo della transazione fiscale, in quanto, pur dando luogo ad un gettito non erariale, essa è amministrata dall'Agenzia delle entrate.

Infine, l'articolo 182-ter esclude espressamente dalla transazione fiscale i «tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea».

Per quanto concerne l'IVA, si osserva che l'ottavo considerando della Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CEE ("Direttiva CE del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto") afferma che «In applicazione della decisione 2000/597/CE/Euratom del 29 settembre 2000, del Consiglio, 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.».

Tanto premesso e in attesa che si consolidi al riguardo l'orientamento della giurisprudenza, si invitano gli Uffici a escludere l'IVA dalle transazioni fiscali, fino a nuove disposizioni della scrivente.

Tuttavia, nel certificare il debito complessivo tributario, secondo le indicazioni illustrate nel successivo punto 5.2, gli Uffici indicheranno anche il debito tributario relativo all'IVA, il quale, non formando oggetto di tran-

sazione fiscale, non potrà essere falcidiato ma dovrà essere interamente assolto dal contribuente.

In base al disposto del primo comma dell'articolo 182-ter della L.F. ("ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea"), è da ritenere che l'esclusione dell'IVA dalla transazione fiscale riguarda il solo tributo. Gli accessori relativi all'IVA, vale a dire gli interessi e le sanzioni, come indicato al punto 4.2.3, possono pertanto formare oggetto di transazione fiscale.

Infine, si precisa che rientrano nella transazione fiscale unicamente i crediti tributari, con esclusione, quindi, delle altre entrate di natura non tributaria gestite dall'Agenzia delle entrate, per le quali potranno trovare applicazione, al verificarsi dei presupposti previsti dalla L.F., le disposizioni in tema di concordato preventivo e di accordi di ristrutturazione dei debiti.

Nelle ipotesi, peraltro, che il piano di concordato preventivo o la proposta di accordo di ristrutturazione preveda una falcidia dei crediti non tributari, è necessario che gli Uffici valutino attentamente la natura del credito, al fine di verificare l'effettiva sussistenza del potere di disporre la remissione parziale del credito stesso. È da ritenere inammissibile, ad esempio, una riduzione del credito avente ad oggetto somme dovute a seguito di una sentenza di condanna per danno erariale.

4.2.2. Crediti aventi ad oggetto un recupero di aiuti di Stato

Nella Comunicazione n. 2007/C-207/05, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea del 15 novembre 2007 e rubricata "Verso l'esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di Stato illegali e incompatibili", la Commissione europea ha illustrato i principi fondamentali dell'attività di recupero degli aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato comune nonché il ruolo dello Stato membro in sede di esecuzione delle decisioni di recupero.

In particolare, per quanto concerne le ipotesi in cui i beneficiari degli aiuti illegali siano insolventi, è stato precisato che «Qualora al comitato dei creditori si proponga un piano di prosecuzione che comporti la continuazione dell'attività del beneficiario, le autorità responsabili dell'esecuzione della decisione possono appoggiare tale piano unicamente se garantisce che l'aiuto sarà rimborsato integralmente entro i termini stabiliti nella decisione di recupero della Commissione. In particolare, lo Stato membro non può rinunciare parzialmente alla sua richiesta di recupero né può accettare qualsiasi altra soluzione che non porti alla cessazione im-

mediata dell'attività del beneficiario. In assenza di un rimborso integrale e immediato dell'aiuto illegittimo e incompatibile, le autorità responsabili dell'esecuzione della decisione dovrebbero prendere tutti i provvedimenti disponibili per opporsi all'adozione di un piano di continuazione e dovrebbero insistere sulla cessazione dell'attività del beneficiario entro il termine fissato nella decisione di recupero.» (punto 67 della citata Comunicazione n. 2007/C-207/05 del 2007).

Per quanto sopra, si ritiene che i crediti relativi a recuperi di aiuti di Stato dichiarati incompatibili non possono costituire oggetto di transazione fiscale, né di falcidia in sede di concordato preventivo o di accordi di ristrutturazione dei debiti.

4.2.3. Interessi e sanzioni

L'articolo 182-ter include tra i crediti tributari suscettibili di transazione anche gli accessori al tributo.

Al riguardo si ritiene che possano essere oggetto di transazione non solo gli accessori in senso proprio, vale a dire gli interessi relativi al tributo e l'indennità di mora, ma anche le sanzioni amministrative per violazioni tributarie, come peraltro già affermato dalla circolare n. 8/E del 4 marzo 2005 con riferimento alla previgente forma di transazione fiscale disciplinata dall'articolo 3, comma 3, del D.L. n. 138 del 2002.

4.2.4. Natura chirografaria e privilegiata del credito – Crediti iscritti e non iscritti a ruolo

Il primo comma dell'articolo 182-ter stabilisce che la proposta transattiva può avere ad oggetto i tributi amministrati dalle agenzie fiscali e i relativi accessori «limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo».

Il corretto significato della locuzione sopra riportata deve essere colto sulla base di un'interpretazione sistematica delle norme riportate nell'articolo 182-ter, terzo e quarto periodo del primo comma, le quali contemplano l'ipotesi che alla transazione siano ammessi tanto i crediti tributari assistiti da privilegio quanto quelli di natura chirografaria, sia pure con distinti limiti e modalità di pagamento.

I citati periodi del primo comma dell'articolo 182-ter prevedono, infatti, che «Se il credito tributario è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie

fiscali», mentre «se il credito tributario ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari».

Partendo dall'assunto che anche i crediti tributari privilegiati possono rientrare nell'ambito applicativo della transazione fiscale, la locuzione in esame non può essere interpretata nel suo significato letterale, così che, mentre il credito chirografario può essere oggetto di transazione indipendentemente dalla circostanza che vi sia stata iscrizione a ruolo, l'ammissione alla transazione fiscale del credito assistito da privilegio presupponga l'avvenuta iscrizione a ruolo.

Al contrario, in adesione al canone interpretativo teleologico, è dato ritenere - in sintonia con la ratio sottesa all'istituto, nella specie volta a valorizzare gli accordi negoziali per ridurre l'intervento giudiziale ed evitare, per quanto possibile, il dissesto irreversibile dell'imprenditore commerciale - che possono costituire oggetto di transazione anche i crediti privilegiati non iscritti a ruolo.

A sostegno dell'interpretazione favorevole ad estendere la transazione fiscale anche ai crediti tributari privilegiati non iscritti a ruolo, si cita la relazione illustrativa (schema di D.M. 22 dicembre 2005), nella quale è stato precisato che «il debitore può proporre il pagamento anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, anche se non iscritti a ruolo».

Pertanto, si deve concludere che nell'ambito di applicazione della transazione fiscale rientrano sia i crediti tributari chirografari sia quelli assistiti da privilegio, indipendentemente dalla circostanza che vi sia stata l'iscrizione a ruolo.

Una volta affermato che la transazione include anche i tributi non iscritti a ruolo, occorre ulteriormente evidenziare che la richiamata disposizione di cui al primo comma, secondo periodo, dell'articolo 182-ter, nel prevedere la possibilità di pagamento parziale dei crediti tributari assistiti da privilegio, vieta che agli stessi sia riservato un trattamento peggiore rispetto a quello offerto ai creditori aventi un grado di privilegio inferiore ovvero una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali.

4.2.5. Crediti tributari muniti di prelazione

Precedentemente sono state illustrate le principali caratteristiche della transazione fiscale e, in particolare, la possibilità di ottenere, con l'istituto in esame, il pagamento in misura ridotta o dilazionata del credito tributario privilegiato. Si è altresì affermato che la falcidia o la dilazione è ammissibile soltanto se vengono rispettate le disposizioni di cui all'articolo 182-ter della L.F.

Ciò posto, occorre precisare quanto segue in ordine ai crediti tributari muniti di diritti di prelazione diversi dal privilegio, tra i quali rilevano le ipotesi di iscrizione di ipoteca da parte dell'agente della riscossione.

L'articolo 77 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, stabilisce infatti che, decorso inutilmente il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati.

Tale previsione legale di una causa di prelazione rappresenta una misura, collocata all'interno del sistema dell'esecuzione esattoriale, «cui il legislatore ha ritenuto di far ricorso per facilitare la riscossione» (cfr., Cass., SS.UU., ord. n. 3171 dell'11 febbraio 2008, in motivazione).

Il credito tributario per il quale viene iscritta l'ipoteca risulta così, in sede di proposta di transazione fiscale, munito di un diritto di prelazione. L'articolo 182-ter della L.F., tuttavia, prevede al primo comma il solo «credito tributario... assistito da privilegio», accanto al credito tributario chirografario.

Tanto premesso, si ritiene che la locuzione «crediti assistiti da privilegio» vada intesa in senso atecnico, come comprensiva di tutti i crediti tributari muniti di diritto di prelazione.

Una differente interpretazione, infatti, comporterebbe - per le ragioni esposte al punto 4 della presente circolare - l'esclusione della transazione fiscale, e con essa della possibilità della falcidia, per le ipotesi di crediti tributari muniti di ipoteca. Tale impostazione si porrebbe nei fatti in contrasto con la ratio dell'istituto in esame e, inoltre, determinerebbe una illegittima alterazione delle cause di prelazione, in quanto il trattamento dei crediti tributari privilegiati, oggetto di falcidia, sarebbe deteriore rispetto al trattamento di crediti aventi un grado di prelazione inferiore.

Al riguardo si osserva infatti che l'articolo 160 della L.F. stabilisce, come presupposto per l'ammissibilità alla procedura di concordato preventivo, che «Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione».

Pertanto, si ritiene che la disciplina dei crediti tributari assistiti da privilegio di cui all'articolo 182-ter della L.F. possa essere estesa anche ai crediti tributari muniti di diritto di prelazione, per i quali è così possibile il pagamento in misura ridotta e/o dilazionata. In tale ipotesi, il trattamento in sede di transazione dei crediti tributari in esame non dovrà essere deteriore rispetto a quello offerto ai creditori aventi un grado di prelazione inferiore ovvero una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali.

Si osserva infine che i crediti tributari in esame sono unicamente quelli iscritti al ruolo, dal momento che «il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati» (articolo 77 del D.P.R. n. 602 del 1973). Anche sotto tale profilo si conferma, quindi, l'interpretazione del primo comma dell'articolo 182-ter della L.F. precedentemente esposta in merito alla ammissibilità della falcidia per i crediti privilegiati iscritti a ruolo.

4.2.6. Crediti tributari privilegiati

Il privilegio è una causa legittima di prelazione (articolo 2741 del codice civile), accordata dalla legge in considerazione della causa del credito, ovvero del rapporto da cui è sorto (articolo 2745 del codice civile).

Ai sensi dell'articolo 2746 del codice civile, il privilegio può essere generale o speciale, a seconda che gravi su tutti i beni mobili del debitore oppure su determinati beni mobili o immobili.

Ciò premesso, i crediti tributari privilegiati sono, in sintesi, i seguenti:

- IRPEF, IRES, IRAP e ILOR: limitatamente all'imposta o alla quota proporzionale di imposta imputabile ai redditi immobiliari, i crediti IRPEF, IRES e ILOR hanno privilegio speciale sugli immobili siti nel territorio del Comune in cui il tributo si riscuote e sopra i frutti, i fitti e le pigioni degli stessi immobili (articolo 2771, primo comma del codice civile); limitatamente all'imposta o alla quota proporzionale di imposta imputabile al reddito d'impresa, i crediti IRPEF, IRES e ILOR hanno privilegio speciale sopra i beni mobili che servono all'esercizio dell'impresa e sopra le merci (articolo 2759 del codice civile); i restanti crediti IRPEF, IRES, IRAP e ILOR godono di un privilegio generale sui beni mobili (articolo 2752 del codice civile);
- IVA (si ricorda che, come precisato al precedente punto 4.2.1, l'IVA è esclusa dalla transazione fiscale, mentre vi rientrano i relativi interessi e sanzioni): il credito IVA, incluse le sanzioni, gode di un privilegio generale sui beni mobili (articolo 2752, comma 3 del codice civile), nonché, in caso di infruttuosa esecuzione, di collocazione sussidiaria con precedenza rispetto ai crediti chirografari, sul prezzo degli immobili (articolo 2776, comma 3 del codice civile); infine, in caso di responsabilità solidale del cessionario, i crediti IVA dello Stato hanno privilegio sugli immobili che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio (articolo 2772, comma secondo del codice civile);

- Tributi indiretti: i crediti dello Stato per ogni tributo indiretto hanno privilegio speciale sui beni mobili (articolo 2758 del codice civile) e sugli immobili (articolo 2772, primo comma, del codice civile) ai quali si riferiscono;
- INVIM: il credito INVIM, incluse le sanzioni, gode di un privilegio speciale sugli immobili ai quali si riferisce (articolo 2772, primo comma, del codice civile e articolo 28 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643).

Infine, si precisa che la natura privilegiata dei crediti relativi alle sanzioni tributarie è stata stabilita per legge solo in materia di IVA (articoli 2752, comma 3, e 2776, comma 3, del codice civile) e di INVIM (articolo 28 del D.P.R. n. 643 del 1972). Pertanto, si deve ritenere che le sanzioni – fatta eccezione per quelle relative all'IVA e all'INVIM – diano origine a crediti di natura chirografaria.

A tale conclusione si perviene osservando che il riconoscimento del privilegio, ai sensi dell'articolo 2745 del codice civile, è sottoposto a riserva di legge ed ha carattere eccezionale, in quanto derogatorio del generale principio della par condicio creditorum. Tale interpretazione si allinea altresì con l'orientamento giurisprudenziale favorevole alla "non estensione del privilegio alle soprattasse se non nelle ipotesi espressamente previste e cioè in materia di Iva e di Invim, da intendersi come disposizioni eccezionali e non applicabili in via analogica ad ipotesi tributarie diverse" (Cass., SS.UU., n. 5246 del 6 maggio 1993; Cass. n. 838 del 24 gennaio 1995).

5. Procedura

5.1. Presentazione della proposta di transazione

Ai sensi dell'articolo 182-ter della L.F., la proposta di transazione fiscale può prevedere il pagamento, anche dilazionato, «dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori,..., ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea», anche non iscritti a ruolo.

A titolo di esempio, possono essere oggetto di transazione:

- le imposte emergenti dalle dichiarazioni fiscali presentate sino alla data di presentazione della domanda di transazione e non ancora liquidate;
- le imposte emergenti dalle dichiarazioni integrative presentate dal contribuente, ai sensi degli articoli 2 e seguenti del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, al fine di rettificare o integrare gli importi originariamente dichiarati;
- le imposte dovute a seguito della liquidazione delle dichiarazioni dei redditi ai sensi dell'articolo 36-bis del

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e del controllo formale di cui all'articolo 36-ter del medesimo decreto;

- il debito di imposta quantificato in atti di accertamento, avvisi di liquidazione, atti di recupero, atti di contestazione e/o di irrogazione di sanzione, ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo;
- i crediti tributari iscritti a ruolo dagli Uffici dell'Agenzia.

Infine, si precisa che la proposta di transazione può avere ad oggetto anche i tributi in precedenza richiamati per i quali sia pendente una lite.

Al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale, il secondo comma dell'articolo 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 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».

Il debitore, pertanto, contestualmente al deposito presso il Tribunale, dovrà presentare copia della domanda di transazione all'Ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale, nonché al competente agente della riscossione.

Considerato che la transazione fiscale può essere proposta con il piano di cui all'articolo 160 della L.F., la domanda dovrà essere corredata della relativa documentazione, inclusa quella prevista dall'articolo 161 della L.F., nonché da copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici e delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda stessa.

La presentazione di copia della domanda debitamente documentata, sia al competente agente della riscossione sia al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate, costituisce pertanto un onere il cui assolvimento rileva come requisito di ammissibilità della transazione fiscale.

Si osserva, infine, che l'articolo 182-ter della L.F. non disciplina la forma o il contenuto della domanda di transazione fiscale, in quanto il legislatore ha ritenuto di valorizzare l'autonomia delle parti nella formulazione della proposta.

Tuttavia, essendo finalizzata alla conclusione di un accordo per la ristrutturazione e la soddisfazione, anche parziale, del debito tributario, la domanda dovrà essere redatta nel modo il più possibile analitico ed esauriente, in analogia con le regole che disciplinano la redazione

della proposta di concordato preventivo di cui agli articoli 160 e seguenti della L.F.

In conclusione, la domanda di transazione fiscale, redatta su carta semplice ed indirizzata al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate, dovrà contenere, oltre agli allegati richiesti dalla legge (sopra richiamati), almeno:

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

5.2. Consolidamento del debito fiscale

Entro il termine di trenta giorni dalla presentazione della domanda di transazione, l'Ufficio, previa verifica del rispetto dei requisiti posti dalla legge per l'ammissibilità della proposta di transazione, dovrà provvedere, qualora ne ricorrano i presupposti, ai necessari adempimenti connessi con l'attività di controllo (liquidazione tributi risultanti dalle dichiarazioni e notifica delle relative comunicazioni di irregolarità; notifica avvisi di accertamento).

Prima che sia decorso il medesimo termine di trenta giorni, l'Ufficio dovrà quindi predisporre e trasmettere al debitore una certificazione attestante il complessivo debito tributario, di particolare importanza qualora quest'ultimo sia di importo superiore a quello indicato nella domanda di transazione fiscale presentata. Come anticipato al punto 4.2.1 nella certificazione dovrà includersi anche il debito relativo all'IVA.

Al riguardo si osserva che il secondo comma dell'articolo 182-ter non dispone, come evidenzia un recente

orientamento giurisprudenziale, la perentorietà del termine di trenta giorni ivi previsto. Tuttavia, in considerazione della particolare celerità del procedimento, è necessario che eventuali richieste motivate di proroga agli organi della procedura siano formulate dagli Uffici solo in casi del tutto eccezionali.

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

- 1) avvisi di accertamento notificati, inclusi, ovviamente, gli accertamenti parziali di cui all'articolo 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, per la parte non iscritta a ruolo;
- 2) ruoli vistati ma non ancora consegnati all'agente della riscossione alla data di presentazione della domanda.

Gli Uffici terranno conto a fini istruttori anche dei seguenti atti:

- 1) processi verbali di constatazione; per processo verbale di constatazione deve intendersi il documento redatto dai verificatori a seguito dell'ultimazione delle operazioni di ispezione e verifica e comunicato al contribuente, mediante il quale è effettuata la constatazione delle violazioni delle norme tributarie ascrivibili al contribuente;
- 2) inviti al contraddittorio di cui agli articoli 5 e 11 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 inviati al contribuente;

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

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

Qualora l'Ufficio competente (in ragione dell'ultimo domicilio fiscale del debitore) a valutare la proposta di transazione sia diverso da quello competente (in ragione del domicilio del contribuente alla data di presentazione della dichiarazione) ad effettuare i predetti controlli, si rende necessario un rapido coordinamento tra i due Uffici per il puntuale assolvimento delle rispettive competenze.

Nel caso in cui il Tribunale abbia emesso il decreto di apertura della procedura di concordato preventivo (articolo 163 della L.F.), copia degli atti notificati o comunicati al debitore successivamente alla data di presentazione della proposta, nonché copia della certificazione attestante il debito di imposta dovranno essere trasmessi al Commissario giudiziale, per gli adempimenti previsti dagli articoli 171, primo comma, e 172 della L.F.

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

Si pensi, ad esempio, ad una proposta di transazione fiscale avente ad oggetto anche il debito tributario relativo al periodo di imposta per il quale non sia stata presentata la relativa dichiarazione, in quanto non ancora scaduti i termini.

In tal caso, l'accettazione della proposta e la sua successiva omologazione, in sede di concordato preventivo o di accordo di ristrutturazione dei debiti, non preclude all'Ufficio il successivo esercizio dei poteri di controllo della relativa dichiarazione, che il contribuente avrà presentato successivamente alla omologa della transazione fiscale.

Per quanto concerne i tributi oggetto di contenzioso, si ricorda che il quinto comma dell'articolo 182-ter stabilisce che «La chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'articolo 181 determina la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi di cui al primo comma».

Tale effetto attiene ovviamente solo alle liti riguardanti i tributi oggetto di transazione e non anche alle controversie non riferibili alla proposta di transazione, come ad esempio a quelle in tema di rimborso. La cessazione della materia del contendere si produce con la chiusura della procedura e, quindi, con il decreto di omologazione (articoli 180 e 181). Nei casi in cui il concordato sia successivamente annullato o risolto ai sensi dell'articolo 186 della L.F., poiché la cessazione della materia del contendere è conseguenza dell'intervenuto accordo fra le parti, il venir meno di quest'ultimo determina la ripresa del contenzioso.

5.3. Adempimenti dell'agente della riscossione

Anche l'agente della riscossione, nel termine di trenta giorni dalla data di presentazione della domanda e della relativa documentazione, deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo, scaduto o sospeso. Il debito di imposta dovrà essere unitariamente determinato e, quindi, deve essere

comprensivo di tutte le somme (tributi, interessi e sanzioni) iscritte a ruolo, nonché degli interessi di cui all'articolo 30 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Nella determinazione del debito dovranno essere considerate anche le somme relative alle cartelle di pagamento notificate, per le quali non sia ancora scaduto, alla data di presentazione della domanda di transazione, il termine previsto dall'articolo 50 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Copia della certificazione attestante l'entità del debito, stante la previsione contenuta nel comma 4 dell'articolo 182-ter, dovrà essere inviata anche al Direttore del competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate, allo scopo di consentire allo stesso di porre in essere l'attività demandatagli dalla norma. L'organo di vertice del competente Ufficio, infatti, previo conforme parere della Direzione regionale di appartenenza, deve fornire all'agente della riscossione le indicazioni necessarie al fine della partecipazione di quest'ultimo al voto in sede di adunanza dei creditori.

Infine, si ricorda che, in caso di emissione del decreto di cui all'articolo 163 della L.F. (decreto di apertura della procedura di concordato preventivo), copia della certificazione dovrà essere trasmessa dall'agente della riscossione anche al Commissario giudiziale, per gli adempimenti di cui agli articoli 171, primo comma, e 172 della L.F.

5.4. Procedura prevista dall'ultimo comma dell'articolo 182-ter

In via preliminare si precisa che, come affermato dalla relazione illustrativa al D.Lgs. n. 169 del 2007, l'articolo 16, comma 5 di detto decreto, «in accoglimento delle osservazioni delle competenti commissioni di Camera e Senato, sostituisce l'ultimo comma dell'articolo 182-ter della L.F., così da eliminare uno dei maggiori ostacoli all'utilizzo degli accordi stragiudiziali. Rimosso l'espresso divieto di applicare ai debiti tributari amministrati dalle agenzie fiscali le disposizioni di cui all'art. 182-bis in materia di accordi di ristrutturazione dei debiti, si prevede ora espressamente la possibilità per l'imprenditore in stato di crisi di avvalersi dello strumento della transazione fiscale...».

Il precedente testo dell'ultimo comma dell'articolo 182-ter della L.F., vigente fino al 31 dicembre 2007, stabiliva, infatti, che «Ai debiti tributari amministrati dalle agenzie fiscali non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 182-bis».

Per effetto dell'articolo 22, commi 1 e 2 del D.Lgs. n. 169 del 2007, il nuovo ultimo comma dell'articolo

182-ter della L.F. è entrato in vigore il 1° gennaio 2008 e si applica “alle procedure concorsuali... aperte successivamente” a tale data.

Ciò premesso, si osserva che, per le ipotesi in cui la proposta di transazione fiscale sia effettuata nell’ambito delle trattative che precedono la stipula dell’accordo di ristrutturazione di cui all’articolo 182-bis della L.F., l’ultimo comma dell’articolo 182-ter in esame prevede adempimenti analoghi a quelli contemplati dai commi precedenti.

In particolare «La proposta di transazione fiscale è depositata presso gli uffici indicati nel secondo comma, che procedono alla trasmissione e alla liquidazione ivi previste».

In base a detta disposizione, la proposta deve essere depositata presso l’Ufficio competente in relazione all’ultimo domicilio fiscale del debitore -tenuto alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni ed alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità - e presso il competente agente della riscossione – tenuto a trasmettere al debitore la certificazione attestante l’entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso.

Nei trenta giorni successivi l’assenso alla proposta di transazione è espresso, in relazione ai tributi non iscritti a ruolo ovvero non ancora consegnati all’agente della riscossione alla data di presentazione della domanda, con atto del Direttore dell’Ufficio, su conforme parere della competente Direzione regionale.

Relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati all’agente della riscossione alla data di presentazione della domanda, l’assenso è espresso con atto dell’agente della riscossione su indicazione del Direttore dell’Ufficio, previo parere conforme “della direzione generale”. In merito a quest’ultima locuzione, si ritiene che la stessa debba intendersi come “Direzione regionale”, atteso che non potrebbe giustificarsi una differenza rispetto alla corrispondente previsione del quarto comma dell’articolo 182-ter (secondo cui l’agente della riscossione «provvede ad esprimere il voto... su indicazione del direttore dell’ufficio, previo conforme parere della competente direzione regionale») e che le Direzioni regionali costituiscono strutture di vertice dell’Agenzia.

Infine, l’ultimo periodo del comma in esame dispone che l’assenso in tal modo espresso equivale a sottoscrizione dell’accordo di ristrutturazione.

5.5. Valutazione della proposta di transazione

Gli Uffici, sulla base della documentazione prodotta dal debitore nonché di ogni altra informazione in loro possesso, dovranno in via preliminare effettuare un ri-

scontro in ordine all’effettiva sussistenza dei requisiti formali e procedurali previsti dall’articolo 182-ter della L.F.

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

Per quanto concerne, invece, il merito della proposta di transazione del debito fiscale, gli Uffici dovranno valutare l’eventuale effettiva possibilità di una migliore soddisfazione del credito erariale in sede di accordo transattivo, rispetto all’ipotesi di avvio di una procedura concorsuale di fallimento, tenendo conto dei principi di economicità ed efficienza dell’azione amministrativa nonché della tutela degli interessi erariali.

Al riguardo, tuttavia, è necessario altresì considerare gli obiettivi sottesi alla riforma organica delle procedure concorsuali e, di conseguenza, all’istituto della transazione fiscale.

Il legislatore ha infatti inteso evitare, per quanto possibile, il dissesto irreversibile dell’imprenditore commerciale, per promuovere le «finalità ispirate ad una maggiore sensibilità verso la conservazione delle componenti positive dell’impresa (beni produttivi e livelli occupazionali)» ed «allinearsi agli altri Stati membri dell’Unione europea ed introdurre una nuova disciplina concorsuale per la regolamentazione dell’insolvenza che semplifichi le procedure attualmente esistenti e sopperisca in modo agile e spedito alla conservazione dell’impresa e alla tutela dei creditori» (Relazione allo schema di decreto legislativo del 23 settembre 2005).

Pertanto, in considerazione delle finalità dell’istituto in esame, è opportuno che gli Uffici, in sede di valutazione dell’accordo, tengano conto anche degli altri interessi coinvolti nella gestione della crisi, quali, ad esempio, la difesa dell’occupazione, la continuità dell’attività produttiva, la complessiva esposizione debitoria dell’impresa, oltre alla sua generale situazione finanziaria e patrimoniale (ad esempio, la tipologia dell’attività svolta, le diverse componenti positive di bilancio, la consistenza immobiliare e la presenza di eventuali garanzie).

Infine, si osserva quanto segue in merito all’adesione o diniego alla proposta transattiva.

Per quanto concerne i tributi non iscritti a ruolo, ovvero iscritti in ruoli non ancora consegnati all’agente

della riscossione alla data di presentazione della domanda di transazione, il terzo comma dell'articolo 182-ter stabilisce che l'adesione o il diniego è approvato con atto del Direttore dell'Ufficio, su conforme parere della competente Direzione regionale.

In ipotesi di tributi iscritti a ruolo e già consegnati all'agente della riscossione, l'adesione o il diniego alla proposta transattiva sono espressi dall'agente della riscossione mediante voto in sede di adunanza dei creditori, su indicazione del Direttore dell'Ufficio, previo conforme parere della competente Direzione regionale.

In caso di diniego alla proposta transattiva, l'Ufficio dovrà formulare -sulla base degli elementi in suo possesso e della documentazione comunque acquisita alla procedura - le opportune contestazioni alla soluzione concordataria, tenendo in particolare conto quanto osservato dal Commissario giudiziale nella relazione depositata ai sensi dell'articolo 172 della L.F. «sulle cause del dissesto, sulla condotta del debitore, sulle proposte di concordato e sulle garanzie offerte ai creditori». Le eccezioni dovranno essere formulate già in sede di adunanza, senza attendere la fase dell'opposizione per rappresentare all'organo giudiziario le ragioni alla base del diniego.

5.6. Proposta di dilazione del pagamento – Contenuto e valutazione

Ai sensi dell'articolo 182-ter della L.F. “La proposta (di transazione fiscale, n. d.r.) può prevedere la dilazione del pagamento”.

L'assenza di una espressa disciplina in ordine alle concrete modalità della dilazione di pagamento si giustifica in considerazione della valorizzazione data dal legislatore all'autonomia delle parti.

Pertanto si ritiene che, in via di principio, la proposta di rateazione formulata dal contribuente all'Ufficio potrà anche eccedere i limiti previsti dall'articolo 19 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Ciò posto, occorre tuttavia sottolineare quanto segue.

Nel caso in cui la dilazione di pagamento sia proposta con il piano di cui all'articolo 160 della L.F., l'Ufficio terrà conto, nel valutare l'adesione o il diniego alla tran-

sazione fiscale, di quanto previsto in generale dal concordato, in quanto il trattamento del credito tributario non potrà essere inferiore a quello offerto ai creditori che hanno un diritto di prelazione con grado inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali.

Va altresì osservato che, secondo una recente giurisprudenza di merito (Corte d'appello di Bologna, decreto del 27 giugno 2006), «la mancanza di garanzia... certamente... non costituisce più una tipologia tipica del concordato preventivo (come accadeva in passato, secondo il disposto dell'art. 160, n. 1 L.F.), ma rende difficile una valutazione positiva di fattibilità» del piano concordatario, soprattutto quando la società proponente il concordato non risulti particolarmente affidabile in rapporto agli obblighi assunti.

Pertanto, l'Ufficio dovrà tener conto della mancata prestazione di una idonea garanzia nel valutare la proposta di rateazione formulata dal contribuente.

Anche nel caso di proposta di dilazione formulata nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis della L.F., la prestazione di una idonea garanzia costituisce, in linea generale, elemento essenziale di valutazione dell'adesione agli accordi medesimi.

5.7. Pagamento dei tributi oggetto di transazione

Per quanto attiene alle modalità di versamento dei tributi oggetto di transazione, in assenza di specifiche previsioni, si intendono applicabili le disposizioni ordinarie in materia di pagamenti.

In particolare il contribuente potrà adempiere alla propria obbligazione tributaria:

- presso l'agente della riscossione a fronte di carichi iscritti a ruolo;
- mediante mod. F24 ed F23, per i tributi non ancora iscritti a ruolo, utilizzando appositi codici tributo di prossima istituzione.

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

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso 5 gennaio 2009, n. 3/E

Consulenza giuridica – Art. 182-ter, secondo comma della legge fallimentare – Termini per la presentazione della proposta di transazione fiscale.

Quesito

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante
Parere della Direzione

Con nota n. 2008/53360 del 5 settembre 2008, concernente l'interpretazione del secondo comma dell'art. 182-ter del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (di seguito: L.F.), è stato formulato il seguente

Quesito

Il secondo comma dell'art. 182-ter della L.F., come di recente modificato dall'art. 32, comma 5, lettera b) del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, 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 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».

Al riguardo, al punto 5.1 della circolare n. 40/E del 18 aprile 2008 (rubricato «Presentazione della proposta di transazione») si è chiarito che «Il debitore, pertanto, contestualmente al deposito presso il Tribunale, dovrà presentare copia della domanda di transazione all'Ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale, nonché al competente agente della riscossione».

Al medesimo punto 5.1 della circolare n. 40/E del 2008, si è altresì ritenuto che «La presentazione di copia della domanda debitamente documentata, sia al competente agente della riscossione sia al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate, costituisce pertanto un onere il cui assolvimento rileva come requisito di ammissibilità della transazione fiscale.».

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

Ciò premesso, l'istante, in ordine al concetto di «contestualità» della presentazione della predetta proposta di transazione, ha, fra l'altro, ritenuto possibile interpretare la disposizione in esame nel senso che essa stabilisce l'obbligo di effettuare entro la medesima data sia il deposito della domanda di transazione presso il Tribunale competente, sia la presentazione della stessa domanda presso l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate e presso l'Agente della riscossione; in tale ipotesi, il mancato rispetto del termine comporterebbe l'inammissibilità della proposta.

A parere dell'istante, la *ratio* sottesa all'istituto giuridico in esame induce a ritenere ammissibile la presentazione della proposta di transazione fiscale in tempi diversi, purché ragionevolmente circoscritti, presso le tre strutture indicate dall'art. 182-ter della L.F., vale a dire presso il Tribunale, l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate e l'Agente della riscossione.

L'inammissibilità della proposta conseguirebbe, quindi, solo nell'ipotesi in cui la domanda non fosse stata adeguatamente presentata a tutte e tre le strutture sopra richiamate.

La relativa eccezione andrebbe pertanto sollevata, sia dall'Ufficio dell'Agenzia che dall'Agente della riscossione, all'atto del rilascio dell'attestazione certificante il debito tributario, ai sensi del medesimo secondo comma dell'art. 182-ter, sia in sede di adunanza dei creditori (di cui all'art. 174 della L.F.), sia in sede di opposizione all'omologazione del concordato preventivo.

Parere della Direzione

Il richiamato art. 182-ter della L.F. disciplina, al primo periodo del secondo comma, le modalità di presentazione della proposta di transazione fiscale da parte del debitore sia al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate, sia al competente Agente della riscossione.

Al riguardo, al punto 5.1 della circolare n. 40/E del 2008 si è osservato che, «Considerato che la transazione fiscale può essere proposta con il piano di cui all'articolo 160 della L.F., la domanda dovrà essere corredata della

relativa documentazione, inclusa quella prevista dall'articolo 161 della L.F., nonché da copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici e delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda stessa.

La presentazione di copia della domanda debitamente documentata, sia al competente agente della riscossione sia al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate, costituisce pertanto un onere il cui assolvimento rileva come requisito di ammissibilità della transazione fiscale.»

Come chiarito al successivo punto 5.5 della circolare n. 40/E del 2008, «Per quanto concerne i tributi non iscritti a ruolo, ovvero iscritti in ruoli non ancora consegnati all'agente della riscossione alla data di presentazione della domanda di transazione, il terzo comma dell'articolo 182-ter stabilisce che l'adesione o il diniego è approvato con atto del Direttore dell'Ufficio, su conforme parere della competente Direzione regionale. In ipotesi di tributi iscritti a ruolo e già consegnati all'agente della riscossione, l'adesione o il diniego alla proposta transattiva sono espressi dall'agente della riscossione mediante voto in sede di adunanza dei creditori, su indicazione del Direttore dell'Ufficio, previo conforme parere della competente Direzione regionale.»

In altri termini, la presentazione della proposta di transazione fiscale, con la relativa documentazione, ha lo scopo di consentire all'Ufficio dell'Agenzia – per i tributi non iscritti a ruolo ovvero iscritti in ruoli non ancora consegnati all'Agente della riscossione alla data di presentazione della domanda – e all'Agente della riscossione – per i tributi iscritti in ruoli già consegnati allo stesso alla data di presentazione della domanda – di esprimere, secondo le modalità indicate dai commi terzo e quarto del predetto art. 182-ter, l'adesione o il diniego alla proposta di transazione fiscale.

A tal fine, nella circolare n. 40/E del 2008 si è precisato che «La presentazione di copia della domanda debitamente documentata... costituisce pertanto un onere il cui assolvimento rileva come requisito di ammissibilità della transazione fiscale.»

Tanto premesso, si ritiene che la locuzione «contestualmente al deposito presso il tribunale», contenuta nel secondo comma dell'art. 182-ter della L.F., non implica necessariamente che la domanda di transazione debba essere presentata all'Ufficio e all'Agente della riscossione nello stesso giorno in cui viene depositata presso il Tribunale la domanda di ammissione al concordato preventivo.

Al riguardo va tuttavia considerato che, ai sensi del secondo e terzo periodo del secondo comma dell'art. 182-ter della L.F., «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».

Al punto 5.2 della citata circolare n. 40/E del 2008 si è chiarito che «Entro il termine di trenta giorni dalla presentazione della domanda di transazione, l'Ufficio, previa verifica del rispetto dei requisiti posti dalla legge per l'ammissibilità della proposta di transazione, dovrà provvedere, qualora ne ricorrano i presupposti, ai necessari adempimenti connessi con l'attività di controllo», precisando che «il secondo comma dell'articolo 182-ter non dispone... la perentorietà del termine di trenta giorni ivi previsto.»

Va quindi tenuto conto che questo termine di trenta giorni comunque decorre dalla data in cui l'Ufficio e l'Agente della riscossione ricevono la domanda, con la conseguenza che è interesse dell'istante assicurare la contestualità prevista dal legislatore.

Per quanto concerne, infine, eventuali profili di inammissibilità dovuti alla mancata presentazione della proposta a tutte e tre le strutture indicate dall'art. 182-ter della L.F. (Ufficio dell'Agenzia, Agente della riscossione e Tribunale), si osserva quanto segue.

Al punto 4 della citata circolare n. 40/E del 2008 si è chiarito che «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. 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'articolo 182-ter, mentre va esclusa nel caso in cui, con il piano richiesto dall'articolo 160 della L.F. 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 L.F., la proposta di transazione fiscale non sia formulata in conformità alle disposizioni predette».

Pertanto, il mancato rispetto delle disposizioni disciplinanti la transazione fiscale, incluse le procedure individuate al secondo comma dell'art. 182-ter della L.F., si ritiene che comporti l'inammissibilità della falcidia o della proposta di dilazione di pagamento del debito tributario.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.

Crisi d'impresa

RASSEGNA di GIURISPRUDENZA

a cura di Roberto Lunelli

A. Fallimento

Corte di Cassazione, 08/06/2011, n. 12422

“È da escludere che la soggezione del contribuente alla procedura di **concordato preventivo**, sia pure nella forma della cessione dei beni ex art. 182 della legge fallimentare – R.D. n. 267/1942 – possa influire sulla obbligazione di versamento maturata a carico della società per i pagamenti delle ritenute d’acconto su compensi per lavoro autonomo, e quindi sulla sua qualità di sostituto d’imposta. Ed invero, come anche espressamente confermato dall’art. 167 della legge fallimentare, l’imprenditore soggetto alla procedura di concordato preventivo prosegue l’esercizio dell’impresa durante lo svolgimento della relativa procedura, e quand’anche questa preveda la cessione dei beni ai creditori, ciò non vale certamente ad incidere sugli obblighi di natura tributaria che l’attività di impresa comporta, ivi compresi quelli conseguenti alla sua posizione di sostituto d’imposta. Il liquidatore della società soggetta a procedura di concordato preventivo unicamente si sostituisce ad essa nello svolgimento delle attività liquidatorie, con efficacia immediata e diretta nei suoi confronti, mentre il debitore può proseguire nell’esercizio dell’impresa e conserva la sua capacità processuale, ma continua anche ad essere soggetto passivo d’imposta e destinatario di tutti gli obblighi di natura fiscale connessi alla prosecuzione della sua attività, anche se conseguenti a quelle attività per suo conto svolte dal liquidatore”.

Corte di Cassazione, 13/09/2011, n. 18756

“Il privilegio generale mobiliare previsto dall’art. 2752 c.c., comma 1, espressamente esteso ai crediti per imposta regionale sulle attività produttive (**Irap**) dal D.L. 1 ottobre 2007, n. 159, art. 39, convertito con emendamenti dalla L. 29 novembre 2007, n. 222, deve essere riconosciuto ai detti crediti anche per il periodo anteriore all’entrata in vigore di tale modifica, alla stregua di un’interpretazione estensiva del testo originario della norma, giustificata dall’esigenza di certezza nella riscossione del credito, ai fini del reperimento dei mezzi necessari per consentire allo Stato e agli altri enti pubblici di assolvere i loro compiti istituzionali, nonché dalla causa del credito, avente ad oggetto un’imposta erariale reale, introdotta in sostituzione dell’I.l.o.r. e soggetta alla medesima disciplina, per quanto riguarda l’accertamento e la riscossione”.

Corte di Cassazione, 29/12/2011, n. 29565

“Il Fisco non può disporre il **fermo amministrativo sui beni del fallito** e cioè sul credito Iva che l’azienda vanta nei confronti dell’Amministrazione in vista di una futura compensazione per altre imposte ancora dovute. L’adozione di tale misura cautelare disposta nei confronti del soggetto fallito risulta incompatibile con il divieto dell’art. 51 L.F., in quanto volta a prenotare una frazione del patrimonio del fallito, sottraendola alla massa destinata alla soddisfazione dei creditori concorsuali, in vista di una futura ed eventuale compensazione con un controcredito della PA non opponibile in compensazione perché non definitivamente accertato”.

Corte di Cassazione, 17/02/2012, n. 2320

“La **Tia** è un tributo e come tale dev’essere ammessa al fallimento come **credito privilegiato**. Infatti, le norme del codice civile che stabiliscono i privilegi possano essere oggetto non già di applicazione analogica bensì di interpretazione estensiva, che sia cioè diretta ad individuarne il reale significato e la portata effettiva anche oltre il limite apparentemente segnato dalla formulazione testuale, tenendo in considerazione l’intenzione del Legislatore e la causa del credito che, ai sensi dell’art. 2745 cod. civ., rappresenta la ragione giustificatrice di qualsiasi privilegio. Non solo, il privilegio previsto dall’art. 2752 comma 3 dev’essere quindi riconosciuto anche ai crediti relativi a tributi locali (la T.I.A., l’I.C.L., l’I.R.A.P. anche per il periodo anteriore alla modifica di cui al D.L. n. 159/2007) non compresi tra quelli contemplati dal R.D. n. 1175/1931 contenente il Testo Unico sulla finanza locale, atteso che la norma codicistica, con l’espressione “legge per la finanza locale” in luogo alla precisa individuazione della predetta fonte normativa, intese rinviare non già ad una legge specifica istitutiva della singola imposta bensì all’atto astrattamente generatore dell’imposizione nella sua lata accezione, onde consentire l’aggregazione successiva di norme ulteriori in ragione della materia considerata”.

Corte di Cassazione, 01/03/2012, n. 3232

“La **iscrizione ipotecaria** effettuata dall’agente della **riscossione** non è assimilabile alle ipotesi di ipoteca legale o giudiziale, risiedendo sulla formalità dell’impulso di parte e su un provvedimento di natura amministrativa. Pertanto non è suscettibile di applicazione l’art. 67 L.F. in materia

di revocazione delle ipoteche giudiziali e volontarie ed il credito fatto valere dall'agente della riscossione deve essere insinuato con collocazione di rango ipotecario”.

Corte di Cassazione, 05/03/2012, n. 3398

“L'art. 67, co. 1, n. 4) legge fallimentare, R.D. n. 267/1942, prevede che possono essere oggetto di azione revocatoria fallimentare le sole ipoteche giudiziali e volontarie; mentre la ipoteca esattoriale prevista dall'art. 77 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 non essendo assimilabile né all'ipoteca giudiziale, né a quella volontaria, non può di conseguenza essere assoggettata all'azione revocatoria fallimentare”.

Corte di Cassazione, 15/03/2012, n. 4126

“La domanda di ammissione al passivo di un fallimento avente ad oggetto un credito di natura tributaria non presuppone necessariamente, ai fini del buon esito della stessa, la precedente iscrizione a ruolo del credito azionato, la notifica della cartella di pagamento e l'allegazione all'istanza di documentazione comprovante l'avvenuto espletamento delle dette incombenze, potendo viceversa essere basata anche su titolo di diverso tenore”.

Corte di Cassazione, 02/04/2012, n. 5254

“Il concessionario della riscossione non ha diritto di insinuarsi al passivo dell'azienda fallita oltre il termine annuale previsto dalla legge. Ciò perché i crediti tributari non godono di privilegi diversi rispetto agli altri. L'unica chance sarebbe quella di dimostrare che il fallimento è stato dichiarato subito dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi e che l'Agenzia non ha avuto tempo sufficiente per agire. Infatti, la istanza di ammissione tardiva volta a far valere il credito tributario nei confronti del fallimento, deve essere presentata, al pari di ogni altra, nel termine annuale previsto dal primo comma dell'art. 101 L.F. senza che i diversi, e più lunghi, termini previsti per la formazione dei ruoli possano di per sé costituire ragioni di scusabilità del ritardo, la quale va invece valutata – in caso di deposito ultra annuale della domanda rispetto alla data di esecutività dello stato passivo – in relazione ai tempi strettamente necessari all'Amministrazione per predisporre i titoli per l'ammissione e trasmetterli all'adetto alla riscossione”.

Corte di Cassazione, 23/08/2012, n. 14617

“Il credito del Fisco va ammesso al passivo fallimentare con riserva, e non può essere quindi escluso, se pende una lite sulla formazione del ruolo. Infatti, se sulle somme iscritte a ruolo sorgono contestazioni, il credito è ammesso al passivo con riserva, anche nel caso in cui la domanda di ammissione sia presentata in via tardiva a norma dell'articolo 101 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267”.

Corte di Cassazione, 26/07/2013, n. 18138

“In tema di procedimento per la dichiarazione di fallimento di una società di capitali cancellata dal registro delle imprese, la legittimazione al contraddittorio spetta al liquidatore sociale, poiché, pur implicando detta cancellazione l'estinzione della società, ai sensi dell'art. 2495 cod. civ. (novellato dal D.Lgs. n. 6 del 2003), nondimeno entro il termine di un anno da tale evento è ancora possibile, ai sensi dell'art. 10 L.F., che la società sia dichiarata fallita se l'insolvenza si è manifestata anteriormente alla cancellazione o nell'anno successivo, con procedimento che deve svolgersi in contraddittorio con il liquidatore, il quale, anche dopo la cancellazione è altresì legittimato a proporre reclamo avverso la sentenza di fallimento”.

B. Transazione fiscale

Corte di Cassazione, 04/11/2011, n. 22932

“Il debitore deve provvedere nei confronti dell'Amministrazione fiscale (ricompreso in questo termine anche il concessionario per la riscossione, ora Agente per la riscossione) ad una formalità alla quale non è tenuto nei confronti degli altri creditori e cioè alla comunicazione, contestualmente al deposito del ricorso per il concordato presso la cancelleria del tribunale, della copia della domanda e della relativa documentazione. Tale adempimento è finalizzato a sollecitare l'ufficio fiscale ad un'attività anch'essa peculiare che non è, invece, richiesta agli altri creditori e cioè a certificare l'ammontare complessivo del debito tributario mediante la comunicazione di quello già accertato e di quello conseguente alla liquidazione delle dichiarazioni, compresa la dichiarazione integrativa relativa al periodo sino alla data di presentazione della domanda, “al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale”.

Quanto agli effetti della omologazione del concordato contenente la raggiunta transazione fiscale, essa “consolida” il debito tributario e comporta, la conseguenza della estinzione dei giudizi in corso aventi ad oggetto i tributi concordati, effetto, questo, che non si verifica per gli altri creditori i quali quando votano sulla proposta concordataria sostanzialmente formulano il loro consenso solo in relazione alla percentuale o alle modalità di soddisfacimento prospettate ma possono 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.

**) La tassatività della disposizione, di cui all'art. 184 L.F. e, quindi, l'affermazione del principio secondo il quale l'assetto dei crediti (inteso quale definizione della percentuale di pagamento o delle modalità alternative di soddisfacimento) quale emerge dalla proposta omologata obbliga*

tutti i creditori, indipendentemente non solo dal loro voto favorevole o contrario ma dalla stessa loro partecipazione al procedimento, porta ad escludere la possibilità di un particolare statuto per il Fisco, non essendo revocabile in dubbio che un'eccezione al principio, se voluta e per le conseguenze pratiche che comporta, sarebbe stata espressamente inserita dal Legislatore in occasione della formulazione della disposizione dedicata alla materia".

Corte di Cassazione, 26/07/2012, n. 13284

"In tema di legittimazione alla opposizione nel giudizio di omologazione del concordato preventivo, la locuzione "qualunque interessato", prevista dall'art. 180, secondo comma, L.F., non è necessariamente riferibile soltanto a soggetti diversi dai creditori, essendo invece suscettibile di comprendere i creditori non dissenzienti, quali coloro che non abbiano votato favorevolmente alla proposta per non aver preso parte all'adunanza fissata per il voto, o perché non convocati o, ancora, perché non ammessi al voto o, infine, perché astenuti; tali soggetti, infatti, prospettano l'interesse diretto e attuale al giudizio per contrastare l'omologazione, in riferimento al trattamento loro riservato, al di là e in aggiunta a chiunque altro, a qualunque titolo, abbia interesse ad opporsi all'omologazione".

[Fattispecie relativa ai creditori fiscali astenuti all'adunanza dei creditori e successivamente autori di dichiarazione contraria alla transazione fiscale].

Consiglio di Stato Sez. III, 05/03/2013, n. 1332

"La concessione di una rateizzazione e la conclusione di una transazione fiscale non solo non fanno venir meno l'adempimento agli obblighi tributari che, anzi, presuppongono, ma non hanno neppure natura novativa, poiché il mancato adempimento delle obbligazioni assunte determina il ripristino dell'obbligo originario. L'accesso a tali istituti non esclude, quindi, la sussistenza di una violazione tributaria definitivamente accertata ai sensi dell'art. 38, c. 1, lett. g) del D.Lgs. n. 163/2006" [Codice degli appalti]

Corte di Cassazione, 08/04/2013, n. 8533

"Il credito maturato dal professionista per l'attività svolta in relazione alla presentazione del ricorso per concordato preventivo e per la domanda di transazione fiscale, non ha natura meramente privilegiata, essendo qualificabile come prededucibile, in quanto funzionale all'ammissione alla procedura. Infatti, il dettato dell'art. 111, comma 2 del RD n. 267/1942 prevede la prededucibilità per tutti i crediti sorti in funzione di procedure concorsuali: inoltre, la modifica apportata dall'art. 33 del D.L. n. 83/2012, all'art. 182-quater L.F. ha abrogato la parte in cui veniva riconosciuta espressamente la prededucibilità al compenso

professionale spettante al solo attestatore, al fine di favorire il ricorso alle procedure concorsuali diverse da quella liquidatoria del fallimento".

C. Aspetti di diritto societario

Corte di Cassazione, 16/05/2012, n. 7676

"La cancellazione della società di capitali dal Registro delle imprese determina l'irreversibile estinzione dell'ente, nonostante vi siano rapporti giuridici pendenti, e ciò non viene meno nel caso dei debiti di natura fiscale. Tanto premesso, occorre evidenziare che, una volta estinta la società, il socio, ai sensi dell'art. 2495 c.c., risponde dei debiti sociali solo nella misura in cui abbia riscosso somme in base al bilancio finale di liquidazione. Se la società viene cancellata nelle more del contenzioso, il socio, da un lato, non può essere paragonato ad un erede, quindi non vi è alcun fenomeno di successione universale, dall'altro, risponde nei limiti dell'art. 2495 c.c., ed è entro tali limiti che può verificarsi la successione nel processo. È quindi necessario che l'Amministrazione finanziaria, affinché il processo instaurato dalla società successivamente estinta contro l'atto a lei notificato continui, dimostri il presupposto per la successione del socio nel processo, costituito dall'aver riscosso somme in base al bilancio finale di liquidazione".

Corte di Cassazione, 05/12/2012, n. 21773

"In materia di contenzioso tributario, e con specifico riferimento all'accertamento del reddito da partecipazione in una società di persone, in caso di estinzione dell'ente per cancellazione dal registro delle imprese, la qualità di successore universale dello stesso si radica in capo al socio per il fatto stesso dell'imputazione al medesimo del reddito della società in forza del principio di trasparenza ex art. 5 del D.P.R. 917/1986, implicante una presunzione di effettiva percezione del precisato reddito. Ne consegue che, in queste controversie, i soci assumono la legittimazione attiva e passiva alla lite instaurata nei confronti della società - con o senza la partecipazione originaria anche dei soci - per effetto della mera estinzione della società, senza che si ponga alcun problema di integrazione del contraddittorio nei confronti dell'ente ormai estinto".

Corte di Cassazione, Sezioni Unite Civili, 12/03/2013, nn. 6070, 6071 e 6072

"Con riferimento ai beni o ai diritti di cui sia mancata la liquidazione - escluso che la sussistenza dei medesimi possa impedire l'estinzione della società cancellata - si viene a determinare un meccanismo successorio analogo a quello posto alla base del subingresso nei debiti sociali. La

società cancellata, in quanto estinta, perde la legittimazione a stare in giudizio; quindi le obbligazioni gravanti sulla società estinta si trasferiscono in capo ai soci. La ratio va individuata nella volontà di impedire che la società debitrice, con la propria cancellazione, possa impedire al creditore di far valere il proprio diritto e tale risultato può essere pienamente raggiunto solo riconoscendo che, una volta venuto meno l'ente collettivo ed emerso il "sostrato personale che, in qualche misura, ne è alla base", i soci divengano gli effettivi titolari dei debiti sociali non liquidati".

Corte di Cassazione, 09/04/2013, n. 8596

"La cancellazione dal registro delle imprese determina l'estinzione del soggetto giuridico e la perdita della sua capacità processuale. Ne consegue che, nei processi in corso, anche se essi non siano interrotti per mancata dichiarazione dell'evento interruttivo da parte del difensore, la **legittimazione** sostanziale e processuale, attiva e passiva, si trasferisce automaticamente, ex articolo 110 c.p.c., ai soci, che, per effetto della vicenda estintiva, divengono partecipi della comunione in ordine ai beni residuati dalla liquidazione o sopravvenuti alla cancellazione, e, se ritualmente evocati in giudizio, parti di questo, pur se estranei ai precedenti gradi del processo. Ne consegue che è inammissibile il ricorso per cassazione proposto dal sedicente liquidatore della srl in liquidazione, che tale più non è dopo il deposito del bilancio finale in liquidazione con assegnazione ai soci delle attività e delle passività della compagine".

Corte Costituzionale, 17/07/2013, n. 198

"*)In materia di cancellazione di società di persone (nella specie in accomandita semplice), sul piano processuale, le soluzioni interpretative percorribili, attraverso una lettura costituzionalmente orientata delle norme, sono state già indicate nell'intervento nomofilattico risolutore della Corte di Cassazione a Sezioni Unite Civili (del 12.3.2013, sentt. 6070 e 6071). In particolare, la interpretazione data dal giudice di legittimità, comporta la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale, per violazione degli artt. 3, 24 e 111 della Costituzione degli articoli 2495 del codice civile e 328 del codice di procedura civile.

*)La nuova formulazione dell'art. 2495, secondo comma, cod. civ., ancorché dettata per le sole società di capitali nel contesto della riforma di cui al Decreto Legislativo 17 gennaio 2003, n. 6 (Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative, in attuazione della Legge 3 ottobre 2001, n. 366), è applicabile anche alle società commerciali di persone; sicché la cancellazione della società ne determina l'estinzione, con effetto immediato, indipendentemente dall'esistenza di crediti insoddisfatti o di rapporti ancora non definiti".

D. Responsabilità organi

Corte di Cassazione, 11/05/2012, n. 7327

"L'Agenzia delle Entrate, se sussistono gli estremi dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 (che vale solo per i debiti Ires), può azionare la responsabilità mediante specifico atto impugnabile in sede tributaria, entro il termine di prescrizione decennale. Ove non sussistano i presupposti per la menzionata responsabilità, opera l'art. 2495 del codice civile, quindi i soci sono responsabili nel limite di quanto hanno ricevuto in base al bilancio finale di liquidazione, mentre i liquidatori solo se il mancato pagamento è dipeso da loro colpa. Anche in tal caso, non si verifica alcuna successione nel debito, quindi una volta cancellata la società la responsabilità di soci e liquidatori non è automatica, in quanto l'Erario deve dimostrare la presenza delle condizioni che possono far ritenere responsabili i soci o i liquidatori".

Corte di Cassazione, 13/07/2012, n. 11968

"Il processo tributario iniziato in relazione alle imposte sui redditi nei confronti di una società non può proseguire, una volta che questa si sia estinta per cancellazione dal registro delle imprese, ad opera o nei confronti dell'ex-liquidatore o degli ex-amministratori, poiché essi non sono successori, e neppure coobbligati della stessa, in quanto l'azione di responsabilità prevista dall'art. 36 del D.P.R. 602/1973, è esercitabile, nei confronti dell'uno, solo se i ruoli in cui siano iscritti i tributi della società possano essere posti in riscossione e se sia acquisita legale certezza che i medesimi non siano stati soddisfatti con le attività della liquidazione, e, nei confronti degli altri, alle condizioni della sussistenza di attività nel patrimonio della società e della distrazione di esse a fini diversi dal pagamento delle imposte dovute, e, quindi, in entrambi i casi, sulla base di un titolo autonomo dall'obbligazione fiscale, di natura civilistica, ex artt. 1176 e 1218 cod. civ., ancorché accertabile nelle forme del procedimento e del processo tributario.

[In applicazione di questo principio, la Suprema Corte ha dichiarato inammissibile il ricorso per cassazione proposto dall'ex-liquidatore di una società a responsabilità limitata già cancellata dal registro delle imprese].

E. Aspetti penali

Corte di Cassazione, Sez. III Penale, 12/09/2013, n. 37389

"Può essere condannato per sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, l'imprenditore che cede l'avviamento dell'azienda e la mette in liquidazione per non pagare il Fisco.

Il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, sanziona, infatti, la condotta di colui il quale, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore a lire cento milioni, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva.

Peraltro, la norma in questione non può ricomprendere finalità diverse da quelle indicate e, pertanto, non può trovare applicazione nel caso di pagamenti di ritenute sul reddito di lavoro dipendente, verso l'Inps o verso Equitalia per somme pertinenti a rateizzazioni”.

Corte di Cassazione, Sezioni Unite Penali, 12/09/2013, n. 37424

L'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000, entrato in vigore il 4 luglio 2006, si applica anche agli omessi versamenti dell'IVA relativa al 2005, senza che ciò comporti violazione del principio di irretroattività. Infatti la prova del dolo è insita nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo d'imposta. Per escludere la colpevolezza, non può, quindi, essere invocata la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non fare debitamente fronte all'esigenza predetta”.

Corte di Cassazione, Sezioni Unite Penali, 12/09/2013, n. 37425

“Il reato di cui all'art. 10-bis del D.Lgs. 74/2000 è punibile a titolo di dolo generico. Mentre, invero, molte delle condotte penalmente sanzionate dal D.Lgs. 74/2000, richiedono che il comportamento illecito sia dettato dallo scopo specifico di evadere le imposte, questa specifica direzione della volontà illecita non emerge in alcun modo dal testo della norma in esame. Per la commissione del reato, basta, dunque, la coscienza e volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato. Tale coscienza e volontà deve investire anche la soglia dei cinquantamila Euro, che è un elemento costitutivo del fatto, contribuendo a definirne il disvalore.

La prova del dolo è insita in genere nella duplice circostanza del rilascio della certificazione al sostituito e della presentazione della dichiarazione annuale del sostituto (Mod. 770), che riporta le trattenute effettuate, la loro data ed ammontare, nonché i versamenti relativi.

Il debito verso il Fisco relativo al versamento delle ritenute è collegato con quello della erogazione degli emolumenti ai collaboratori. Ogni qualvolta il sostituto d'imposta effettua tali erogazioni, insorge, quindi, a suo carico

l'obbligo di accantonare le somme dovute all'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria.

L'introduzione della norma penale, stabilendo nuove condizioni e un nuovo termine per la propria applicazione, estende evidentemente la detta esigenza di organizzazione su scala annuale. Non può, quindi, essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta (protrattasi, in sede di prima applicazione della norma, nel 2005) di non far debitamente fronte alla esigenza predetta”.

A.N.T.I.

Tra i convegni organizzati o sponsorizzati dall'ANTI negli ultimi sei mesi del 2013 ed in programmazione per questo ultimo scorcio dell'anno – che come tradizione sono tutti pubblicati sul nostro sito web www.as-sociazionetributaristi.it nella sezione “Incontri e Convegni” – segnaliamo:

– il convegno organizzato a Milano il 30 aprile 2013 dalla Sezione Lombardia sul tema “*La tassazione degli strumenti finanziari*”. Relatori: Dott.ssa Laura Zaccaria, *Le Rendite Finanziarie tra Capital Gain, Imposta di Bollo e Tobin Tax*; Prof. Dott. Renzo Parisotto, *Il Ruolo dell'Intermediario nell'Accertamento Tributario*; Dott. Giovanni Galli, *Ruolo dell'Intermediario Finanziario in materia di segnalazioni e comunicazioni (la collaborazione con l'Amministrazione finanziaria)*; Prof. Avv. Alessio Lanzi, *Uso di Strumenti Finanziari: risvolti e conseguenze penalistiche*. Conclusioni dei lavori: Prof. Gianfranco Gaffuri e Dott. Antonio Tognoli;

– il convegno organizzato a Bari dalla Sezione Puglia sul tema “*Gli accertamenti nei confronti delle persone fisiche e il nuovo redditometro*” Moderatore: Dott. Marco Preverin. Relatori: Dott. Ennio Attilio Sepe, *Analisi della giurisprudenza su presunzioni, redditometro, studi di settore in tema di accertamento*; Prof. Antonio Felice Uricchio, *Profili europei e costituzionali del redditometro*; Dott. Antonio Dorrello, *Focus sulle strategie di controllo della Amministrazione Finanziaria*; Dott. Luigi Lovecchio, *Profili di tutela del contribuente*;

– il convegno organizzato il 24 maggio 2013 a Genova dalla Sezione Liguria, a margine dell'Assemblea Nazionale dei soci ANTI. Relatori: Prof. Alberto Marcheselli, *Riflessioni e margine del nuovo accertamento sintetico e redditometrico*; prof. Gianni Marongiu, *Abuso del diritto e principi costituzionali*;

– il convegno organizzato il 29 maggio 2013 a Napoli dalla Sezione Campania sul tema: “*Il controllo del tenore di vita dei contribuenti tra interposizione, redditometro, concessione dei beni ai soci e trust*”. Relatori: Avv. Gabriele Sepio, *Redditometro e concessione dei beni ai soci*; Avv. Aniello Napolitano, *Interposizione*; Avv. Andrea Vicari, *Percorsi nella simulazione*; Dott. Vincenzo Stuppia, *Il Diritto Beneficiario: natura, possesso, titolarità*; Dott. Paolo Gaeta, *Considerazioni conclusive*;

– il convegno organizzato il 6 giugno 2013 a Catania, dalla Sezione Sicilia Orientale con l'A.M.T. Sezione

Catania sul tema “*Questioni attuali della giustizia tributaria*”. Relatori: Dott. Umberto Puglisi, *La sospensione delle sentenze tributarie davanti alle Commissioni Tributarie Regionali: un problema aperto*; Prof. Avv. Vito Branca, *Il progetto di riforma del processo tributario elaborato dal CNEL: prime riflessioni*; Dott. Mario Cicala, *Prova per presunzioni e prove atipiche nel processo tributario: redditometro e dichiarazioni testimoniali*; Dott. Giuseppe Di Salvo, *Consiglio di Presidenza e professionalità del giudice tributario: valutazioni di economia aziendale*;

– il convegno organizzato il 24 gennaio 2013 a Torino dalla Sezione Piemonte e Valle D'Aosta sul tema: “*Questioni controverse del contenzioso tributario*”. Relatori: Avv. Giuseppe Camosci, *Statuto del contribuente – Operazioni straordinarie - Antieconomicità – Conferimenti ed imposta di registro* e Avv. Mauro Gherner, *Soci e liquidatori di società di persone cancellate - Impugnazione dell'atto presupposto – Emendabilità D.R. oltre anno*;

– il convegno organizzato il 20 giugno 2013 ad Ancona dalla Sezione Marche – Delegazione Abruzzo sul tema “*Nuovi strumenti di finanziamento dedicate alle società non quotate e prospettive del mercato del capitale di debito. Profili giuridici, tributari e finanziari*”. Relatori: Dott. Paolo Balice, *Ruolo del sistema bancario e prospettive del mercato del capitale di debito nel finanziamento alle attività delle imprese: l'impatto delle nuove normative*; Dott. Roberto Rossi *Prospettive per le imprese e gli investitori: profili critici ed ipotesi di soluzione*; Dott. Gianfranco Di Vaio, *Il ruolo degli investitori istituzionali nella crescita del mercato del capitale di debito per le società non quotate*; Ing. Giovanni Battista Roversi, *I mercati multilaterali di scambio per i nuovi strumenti di debito delle società non quotate*; Dott. Francesco Grande, *Rating per le società non quotate ed emissione di strumenti finanziari*; Avv. Gregorio Consoli, *Profili legali e regolamentari dei nuovi strumenti di finanziamento*; Dott. Maurizio Bastianelli *Il nuovo regime tributario delle cambiali finanziarie e dei titoli emessi dalle società non quotate*. Conclusioni e chiusura lavori: Dott. Ferruccio Carminati e Dott. Stefano Coppola;

– il convegno organizzato il 21 giugno 2013 ad Ancona dalla Sezione Marche – Delegazione Abruzzo sul tema “*La mediazione tributaria: riflessioni e spunti critici dopo le prime esperienze pratico-applicative*” I sessione Presidente e moderatore Dott. Riccardo Albo. Relatori: Dott. Gaetano Ambrosio, *Reclamo/Mediazione: effetti so-*

stanziali della proposizione dell'istanza – presupposti per l'accordo e margini di intervento; Dott. Vincenzo Busa, *Impatto della mediazione sulla conflittualità e sul rapporto tra Amministrazione e Contribuente*; Prof.ssa Annalisa Pace, *Il procedimento di reclamo avverso gli atti di accertamento – effetti processuali e tecniche di difesa*; Avv. Paolo Speciale, *Reclamo/Mediazione ed atti di riscossione: profili di specialità ed esigenze di tutela. II sessione* Presidente e moderatore Prof. Christian Califano. Relatori: Dott. Gabriele Chiacchieretta, *Reclamo/Mediazione - esperienze di applicazione della DRE Marche*; Prof.ssa Caterina Verrigni, *Questioni aperte e profili di criticità*; Prof. Mauro Minestrone, *Mediazione tributaria ed eccesso di delega*. Conclusioni Prof. Lorenzo Del Federico;

– l'incontro di studio organizzato il 21 giugno a Catanzaro dalla Sezione Calabria sul tema "*Esterovestizione: giurisprudenza penale e responsabilità del professionista*". Relatori: Avv. Vittorio Plati, Avv. Giovanni Caridi e Avv. Vincenzo Iiritano;

– il convegno organizzato il 5 luglio 2013 ad Ancora dalla Sezione Marche – Delegazione Abruzzo sul tema: "*L'imposizione diretta ed il mercato unico europeo: quale futuro?*". I Sessione: *Le problematiche cruciali legale all'imposizione diretta nella normativa sostanziale* Moderatore Modica De Angelis. Relatori: Pedro M. Herrera, *La mobilità dei contribuenti all'interno dell'Unione Europea le exit taxes*; Luca Cerioni, *L'eliminazione della doppia imposizione ed i limiti alla compensazione infragruppo fra utili e perdite all'intero dell'UE: la situazione vent'anni dopo il rapporto Ruding*; Hans van der Hurk, *La concorrenza fiscale nella Unione Europea*; Lorenzo del Federico e Christian Califano, *Le clausole anti-abuso el contesto nazionale ed europeo. II Sessione: Gli attuali obiettivi prioritari dell'azione comunitaria e la prospettiva italiana* Relatori: Franco Rocca Tagliata, *Il piano della Commissione Europea per la lotta alla frode fiscale e la buona governance e le azioni dell'OCSE riguardanti i BEPS*; Riccardo Albo, *Esterovestizione: analisi del fenomeno tra principi comunitari e strategie di contrasto nazionali*; Mauro Minestrone, *Verso lo Statuto dei diritti del contribuente europeo. III Sessione: La cooperazione fra le amministrazioni fiscali nazionali* Relatori: Luigi Vinciguerra, *La cooperazione amministrativa tra gli Stati membri: la Direttiva 2011/16/UE. Innovazioni e possibili scenari evolutivi*; Maria A. Grau Ruiz, *La convenzione multilaterale sull'assistenza reciproca in materia fiscale: pro e contro*; Sessione IV: *Quale futuro* Tavola Rotonda: *Le sfide aperte fra rimozione dei restanti ostacoli alla circolazione intracomunitaria legati alla fiscalità diretta, concorrenza fiscale e contrasto ai fenomeni di elusione ed evasione transnazionale e le possibili soluzioni*;

– il convegno organizzato il 17 luglio 2013 a Como dalla Sezione Provinciale Como sul tema: "*L'accertamento sintetico e il Redditometro. Criticità tecniche e giuridiche dopo gli ultimi interventi del legislatore*". Relatori: Dott. Primo Ceppellini, *Lo stato dell'arte della prassi e della giurisprudenza su accertamento sintetico e redditometro*; Prof. Avv. Ivo Caraccioli, *La denuncia penale in caso di superamento delle soglie per effetto del redditometro e dello speso metro*; Avv. Francesco Colaianni, *L'utilizzabilità del redditometro e dello spesometro nel processo per reati tributari e nella conseguente sentenza*; Prof. Avv. Gianni Marongiu, *I profili costituzionali del nuovo accertamento sintetico e reddito metrico*;

– il convegno organizzato il 18 luglio 2013 a Brescia dalla Sezione Lombardia – Delegazione di Brescia sul tema: "*Crisi di impresa e Trust*". Presiede e coordina Prof. Gianfranco Gaffuri. Relatori: Prof. Giorgio De Nova, *I Trust e il Trust per le crisi di impresa*; Prof. Marco Arato, *La crisi di impresa*; Prof. Alberto Jorio, *Il Trust e la crisi di impresa*; Prof. Giuseppe Corasaniti, *La tassazione dell'atto istitutivo del vincolo di destinazione e del Trust liquidatorio*;

– la riunione organizzata il 18 luglio 2013 a Torino dalla Sezione Piemonte e Valle d'Aosta sul tema: "*Legittimo risparmio di imposta e perizie valutative*". Relatori: Dott. Fabio Ghiselli, *Pianificazione fiscale e valutazione della congruità del prezzo contrattuale (parti correlate e non – CEO e CFO: coordinamento delle funzioni*; Avv. Paolo Pacitto, *Valide ragioni economiche e contestazioni dell'A.F. Operazioni interne ed internazionali*;

– il convegno organizzato il 21 settembre 2013 a Siracusa dalla Sezione Sicilia Orientale sul tema: "*Il nuovo redditometro per l'accertamento dei falsi poveri e presunti ricchi*". Relatori: Dott. Gianfranco Antico, *Accertamento sintetico e redditometro, differenze con il passato e nuovi presupposti impositivi*; Prof. Francesco Randazzo, *Natura della presunzione: è davvero un capitolo chiuso*; Dott. Carlo Nocera, *Procedimento, onere della prova e cause giustificative nella giurisprudenza di merito e di legittimità*;

– la riunione organizzata il 26 settembre 2013 a Torino dalla Sezione Piemonte e Valle d'Aosta sul tema: "*La tassazione degli strumenti finanziari*". Relatori: Dott.ssa Laura Zaccaria e Dott. Adriano Ippolito;

– il convegno organizzato il 3 ottobre 2013 a Roma dalla Sezione Lazio sul tema "*Transfer Price. Problematrice e novità a livello nazionale ed europeo*". Relatori: Prof. Avv. Livia Salvini, Prof. Avv. Francesco D'Ayala Valva, Prof. Avv. Augusto Fantozzi, Avv. Giovanni Cali. Interventi: Prof. Avv. Francesco Rossi Ragazzi, Avv. Bruno Lo Giudice, Avv. Giovanni Palumbo, Avv. Claudio Berleri;

– la riunione organizzata il 24 ottobre 2013 a Torino dalla Sezione Piemonte e Valle d'Aosta sul tema "L'incidenza sul carico fiscale nella scelta del modello associativo nell'esercizio delle professioni intellettuali: la nuova società tra professionisti". Relatore: Prof. Gaetano Ragucci;

– il XXXII Congresso Nazionale ANTI, organizzato il 21 novembre a Milano sul tema "Stato di Diritto e Stato Sociale nell'attuale esperienza fiscale". Sessione mattutina "Stato di Diritto" Relatori: Prof. Avv. Gianni Marongiu *Nella produzione delle regole*; Prof. Avv. Gianfranco Gafuri, *Nel procedimento di accertamento*; Prof. Avv. Massimo Basilavecchia, *Nella fase della riscossione e rimborso*; Prof. Avv. Francesco Tesauro, *Nella fase giudiziale*; Prof. Avv. Guglielmo Franson, *Libertà economica e diritti sociali*. Sessione pomeridiana "Stato Sociale". Relatori: Prof. Dott. Enrico Marelli, *L'esperienza penal-tributaria*; Prof. Avv. Dario Stevanato, *L'imposta per la persona e il lavoro*; Prof. Avv. Maurizio Logozzo, *La famiglia nell'ordinamento tributario*; Dott. Roberto Lunelli, *L'imposta per l'ambiente*. Conclusioni: Prof. Avv. Francesco Moschetti.

Si segnala altresì che il successivo 22 novembre 2013 si terrà, con il patrocinio dell'ANTI, sempre a Milano la

6^a Conferenza della Commissione Affari Professionali della C.F.E. sul tema: "Change of climate in taxation: are you prepared for extended responsibilities". Questo il programma della Conferenza: Session 1: Change of responsibilities: are tax advisers expected to serve two masters?. Relatore Theo Poolen; Session 2: A legal or a moral approach - What difference would it make for the engagement?. Relatori: Giuseppe van der Helm e John P. Cullinane; Session 3: Will past tax advice backfire on advisers? What are hence the new implications of the abuse of law from the tax authorities' viewpoint? Relatori: Ivo Caraccioli, Andrew Cole, e Col. Giuseppe Arbore;

– l'incontro di studio organizzato il 26 novembre 2013 a Roma dalla Sezione Lazio sul tema "I controversi rapporti tra fisco e contribuente. Valutazioni d'azienda e supporto alla normativa fiscale". Relatori: Prof. Dott. Francesco Rossi Ragazzi, *Dall'elusione all'abuso del diritto*; Avv. Claudio Berliri, *Trasferimenti e conferimenti di azienda: problematiche fiscali*; Prof. Dott. Piergiorgio Valente, *Transfer pricing e gestione dei beni immateriali*; Dott.ssa Emanuela Fusa, *La perizia di stima come e quando perseguire la necessaria oggettività fiscale*.

L'A.N.T.I. Associazione Nazionale Tributaristi Italiani è stata costituita il 13 giugno 1949 e, nella sua lunghissima storia, ha avuto illustri Presidenti quali: Giovanni Battista Adonnino, Ernesto D'Albergo, Epicarmo Corbino, Ignazio Manzoni, Victor Uckmar, Giuseppe De Angelis. Attualmente è presieduta dal Prof. Mario Boidi. L'Associazione, che ha sezioni in tutta Italia, si propone, attraverso incontri di studio, convegni e pubblicazioni, di approfondire le tematiche fiscali, sotto il profilo scientifico, ma attenta anche alle applicazioni professionali. Essa tiene, altresì, contatti con Governo e Parlamento collaborando quando richiesto allo studio e alla formazione delle leggi. L'A.N.T.I. è socia della Confédération Fiscale Européenne, l'unico raggruppamento Europeo di consulenti tributari che opera a livello Comunitario e nell'anno 2004 è stato presieduto dal Prof. Mario Boidi.



SEDE LEGALE

Piazza della Croce Rossa, 2 • 00161 Roma • Tel. 06.45214794
E-mail: nazionale@associazionetributaristi.it • Sito Internet: www.associazionetributaristi.it

PRESIDENZA

Via Andrea Doria, 15 • 10123 Torino • Tel. 011.8126767 • Fax 011.8122300
E-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

SEGRETERIA NAZIONALE

Via Riviera di Chiaia, 72 • 80122 Napoli • Tel. e Fax 081.7617783
E-mail: segrgenerale@associazionetributaristi.it

TESORERIA NAZIONALE

Via Cosimo del Fante, 16 • 20122 Milano • Tel. 02.58310288 • Fax 02.58310285
E-mail: tesoreria@associazionetributaristi.it • Sito Internet: www.associazionetributaristi.it