

STUDI SENESI

CXXVIII (III SERIE, LXV)

FASCICOLO 1-2



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI SIENA
DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA
2016

ALCUNE RIFLESSIONI SUL PROBLEMATICO RAPPORTO CON IL CREDITORE FISCO NELLA GESTIONE DELLA CRISI DELL'IMPRESA

1. *Premessa.*

La gestione delle posizioni fiscali rappresenta una delle principali criticità che si trovano ad affrontare tutti coloro che, almeno nel nostro Paese, si avvicinano al tentativo di risolvere la crisi (reversibile) dell'impresa. Due sono, in particolare, i problemi che in tal senso si presentano: a) quello di individuare le soluzioni per garantire il pagamento dei debiti pregressi (solitamente molto elevati, per la spiccata abitudine dell'imprenditore in carenza di liquidità di cessare il regolare adempimento degli obblighi tributari) e, b) la definizione delle dinamiche impositive sottese ai programmi di risanamento, quale momento imprescindibile per valutare i costi (e quindi gli impegni finanziari) collegati alla ristrutturazione aziendale che si intende intraprendere.

Rispetto ad entrambi questi profili, le difficoltà che si incontrano non sono tanto (o soltanto) collegate alla diffidenza che, in tali circostanze, connota l'atteggiamento dell'Amministrazione finanziaria nell'individuare soluzioni condivise, ma trovano la loro principale ragione nella lacunosità e nella scarsa coerenza sistematica della stessa disciplina di riferimento.

Il Legislatore tributario ha, in effetti, dimostrato, specie negli ultimi anni, una scarsa sensibilità nell'accompagnare i processi con i quali si è, al contrario, tentato di razionalizzare e rendere più efficienti le norme dirette a regolare i procedimenti di composizione "delle crisi" e questo ha, addirittura ed inopinatamente, finito con l'impedire il pieno raggiungimento degli obiettivi che si volevano perseguire con gli interventi di riforma, primo tra tutti quello approntato con riferimento alla stessa Legge Fallimentare.

Ne è dimostrazione evidente il fatto che la scarsa diffusione dei nuovi strumenti di gestione della temporanea difficoltà dell'impresa (segnatamente, dei piani attestati di cui all'articolo 67, comma 3 lettera d, l.fall. e dei piani di ristrutturazione del debito di cui all'art.182 *bis* l.fall.) che hanno rappresentato uno dei momenti qualificanti la recente evoluzione normativa in materia, sia stata da molti imputata proprio alle lacune di una disciplina

tributaria che, solo in parte recentemente rivista, comportava (e per certi versi continua ancora a comportare) una loro maggiore onerosità sul piano impositivo rispetto alle diverse (e tradizionali) soluzioni previste dal R.D. n. 267/1942 (nella specie il concordato) delle quali, dichiaratamente, avrebbero al contrario dovuto (e ancora dovrebbero) rappresentare delle valide ed efficienti (sul piano degli interessi generali coinvolti) alternative.

Con queste premesse, i principali profili sui quali sembra opportuno sviluppare una riflessione, sono quelli che riguardano:

i. l'individuazione (spesso ancora controversa) proprio delle regole che attengono i criteri di tassazione delle operazioni di esecuzione dei piani attestati (*ex* articolo 67, comma 3 lettera d, l.fall.) e dei piani di ristrutturazione del debito (*ex* art. 182 *bis* l.fall.);

ii. la delimitazione delle responsabilità tributarie che si collegano con le operazioni straordinarie che sostengono i programmi di soluzione della crisi dell'impresa, anche con riferimento all'apprezzamento della loro possibile elusività fiscale;

iii. gli aspetti connessi con le responsabilità che si correlano al mancato pagamento dei tributi in concomitanza con il manifestarsi della crisi, specie alla luce dei recenti orientamenti manifestati da parte della giurisprudenza.

2. La (possibile) piena irrilevanza impositiva di sopravvenienze attive e plusvalenze da cessione per accordi di ristrutturazione del debito e piani attestati.

Prendendo le mosse dal primo dei segnalati profili di riflessione, per quanto già accennato, uno dei principali motivi per cui non si è registrata una adeguata diffusione degli accordi di ristrutturazione dei debiti e dei piani attestati introdotti con la riforma del R.D. 267/1942 è stata la presenza di una disciplina fiscale che, almeno sino al recente passato, non prevedeva (diversamente dall'ipotesi di concordato, per questo costantemente preferita) l'irrilevanza impositiva delle sopravvenienze attive derivanti dalla c.d. falcidia dei debiti (conseguente al possibile accordo) e delle plusvalenze generate dalla cessione dei beni in esecuzione del programma di ristrutturazione.

Resosi conto delle incongruenze che questa situazione determinava (anche per le pressanti richieste che gli venivano rivolte da parte della dottrina e degli operatori del settore) il Legislatore fiscale è, in verità, intervenuto con una modifica che, però, lascia inalterate numerose criticità. Se, infatti, da un lato, con il D.L. n. 83/2012 (c.d. decreto crescita) è stata estesa ai "nuovi"

strut
attivo
è sta
al rig
man
procc

che
debit
anch
biti o
n. 26
regio
ma sc
se e c
stesso
in sec
minu
avvio

falcid
sola p
all'ar
in ese
plusv
nevol

tesa
che si
mede

infine
occas
applic
ipotes
dal st

che le
non s

strumenti di risanamento la previsione di irrilevanza delle sopravvenienze attive di cui all'art. 88, comma 4 del TUIR, dall'altro: 1) tale estensione è stata solo parziale viste le specifiche «limitazioni» quantitative introdotte al riguardo rispetto all'identica fattispecie prevista per i concordati, 2) è mancato del tutto un intervento diretto a rendere omogeneo, tra le diverse procedure, il trattamento delle plusvalenze.

Nel dettaglio, se per un verso, il citato art. 88, comma 4, prevede ora che *“non si considerano sopravvenienze attive..”* oltre alla riduzione dei debiti dell'impresa *“..in sede di concordato fallimentare o preventivo...”*, anche quelle che si registrino *“in caso di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, pubblicato nel registro delle imprese”* ma solo, in tale ultimo caso, *“.. per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84”*, per l'altro, l'art. 86, comma 5 dello stesso TUIR continua a stabilire che la sola *“..cessione dei beni ai creditori in sede di concordato preventivo non costituisce realizzo delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento”*.

La limitazione della irrilevanza impositiva delle sopravvenienze “da falcidia” per i piani attestati e per quelli di ristrutturazione del debito alla sola parte delle stesse *“che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84”*, nonché la mancata inclusione di tali piani tra le operazioni in esecuzione delle quali la cessione dei beni determina il conseguimento di plusvalenze non tassate, rappresentano scelte normative del tutto irragionevoli.

Per convincersene basta considerare quale sia l'«originaria» *ratio* sottesa allo stesso art. 88, comma 4, del TUIR, che, d'altra parte, è la stessa che sorregge anche la previsione contenuta nel citato art. 86, comma 5 del medesimo TUIR.

Tale *ratio*, sulla quale molto si è discusso anche in dottrina, è stata, infine, chiaramente indicata dalla Corte di cassazione che, in almeno due occasioni, ha, infatti, fatto ad essa riferimento per affermare l'estensione applicativa dell'art. 54, comma 6, del T.U.I.R. (ora art. 86, comma 5), ad ipotesi che non risultavano direttamente riconducibili a quelle contemplate dal suo dato testuale. Segnatamente:

a) nel primo caso (sent. 16 ottobre 2006, n. 22168), la Corte ha ritenuto che la suddetta norma deve essere interpretata nel senso che la plusvalenza non si realizza neppure con il trasferimento a terzi dei beni ceduti;

b) nel secondo (sent. 21 maggio 2007, n. 11699), ha affermato che la previsione sul mancato realizzo delle plusvalenze tassabili si applica anche quando nell'operazione concorra un cessionario non assoggettato alla procedura concordataria purché, ovviamente, fiscalmente qualificabile come titolare di un reddito d'impresa nel cui contesto tale cessione avvenga.

In entrambe le pronunce, i giudici hanno motivato le loro decisioni facendo riferimento al fatto che siamo di fronte ad una norma che è dichiaratamente diretta a favorire il pieno ed efficiente dispiegarsi di procedure che evitano la traumatica disgregazione dell'impresa, favorendone una possibile continuità.

Questo concetto si trova, in particolare, chiaramente espresso nella sent. n. 22168 del 2006, nella quale viene testualmente evidenziato che *"dall'esame dei lavori preparatori (e, in particolare, dal parere della Commissione dei Trenta sullo schema di Testo Unico, art. 127) si ricava che l'obiettivo che si intendeva raggiungere con la disposizione in esame (cioè l'art. 54, comma 6, ora art. 86, comma 5 - N.d.A.) era proprio quello di ridurre l'onere fiscale delle operazioni compiute nel corso della liquidazione concordataria"*. Gli stessi giudici si fanno, d'altra parte, anche carico, nel motivare la loro decisione, di evidenziare come questa interpretazione non crei ingiustificate discriminazioni rispetto agli assetti impositivi che si realizzano nella liquidazione volontaria ed in quella fallimentare. Non per l'ipotesi di fallimento, rispetto alla quale, viene osservato, si manifesta un particolare regime di tassazione fondato sulla determinazione del reddito complessivo del cd. maxi-periodo concorsuale e che incentra la possibile tassazione solo sull'ipotetico residuo attivo; tantomeno per la liquidazione volontaria, rispetto alla quale quella concordataria, si legge è una fattispecie *"così diversa nelle finalità e nei presupposti ... da rendere improbabile qualsiasi raffronto ... ai fini di una verifica della ragionevolezza delle differenze che indubbiamente sussistono nelle rispettive discipline"*.

La Corte coglie, insomma, con evidente chiarezza, un profilo che la dottrina aveva già da tempo messo in evidenza: laddove il legislatore ha privato di rilevanza reddituale le componenti (sopravvenienze e plusvalenze) realizzate in esito ad operazioni funzionali a garantire il successo dei concordati, ha voluto assicurare (meglio si potrebbe dire: supportare) il successo della procedura. In modo forse un po' sbrigativo (e neppure del tutto chiaro quanto almeno ai contenuti letterali) ha, cioè, espresso in queste norme la funzione servente del diritto tributario all'affermarsi di istituti cui l'ordinamento assegna il compito di sostenere interessi ritenuti meritevoli di tutela. Significa, in termini più espliciti, che lo stesso legislatore ha considerato come la

sussis
un as
maggi
alla i
quan
menti
(nel c
tutele

ca pr
(limit

corda
debb
tica)
piutt
della
di qu
debb
ai co

una c
rifer
relaz
ladd
gant
te lic
del p
luzic
favo
india

che,
limit
già c
prev
(e p

vell:

sussistenza dell'onere fiscale non dovesse essere di ostacolo al realizzarsi di un assetto di composizione della crisi di impresa in grado di assicurare una maggiore soddisfazione dei numerosi soggetti coinvolti nella stessa rispetto alla ipotesi di disgregazione liquidatoria del patrimonio aziendale. Ciò in quanto è corretto che l'interesse fiscale «abdichi» di fronte ad altri (e parimenti meritori) interessi di carattere generale che altrove nell'ordinamento (nel caso nella Legge Fallimentare) lo stesso legislatore si è fatto carico di tutelare.

Alla luce di quanto sin qui considerato, si schiude la ragione della critica prima accennata circa l'irragionevolezza dell'assetto infine definito con le (limitate) modifiche apportate al TUIR dal DL 83/2012.

La mancanza, ai fini di cui discute, di una piena assimilazione tra "concordati" e "nuovi piani" non è giustificata; e ciò non perché si possa (o si debba) ricercare, in via interpretativa, una possibile (e tra l'altro problematica) identità in punto di natura giuridica tra tali (diversi) istituti, quanto, piuttosto, perché non pare dubbio che i piani di cui agli articoli 67 e 182 *bis* della Legge Fallimentare, esprimano perfettamente una logica di sostegno di qualificati interessi generali, rispetto alla quale non può che riconoscersi debba operare quel medesimo *favor* che le norme tributarie hanno riservato ai concordati.

Tali "piani" rappresentano, infatti, ormai per pacifica constatazione, una delle più evidenti espressioni della "filosofia" di fondo che ha guidato la riforma della stessa Legge Fallimentare e che ben si ritrova espressa nella relazione ministeriale di accompagnamento al D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, laddove viene, infatti, puntualmente indicata la volontà del legislatore delegante di approntare un sistema che, superando un'ispirazione precipuamente liquidatoria dell'impresa in crisi, si ispiri ad una matrice «*recuperatoria del patrimonio imprenditoriale*» che, «*più adeguata alle finalità che la evoluzione socio-economica intende realizzare nelle situazioni di insolvenza*», favorisca «*la conservazione delle componenti dell'impresa*» precipuamente indicate nei «*beni produttivi e nei livelli occupazionali*».

Se questa ricostruzione può essere condivisa, deve allora concludersi che, nel modificare l'art. 88, comma 4 del TUIR il legislatore medesimo si è limitato ad introdurre una norma meramente ricognitiva di un principio che già doveva portare ad interpretare estensivamente il pregresso testo della previsione, per ricomprendervi le fattispecie che oggi vengono espressamente (e pur non correttamente) contemplate. Ma se questo è vero allora:

a) è del tutto priva di giustificazione la limitazione prevista dalla novella legislativa che, diversamente dalle ipotesi di concordato nelle quali la

sopravvenienza da falcidia è integralmente esentata, circoscrive per le nuove fattispecie tale misura alla «*parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'art. 84*»;

c) è parimente ingiustificata ed irragionevole - vista la segnalata identità della *ratio legis* - la mancata inclusione delle nuove fattispecie anche nell'art. 86, comma 5, del TUIR. che, in ogni caso, deve essere interpretato in maniera estensiva nel senso che la plusvalenza non si realizza neppure con il trasferimento di beni in esecuzione di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'art. 182-bis l.fall. ovvero di un piano attestato ai sensi dell'art. 67, lett. d), l.fall.

Ovviamente, a questo punto, l'eventuale affermarsi di simili conclusioni pare ineludibilmente collegato all'instaurarsi di un contenzioso che, invero, è auspicabile i professionisti che assistono le imprese in crisi possano utilmente coltivare. In tal senso, il percorso che sembra poter essere indicato è quello, necessariamente prudenziale, di promuovere apposite istanze di rimborso delle maggiori imposte corrisposte con l'applicazione letterale delle vigenti disposizioni, finalizzate alla successiva impugnativa del diniego e con la previsione, magari già contenuta nei Piani predisposti, di distribuire a beneficio degli stessi creditori (e del risanamento aziendale complessivamente considerato) le somme che, all'esito di un favorevole giudicato, potessero al riguardo essere "recuperate".

3. *Le operazioni straordinarie per la soluzione della crisi: le responsabilità tributarie e i possibili risvolti elusivi.*

Il secondo dei segnalati ambiti di riflessione, riguarda le dinamiche sottese alle operazioni riorganizzative di tipo straordinario che, normalmente, accompagnano i processi di risanamento dell'impresa.

In effetti, di fronte alla loro definizione, sorgono spesso riflessioni che attengono: (i) l'eventualità che le stesse possano essere apprezzate in chiave elusiva da parte dell'Amministrazione finanziaria, (ii) la necessità di chiarire quali siano le responsabilità per i debiti tributari pregressi che possono concretizzarsi in capo ai "nuovi" soggetti che proseguono, in una diversa articolazione soggettiva e/o organizzativa l'attività.

Sotto il primo versante, le preoccupazioni che talvolta vengono prospettate devono essere ampiamente ridimensionate. Laddove, infatti, una operazione straordinaria (si pensi ad una fusione, ad una scissione, ad un conferimento, ecc.) si inserisca in un programma di rivisitazione dell'assetto gestionale dell'attività, funzionale ad assicurare il superamento della crisi

che l'aveva
quelle "va
prezzamer
di eventua
nato. Non
quella sott
anche per
in tal caso
è chiamat

Un l
presentato
tima norm
considera
zano la g
miti al riq
una fusio
pieno util
contribue
Regionale
600/1973,
elusivi de

Ebb
zionale al
mente im
le ragioni
porto del
risaname
la sosteni
rilevanti
rebbe alt
zo delle p
scaturent
mato lo s
riorganiz

Più
tarie che
nella ges
che l'ha
In

che l'aveva caratterizzata, non possono sorgere dubbi circa la sussistenza di quelle "valide ragioni economiche" che di per sé escludono qualsivoglia apprezzamento, da parte dell'Amministrazione finanziaria, circa la sussistenza di eventuali vantaggi fiscali che l'operazione medesima possa aver determinato. Non si vede, infatti, quale sia una ragione economica "valida" più di quella sottesa ad assicurare la continuità dell'impresa, di nuovo emergendo, anche per questo profilo, quella necessaria considerazione del sostegno che in tal caso va offerto agli interessi generali coinvolti nella crisi e che il Fisco è chiamato a "rispettare".

Un buon terreno di confronto rispetto a queste riflessioni profili è rappresentato dalle previsioni di cui all'art. 172, comma 7 del TUIR. Tale ultima norma, che spesso assume rilievo nelle operazioni di ristrutturazione, considerata la tipica presenta di risultati economici negativi che caratterizzano la gestione nei periodi in cui si consolida la crisi, sancisce precisi limiti al riporto delle perdite fiscali riferite alle società che partecipano ad una fusione. L'Amministrazione finanziaria può comunque "autorizzare" il pieno utilizzo delle perdite stesse a fronte della presentazione, da parte del contribuente, di una apposita istanza che, rivolta al competente Direttore Regionale delle Entrate, deve, ai sensi del comma 8 dell'art. 37 bis del DPR 600/1973, dimostrare che "*..nella particolare fattispecie..*" i possibili effetti elusivi del riporto in questione "*..non potevano verificarsi*".

Ebbene, la fusione "necessitata" dalla riorganizzazione aziendale funzionale al superamento della crisi dell'impresa non può (quando correttamente impostata all'interno del programma di risanamento) essere mai, per le ragioni prima esposte, apprezzata come elusiva e, quindi, il mancato riporto delle perdite rappresenterebbe una ingiustificabile penalizzazione al risanamento. Ciò non solo perché il "costo fiscale" potrebbe pregiudicare la sostenibilità del Piano a danno della soddisfazione dei numerosi interessi rilevanti collegati alla sua realizzazione ma, soprattutto, perché si impedirebbe altrimenti di dare rilevanza ai fini impositivi (per il tramite dell'utilizzo delle perdite generate in abbattimento dei futuri e sperati redditi positivi scaturenti dallo stesso risanamento) ad uno degli effetti che rendono conclamato lo stato di deterioramento degli equilibri gestionali che proprio l'opera riorganizzativa consente (sperabilmente) di superare.

Più complesso è l'apprezzamento dei profili delle responsabilità tributarie che possono interessare i soggetti che, con diverse modalità, subentrano nella gestione dell'attività aziendale "rilevandola" dalla situazione di crisi che l'ha caratterizzata.

In tal senso, non v'è dubbio che operino le regole espressamente previ-

ste da parte dell'ordinamento. Il riferimento è, in particolare, alle previsioni di cui all'art. 14 del D.Lgs. 472/1997 che, laddove definisce la responsabilità solidale tra cedente e cessionario dell'azienda per i debiti fiscali che si collegano al compendio patrimoniale ceduto, da un lato, sottopone però la stessa a precise limitazioni relative alla individuazione delle violazioni per le quali sussiste questa condizione e, dall'altro, prevede un meccanismo procedurale che, determinando il rilascio da parte dell'Amministrazione finanziaria di una apposita "certificazione", garantisce la buona fede del cessionario che, grazie ad essa, ottiene un preciso effetto liberatorio. La stessa norma, d'altra parte, assicura ulteriormente le ragioni erariali stabilendo che nessuna delle limitazioni ora riassunte opera nei casi di mala fede del cessionario e, più in generale, di operazioni fraudolente e, quindi, in situazioni patologiche che il legislatore si premura, in parte, di presumere.

Tale disposizione presenta l'indubbio vantaggio di individuare appositi "contrappesi" alla primaria necessità di evitare che, nei fenomeni di riorganizzazione imprenditoriale, si possa compromettere la posizione del credito erariale, evitando però, al contempo, che ciò pregiudichi la possibilità che essa (riorganizzazione) si realizzi quando la ragione che l'ha motivata non sia ascrivibile ad una indebita pianificazione *contra* Fisco. La stessa presenta, però, il limite di essere circoscritta ad una fattispecie (la cessione di azienda) e non appare, comunque, di immediato ed efficace utilizzo nel contesto della complessiva riorganizzazione che riguarda i complessi aziendali nel momento del tentativo di superamento della crisi.

Ecco perché, in tale ambito, lo strumento che sembra chiaramente soddisfare le esigenze che ora si sono rappresentate è costituito (laddove risulti attivabile) dalla transazione fiscale disciplinata dall'art. 182 *ter* della l.fall.

Sulla valenza di questo istituto molto si è discusso e molto si continuerà a discutere. Le limitazioni normative al suo "pieno" utilizzo e la rigidità "interpretativa" con la quale la sua applicabilità viene apprezzata da parte dell'Amministrazione finanziaria non stanno, in effetti, consentendo che la stessa raggiunga tutti gli obiettivi che sembravano sottesi alla sua introduzione.

Non sorgono però dubbi (avendolo, tra l'altro, indicato anche la Corte di cassazione - cfr. le sentenze 4 novembre 2011 nn. 22931 e 22932) sul fatto che alla transazione fiscale si colleghi un decisivo effetto di "cristallizzazione" della posizione verso l'Erario del debitore che si avvia a definire la propria posizione debitoria.

Il consolidamento del debito (richiamato al comma 2 dell'art. 182 *ter* l.fall.) e la cessazione della materia del contendere (di cui al comma 5 della

stessa norma), non solo rappresentano, cioè, gli effetti tipici di tale istituto ma, per certi versi, ne identificano la stessa *ratio legis*. Attraverso la transazione, infatti, il legislatore della riforma della Legge Fallimentare ha inteso perseguire lo scopo di fornire, non solo al proponente ma anche agli altri creditori, un quadro chiaro e definitivo dell'ammontare delle pretese impositive da soddisfare nel contesto della procedura (concordato o piano di ristrutturazione del debito) che, altrimenti, subirebbe sempre l'alea del manifestarsi di pretese che ne potrebbero compromettere la riuscita. Ne discendono due considerazioni:

(i) la transazione fiscale andrebbe sempre attivata in concomitanza con l'avvio del percorso di risanamento e di riorganizzazione anche quando si ipotizzi l'integrale pagamento del debito tributario (e previdenziale);

(ii) si rafforzano i dubbi di costituzionalità che molti in dottrina hanno già espresso circa l'irragionevolezza della mancata estensione della transazione fiscale a tutte le procedure concorsuali e, più generale, a tutti i procedimenti di gestione delle crisi, essendo a tutti questi comuni le esigenze di certezza in chiave di tutela di interessi cui si è appena fatto cenno .

4. *Omessi versamenti dei tributi a causa della crisi e relativi profili di responsabilità.*

L'ultimo argomento che merita una breve riflessione è quello, tra l'altro di strettissima attualità, che riguarda la possibilità o meno di considerare la carenza di liquidità collegata allo stato di deterioramento degli equilibri gestionali una causa esimente in materia di reati collegati alla riscossione dei tributi.

Le aperture interpretative che pure la giurisprudenza della Corte di cassazione ha recentemente offerto al riguardo, non hanno certo la portata che è parsa attribuirgli taluna stampa non specializzata.

In effetti, leggendo le sentenze che si sono occupate di queste situazioni emerge, con chiarezza, che: a) non si può certo ritenere che per non rispondere dei reati di omesso versamento dei tributi sia sufficiente provare che il mancato pagamento sia avvenuto in concomitanza con il manifestarsi della crisi economica dell'azienda, anche quando la situazione in poco tempo sia sfociata in una procedura; b) né assume rilievo a tal fine il fatto che sia stata operata una sorta di "selezione" degli interessi meritevoli cui destinare le (limitate) risorse finanziarie disponibili (l'idea, insomma, che talvolta si sente ipotizzata, secondo cui assumerebbe rilievo l'aver deciso di pagare gli stipendi ai dipendenti in luogo degli importi dovuti all'Erario).

La prova richiesta per affermare l'esimente è, secondo la stessa Corte di cassazione, rigorosissima. Chi la invochi deve dimostrare di non essere venuto meno al dovere di accantonamento dei tributi da versare quando si tratti di imposte (si pensi al caso comune dell'IVA) delle quali sia stata precedentemente incassato l'importo; così come potrà assumere rilievo l'evidenza che lo stesso contribuente non sia stato in grado, ma solo per cause indipendenti dalla sua volontà, di reperire i mezzi necessari, ed anzi che abbia posto in essere tutte le possibili azioni per mantenere un regolare adempimento dei propri obblighi, anche quando questi potevano rivelarsi pregiudizievoli per il suo patrimonio personale.

Insomma, solo dimostrando l'effettiva impossibilità di gestire la crisi mantenendo il regolare adempimento dei versamenti tributari dovuti, secondo una regola di corretta conduzione imprenditoriale, chi abbia omesso i pagamenti può sperare di non vedersi contestato il relativo reato.

FILIPPO DAMI*

* Università degli Studi di Siena – Dipartimento di Giurisprudenza

suali
onor
ristri
la tr
I, p.
cui a
sopre
del r
ne de
vrai
diret
tribu
una
2011
conc

Bibliografia

- AA.VV. (a cura di Paparella F.), *il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013.
- M. ALLENA, *Profili costituzionali della transazione fiscale*, in AA. VV., *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli 2012, I, p. 1.
- G. ANDREANI E A. TUBELLI, *Soppravvenienze attive esenti anche negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Corr. Trib.* n. 29/2012, p. 2217.
- M. BASILAVECCHIA, *L'azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale*, in AA. VV., *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli 2012, I, p. 71.
- E. BELLI CONTARINI, *La fiscalità degli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182-bis della legge fallimentare*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 829.
- A. CONTRINO, *Procedure concordatarie (vecchie e nuove) riduzioni di debiti e soppravvenienze attive*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 36.
- A. CONTRINO, *Accordi di ristrutturazione del debito e modifiche alla disciplina del reddito d'impresa*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 2691.
- F. DAMI, *Irrilevanza delle soppravvenienze attive per accordi di ristrutturazione del debito e piani attestati*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 3165.
- F. DAMI, *I profili fiscali della disciplina della composizione della crisi da sovraindebitamento*, in *Rass. trib.*, 2013, 3, p. 615.
- L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182 ter*, in *Il nuovo diritto fallimentare*, diretto da A. Jorio e coordinato da M. Fabiani, Zanichelli, Bologna 2007, p. 2562.
- V. FICARI, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 68.
- G. FLORA, *Crisi di "liquidità" ed omesso versamento di ritenute e di I.V.A.: una questione davvero chiusa?*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 906.
- G. GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1115.
- M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano 1990.

G. MARINI, *Indisponibilità e transazione fiscale*, in AA. VV., *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli 2012, I, II, p. 559.

A. SALVATI, *Profili fiscali degli accordi di ristrutturazione*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 1698.

F. SANTORO CAYRO, *Sugli effetti "tipici" della transazione fiscale alla luce di due recenti pronunce della Suprema Corte*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 139.

D. STEVANATO, *Profili fiscali del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, in C. Cavallini (a cura di), *Commentario alla legge fallimentare*, Milano 2010, p. 139.

El

I.- I

2000

ve ci

Dici

gos c

a los

nefic

una

aque

perso

de C.

curso

La co

poste

rio O

tenci

ment

intro

curso

en ju

le" so

never

Stefal

una r

STUDI SENESI - III SERIE, LXV (2016) - Fasc. 1-2

PAOLO NARDI - *Direttore responsabile*

EDIZIONI IL LECCIO MONTERICIONI (BADESSE) - SIENA - VIA DELLA RESISTENZA, 117
