

La gestione dei debiti fiscali nel nuovo “Codice della crisi di impresa e dell’insolvenza”.

di Filippo Dami - 23 luglio 2019

1

1. Nel *Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza* (recato dal D.lgs, 12 gennaio 2019 n. 14) sono previste alcune disposizioni di carattere fiscale che, pur declinando qualche positiva “intuizione”, non sembrano, almeno *prima facie*, soddisfare le molte aspettative che venivano riposte in questo intervento riformatore sia da parte della dottrina che di coloro i quali, quotidianamente, si confrontano con la necessità di assistere le imprese che vedono deteriorati i loro equilibri economici e finanziari.

Tralasciando altri aspetti, il cuore delle misure tributarie che si leggono nel *Codice* è rappresentato dalle norme che prevedono: a) l’omologazione degli accordi di ristrutturazione anche senza l’assenso del Fisco (art. 48, c. 5), b) la transazione fiscale che il debitore può proporre nelle trattative che precedono i “nuovi” accordi di ristrutturazione (art. 63), c) il trattamento riservato ai crediti tributari e contributivi nel contesto del piano di concordato (art. 88).

Queste previsioni costituiscono, di fatto, una rivisitazione, alla luce dei più recenti arresti giurisprudenziali, degli assetti sottesi alla “vecchia” transazione fiscale, oggi (ancora) disciplinata dall’art. 182 della L.F. (che viene, per certi versi, “spacchettato” nei suddetti articoli).

In tal senso, la riforma propone delle soluzioni che assicurano certamente la possibilità di superare alcune criticità applicative dell’istituto, così come sino ad oggi concepito e, in particolare: a) da un lato, quelle collegate alla (tipica) ritrosia degli Uffici nell’apprezzare la convenienza dell’accordo proposto e, b) dall’altro, quelle relative ai tempi (solitamente molto lunghi e comunque poco compatibili con la tempestività che simili interventi impongono) con i quali questa valutazione viene condotta.

2. E’, infatti, ora stabilito (art. 63) che il debitore possa (non già debba) proporre, nel contesto delle trattative dirette a favorire la successiva stipula dell’accordo di ristrutturazione, una transazione fiscale accompagnata, secondo una modalità ormai ben conosciuta e condivisa, dall’evidenza (da “certificare” in termini specifici da parte del soggetto “attestatore”) circa la (almeno prospettica) migliore soddisfazione del Fisco rispetto alla (sola) procedura di liquidazione giudiziale (la quale, quindi, diventa l’unico parametro del necessario confronto) e che, con una positiva novità, dovrà essere valutata nel termine (che leggendo la norma deve considerarsi perentorio) di 60 giorni. Qualora entro tale termine l’Amministrazione finanziaria resti inerte, o anche quando opponga un espresso rifiuto, l’accordo potrà essere comunque omologato (art. 48, c. 5) se congiuntamente: 1) l’adesione in questione risulti decisiva per il raggiungimento delle percentuali necessarie e, 2) venga valutato dal competente tribunale, anche sulla base dei

contenuti della relazione del professionista (la cui “adeguatezza” diventa quindi determinante), che l’accordo (rifiutato o non riscontrato) sostenga maggiormente l’interesse fiscale rispetto, come accennato, alla liquidazione giudiziale.

2 Questo ruolo “sostitutivo” del giudice nell’apprezzamento della disponibilità dell’obbligazione tributaria, sul quale è immaginabile un ampio dibattito tra gli studiosi di diritto tributario, appare, a mio avviso, non solo positivo, ma anche condivisibile sul piano sistematico. Il giudice stesso, nella gestione dei procedimenti di gestione della crisi, è, infatti, tipicamente il garante dei molteplici interessi coinvolti dalla stessa (spesso parimenti generali) e, dunque, il soggetto cui naturalmente spetta il compito di valutare il loro necessario (se non inevitabile) bilanciamento.

Coerente con le soluzioni normative ed interpretative già oggi presenti è poi la disposizione (art. 88) che prevede la possibilità di decurtare, con il piano di concordato, tutti i crediti tributari, ovviamente nel rispetto di un trattamento non peggiore a quelli pari-ordinati e, di nuovo, con la necessità di un’apposita evidenza da parte dell’attestatore della convenienza di tale soluzione rispetto a quella “irreversibile” della liquidazione giudiziale.

Molti sono però gli aspetti che, a mio avviso, “mancano all’appello”.

3. Trattandosi di un *Codice* era, anzitutto, lecito attendersi un intervento organico che, raggruppando le norme oggi disperse nei vari testi normativi, rendesse unitaria, facilmente fruibile e (magari) ben coordinata la relativa disciplina, sulla falsariga di quanto è avvenuto, ad esempio, per la materia penale.

Sotto un profilo sostanziale, molti potevano essere gli ambiti di intervento.

In primo luogo quello che attiene l’annosa questione delle improprie limitazioni a solo talune procedure della irrilevanza impositiva delle plusvalenze da cessione dei beni di cui all’art. 86 Tuir, le cui previsioni, non coordinate con l’evoluzione della disciplina delle crisi, hanno sino ad oggi rappresentato un ostacolo al concreto affermarsi degli innovati istituti (come i c.d. piani di ristrutturazione) pensati dal legislatore per assicurare una più efficace gestione della crisi stessa. Ma anche – e per ragioni in parte analoghe – poteva essere questa l’occasione per rivedere il testo sulla non tassabilità delle c.d. sopravvenienze “da falciatura” di cui all’art. 88 Tuir che, modificato proprio per ovviare ai problemi di disomogeneità che creava la sua originaria formulazione, resta ancora una norma insoddisfacente sul piano applicativo ma anche sistematico.

Ancora, nella recente riforma poteva attendersi un qualche intervento diretto a prendere in considerazione il tema (discusso) dell’applicazione delle sanzioni tributarie accumulate dal soggetto in crisi (sul quale, la recente e poco convincente Cass. ord. n. 23322/2018) che, come la pratica dimostra, finiscono oggi con il far ricadere (in spregio ai principi generali recati dal d.lgs. n. 472/1997) la misura punitiva su soggetti (i creditori) del tutto estranei all’illecito.

Soprattutto, in un sistema quale quello che delinea il *Codice* che sembra (correttamente) valorizzare ulteriormente la ricerca di percorsi virtuosi che possano restituire l'impresa risanata al mercato, lascia perplessi non trovare nessuna previsione diretta a:

- 3
- a) rendere stabile la misura effettiva del debito tributario, attraverso procedure di definitiva liquidazione degli importi dovuti (con conseguente inibizione di ulteriori attività accertative) e di estinzione dei contenziosi pendenti (sulla falsariga della previgente e poi modificata formulazione dell'art. 182 *ter* L.F.);
 - b) a favorire, nella stessa prospettiva e correlativamente, forme specifiche di adesione, ravvedimento o conciliazione che, nella loro definizione ordinaria, sono spesso incompatibili (o, comunque, difficilmente gestibili), per modalità e tempi di attuazione e pagamento con le dinamiche proprie dei procedimenti di gestione della crisi stessa.

Si tratta, invero, di un aspetto centrale e che è auspicabile possa costituire oggetto di dibattito, in quanto, proprio la certezza dell'ammontare della debitoria (specie in una sua componente rilevante come quella fiscale) è, sul piano pratico, la condizione imprescindibile di qualsiasi percorso di risanamento, specie quando questo si fondi sull'intervento di terzi (finanziatori o *partner* che siano) per i quali la serenità di un intervento al riguardo non può certo essere assicurata dalla mera certificazione dei debiti tributaria (di per sé solo "fotografia" dell'esistente) della quale è previsto il possibile rilascio ai sensi dell'art. 364 del *Codice*.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI ESSENZIALI

- PAPARELLA F. (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013.
- ABRIANI N. ROSSI A., *Nuova disciplina della crisi di impresa e modificazioni al codice civile: prime letture*, in *Le Società*, 4/2019 p. 293.
- ALLENA M., *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017.
- BASILAVECCHIA M., *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.
- CONTRINO A., *Accordi di ristrutturazione del debito e modifiche alla disciplina del reddito d'impresa*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 2691.
- CONTRINO A., *Procedure concordatarie (vecchie e nuove) riduzioni di debiti e sopravvenienze attive*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 36.
- DAMI F., *I profili fiscali della disciplina della composizione della crisi da sovraindebitamento*, in *Rass. trib.*, 2013, 3, p. 615.
- DAMI F., *Irrilevanza delle sopravvenienze attive per accordi di ristrutturazione del debito e piani attestati*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 3165.
- DAMI F., *La falcidiabilità di IVA e degli altri tributi all'indomani della sentenza della Corte di Giustizia CE: prime esperienze applicative*, in *Riv. Dir. fall.*, n. 6/2016, p. 1634.
- DEL FEDERICO L., ARIATTI S., *Esdebitazione ed IVA: tra equivoci e vincoli Europei, a margine dell'infalcidiabilità del tributo nel*

concordato preventivo, in *Il Fall.*, 2016, p. 448.

DEL FEDERICO L., *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 230

FICARI V., *Riflessioni su “transazione” fiscale e “ristrutturazione” dei debiti tributari*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 68.

FRANSONI G., *Codice della crisi d'impresa e privilegi fiscali: rivoluzionarie novità ?*, in *Rass. trib.*, 2019, p. 247.

4 LO CASCIO G., *Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza: considerazioni a prima lettura*, in *Il Fallimento*, 3/2019 p. 263.

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

MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino, 2011.

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