

Transazione fiscale con rinnovato appeal operativo

Gianluca Rossi - Dottore commercialista e revisore legale - Studio Rossi e Associati Massa Carrara

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.L. n. 118/2021, sono entrate immediatamente in vigore numerose novità finalizzate ad agevolare le imprese in difficoltà finanziaria. Tra gli altri, ha efficacia immediata una piccola (ma fondamentale) modifica della gestione operativa dell'istruttoria processuale della transazione fiscale: il tribunale può omologare forzosamente la transazione fiscale anche in caso di voto contrario da parte dei rispettivi enti creditori. Importanti ricadute operative avrà poi un'ulteriore preziosa precisazione, secondo cui l'adesione del fisco e degli enti creditori alla proposta transattiva formulata, nell'ambito di un accordo di ristrutturazione, deve intervenire entro 90 giorni dal deposito della domanda: trascorso tale termine, può essere richiesta al tribunale l'omologazione forzata della transazione.

La **transazione fiscale**, prevista dall'art. 182-*ter* l.f., è uno strumento che si affianca al concordato preventivo e all'accordo di ristrutturazione dei debiti, costituendone un sub-procedimento accessorio ed eventuale che permette, in termini molto generali, la **dilazione** e/o il **pagamento parziale dei crediti** che il **fisco** vanta nei confronti dell'imprenditore raggiungendo un accordo transattivo. La transazione fiscale, però, costituisce una **deroga** a uno dei fondamentali principi del diritto tributario, cioè l'**indisponibilità dell'obbligazione tributaria**.

L'art. 180, comma 4 l.f., modificato dalla legge n. 159/2020, ha attribuito al tribunale il potere-dovere di omologare, in caso di concordato preventivo, le proposte di transazione fiscale, contributiva ed assicurativa (che nella prassi si configura in un accordo in ambito assistito con gli Enti creditori per tagliare e dilazionare i debiti tributari e previdenziali) **anche in mancanza di voto** da parte dell'Erario e degli Enti previdenziali ed assicurativi, se tali proposte sono decisive ai fini della Procedura e, in ultima analisi, convenienti per i rispettivi creditori; il comma 4 del dell'art. 182-*bis* attribuisce, poi, al tribunale il medesimo potere-dovere, anche per l'accordo di ristrutturazione dei debiti, in caso di mancanza di adesione, da parte dei predetti Creditori pubblici, alle proposte loro formulate dal debitore.

Gli indirizzi giurisprudenziali

Queste disposizioni sono state inserite nella legge fallimentare vigente attingendole dall'(auspicato futuro) Codice della crisi d'impresa, ma senza una loro puntuale traslazione, generando alcuni **contrast** interpretativi.

Infatti, secondo un **indirizzo restrittivo**, il Giudice ha il potere-dovere di omologare forzosamente l'accordo solo quando non vi sia **alcuna espressione di voto o di adesione** da parte dell'Erario e degli Enti previdenziali ed assicurativi.

Esiste un secondo **indirizzo estensivo**, secondo il quale tale potere-dovere ricorre anche a seguito di eventuale **voto negativo** o di **rigetto dell'adesione**.

In effetti, permane anche una terza **tesi** (minoritaria) **intermedia**, che attribuisce al tribunale il potere di omologare sia per la mancata pronuncia, sia per il rigetto nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, ma non anche nel concordato, nel cui contesto questo potere sussisterebbe solo in caso di mancata espressione del voto, perché non potrebbe essere considerato mancante il voto negativo.

In dottrina e in giurisprudenza, e soprattutto negli ultimi mesi, tesi estensiva è risultata ampiamente prevalente: si veda, *ex multis* il recentissimo commento di dottrina al provvedimento del tribunale di Milano, decreto n. 1/2021 R.G. del 3 giugno 2021, che ha omologato forzosamente, ai sensi dell'ultimo periodo del comma 4 dell'art. 182-*bis* l.f., una proposta di transazione fiscale, con la quale una società aveva offerto di soddisfare i crediti tributari (rappresentativi del 99% circa dei debiti complessivi) nella misura del 5,4%, che è comunque risultata maggiore di quella portata dall'alternativa liquidatoria (fallimentare).

Tuttavia, da parte dei cultori del diritto concorsuale si avvertiva la necessità di un intervento chiarificatore da parte del Legislatore che risolvesse la questione, vista la permanente resistenza, ancorchè minoritaria, di taluni tribunali fallimentari. Ancora prima dell'entrata in vigore della norma novellata, si era ritenuto, invero, che il Legislatore si fosse fatto carico di introdurre, per il futuro, nel Codice della crisi d'impresa, con l'art. 48, e immediatamente, con la legge n. 159/2020 di conversione del D.L. n. 125/2020 (attraverso l'introduzione del comma 4 dell'art. 180 l.f. e del comma 5 dell'art. 182-*bis* l.f.), una serie di disposizioni che fornissero una **reale tutela giurisdizionale** contro provvedimenti della pubblica amministrazione adottati in violazione dell'art. 182-*ter* l.f.. Ciò mediante attribuzione al tribunale fallimentare del potere di giudicare la legittimità dei provvedimenti di rigetto delle proposte transattive, come decisi dall'Amministrazione finanziaria e dagli Enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie, nonostante il superamento del test di convenienza rispetto all'alternativa liquidatoria (fallimentare).

Tale patologia applicativa è stata risolta in sede processuale, approvando quelle proposte, rigettate illegittimamente, ogni qual volta l'accettazione di esse risultasse determinante o decisiva ai fini del raggiungimento delle maggioranze necessarie per l'approvazione delle proposte di concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti. È accaduto frequentemente che il tribunale fallimentare si sia così schierato a favore dell'interpretazione che ha riconosciuto l'operatività dell'istituto del c.d. *cram down* (fiscale) introdotto dalla legge n. 159/2020, non solo in caso di **omessa manifestazione del voto** da parte dell'Amministrazione finanziaria e degli Enti previdenziali, ma anche in caso di espressione del **voto in senso negativo** da parte di quelle amministrazioni.

E in effetti, venendo allo spirito della norma coordinata (codicistica), non si può dimenticare che nella Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 14/2019 si legge che tali norme intendono **superare ingiustificate resistenze alle soluzioni concordate**, spesso registrate nella prassi: non vi è dubbio, infatti, che tali resistenze, spesso registrate, si siano concretizzate sia qualora l'Ente creditore abbia ingiustificatamente dilazionato oltre misura la risposta alla proposta di transazione, sia qualora l'abbia espressamente rigettata.

La soluzione normativa

Con il D.L. 118/2021, si è opportunamente provveduto, con l'art. 20, ad adeguare al Codice della crisi la lettura applicativa dell'art. 180, comma 4, l.f..

Leggi anche [Crisi d'impresa: rinvio al 2022 per il Codice. Procedure d'allerta al 2023](#)

Pertanto, l'espressione "in mancanza di voto" viene ora modificata (e letta operativamente) in quella di "**mancanza di adesione**".

Finalmente l'indicazione ora è chiara: per mancanza di adesione deve intendersi, nel concordato preventivo, anche la mancanza di adesione dovuta all'espressione di un voto negativo (e non la mera mancata manifestazione di voto per sua omissione). Quindi il tribunale potrà, con effetto immediato (cioè dal 25 agosto 2021), **omologare forzosamente la transazione fiscale**, contributiva ed assicurativa (il c.d. **cram down fiscale**), **anche in caso di voto contrario da parte dei rispettivi Enti creditori**. La precisazione conferma, indirettamente, che uguale regola trova applicazione, a maggior ragione, nell'accordo di ristrutturazione dei debiti, dove già l'art. 182-*bis*, comma 4, l.f. parlava di mancanza di adesione.

Ma non finisce qui.

Il D.L. n. 118/2021 fornisce anche un'ulteriore preziosa precisazione, che avrà importanti ricadute operative, stabilendo, infatti, che l'adesione del fisco e degli Enti previdenziali ed assicurativi

alla proposta di transazione formulata, nell'ambito di un accordo di ristrutturazione, deve intervenire **entro 90 giorni** dal deposito della domanda: trascorso inutilmente questo termine, può essere richiesta al tribunale l'**omologazione forzata** della transazione e, se gli Enti creditori comunicano successivamente il loro voto negativo, questo sarà da considerarsi tardivo e, quindi, privo di effetti.

Bug applicativo nella composizione negoziata e nel concordato semplificato

L'adozione di questo apprezzabile nuovo strumento giuridico-concorsuale, che ovviamente avrà (negli auspici) benefici effetti sull'omologazione delle procedure e loro adempimento, ha però, allo stato, delle inspiegabili **limitazioni**.

Con il D.L. n. 118/2021 è stato introdotto anche il nuovo procedimento di **composizione negoziata**, per il quale non è stata prevista (in estensione con le procedure maggiori) l'applicabilità della transazione fiscale (come già autorevolmente segnalato criticamente in dottrina), né è possibile ritenere che la carenza nella composizione negoziata della transazione fiscale sia compensata dagli effetti surrogati delle misure premiali, introdotte con l'art. 14 del decreto. È stata, infatti, prevista la possibilità che l'impresa in stato di pre-crisi o di crisi ottenga, sulla base della sua semplice richiesta, il congelamento temporaneo delle norme in tema di riduzione del capitale, di scioglimento della società (art. 8), delle azioni esecutive e cautelari, della possibilità di acquisire diritti di prelazione non concordati e delle istanze di fallimento (art. 6). Inoltre, a queste misure protettive possono aggiungersi anche altre misure cautelari (art. 7), pur rimanendo, le une e le altre soggette a conferma da parte del tribunale. Il debitore resta esente da qualunque forma di pur attenuato spossessamento, in totale assenza di una qualunque forma di cristallizzazione del passivo e dell'attivo, potendo egli continuare a effettuare pagamenti ai creditori, anche anteriori, selezionati a sua discrezione, e conservando tutti i poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione (con le sole eccezioni riguardanti le autorizzazioni da richiedere al tribunale per il compimento solo di alcuni speciali atti di straordinaria amministrazione).

Sempre con lo stesso decreto, si è avuta, poi l'introduzione dell'altro nuovo istituto concorsuale del **concordato semplificato** per la liquidazione del patrimonio, che riporta in auge, contraddicendo le finalità riformatorie sottese al Codice (notoriamente rivolte a valorizzare il concordato in continuità, penalizzando, invece, il concordato con mera cessione dei beni), prevedendosi, fra l'altro, la mancata previsione di un sistema di voto, apparentemente giustificata dalle antecedenti trattative intercorse con i creditori (tuttavia senza nemmeno alcuna garanzia che siano stati sentiti tutti). Tale nuovo assetto normativo sembrerebbe, peraltro, violare in ogni caso l'art. 9, comma 2, della **direttiva Insolvency**, a tenore del quale gli Stati membri provvedono affinché le parti interessate abbiano diritto di voto sull'adozione di un piano di ristrutturazione, avendosi che, per evitare che la violazione sia sanzionabile, si debba prevedere comunque un sistema di voto per il concordato semplificato, almeno **entro il 17 luglio 2022**, termine ultimo per adeguarsi alla direttiva.

Venendo al tema che qui interessa va notato che, forse anche come effetto dell'assenza di un sistema di voto, pure in tal caso, come nella composizione negoziata, **non è stata prevista** la possibilità di una **transazione fiscale**.