

PVQ

**LA TRANSAZIONE FISCALE:  
ORIGINE ED EVOLUZIONE DELLA  
«CONVENIENZA ECONOMICA»**

Avv. Salvatore Paratore

2023

## OBIETTIVO DELL'INTERVENTO

TRATTEGGIARE L'EVOLUZIONE DEL CONCETTO DI «CONVENIENZA ECONOMICA»  
PER ACQUISIRE PRINCIPI, LOGICHE, CRITERI E PARAMETRI UTILI PER INTERPRETARE  
LA TRANSAZIONE FISCALE NELL'ATTUALE  
CODICE DELLA CRISI ART. 63 E 88

# L'INDISPONIBILITÀ DEL CREDITO TRIBUTARIO

REGIO DECRETO 23/05/1924, N. 827, ART. 49 [NESSUNA ESENZIONE]

COSTITUZIONE DELLA REPUBBLICA ITALIANA, ART. 23 [RISERVA DI LEGGE + PRINCIPI]

TRATTATO ISTITUTIVO DELLA C.E. 25/03/1957, CAPO 1, SEZ. 2 [DIVIETO AIUTI DI STATO]

## LA ROTTAMAZIONE DELLE CARTELLE

DECRETO LEGGE 08/07/2002, N. 138 [ECONOMICITÀ E PROFICUITÀ -> VS RISCOSSIONE COATTIVA]

CIRCOLARE 04/03/2005, N. 8/E [PRINCIPIO DI ECONOMICITÀ DELL'AZIONE AMMINISTRATIVA]

# LA TRANSAZIONE FISCALE

D. LGS. 5 DEL 09/01/**2006**, ART 146, CO 1 -> 182 TER [TRANSAZIONE !]



D. LGS. 169 DEL 12/09/2007 -> 182 TER [ESTENSIONE AD ACCORDI DI RISTRUTTURAZIONE]

CIRCOLARE 18/04/2008, N. 40/E

CIRCOLARE 16/04, N. 20/E

## Previgenti

- In vigore dal 1 gennaio 2017 al 3 dicembre 2020
- In vigore dal 31 maggio 2010 al 31 dicembre 2016
- In vigore dal 29 gennaio 2009 al 30 maggio 2010
- In vigore dal 29 novembre 2008 al 28 gennaio 2009
- In vigore dal 1 gennaio 2008 al 28 novembre 2008
- In vigore dal 16 luglio 2006 al 31 dicembre 2007

## LA TRANSAZIONE FISCALE

D.L. N. 185, DEL 29/11/2008, ART 32, CO 5, LETT A -> 182 TER [DILAZIONE IVA]

D.L. N. 78 DEL 31/05/2010, ART. 29, CO 2 -> 182 TER [DILAZIONE RITENUTE + REVOCA DI DIRITTO IN CASO DI INADEMPIMENTO NELL'ESECUZIONE -> INFLUENZA SULLA «CESSATA MATERIA»]

## L'INTERVENTO DELLA GIURISPRUDENZA → FALCIDIA IVA E RITENUTE

CORTE DI CASSAZIONE, SENT. 22931 E 22932 DEL 04/11/2011 [TRANSAZIONE SUBPROCEDIMENTO «FACOLTATIVO»]

CORTE COSTITUZIONALE SENT. 225 DEL 25/07/2014 [LEGITTIMITÀ]

AGENZIA DELLE ENTRATE - CIRC. 06/05/2015, N. 19/E [FALCIDIA DEI CREDITI TRIBUTARI A PRESCINDERE DALLA  
TRANSAZIONE FISCALE]

CORTE GIUSTIZIA U.E , SEZ. II, SENT. 546 DEL 07/04/2016 [FALCIDIABILITÀ IVA – NEL CONCORDATO SENZA  
TRANSAZIONE FISCALE – CONDIZIONI -> CREDITO SODDISFATTO IN MISURA MAGGIORE RISPETTO AL FALLIMENTO  
ATTESTATO DA ESPERTO INDIPENDENTE]

CASSAZIONE A SEZIONI UNITE SENT. 26988 DEL 27/11/2016 E CASSAZIONE SENT. 760 DEL 13/01/2017,  
[CONFERMA INTERPRETAZIONE CORTE DI GIUSTIZIA -> DIVIETO DI FALCIDIA DELL'IVA LIMITATO A CONCORDATO  
PREVENTIVO ACCOMPAGNATO DA TRANSAZIONE FISCALE]

CORTE DI CASSAZIONE SENTENZA 19 GENNAIO 2017, N. 1337 [FALCIDIABILITÀ RITENUTE]

LEGGE N. 232, DEL 11/12/2016 -> RIFORMULA 182 TER

- OBBLIGATORIETÀ TRANSAZIONE
  - FALCIDIA IVA E RITENUTE
- PERMANE POTERE DI VERIFICA ED ACCERTAMENTO [NO CONSOLIDAMENTO DEL CREDITO]
  - PERMANGONO I CONTENZIOSI [NO CESSATA MATERIA DEL CONTENDERE]
- RAFFORZA CENTRALITÀ DEL RUOLO DELL'ATTESTATORE [VERIDICITÀ + SOSTENIBILITÀ]

AGENZIA DELLE ENTRATE - CIRCOLARE 23/07/2018, N. 16/E

*L'attestazione del professionista circa la convenienza della proposta concordataria rispetto all'alternativa liquidatoria **non vincola l'Amministrazione finanziaria** ad esprimere un voto favorevole -> esempio: valori di liquidazione sottostimati o incompleti o piano non fattibile.*



D.L. 125, ART 3, DEL 07/10/2020 -> INTRODUCE CO 5, 182 TER + CO 5, 180, + CO. 5, 182 BIS

- **CRAM DOWN FISCALE** -> IL GIUDICE SI «SOSTITUISCE» ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE ->
  - A) VOTO DETERMINANTE/DECISIVO +
  - B) TRATTAMENTO **CONVENIENTE** RISPETTO AD ALTERNATIVA LIQUIDATORIA
- ATTESTATORE -> CONVENIENZA DEL TRATTAMENTO RISPETTO ALL'ALTERNATIVA LIQUIDATORIA [SUPERA LE «ALTERNATIVE CONCRETAMENTE PRATICABILI»], OGGETTO DI SPECIFICA VALUTAZIONE DA PARTE DEL TRIBUNALE

D.L. 125 DEL 07/10/2020, ART. 3 -> INTRODUCE CO 5, 182 TER + CO 5, 180, + CO. 5, 182 BIS

AGENZIA DELLE ENTRATE - CIRCOLARE 29/12/2020, N. 34/E

### ➤ RATIO ED EVOLUZIONE NORMATIVA

- la **ratio** ... inizialmente nato per tutelare, in misura prevalente, gli interessi erariali e l'azione amministrativa, si è evoluta nel senso di **contemperare i predetti interessi** con la massima salvaguardia della continuità aziendale e dei connessi livelli occupazionali
- l'istituto della transazione, mutuato dal diritto civile, è apparso del tutto innovativo nell'ordinamento tributario, poiché ha permesso un **parziale superamento** del principio di **indisponibilità** del credito erariale, in ragione della necessità di tutelare **altri interessi di pari rilievo costituzionale**
- 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
- 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".

D.L. 125 DEL 07/10/2020, ART. 3 -> INTRODUCE CO 5, 182 TER + CO 5, 180, + CO. 5, 182 BIS

AGENZIA DELLE ENTRATE - CIRCOLARE 29/12/2020, N. 34/E

### ➤ RUOLO CENTRALE DELL'ATTESTATORE [INDIPENDENZA + DESCRIZIONE ATTIVITÀ]

- *La scelta adottata dal Legislatore di propendere verso **soluzioni simil-"privatistiche"** della crisi aziendale ha, infatti, enfatizzato la necessità di adottare adeguati presidi a tutela dei terzi e dei creditori. Proprio in ciò risiede la ratio dell'attestazione, che assume la funzione di strumento di garanzia a favore dei terzi e dei creditori*
- *Il lavoro dell'attestatore, quindi, è determinante in quanto deputato a rafforzare la **credibilità** degli impegni assunti dal debitore mediante il piano, che devono essere finalizzati al riequilibrio della situazione economico-finanziaria e, sostanzialmente, al risanamento dell'impresa.*
- *Inoltre, la relazione di attestazione, in esito alle modifiche recate dal decreto legge 7 ottobre 2020, n. 125, è espressamente indicata (artt. 180 e 182-bis della LF) come **uno degli elementi** di cui può avvalersi il Tribunale per omologare il concordato preventivo o l'accordo di ristrutturazione, anche in mancanza, rispettivamente, del voto o dell'adesione dell'Amministrazione finanziaria*
- *Si tratta, quindi, di un **ruolo centrale**, da assolvere con rigore, competenza e trasparenza per assicurare la corretta riuscita della procedura di composizione della crisi.*

D.L. 125 DEL 07/10/2020, ART. 3 -> INTRODUCE CO 5, 182 TER + CO 5, 180, + CO. 5, 182 BIS

AGENZIA DELLE ENTRATE - CIRCOLARE 29/12/2020, N. 34/E

### ➤ CRITERI PER DETERMINARE LA CONVENIENZA

- *Gli Uffici ... ai fini della valutazione ... sono chiamati ad esaminare il requisito della **maggior convenienza** economica di tale proposta rispetto all'alternativa liquidatoria.*
- *Nel formare il proprio convincimento gli Uffici dovranno fare riferimento, quindi, agli elementi esposti nel piano attestato dal professionista indipendente e, nel caso di concordato preventivo, anche a quanto attestato e verificato dal Commissario Giudiziale, **potendo disattendere le rispettive risultanze solo allorquando le ritengano manifestamente non attendibili**, ovvero **non sostenibili**, anche alla luce del contesto economico e competitivo di riferimento, nonché della situazione economico-patrimoniale dell'impresa.*
- *In tal caso gli Uffici devono corredare il giudizio di manifesta inattendibilità o insostenibilità con una **puntuale motivazione**, idonea a individuare in maniera analitica le ipotesi, le prospettazioni e i dati - compendiate nel piano e nella relazione - **ritenuti non attendibili**. In tale evenienza, si devono portare a conoscenza del contribuente gli esiti delle valutazioni, al fine di consentire - in tempo utile - una **interlocuzione** nella quale esaminare, attraverso l'utilizzo di parametri di comune dominio, gli elementi di criticità rilevati.*

D.L. 125 DEL 07/10/2020, ART. 3 -> INTRODUCE CO 5, 182 TER + CO 5, 180, + CO. 5, 182 BIS

AGENZIA DELLE ENTRATE - CIRCOLARE 29/12/2020, N. 34/E

### ➤ CRITERI PER DETERMINARE LA CONVENIENZA

- **Esempi** di manifesta inattendibilità:
  - a) determinazione del valore di realizzo dei **beni immobili** -> va **motivata** dagli Uffici ricorrendo a parametri pubblicamente disponibili, senza limitarsi all'utilizzo dei valori determinati dall'Osservatorio del mercato immobiliare, ma integrando ....
  - b) **variabili previsionali** -> **motivazione** .... adeguatamente documentata e non meramente asserita in base alla personale conoscenza del settore;
  - c) **dati** che, per loro natura, **non possono essere assunti in maniera puntuale** (come il tasso di attualizzazione dei flussi di cassa) -> va **motivata** dagli Uffici
- gli Uffici, onde garantire la massima celerità del vaglio istruttorio, avranno cura di avviare un **tempestivo confronto** con il contribuente, volto a meglio definire i termini della questione e a pervenire ad una soluzione condivisa, assicurando il rispetto dei principi di economicità, trasparenza e non aggravio del procedimento.
- Riassumendo, vista la particolare importanza che la legge fallimentare attribuisce al ruolo del professionista attestatore - il quale è tenuto a garantire la veridicità dei dati aziendali e a suffragare la fattibilità del piano di risanamento - e le responsabilità civili e penali che contornano il suo operato, **l'eventuale contestazione** degli elementi del piano attestato deve basarsi su elementi idonei a dimostrarne la **manifesta infondatezza**

D.L. 125 DEL 07/10/2020, ART. 3 -> INTRODUCE CO 5, 182 TER + CO 5, 180, + CO. 5, 182 BIS

AGENZIA DELLE ENTRATE - CIRCOLARE 29/12/2020, N. 34/E

➤ LA CONDOTTA DEL CONTRIBUENTE

- *Un altro aspetto in relazione al quale si rende necessario fornire chiarimenti è rappresentato dalla rilevanza che deve essere attribuita alla **condotta del contribuente**. Si ritiene, infatti, che la stessa **non** debba generalmente inficiare o pregiudicare la valutazione della convenienza della proposta di trattamento del credito, ma debba essere posta su un **piano diverso** rispetto a quest'ultima.*

D.L. 125 DEL 07/10/2020, ART. 3 -> INTRODUCE CO 5, 182 TER + CO 5, 180, + CO. 5, 182 BIS

AGENZIA DELLE ENTRATE - CIRCOLARE 29/12/2020, N. 34/E

### ➤ 3.4.1 ATTIVITÀ DISTRATTIVE O DECETTIVE

- *Le condotte del contribuente che possono influenzare l'iter di valutazione della proposta sono quelle che si sostanziano in eventuali attività distrattive o decettive che, da un lato, incidono direttamente sulla **veridicità** dei dati relazionati, dall'altro, causano, alternativamente o cumulativamente, una **sottostima delle attività**, una loro **sottrazione fraudolenta**, ovvero una **sovrastima delle passività**.*
- *La presenza di tali condotte, **incidenti sul profilo della procedibilità/legittimità della procedura** di gestione della crisi di impresa, saranno segnalate alle autorità competenti. In caso di concordato preventivo, tali contegni saranno, nello specifico, rappresentati al Commissario Giudiziale che, ricorrendone i presupposti, potrà attivare il procedimento di revoca ex art. 173, LF, ferma, in ogni caso, la rilevanza degli stessi ex artt. 236 e ss. LF.*



D.L. 125 DEL 07/10/2020, ART. 3 -> INTRODUCE CO 5, 182 TER + CO 5, 180, + CO. 5, 182 BIS

AGENZIA DELLE ENTRATE - CIRCOLARE 29/12/2020, N. 34/E

### ➤ 3.4.2 PRECEDENTI FISCALI DEL CONTRIBUENTE

- *I precedenti fiscali del contribuente, considerato che gli stessi sono ordinariamente oggetto di verifica nel corso delle attività di controllo formale e sostanziale, non sono generalmente esaminati in sede di valutazione della proposta. Tuttavia, eventuali condotte riconducibili ad una sistematica e deliberata violazione di obblighi fiscali, pur non assumendo autonoma rilevanza, dovranno rientrare nell'ambito della predetta valutazione e coerentemente con lo spirito delle norme richiamate in premessa finalizzate a garantire una tempestiva gestione delle procedure di composizione della crisi di impresa.*



D.L. 125 DEL 07/10/2020, ART. 3 -> INTRODUCE CO 5, 182 TER + CO 5, 180, + CO. 5, 182 BIS

AGENZIA DELLE ENTRATE - CIRCOLARE 29/12/2020, N. 34/E

### ➤ 3.4.3 FATTISPECIE DI FRODE

- *Particolare attenzione, **invece**, va riservata ai casi di frode, come ad esempio nel caso di condotte caratterizzate dall'utilizzo di documentazione falsa, da altri artifici e raggiri, ovvero da operazioni in tutto o in parte simulate, che **denotano l'assenza, da parte del contribuente, di collaborazione e trasparenza nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.***
- *La presenza di tali condotte renderà necessario, in sede di valutazione della proposta di trattamento del credito tributario, **ampliare l'ambito oggettivo delle attività di valutazione da porre in essere**, le quali non dovranno limitarsi ad analisi di tipo campionario, ovvero all'adozione di criteri basati sulle soglie di materialità degli errori, poiché in tali circostanze la gravità dei comportamenti pregressi deve portare a ritenere le esigenze di tutela dell'interesse erariale prevalenti rispetto alla speditezza della procedura.*
- *Pertanto, al di fuori delle fattispecie fraudolente, come quelle sopra esemplificate, **concretamente idonee a inficiare l'attendibilità della proposta**, i provvedimenti di accoglimento o diniego devono essere assunti e motivati in ordine alla maggiore o minore convenienza economica della stessa.*

# IL TRATTAMENTO DEI CREDITI TRIBUTARI NEL CODICE DELLA CRISI

ART. 182-TER L. FALL.  
(R.D. 267/1942) ★



CONCORDATO ED ACCORDI DI  
RISTRUTTURAZIONE DEI DEBITI

SI APPLICA ALLE PROCEDURE  
INCARDINATE  
**FINO** AL 14 LUGLIO 2022

★ *Testo in vigore dopo Legge  
bilancio 2017 e D.L.  
125/2020*

ART. 63 CODICE CRISI IMPRESA  
(D.Lgs. 14/2019) ★



ACCORDI DI RISTRUTTURAZIONE  
DEI DEBITI

SI APPLICA A PROCEDURE  
INCARDINATE  
**DOPO** 15 LUGLIO 2022

★ *Testo in vigore dopo  
modifiche D.Lgs. 83/2022*



ART. 88 CODICE CRISI IMPRESA  
(D.Lgs. 14/2019) ★



CONCORDATI PREVENTIVI

SI APPLICA A PROCEDURE  
INCARDINATE  
**DOPO** 15 LUGLIO 2022

★ *Testo in vigore dopo  
modifiche D.Lgs. 83/2022*

D. LGS. N. 14 DEL 12/01/2019, ART. 63 -> IN VIGORE DAL 15/07/2022

QUESITI APERTI

*CO. 2 – L'ADESIONE ALLA PROPOSTA È ESPRESSA ...*

L'UFFICIO È OBBLIGATO A RISPONDERE?

- Cost. art. 97 -> buon andamento e la imparzialità dell'amministrazione
- L. 212/2000, art. 7 e 10 -> obbligo di collaborazione, buona fede e motivazione
- Interpretazione letterale -> «deve»
- E' tutelabile l'interesse pretensivo del contribuente?

D. LGS. N. 14 DEL 12/01/2019, ART. 63 -> IN VIGORE DAL 15/07/2022

## QUESITI APERTI

### *CO. 2 – L'ADESIONE ALLA PROPOSTA È ESPRESSA ...*

L'UFFICIO DEVE MOTIVARE IL DISSENSO E QUALE TUTELA PER IL CONTRIBUENTE?

- Cost. art. 97 -> buon andamento e la imparzialità dell'amministrazione
- L. 212/2000, art. 7 e 10 -> obbligo di collaborazione, buona fede e motivazione
- Motivazione giuridica -> manifesta inattendibilità del piano e dell'attestazione (mancanza di indipendenza dell'attestatore, falsità o mancanza dei dati, mancato rispetto degli standard per la redazione del piano, scenari irrealistici, mancata indicazione della convenienza)
- Motivazione di merito, sulla «convenienza» -> può discostarsi dall'attestazione? può valorizzare altri elementi? può entrare nella valutazione delle scelte gestionali? può pretendere il pagamento minimo di qualche imposta? come valutare le imposte dovute in conseguenza della continuità? (att.ne aiuti di stato ed arbitrio)
- E' tutelabile in ambito tributario l'illegittimo dissenso? SSUU 35954 del 12/10/21 + 8504 del 25/03/21

# IL TRATTAMENTO DEI CREDITI TRIBUTARI NEL CODICE DELLA CRISI

DD. LGS. N. 14 DEL 12/01/2019, ART. 63 -> IN VIGORE DAL 15/07/2022

## QUESITI APERTI

*CO. 2 BIS. – IL TRIBUNALE OMOLOGA ... ANCHE IN MANCANZA DI ADESIONE ... QUANDO:*

*a) È DETERMINANTE ...*

*b) E ANCHE, SULLA BASE DELLE RISULTANZE DELLA RELAZIONE DEL PROFESSIONISTA INDIPENDENTE, È CONVENIENTE [O NON DETERIORE PER CONCORDATO, ART. 88] RISPETTO ALL'ALTERNATIVA LIQUIDATORIA*

IL TRIBUNALE COME VALUTA LA **CONVENIENZA?**

- Agendo «in sostituzione» dell'Erario (per mancanza di risposta o diniego), può adottare criteri diversi da quelli che «vincolano la discrezionalità» della PA?
- E' vincolato dalla Prassi amministrativa?
- Nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione, ha il potere di incaricare un tecnico per acquisire elementi conoscitivi ulteriori?
- Ha il potere di «sindacare» scelte gestionali o profili di merito?

DD. LGS. N. 14 DEL 12/01/2019, ART. 63 -> IN VIGORE DAL 15/07/2022

SUGGERIMENTI OPERATIVI

- Al momento della proposizione della proposta di transazione valutare:
  - ✓ Mediazione
  - ✓ Accertamento con adesione
  - ✓ Conciliazione
  - ✓ Norme di favore (es. rottamazione cartelle, chiusura liti pendenti)



**LA TRANSAZIONE FISCALE:  
ORIGINE ED EVOLUZIONE DELLA  
«CONVENIENZA ECONOMICA»**

**GRAZIE PER LA CORTESE ATTENZIONE**

**Avv. Salvatore Paratore**