

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Normativa e prassi

Istituto della transazione fiscale, le istruzioni operative per gli uffici

29 Dicembre 2020

Dall'exkursus normativo alle nuove indicazioni sulla valutazione delle proposte di trattamento del credito tributario nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione e del concordato preventivo



Con la **circolare n. 34/E**, siglata oggi, 29 dicembre 2020, dal direttore delle Entrate, Ernesto Maria Ruffini, vengono riepilogate, e ulteriormente specificate, le istruzioni operative sulla valutazione delle proposte transattive del debito tributario nell'ambito dei procedimenti per la gestione della crisi di impresa (accordo di ristrutturazione dei debiti e concordato preventivo). In particolare, con l'attuale documento di prassi sono fornite precise

indicazioni operative per permettere alle strutture territoriali dell'Agenzia una tempestiva gestione delle procedure di composizione delle crisi di impresa, nell'ottica di favorire la ripresa produttiva e la conservazione dei livelli occupazionali, e per supportare gli operatori che si trovano a fronteggiare la congiuntura economica del momento.

L'Agenzia, infatti, ha voluto creare una sorta di *vademecum*, redatto sulla base delle recenti modifiche normative introdotte dalla legge n. 159/2020, sull'istituto della transazione fiscale per orientare e uniformare il comportamento degli uffici su tutto il territorio nazionale, in considerazione del crescente ricorso a tale strumento, di cui si prevede un'ampia diffusione a seguito della crisi finanziaria degli operatori economici dovuta all'emergenza sanitaria.

Fra le figure centrali, quella del professionista attestatore, tenuto a garantire la veridicità dei dati

aziendali e a dimostrare la fattibilità del piano di risanamento, di cui è responsabile civilmente e penalmente. Gli uffici potranno contestare gli elementi esposti nel piano solo se li ritengono manifestamente non veritieri o non sostenibili, corredando il giudizio di inattendibilità o insostenibilità con una puntuale motivazione.

Ma prima del ruolo del professionista e della valutazione degli uffici delle proposte di trattamento del credito tributario presentate dai contribuenti, la circolare ripercorre l'*iter* normativo della transazione fiscale.

Evoluzione della transazione fiscale

Si tratta di una particolare procedura "transattiva" tra Fisco e contribuente, collocata nell'ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione, che consente il pagamento in misura ridotta o dilazionata del credito tributario privilegiato, oltre che di quello chirografario. Inizialmente era ammessa per i soli tributi iscritti a ruolo e andava a beneficio di quanti si fossero mostrati insolventi nel corso di una procedura di esecuzione coattiva. In quel contesto, lo strumento della "transazione dei ruoli" trovava giustificazione nell'esigenza di migliorare l'attività di riscossione dei tributi ed era utilizzabile solo se l'accordo transattivo era più proficuo rispetto alle procedure esecutive. A partire dal 2005, sono intervenute numerose disposizioni che, per salvaguardare le attività economiche e i livelli occupazionali, hanno potenziato gli strumenti di risoluzione concordata della crisi di impresa, introducendo, in particolare, nella legge Fallimentare (regio decreto n. 267/1942) gli accordi di ristrutturazione dei debiti (articolo 182-*bis*) e il nuovo istituto della transazione fiscale introdotto dal Dlgs n. 5/2006 (articolo 182-*ter*).

Il legislatore si era voluto allineare agli altri stati Ue, introducendo una nuova disciplina concorsuale per la regolamentazione dell'insolvenza che semplificasse le procedure esistenti e tutelasse al contempo la conservazione dei mezzi organizzativi dell'impresa e il livello occupazionale.

Il quadro delineato è stato successivamente modificato. Si ricorda, in particolare, l'obbligo del procedimento previsto dall'articolo 182-*ter* della legge Fallimentare per tutte le ipotesi di concordato preventivo e la possibilità di falciare, all'interno del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione, anche i debiti Iva (articolo 1, comma 81, della legge n. 232/2016). Inoltre, con il recente Dl n. 125/2020 sono stati modificati gli articoli 180 e 182-*bis* della legge Fallimentare, consentendo al tribunale di procedere all'omologazione del concordato preventivo e dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, anche in caso di mancanza di voto, o di adesione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, qualora l'assenso di quest'ultima sia necessario ai fini del perfezionamento della procedura compositiva. Il tribunale per la valutazione potrà tenere conto anche della relazione di un professionista, che deve avere ad oggetto anche la convenienza del

trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale.

Gli interventi normativi si collocano nel più ampio percorso legislativo e giurisprudenziale inaugurato con il citato Dlgs n. 5/2006, che punta a favorire la conservazione dell'impresa, i livelli occupazionali e la tutela dei creditori, enfatizzando, al contempo, il ruolo, gli obblighi e i profili di responsabilità dei professionisti incaricati di attestare la veridicità dei dati aziendali che supportano l'attuazione del piano di risanamento.

Accordo di ristrutturazione e concordato preventivo

La circolare fa un'analisi, poi, degli strumenti a disposizione del debitore per comporre la crisi d'impresa, descrivendone la disciplina normativa, i requisiti di ammissibilità, gli oneri a carico dei soggetti interessati e gli effetti. In primo luogo, l'accordo di ristrutturazione del debito, un istituto negoziale che consente agli imprenditori in crisi di concordare con i creditori, purché rappresentanti almeno il 60% del totale, le modalità per riportare l'azienda a una condizione di normalità. L'intesa eventualmente raggiunta non può incidere sulle situazioni soggettive dei creditori non aderenti, che devono essere soddisfatti in maniera integrale.

Viene analizzata, in secondo luogo, l'evoluzione del concordato preventivo, una procedura concorsuale che può essere utilizzata sia per superare lo stato di crisi (concordato in continuità) sia per procedere alla liquidazione (concordato liquidatorio). La procedura si basa sull'approvazione della proposta del debitore da parte dei creditori, i quali manifestano la loro volontà secondo il criterio della maggioranza. Rispetto all'accordo di ristrutturazione il concordato preventivo è vincolante per tutti i creditori, compresi quelli dissenzienti, è quindi caratterizzato dalla cosiddetta "falcidia passiva", e, inoltre, consente di mantenere impregiudicati i diritti dei creditori nei confronti dei coobbligati, dei fideiussori del debitore e degli obbligati in via di regresso.

Il professionista attestatore

Un ruolo fondamentale, per la transazione, è quello svolto dal professionista attestatore. Gli interventi legislativi in materia di composizione della crisi di impresa, ricorda l'Agenzia, hanno, progressivamente, assegnato al professionista che attesta la veridicità dei dati aziendali e l'attuabilità dell'accordo un ruolo sempre più rilevante, da assolvere con rigore, competenza e trasparenza per assicurare la corretta riuscita della procedura di composizione della crisi. Inoltre, la relazione di attestazione, a norma del Dl n. 125/2020, come sopra detto, è indicata 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, in particolare, di una figura che ha una funzione di tutelare terzi e creditori, soprattutto se estranei al piano di risanamento, e di rafforzare la credibilità degli impegni assunti dal debitore

mediante il piano assunto, finalizzati al riequilibrio della situazione economico-finanziaria e al risanamento dell'impresa. Per l'importanza del ruolo che ricopre l'attestatore deve avere specifici requisiti fra cui il requisito dell'indipendenza. Tale requisito in precedenza non era espressamente contemplato dalla normativa e solo col decreto "Sviluppo" (DI n. 83/2012) è stato esplicitamente richiamato come caratteristica imprescindibile del professionista. Le disposizioni al riguardo hanno sancito che il professionista attestatore non deve essere legato all'impresa, né da rapporti personali né professionali che possano comprometterne l'indipendenza di giudizio. Fra le conseguenze che può produrre il mancato rispetto del requisito dell'indipendenza, la possibilità che il giudice invalidi l'attestazione, oltre agli effetti di ordine civile e penale che attengono alla sua sfera personale. Tale figura quindi assume un ruolo centrale con il compito di attestare la veridicità dei dati contabili, dai quali emerge la situazione economico-patrimoniale e finanziaria dell'impresa, nonché il compito di attestare la fattibilità e sostenibilità del piano di risanamento aziendale. La relazione del professionista, infatti, rappresenta il supporto su cui si fondano le proposte di soddisfacimento dei creditori, che non possono essere inferiori rispetto a quanto ricavabile nel caso di liquidazione fallimentare, tenuto conto delle cause di prelazione.

Approccio uniforme e soluzione più conveniente

La circolare fornisce indicazioni operative agli uffici per garantire un approccio uniforme, su tutto il territorio nazionale, all'attività di valutazione delle proposte di trattamento dei crediti tributari.

Gli uffici, tanto nel concordato preventivo quanto nell'accordo di ristrutturazione dei debiti, ai fini dell'accogliibilità di una proposta di trattamento del credito tributario, sono chiamati a esaminare il requisito della maggiore, o minore, convenienza economica della proposta stessa rispetto all'alternativa liquidatoria. È, quindi, necessario confrontare l'importo che l'erario può percepire sulla base della proposta con quello realizzabile, alternativamente, mediante la liquidazione giudiziale dell'impresa, tenendo conto dei valori degli asset aziendali e dell'ammontare conseguibile, in forza delle legittime cause di prelazione, in sede di assegnazione ai creditori delle somme realizzate mediante la liquidazione stessa. Gli uffici nel loro convincimento dovranno fare riferimento, quindi, agli elementi esposti nel piano attestato dal professionista indipendente, dal quale possono discostarsi solo se lo ritengono manifestamente non attendibile o non sostenibile, anche alla luce del contesto economico e competitivo di riferimento, nonché della situazione economico-patrimoniale dell'impresa.

La condotta del contribuente

Il documento di prassi, infine, si sofferma sulla condotta del contribuente, particolarmente rilevante ai fini della proposta transattiva nel caso in cui emergano comportamenti fraudolenti. Fra le condotte illegalmente assunte, prese in considerazione nella circolare, la simulazione di una

cessione di beni, atti liberali non giustificati, operazioni di riorganizzazione aziendale sospette, emissione di fatture per operazioni inesistenti. Nel concordato preventivo il Commissario giudiziale potrà valutare tali condotte e, ricorrendone i presupposti, potrà attivare il procedimento di revoca (articolo 173, legge Fallimentare).

di

r.fo.

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/istituto-della-transazione-fiscale-istruzioni-operative-uffici>