

Crediti tributari e contributivi accessibili solo tramite transazione

Crisi d'impresa

**Il legislatore ha utilizzato
il criterio della cosiddetta
priorità relativa**

**va assicurato un migliore
soddisfacimento dei crediti
privilegiati su quelli posteriori**

Pagina a cura di
Filippo D'Aquino

La transazione fiscale è lo strumento che rende disponibili, per gli enti impositori e della riscossione, i crediti fiscali e di previdenza obbligatoria (questi ultimi sin dall'entrata in vigore dell'articolo 32, comma 5, Dl 185/2008). Questi crediti (derivanti da obbligazioni *ex lege* non fondate sul principio negoziale) non potrebbero diversamente essere rinunciati, vuoi perché indisponibili (sia quelli fiscali *ex* articolo 49, Regio decreto 827/1924, sia quelli contributivi *ex* articolo 2115, terzo comma, Codice civile), vuoi per l'operare - per le obbligazioni contributive - del principio di automaticità o automatismo delle prestazioni (articolo 2116, primo comma, Codice civile).

Il legislatore delegato ha affrontato il tema in assenza di delega, se non per il trattamento del solo credito Iva nel concordato preventivo («anche in presenza di transazione fiscale, tenendo conto anche delle pronunce della Corte di giustizia»: articolo 6, comma 1, lettera p, legge 155/2017).

È stato chiarito (in sintonia con la circolare 40/E del 18 aprile 2008) che la transigibilità dei crediti fiscali e contributivi passa «esclusivamente» (articolo 88, comma 1) con l'adozione di questo strumento, risolvendosi così la *querelle* sulla sua natura facoltativa o obbligatoria. In realtà, questa esclusività è indicata solo per il concordato preventivo e non per gli accordi di ristrutturazione (articolo 63, comma 1: «il debitore può proporre»). In questi casi opera un'obbligatorietà *de facto*, essendo l'adesione degli Uffici condizionata all'adozione di questo strumento.

Altra questione riguarda le procedure cui sia applicabile la transazione fiscale. La transazione (o «trattamen-

to dei crediti tributari e contributivi» nel concordato preventivo) è prevista per le due procedure di ristrutturazione maggiori (per gli accordi, anche nella forma di quelli agevolati e a efficacia estesa *ex* articoli 60, 61). Non è, invece, richiamata nel piano di ristrutturazione soggetto a omologazione (Pro, articolo 64-bis), né nel concordato semplificato (articolo 25-sexies), incompatibile con una procedura priva dell'espressione del diritto di voto, né (a monte) nella composizione negoziata (come confermato dall'articolo 38, Dl 13/2023), estranea alle procedure concorsuali (per implicito, articolo 2, comma 1, lettera m-bis), né - infine - nelle procedure concorsuali minori, dove la Corte costituzionale aveva dichiarato l'incostituzionalità della mancata previsione della falcidia Iva (Corte costituzionale, 245/2019). Per il solo concordato minore è previsto un sindacato giudiziale semplificato sull'esercizio del diritto di voto degli enti impositori (articolo 80, comma 3).

Sulla scia della sentenza della Corte di giustizia del 7 aprile 2016 (C-546/14, Degano Trasporti), tutti i crediti erariali e contributivi sono transigibili. La legge individua un duplice *floor*, il primo (oggetto di specifica attestazione) dato dal valore di liquidazione del patrimonio nella liquidazione giudiziale («trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale»: articolo 63, comma 1) e dal comparativo valore di mercato dei beni (solitamente la massa mobiliare) su cui vi è collocazione privilegiata (articolo 88, comma 1), il secondo dato dal valore di soddisfacimento indicato nella proposta (come negli accordi) per i creditori privilegiati di rango inferiore.

Il legislatore ha, quindi, fatto uso della regola della priorità relativa, secondo cui è sufficiente, nel rispetto del *floor* del valore di liquidazione del patrimonio, che sia assicurato (previo autonomo classamento nel concordato preventivo della parte privilegiata del credito) un migliore e apprezzabile soddisfacimento dei crediti privilegiati rispetto a quelli posteriori, pur non dovendosi dare integrale soddisfacimento ai suddetti creditori per il soddisfacimento dei creditori posteriori (Cassazione, 17155/2022). La questione assume rilievo per i crediti contributivi per Ivs

(invalidità, vecchiaia, superstiti) e diventa più rilevante per i più antergati crediti da regresso *ex* articolo 9, Dlgs 123/1998 (garanzia Sace).

Altro tema riguarda il rapporto tra transazione e contenzioso, per il quale occorre applicare il principio giurisprudenziale secondo cui con la transazione fiscale si accede alla cristallizzazione e al consolidamento del debito tributario (Cassazione, 31079/2022), posto che il debitore accede alla certezza dell'ammontare della pretesa tributaria a fronte della probabilità di conseguire l'assenso dell'Erario e degli altri creditori. Nel processo tributario va, pertanto, dichiarata la cessazione della materia del contendere (Cassazione, 16755/2020), sempre che non venga creata un'apposita classe di crediti contenziosi.

Infine, viene data definitiva attuazione al principio del «cram down fiscale» - introdotto dall'articolo 3, legge 159/2020 - ossia alla sostituzione del tribunale agli enti impositori e di riscossione nell'esercizio del diritto di voto (che il diritto di voto non sia stato esercitato o vi sia diniego espresso: Cassazione, Sezioni unite, 8504/2021), ove si accerti che la proposta del debitore sia più conveniente per i creditori istituzionali rispetto all'alternativa liquidatoria. La norma ha accentrato nel tribunale concorsuale (anche ai fini del riparto di giurisdizione) il giudizio di convenienza rispetto al giudice tributario e al giudice del lavoro.

In questo caso, si genera uno sdoppiamento del giudizio di omologazione, con un'appendice iniziale in cui la maggioranza dei creditori non è stata raggiunta e nel quale il proponente chiede al tribunale di esercitare il giudizio di convenienza e una successiva fase in cui troverà luogo la trattazione incrociata anche delle opposizioni dei creditori dissenzienti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



IN SINTESI

La transazione fiscale

Nel Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, il legislatore delinea il perimetro di utilizzo della transazione fiscale, operazione che consente all'impresa in crisi di ottenere una dilazione dei debiti accertati dall'agenzia delle Entrate. Applicabile sul concordato preventivo e sulla ristrutturazione dei debiti (per gli accordi, anche quelli agevolati e a efficacia estesa ex articoli 60 e 61), non è richiamata nel piano di ristrutturazione soggetto a

06901

omologazione (articolo 64-bis), nel concordato semplificato (articolo 25-sexies), a monte nella composizione negoziata (come ribadito anche dall'articolo 38, DI 13/2023) e nelle procedure concorsuali minori, dove la Corte costituzionale ha dichiarato l'incostituzionalità della mancata previsione della falcidia Iva (Corte costituzionale, 245/2019). Come precisato nell'articolo 88, comma 1, la transigibilità dei crediti fiscali e contributivi passa «esclusivamente»

06901

attraverso l'adozione di questo strumento, unica strada a renderli accessibili agli enti impositori e preposti alla riscossione. L'esclusività tuttavia, vale unicamente per il concordato preventivo (articolo 63, comma 1) ed è vincolata a un'obbligatorietà *de facto*. Tutti i crediti erariali e di previdenza obbligatoria sono transigibili: nel rispetto del *floor* del valore di liquidazione del patrimonio, è sufficiente che sia assicurato un migliore soddisfacimento dei crediti privilegiati rispetto ai posteriori.