



2018 e per l'anno 2019 (entrambi notificati il 24.4.2024) motivati *per relationem* al dell'Ufficio delle Dogane di a consegnato alla società il 7.12.2021, e quindi successivamente alla notificazione della certificazione del credito (PEC prot. 35008 del 10.12.2020) e dell'accoglimento della proposta di transazione fiscale (PEC prot. N. 22160 del 18.5.2021) e della dichiarazione di voto (PEC prot. N. 22160 del 18.5.2021);

- 2) Con PEC prot. N. 23786 del 7.5.2024 la DPE di chiedeva agli organi della procedura di tenere conto di tali nuovi carichi da soddisfare nella misura stabilita nella proposta di transazione del debito tributario (soddisfacimento integrale del debito in linea capitale entro tre anni dall'omologa e del 40% di sanzioni ed interessi, il tutto maggiorato di interessi legali) prima di procedere a riparti a favore di creditori con grado di privilegio inferiore a quello di Agenzia delle Entrate.
- 3) Il G.D., su istanza degli organi della procedura, ha respinto l'istanza proposta da AGENZIA ENTRATE, rilevando; a) che le pretese tributarie di cui alla istanza sono da considerarsi crediti per titolo anteriore alla procedura concorsuale, oggetto di transazione fiscale ex art. 182 ter L.F., e in quanto tali soggetti agli effetti obbligatori del concordato preventivo ai sensi degli articoli 168 e 184 L. Fall.; b) l'impossibilità di pagare tali crediti senza violare tali disposizioni ed il principio della *par condicio creditorum* e che una eventuale azione esecutiva non potrebbe interessare la massa attiva della procedura concordataria essendo inopponibile alla procedura ed esercitabile, al più, sui beni della società debitrice non oggetto della procedura concorsuale;

parte reclamante è insorta avverso questo provvedimento, chiedendone la revoca e l'accoglimento dell'istanza di pagamento depositata nell'ambito della procedura di concordato.

Nonostante la regolarità delle notifiche, nessuna parte resistente si è costituita.

OSSERVA IN DIRITTO

La questione controversa sottoposta al Collegio è quella relativa al c.d. effetto di consolidamento del debito fiscale derivante dalla transazione fiscale proposta in sede di concordato preventivo omologato, ovvero sia alla preclusione o meno per l'Ente impositore di operare nuovi accertamenti per debiti erariali relativi ad un periodo di imposta oggetto di transazione fiscale e, quindi, rientranti nella categoria dei debiti concordatari sottoposti a falcidia concorsuale e all'effetto obbligatorio ex art. 184 L.F. (ora art. 117 CCII).

La questione, rileva il Collegio, non ha mai trovato una soluzione lineare e unanime, anche alla luce dalle modifiche normative intervenute negli anni sull'istituto della transazione fiscale, prima nella legge fallimentare e, ora, nel CCII (da ultimo anche ad opera del decreto correttivo D.Lgs. 13 settembre 2024 n. 136, che ha riscritto l'art. 88 CCII).

Su tale tema, la dottrina e la giurisprudenza si sono tradizionalmente divise tra chi considera preclusa unicamente l'attività liquidatoria dei tributi¹ (ovverosia i controlli formali), restando

¹ Solo tale tipologia di attività, infatti, era imposta all'Ente impositore dalla norma che disciplinava la transazione fiscale.





intatti gli ordinari poteri di verifica e accertamento, e chi ritiene sussistere una inibizione “assoluta” nell’esercizio di poteri impositivi relativi a tributi non dichiarati nella certificazione rilasciata dall’Agenzia Entrate, a seguito di proposta di transazione fiscale presentata dal debitore.

La tesi della “cristallizzazione” totale del debito tributario era stata sancita dalla Giurisprudenza di Legittimità² - sebbene con riferimento alla formulazione letterale dell’art. 182 ter L.F. in vigore *ratione temporis* - la quale aveva affermato che “*l’Amministrazione non possa più emettere atti impositivi nei confronti del contribuente in relazione ad obbligazioni tributarie precedenti al deposito della proposta di concordato*”.

Tale impostazione era stata ritenuta superata, secondo una prima tesi, ad opera della Legge n. 232/2016 (legge di bilancio per il 2017), in forza della quale erano stato eliminati nella disposizione di cui all’art. 182 ter L.F. il riferimento al “consolidamento” del debito tributario -contenuto nel comma 2 - nonché l’effetto di cessazione della materia del contendere sulle liti tributarie previsto dal comma 5 (elementi letterali in forza dei quali si fondava la tesi della cristallizzazione), sicché la presentazione della proposta ai sensi dell’art. 182-ter e il consenso eventualmente manifestato dall’Agenzia delle Entrate alla proposta concordataria non avrebbero più potuto più produrre effetti preclusivi di cristallizzazione fiscale³.

Va comunque ribadito che, tanto in giurisprudenza quanto in dottrina, è stata prospettata la possibilità di ritenere comunque applicabile l’effetto di cristallizzazione (nonostante le suestipite modifiche dell’art. 182 ter) in considerazione della *ratio* dell’istituto della transazione fiscale, fondata sulla necessità per il debitore di avere contezza piena ed esaustiva dell’ammontare totale del debito erariale, al fine di conseguire un efficiente ristrutturazione di tale debito per mezzo dello strumento concordatario, anche nell’interesse del creditore erariale, al quale il debitore può così offrire una realistica prospettiva di soddisfacimento.

Del resto, indipendentemente dalle modifiche normative intervenute, la transazione fiscale è sempre stata qualificabile come 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 e di quello chirografario.⁴

Si è altresì valorizzata la natura di procedimento speciale di natura tributario-amministrativa prevista dall’istituto il quale, per come disciplinato, è comunque qualificabile come procedimento speciale volto all’accertamento del debito fiscale.

Si tratta, infatti, pur sempre di un procedimento volto alla attuazione del rapporto impositivo - proprio in quanto prevede l’esercizio necessario dell’attività di liquidazione, avente carattere generale e necessaria⁵ - finalizzato quindi ad ottenere dall’amministrazione una

² Cass. n. 18561/16, Cass. 13090/2022.

³ Nel senso che non potrebbe più ritenersi precluso l’esercizio da parte degli enti fiscali degli ordinari poteri di accertamento, anche con riguardo ai tributi maturati anteriormente alla presentazione della domanda concordataria.

⁴ Cfr in parte motiva Cass. 13090/2022.

⁵ Il mancato riferimento alla attività di accertamento, quindi, potrebbe essere giustificato dal fatto che l’attività di controllo sostanziale è solo eventuale (a differenza di quella di liquidazione), sicché è rimessa alla discrezionalità dell’Amministrazione.





determinazione omnicomprensiva del debito erariale, conformemente al principio di unicità dell'azione accertativa (art. 9 bis Statuto del Contribuente).

Del resto, il tempestivo esercizio del potere di accertamento da parte dell'ente impositore già in sede di transazione fiscale consentirebbe al debitore, eventualmente, non solo di contestare le pretese impositive ritenute illegittime (impugnando innanzi al giudice tributario i relativi atti), ma anche di porre utilmente i crediti fiscali contestati nell'ambito della proposta concordataria, appostando i necessari fondi rischi. È di lampante evidenza, al contrario, che l'emersione di obbligazioni tributarie solamente post omologa costituirebbe circostanza idonea a compromettere la puntuale esecuzione del piano concordatario, compromettendone così la natura stessa di strumento finalizzato a superare la crisi o l'insolvenza.

Così ricostruita la natura e la *ratio* dell'istituto, la presentazione di una transazione fiscale in sede concordataria risulta, quindi, logicamente inconciliabile con la possibilità, per l'Amministrazione stessa, di esercitare post omologa poteri di accertamento relativi a debiti che avrebbero dovuto essere oggetto di preventiva certificazione in sede di transazione, o comunque di accertamento già in sede concordataria.

Da ultimo, il riscritto art. 88 CCII valorizza decisamente l'effetto di cristallizzazione del debito fiscale: è previsto infatti, a differenza che nella formulazione previgente, che gli enti impositori debbano non solo procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni, ma anche *alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, di accertamento, di liquidazione e di addebito, unitamente a una certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento, ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché dai ruoli vistati ma non ancora consegnati all'agente della riscossione* (comma 5).

Viene, dunque, espressamente previsto che la presentazione di una proposta di transazione fiscale impone in capo agli enti impositori un immediato onere di attivazione di tutti i propri poteri di accertamento, relativi a debiti inclusi nel perimetro del concordato, assegnando quindi all'istituto della transazione fiscale una "naturale" funzione di consolidamento fiscale, in una ottica squisitamente acceleratoria finalizzata alla piena attuazione del rapporto tributario già in sede di procedura concordataria.

Alla luce di quanto sopra esposto il Collegio, limitatamente agli effetti endoconcorsuali che il presente giudizio necessariamente deve avere⁶, ritiene di dover dare continuità alla tesi del consolidamento fiscale quale effetto necessario della transazione fiscale, ritenendo quindi applicabile anche all'art. 182 ter post legge 232/2016 – vigente nel caso in esame *ratione temporis*⁷ - il principio secondo cui deve ritenersi preclusa alla amministrazione l'emissione di atti impositivi nei confronti del contribuente, in relazione ad obbligazioni tributarie precedenti al deposito della proposta di concordato

Tale soluzione interpretativa risulta, inoltre, in linea con un fondamentale principio di certezza nei rapporti giuridici, che deve valere anche nei confronti delle Agenzie Fiscali,

⁶ Resta inteso infatti che il potere di cognizione del Tribunale Fallimentare non si estende ai rapporti giuridici tra debitore e terzi (ivi incluse le agenzie fiscali), rimessi alla giurisdizione ordinarie o speciale, in base alle regole sul riparto di giurisdizione.

⁷ La transazione fiscale di cui al concordato in oggetto, infatti, è stata proposta vigente l'art. 182 ter così come modificato dalla legge 232/2016.





nonché con la tutela dell'affidamento del contribuente in buona fede (art. 1 co 3 bis, Statuto del Contribuente), il quale deve poter legittimamente confidare nel tempestivo e completo esercizio dei poteri impositivi, al fine di regolare in modo efficiente la propria crisi d'impresa. Conseguentemente, ai fini della esecuzione del concordato, non può essere tenuto conto di crediti accertati successivamente all'omologa del concordato ma relativi a periodi di imposta inclusi nella falcidia concorsuale, che avrebbero quindi dovuto essere oggetto di liquidazione e accertamento già in sede di transazione fiscale; per l'effetto, legittimamente gli Organi della procedura possono prescindere dagli avvisi di accertamento notificati successivamente all'omologa del concordato, dovendo gli stessi dare esecuzione al piano di concordato così come omologato e ripartire l'attivo liquidato secondo le percentuali ivi previste, anche in conformità alla proposta fiscale poi "assorbita" dal concordato omologato.

In conclusione, si impone il rigetto del ricorso e la conferma del provvedimento impugnato. Nulla sulle spese, non essendoci parti resistenti costituite in giudizio e non potendosi ravvisare un rapporto di soccombenza.

P.Q.M.

- 1) **Respinge** il reclamo e conferma il provvedimento del G.D. del 14/06/2024;

Così deciso in Piacenza, nella camera di consiglio della Sezione Civile, in data 26/11/2024 .

Il Giudice Relatore
Dott. Stefano Aldo Tiberti

Il Presidente
Dott. Stefano Brusati

