

IL CONSOLIDAMENTO DEL DEBITO QUALE EFFETTO TIPICO DELLA TRANSAZIONE FISCALE

di **Paola Rossi**

1. Premessa

Come è noto, i due effetti tipici derivanti dal perfezionamento della transazione fiscale, a propria volta frutto dell'accettazione della relativa proposta da parte dell'Amministrazione finanziaria e dell'omologazione della proposta di concordato da parte del Tribunale competente, sono il consolidamento del debito tributario (art. 182-ter, comma 2) e la cessazione della materia del contendere (art. 182-ter, comma 5).

Secondo la Suprema Corte¹, l'espressione "consolidamento", evidentemente utilizzata dal legislatore e dalla dottrina in maniera atecnica², deve essere sicuramente intesa nel senso che effetto della transazione è quello di individuare "un quadro di insieme del debito tributario, tale da consentire di valutare la congruità della relativa proposta con riferimento alle risorse necessarie a far fronte al complesso dei debiti". Ma potrebbe essere attribuita ad essa anche il significato più ampio di "cristallizzazione" della pretesa erariale "alla data di presentazione della domanda, così come quantificata dall'ufficio", con l'esclusione della facoltà da parte degli uffici finanziari di procedere ad ulteriori accertamenti.

Sin dall'introduzione dell'istituto, sugli effetti del "consolidamento" del debito tributario non vi è mai stata unanimità di vedute, in particolare sul fatto se quest'ultimo importi o meno il divieto per l'Amministrazione finanziaria di esercitare i suoi ordinari poteri di accertamento in ordine ai tributi oggetto di transazione fiscale, relativamente agli anni interessati dalla stessa³.

A questo proposito l'Agenzia delle Entrate ha da sempre sostenuto⁴ che, il perfezionamento della transazione ed il consolidamento del debito tributario, non impediscono in alcun modo agli uffici, sussistendone le condizioni, "di procedere ad accertamento ed iscrivere a ruolo le ulteriori somme che risultassero eventualmente dovute in relazione a fattispecie diverse da quelle che hanno generato il debito oggetto di transazione, anche se riferibili agli stessi periodi di imposta".

¹ Così Cass., 4 settembre 2011, nn. 22931 e 22932.

² L'espressione è ricorrente in ambito creditizio, in cui con tale locuzione si intende la possibilità di riunire più posizioni debitorie sostituendole con un'unica (e più stabile) posizione a medio-lungo termine. Nel senso che né il dato letterale, né la collocazione dell'espressione nel secondo comma dell'art. 182-ter sono di ausilio al fine di individuare l'esatto significato della locuzione, G. Andreani, *La transazione fiscale preclude nuovi accertamenti?*, in *Corr. trib.*, 2015, 506 e ss.

³ La specificità delle problematiche IVA nelle procedure concorsuali merita un ben più ampio approfondimento che esula dalle finalità del presente contributo.

⁴ Cfr. Circolare n. 40/E del 2008.

2. Gli orientamenti della dottrina

Sugli effetti del consolidamento anche la dottrina risulta divisa. Da un lato vi è, infatti, chi ritiene che il consolidamento del debito conseguente alle attività di liquidazione e certificazione dello stesso da parte dell’Agenzia delle Entrate e dell’Agente della riscossione avrebbe effetto preclusivo non soltanto in relazione ai controlli di natura formale, ma anche a quelli di tipo sostanziale (in altri termini inibirebbe l’inizio di qualunque azione di accertamento)⁵.

Dall’altro vi è chi ritiene che l’effetto preclusivo conseguente al consolidamento sarebbe limitato alla sola attività liquidatoria dei tributi (sarebbero, quindi, inibiti i soli controlli formali), restando intatti gli ordinari poteri di verifica e di controllo sostanziale, essendo circoscritta nel termine di trenta giorni soltanto l’attività liquidatoria⁶.

La prima tesi si fonda sulla *ratio* dell’istituto, la cui funzione, nelle intenzioni del legislatore della riforma, sembrerebbe essere stata quella di pervenire alla definitiva quantificazione dei debiti tributari, al fine di favorire l’esito positivo delle procedure concorsuali. L’espressione “consolidamento del debito tributario” andrebbe, dunque, interpretata nel senso di precludere agli uffici la possibilità di rettificare in aumento l’ammontare della pretesa una volta condivisi i termini della proposta transattiva e, in particolare, l’ammontare del credito tributario ivi concordato. D’altra parte, una volta accertato il carattere facoltativo del ricorso alla transazione nel concordato preventivo in presenza di debiti tributari⁷, se si riconoscesse la possibilità per gli uffici di mantenere inalterati gli ordinari poteri di accertamento in ordine ai tributi e agli anni oggetto di transazione, non si riuscirebbe a capire per quale ragione e, soprattutto, quale beneficio conseguirebbe in concreto il contribuente nel presentare l’istanza di transazione⁸.

Di tutt’altra opinione è quella parte della dottrina che interpreta l’espressione in esame mettendola in collegamento con il comma 2 dell’art. 182-*ter*. La formulazione del comma citato, infatti, dimostrerebbe la volontà del legislatore di limitare gli effetti del consolidamento ai soli controlli formali disciplinati dagli artt. 36-*bis* e 36-*ter* DPR n. 600/73 e 54-*bis* DPR n. 633/72, e prova ne sarebbe tanto la documentazione richiesta al debitore (copia delle dichiarazioni per le quali non è pervenuto l’esito dei controlli automatici, nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda), quanto la certificazione del debito richiesta all’ufficio, richieste entrambe dirette a consentire la

⁵ In tal senso *ex multis*, L.Tosi, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Giust. Trib.*, 2008, 31; L. Mandrioli, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso*, in *Giur. comm.*, 2008, 321; A. Fauceglia, *La transazione fiscale e la domanda di concordato preventivo*, in *Diritto fallimentare*, 2009, II, 496; G. Gaffuri, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2011, 1122; M. Basilavecchia, *L’azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale*, in *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, 2012, 71.

⁶ In questo senso *ex multis*, L. Del Federico, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 230; S. La Rosa, *Accordi e transazioni nella fase di riscossione dei tributi*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 330; A. Maffei Alberti, *Transazione fiscale*, in *Commentario breve alla legge fallimentare*, Padova, 2009, 1088; F. Randazzo, *Il consolidamento del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 825; D. Stevanato, *Transazione fiscale*, in *Commentario alla legge fallimentare*, Milano, 2010, 843.

⁷ Così le citate sentenze nn. 22931 e 22932 del 2011.

⁸ Così G. Andreani, *La transazione fiscale*, op. cit., 507.

completa determinazione del debito erariale discendente dai dati dichiarati dallo stesso contribuente⁹.

3. e quelli della giurisprudenza

La questione in esame è stata affrontata solo incidentalmente dalla Suprema Corte nelle più volte citate sentenze nn. 22931 e 22932 del 2011, la quale ha dato semplicemente atto del fatto che l'effetto del consolidamento conseguente al perfezionamento della transazione può consistere nel conseguire "l'assoluta" certezza ovvero solo "un'apprezzabile" certezza circa l'ammontare del debito tributario. Ma non essendo la questione oggetto della materia del contendere, i giudici di legittimità non hanno espresso la loro preferenza per l'uno o l'altro significato attribuibile all'espressione in esame.

I giudici civili di merito¹⁰, invece, hanno sinora mostrato di aderire alla tesi che ritiene che il consolidamento del debito abbia un effetto preclusivo sull'attività di accertamento, senza però fornire convincenti motivazioni, se non che tale effetto è da intendere quale incentivo al ricorso all'istituto, in assenza del quale il potere di accertamento in capo all'ufficio resta impregiudicato¹¹.

La tesi dell'effetto preclusivo è stata di recente preferita anche dai giudici tributari¹², i quali, in un caso di impugnazione di un avviso di accertamento emesso per un'annualità già oggetto di transazione fiscale, hanno disposto l'annullamento dell'atto notificato in quanto, se fosse consentito all'amministrazione di "mettere in discussione" quanto concordato in sede di accordo transattivo, quest'ultimo istituto ne uscirebbe irrimediabilmente depotenziato, in quanto il contribuente non avrebbe convenienza alcuna a ricorrere alla transazione che importa per il contribuente la rinuncia a contestare la pretesa erariale senza però far venire meno il rischio fiscale che continuerebbe a gravare sull'esecuzione del piano concordatario.

Dal perfezionamento della transazione, proseguono i giudici tributari, deve quindi conseguire non solo l'esatta quantificazione dell'esposizione debitoria del contribuente nei confronti del Fisco al momento della presentazione della domanda di concordato, ma anche (e soprattutto) la sua immodificabilità.

4. ed una proposta ricostruttiva

Per arrivare a dare un condivisibile contenuto all'espressione "consolidamento del debito fiscale" non può che collegarsi l'effetto da quest'ultimo prodotto con la cessazione della materia del contendere prevista nel comma 5 dello stesso art. 182-ter L.F., cessazione che

⁹ Per l'illustrazione di quell'orientamento dottrinale che respinge la tesi favorevole all'inibizione assoluta dall'esercizio degli ordinari poteri di accertamento sulla base anche di dati testuali, quali l'assenza di una disposizione specifica che inibisca tali poteri in deroga alle regole ordinarie e la presenza di un termine talmente breve (30 giorni dal deposito dell'istanza) che di fatto impedisce lo svolgimento di una qualsivoglia attività di controllo di merito, cfr. sempre G. Andreani, *La transazione fiscale*, op. cit., spec. 508.

¹⁰ In tal senso Tribunale di Pescara, 2 dicembre 2008; Tribunale di Bologna, 24 marzo 2009; Tribunale di La Spezia, 2 luglio 2009; Corte di Appello di Firenze, 13 aprile 2010, Corte di Appello di Torino, 23 aprile 2010, Tribunale di Ravenna, 19 gennaio 2011.

¹¹ In tal senso Corte di Appello di Firenze, cit.

¹² Così CTP di Mantova, sent. n. 141/2012 e CTR della Lombardia, sez. staccata di Brescia, sent. n. 5485/2014.

costituisce, come anticipato, l'altro effetto tipico che consegue al perfezionamento della transazione fiscale.

Ai sensi del comma citato, il perfezionamento della transazione determina la cessazione della materia del contendere nelle liti riguardanti i tributi oggetto dell'accordo e non ancora definite, qualsiasi sia il grado di giudizio in cui le stesse si trovano¹³.

L'effetto prodotto sul piano processuale dalla cessazione delle liti è, quindi, lo stesso che produce sul piano sostanziale il consolidamento del debito, ossia quello non solo di quantificare esattamente l'esposizione debitoria del contribuente nei confronti dell'Erario al momento della presentazione della domanda di concordato, ma anche (e soprattutto) di quantificarlo in modo definitivo in quanto esito degli accordi raggiunti con l'ufficio.

Ovviamente l'effetto "consolidamento" deve ritenersi circoscritto alle sole violazioni relative alle annualità che gli uffici finanziari avrebbero dovuto/potuto constatare fino al momento in cui l'ufficio ha deciso di esprimere la propria adesione alla proposta di transazione presentata dal contribuente, in quanto l'accettazione della proposta è l'esito della valutazione complessiva operata dall'ufficio sulla posizione debitoria del contribuente, valutazione che tiene conto anche delle eventuali violazioni constatate dagli uffici finanziari successivamente alla presentazione della proposta e fino al suo perfezionamento.

L'effetto "consolidamento" non potrà, invece, estendersi alle obbligazioni sorte successivamente all'intervenuto perfezionamento, come quelle riferibili ad annualità in relazione alle quali il contribuente non ha ancora presentato le relative dichiarazioni.

L'innegabile ridimensionamento degli ordinari poteri istruttori degli uffici finanziari che la ricostruzione proposta comporta può essere giustificata, anche a livello costituzionale, dal perseguimento dell'obiettivo, di pari grado ed importanza, di salvaguardare la continuità aziendale ed in particolare i posti di lavoro messi a repentaglio dallo stato di crisi in cui versa l'impresa debitrice.

E', pertanto, ammissibile la limitazione degli ordinari poteri di accertamento a seguito del consolidamento del debito tributario, in quanto finalizzata ad evitare che l'emersione di nuove pretese fiscali, riferite ad annualità precedenti, possa mettere a rischio (come più volte è accaduto) l'attuazione del piano di risanamento aziendale, in quanto in grado di ridurre almeno in parte il grado di aleatorietà che inevitabilmente caratterizza ogni piano industriale e la sottostante manovra finanziaria¹⁴.

30 aprile 2015

¹³ Si tratta di una disposizione di carattere eccezionale, limitata alla sola procedura del concordato preventivo (e degli accordi di ristrutturazione), poiché tale effetto estintivo è previsto unicamente per le liti pendenti con l'Amministrazione finanziaria, mentre l'art. 176 L.F. dispone la prosecuzione degli altri giudizi di cognizione.

¹⁴ Così sempre G. Andreani, *La transazione fiscale*, op. cit., spec. 513.