

# Le condotte evasive pesano sull'accettazione della proposta

di Giulio Andreani

*L'Agenzia non può rifiutare le offerte convenienti. Da coordinare i reati fallimentari alla ristrutturazione con omologa forzata*

Secondo l'agenzia delle Entrate, al di là delle istruzioni ufficiali, le condotte evasive eventualmente poste in essere, anche in tempi non recenti, dall'impresa che presenta una proposta di transazione fiscale sono idonee a inficiare l'attendibilità e l'apprezzamento della proposta. Il motivo è che esse denotano l'assenza, da parte dell'impresa debitrice, di collaborazione e trasparenza verso l'amministrazione finanziaria.

Pertanto, in questo caso, la proposta non potrebbe essere valutata sulla base della sua convenienza per l'Erario: il Fisco deve rispettare il principio di legalità e non può esercitare la propria funzione con una logica meramente imprenditoriale. Conseguentemente, anche se la proposta risulta conveniente, dovrebbe prevalere la considerazione della gravità dei comportamenti del contribuente, anche perché la stipula di un accordo in presenza delle suddette condotte darebbe origine a un'inammissibile sorta di condono verso l'impresa debitrice.

### Il contrasto con le Entrate

Questo indirizzo appare non conforme al disposto dell'articolo 63 del Codice della crisi d'impresa, perché è di per sé priva di fondamento l'equazione secondo cui al compimento di atti di frode, e a maggior ragione se questi risalgono a molti anni prima della presentazione della proposta di transazione, deve conseguire, solo per questo motivo, il rigetto della proposta.

Lo ha del resto escluso la stessa divisione Contribuenti delle Entrate con la circolare 34 del 29 dicembre 2020, laddove ha precisato che la presenza di simili condotte rende necessario, in sede di valutazione della proposta, l'ampliamento dell'ambito oggettivo delle attività da svolgere, poiché tali circostanze devono «portare a ritenere le esigenze di tutela dell'interesse erariale prevalenti rispetto alla speditezza della procedura».

Una cosa, infatti, è che la sussistenza di precedenti atti fraudolenti induca l'amministrazione finanziaria ad analisi più ampie e approfondite di quelle ordinarie, per verificare se questi atti incidono sulla valutazione della convenienza della proposta che l'amministrazione è chiamata a compiere, rafforzando così la tutela dell'interesse erariale. Un'altra è che la mera presenza di questi atti sia di per sé un ostacolo all'approvazione della proposta, anche se questi non si siano tradotti nell'occultamento di patrimonio.

### Illeciti e patrimoni occulti

Non c'è dubbio che se con condotte fraudolente l'impresa debitrice ha costituito risorse all'estero (ovviamente non dichiarate), occorre tenerne conto per la valutazione della convenienza della proposta di transazione, che dovrà essere determinata calcolando tutte le risorse. Così come nell'esecuzione della valutazione bisogna considerare i possibili incrementi di patrimonio derivanti da eventuali azioni di responsabilità e revocatorie esercitabili nell'ipotesi della liquidazione giudiziale dell'impresa proponente e da co-

obbligazioni (in presenza di vendite simulate, liberalità, spin off distrattivi, pagamenti preferenziali eccetera).

Non tutti gli illeciti si traducono del resto nella costituzione di patrimoni occulti: l'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, ad esempio, non consente la distrazione di attivo, né, in assenza del pagamento di commissioni per la loro emissione, concorre di per sé a causare il dissesto dell'impresa debitrice, al contrario dell'utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti.

Anche quando le condotte fraudolente poste in essere abbiano consentito nel corso degli anni la costituzione di un patrimonio occulto, occorre verificare se tale patrimonio continui a esistere al momento della ristrutturazione dei debiti, che è quello con riguardo al quale l'accertamento delle attività e delle passività dell'impresa proponente deve essere eseguito per la valutazione della convenienza della proposta di transazione.

**Criterio della convenienza**

Queste condotte rilevano, tuttavia, anche in questo caso, non in quanto giustifichino una punizione del debitore da esercitare mediante il rigetto (autolesionista) di una transazione fiscale comunque conveniente, ma ove l'esistenza di un maggior patrimonio renda più conveniente per il Fisco la liquidazione giudiziale rispetto alla transazione.

È dunque anche in questa ipotesi al criterio della convenienza che la valutazione deve essere informata e non a quello della punizione, da cui finirebbe poi per essere penalizzato soprattutto l'Erario. Non c'è chi non veda come questo esclusivo criterio di valutazione possa condurre all'approvazione di transazioni fiscali a cui corrispondano distrazioni perpetrate in danno dell'erario, ma il compito di punire spetta ad altri e non a chi compete di recuperare quanto più efficacemente possibile i crediti erariali.

Lo conferma l'articolo 341 del Codice della crisi, comma 3, che estende l'applicazione dei reati fallimentari all'accordo di ristrutturazione con omologazione forzata, proprio per evitare che chi si è reso responsabile delle suddette condotte rimanga impunito, beneficiando, grazie all'accordo, del mancato assoggettamento dell'impresa al fallimento e al concordato, nel cui ambito prima di tale estensione i reati fallimentari erano confinati. Si tratta – come ha scritto Roberto Fontana su «Il Sole 24 Ore» del 27 settembre 2021 – di un contrappeso senza il quale sarebbe sufficiente, per neutralizzare la sanzione penale prevista per le condotte fraudolente, proporre «all'Agenzia delle Entrate o all'ente previdenziale il pagamento di una frazione minima del debito, dovendo in ogni caso il tribunale, secondo la giurisprudenza allo stato prevalente, procedere all'omologazione anche a fronte del rigetto da parte dell'ente della domanda di adesione».

È tuttavia chiara la separazione voluta dal legislatore tra il profilo sostanziale dell'istituto della transazione fiscale, volto al più conveniente recupero del credito erariale, e quello delle responsabilità, che si devono accertate con strumenti diversi e in altre sedi.

**Cram down: sì o no?**

Non si può tuttavia non rilevare, rispetto all'articolo 341 del Codice della crisi, una sorta di «corto circuito normativo», derivante dal fatto che questa norma prevede l'estensione dei reati concorsuali all'accordo di ristrutturazione dei debiti solo in presenza del cram down fiscale (oltre che in caso di accordo a efficacia estesa o di convenzione di moratoria). La conseguenza è che le Entrate, a cui sia stata formulata una proposta di transazione fiscale certamente conveniente presentata da un debitore che ha posto in essere condotte censurabili, si trovano di fronte a una scelta fra due opzioni:

1 approvare la proposta in quanto conveniente, come discende dai principi che disciplinano la transazione fiscale, evitando così il cram down e impedendo quindi l'applicazione dei reati concorsuali;

2 rigettare la proposta, provocando così il cram down (o quanto meno la sua richiesta) e rendendo pertanto possibile l'estensione dei reati concorsuali, ma rischiando di privarsi di un soddisfacimento conveniente dei propri crediti.

L'articolo 341 merita probabilmente un miglior coordinamento con le disposizioni che disciplinano la transazione fiscale.

23 giugno 2023