

Rivista di Diritto Tributario

www.rivistadirittotributario.it

Rivista bimestrale

Vol. XXVIII - Giugno 2018

3

FONDATA DA
Gaspere Falsitta e Augusto Fantozzi

DIRETTA DA
Loredana Carpentieri - Gaspere Falsitta - Salvatore La Rosa -
Francesco Moschetti - Roberto Schiavolin

In evidenza:

- **La responsabilità di liquidatori, amministratori e soci per le imposte dovute dai soggetti dell'IRES**
Pasquale Russo - Fabio Coli
- **L'impresa agricola e la ristrutturazione dei debiti tributari**
Valerio Ficari - Paolo Barabino
- **In tema di applicabilità dell'art. 21-octies, comma 2, Legge n. 241 del 1990, agli atti impositivi**
Franco Randazzo
- **Abuso del diritto: oneri procedimentali e requisiti essenziali dell'atto impositivo**
Franco Paparella
- **La non punibilità del concorso tra emittente ed utilizzatore di fatture false e la penalizzazione "ricostruttiva" della giurisprudenza**
Ivo Caraccioli

DOTTRINA

Edgardo Marco Bartolazzi Menchetti

La perdurante incertezza in ordine agli adempimenti necessari per il perfezionamento delle rivalutazioni di terreni *ex art. 7, L. n. 448/2001* (nota a Cass. civ., n. 24136/2017) II, 140

Ivo Caraccioli

La non punibilità del concorso tra emittente ed utilizzatore di fatture false e la penalizzazione “ricostruttiva” della giurisprudenza..... III, 29

Arno Crazzolara

La determinazione dell’utile della stabile organizzazione personale (OECD 2018, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7)..... V, 1

Valerio Ficari - Paolo Barabino

L’impresa agricola e la ristrutturazione dei debiti tributari..... I, 273

Antonio Guidara

“Venir meno” della parte e proroghe dei termini nella disciplina del processo tributario I, 313

Franco Paparella

Abuso del diritto: oneri procedurali e requisiti essenziali dell’atto impositivo I, 235

Franco Randazzo

In tema di applicabilità dell’art. 21-*octies*, comma 2, Legge n. 241 del 1990, agli atti impositivi..... I, 259

Mario Ravaccia

L’Iva addebitata in rivalsa a seguito di accertamento e la decorrenza del termine per la detrazione (nota a Corte di Giustizia, causa C-8/2017)..... IV, 135

Pasquale Russo - Fabio Coli

La responsabilità di liquidatori, amministratori e soci per le imposte dovute dai soggetti dell’IRES..... I, 209

Rubrica di diritto penale tributario

a cura di Ivo Caraccioli..... III, 29

Rubrica di diritto europeo

a cura di Piera Filippi..... IV, 127

Rubrica di diritto tributario internazionale e comparato

a cura di Guglielmo Maisto V, 1

Tutti i lavori presenti nel fascicolo sono stati sottoposti a revisione esterna.

INDICE ANALITICO

IMPOSTE SUI REDDITI

IRPEF (IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE)

Redditi diversi - Plusvalenze – Cessione di terreni – Rideterminazione del valore di acquisto – Art. 7, L. n. 448/2001 – Indicazione di un prezzo di vendita inferiore al valore periziato – Determinazione d’Ufficio della plusvalenza secondo criteri ordinari – Assunzione quale prezzo di acquisto del costo storico – Sussiste (Cass. civ., sez. trib., 13 luglio 2017 - 13 ottobre 2017, n. 24136, con nota di Edgardo Marco Bartolazzi Menchetti) II, 137

IMPOSTE INDIRETTE

IVA (IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO)

Rettifica dell’imposta – Rivalsa dell’Iva da parte del fornitore – Termine per la detrazione in capo al cessionario – Decorrenza – Data della fattura originaria – Inapplicabilità – Data della nota di debito successiva – Applicabilità (Corte di Giustizia europea, sez. VII, 2 gennaio 2017 - 12 aprile 2018, causa C-8/2017, con nota di Mario Ravaccia) IV, 127

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Giustizia europea
2 gennaio 2017 - 12 aprile 2018, C 8/2017 IV, 127

Cass. civ., sez. trib.
13 luglio 2017 - 13 ottobre 2017, n. 24136 II, 137

Elenco dei revisori esterni

Alberto Alessandri - Fabrizio Amatucci - Massimo Basilavecchia - Andrea Carinci - Alfonso Celotto - Giuseppe Cipolla - Silvia Cipollina - Andrea Colli Vignarelli - Giandomenico Comporti - Angelo Contrino - Roberto Cordeiro Guerra - Marco De Cristofaro - Lorenzo Del Federico - Eugenio Della Valle - Valerio Ficari - Gianfranco Gaffuri - Emilio Giardina - Alessandro Giovannini - Manlio Ingrosso - Alessio Lanzi - Maurizio Logozzo - Massimo Luciani - Francesco Macario - Jacques Malherbe - Enrico Marelo - Gianni Marongiu - Valeria Mastroiacovo - Giuseppe Melis - Salvatore Muleo - Mario Nussi - Franco Paparella - Andrea Parlato - Leonardo Perrone - Franco Picciaredda - Cesare Pinelli - Francesco Pistolesi - Pasquale Pistone - Franco Randazzo - Claudio Sacchetto - Guido Salanitro - Livia Salvini - Salvatore Sammartino - Dario Stevanato - Maria Teresa Soler Roch - Thomas Tassani - Gianluigi Tosato - Loris Tosi - Antonio Uricchio

L'impresa agricola e la ristrutturazione dei debiti tributari*

SOMMARIO: **1.** Introduzione: le basi di partenza e le problematiche. – **2.** La nozione di imprenditore fallibile *ex art. 1, l.f.* e quella di imprenditore agricolo. – **3.** I requisiti soggettivi nella transazione fiscale e negli accordi di ristrutturazione della crisi da sovraindebitamento. – **4.** (*Segue*) L'ammissibilità del socio di società di persone alle soluzioni per il sovraindebitamento. – **5.** La peculiarità dello *status* soggettivo di imprenditore agricolo: una deroga alla fallibilità? – **6.** Le caratteristiche dell'indebitamento tributario di una impresa agricola e di una società agricola. – **7.** La situazione patrimoniale e la contabilità nell'impresa agricola e nella società agricola: le particolarità rispetto alle esigenze dell'asseverazione. – **8.** L'asseverazione e le specificità nella ristrutturazione dei debiti tributari dell'impresa agricola e della società agricola. – **9.** Conclusioni.

Le modifiche apportate dal legislatore all'art. 182 *ter* della legge fallimentare sono state l'occasione per valutare come l'imprenditore e le società agricole possano risolvere il proprio indebitamento tributario e previdenziale. In particolare, se da un lato la transazione fiscale ammette ora anche la falcidia dell'IVA e delle ritenute, dall'altro le soluzioni per la ristrutturazione del debito tributario e previdenziale percorribili dall'imprenditore «non commerciale» conservano delle incoerenze quali l'ammissibilità alla ristrutturazione *ex art. 182 bis e ter* della l.f. pur in assenza del requisito soggettivo della fallibilità e il mancato adeguamento normativo della disciplina della crisi da sovraindebitamento per recepire i più ampi margini di riduzione del debito.

The new Art. 182 ter L.F. represents an opportunity to assess how the entrepreneur and the agricultural companies can settle their tax and social security debt.

In particular, now the tax transaction also allows for the reduction of VAT and deduction, but solutions for the agricultural entrepreneur do not always appear coherent with access to solutions conceived for the fallible subject or in the absence of updating of the over-indebtedness crisis.

* I paragrafi n. 1 e n. 9 sono stati scritti da V. Ficari (Ordinario di Diritto tributario, Università di Roma Tor Vergata); i paragrafi dal n. 2 al n. 8 da P. Barabino (Assegnista di Diritto tributario, Università di Sassari, PhD).

1. *Introduzione: le basi di partenza e le problematiche.* – La possibilità di ridurre in termini pattizi il livello di indebitamento tributario (ma anche previdenziale) di contribuenti (sia imprenditori fallibili che imprenditori non fallibili che, invece, persone fisiche non imprenditori) ha, ormai, acquisito un certo fondamento sia ricostruttivo che pratico: da un lato, infatti, l'art. 182 *ter* della legge fallimentare, come modificato dalla novella legislativa di cui all'art. 1, comma 81, della l. 11 dicembre 2016, n. 232 in vigore dal 1° gennaio 2017, ora offre un più agevole strumento; dall'altro, grazie all'esperienza della giurisprudenza nazionale e comunitaria, sono stati risolti alcuni (anche se non tutti gli) aspetti assai problematici dell'istituto.

Senza poter ripercorrere nel dettaglio le alterne e successive vicende del dibattito (1) è sufficiente ricordare come la giurisprudenza di legittimità (2) si è resa consapevole che il principio della disponibilità del credito tributario era ostacolato, nella specie, dalla lettera normativa del previgente testo dell'art. 182 *ter* il quale prevedeva la non falcidiabilità dell'IVA e delle ritenute fiscali a seguito dell'emotiva convinzione di un generale divieto comunitario alla «rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di procedere ad accertamento e verifica» in materia di IVA.

A fronte di ciò la Suprema Corte ha fatto breccia in tale muro, distinguendo, in continuità con la maggioranza della giurisprudenza di merito (3), due diverse procedure (il concordato preventivo con e il concordato preventivo senza transazione fiscale) e, quindi, ammettendo la riduzione dell'IVA e delle ritenute quale conseguenza dell'assoggettamento del creditore tributario alle regole della maggioranza e, quindi, ad una piena parità all'interno del

(1) Si rinvia per approfondimenti e indicazioni, se si vuole, a V. FICARI, *La nuova disciplina del pagamento parziale dei redditi tributari di cui all'art. 182 ter della legge fallimentare*, in Riv. trim. dir. trib., 2017, 3.

(2) *Ex multis*, sentenza Cass., SS.UU., 27 dicembre 2016, n. 26988; sentenza Cass., SS.UU., 13 gennaio 2017, n. 760. Vedasi anche la sentenza della Corte Cost. 15 luglio 2014 n. 225 su cui, tra gli altri, L. ROCCO, *La natura inscindibile della transazione fiscale. Profili applicativi*, in Dir. prat. trib., 2015, I, 81 ss.; M. VERSIGLIONI, *Transazione fiscale e principio generale di "indisponibilità rovesciata"*, in Dir. e proc. trib., 2015, 100 ss.; A. CARINCI, *La variabile fiscale nelle soluzioni alla crisi di impresa*, in A. Carinci, R. Aquilanti, Dir. e proc. trib., 2015, 20 ss.

(3) In relazione alle disposizioni dell'art. 182 *ter ante* modifiche del 2016 con riferimento alla infalcidiabilità dell'Iva, con conseguente elaborazione della teoria del c.d. doppio binario tra concordato preventivo, con o senza transazione fiscale, vedasi Trib. Milano, sez. II, decreto del 29 dicembre 2016; Corte d'appello de L'Aquila, sentenza del 30 settembre 2016; Trib. Rovigo, decreto del 26 maggio 2015.

ceto creditorio secondo la disciplina del consenso *ex art. 177* della l.f. (4).

L'onore di aver aperto il cammino alla completa rivisitazione della disciplina, già auspicata nelle conclusioni dell'avvocato generale Sharpston è, però, da riconoscersi alla sentenza Corte di giustizia UE 7 aprile 2016, in causa C-546/14 (5), caso Degano Trasporti la quale ha acceso una nuova luce sul rapporto tra il principio di buon andamento dell'attività amministrativa *ex art. 97 Cost.* – nelle sue declinazioni di economicità ed efficienza – e la funzione della riscossione, ora da leggersi in termini di effettività del gettito e di presenza di oggettive garanzie di una misura del pagamento certa anche se diversa da quella accertata.

I punti fondamentali della modifica di cui al novellato art. 182 *ter* della legge fallimentare possono essere schematicamente richiamati nei seguenti.

1.1. – La modifica apportata al titolo della disposizione normativa in esame, intestata non più «Transazione fiscale» ma ora «Trattamento dei crediti tributari e contributivi», esprime il retropensiero di rendere sempre meno diversi i crediti tributari e previdenziali da quelli di altra natura; in realtà le conseguenze delle modifiche sono nel senso della piena equiparazione con evidente messa in crisi di quelle differenze quantitative nella misura della falcidia che l'INPS imponeva sulla base di atti normativi secondari (6).

1.2. – Confermando un'esigenza immanente di parità del ceto creditorio, la novella, contestualmente all'ammissibilità di un pagamento ridotto, rimarca come tempi, percentuali e garanzie dei pagamenti a favore dell'erario e degli enti previdenziali non possano essere né «inferiori» né «meno vantaggiosi» di

(4) Sul tema si segnala, inoltre, la sentenza della Corte Costituzionale, 11 novembre 2015, n. 232 la quale ha dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 160 e 182 *ter* del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, impugnati, in riferimento agli artt. 3 e 97 *Cost.*, nella parte in cui, secondo il «diritto vivente», stabiliscono che la proposta di concordato, con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, possa prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento e non anche la falcidia del debito fiscale.

(5) In *Foro it.*, 2016, 5, IV, 263.

(6) A quest'ultimo riguardo si deve evidenziare la criticità della definizione delle modalità applicative, dei criteri e delle condizioni quantitative di accettazione delle istanze di transazione fiscale (*rectius* previdenziale) di cui al decreto interministeriale (Min. del welfare e dell'economia) del 4 agosto 2009, emanato a seguito dell'art. 3 del d.l. n. 85/2008 il quale, già nella vigenza della precedente versione dell'art. 182 *ter* cit., predeterminava il limite minimo di pagamento in palese violazione della delega nonché dello stesso art. 23 *Cost.* che pone una riserva di legge sì relativa ma inidonea ad attribuire ad una fonte secondaria una limitazione ad accordi disciplinati per intero su base legislativa. *Ex multis*, M. SPADARO, *Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182 ter L. Fall.*, in *Il Fallimento*, 2018, 1, 7 ss.

quelli offerti a creditori di grado inferiore o omogenei per posizione giuridica; in analogia prospettiva il legislatore si è mosso con riguardo al concordato preventivo nella parte in cui ha espressamente chiarito, come già la migliore prassi, che il debito non assolto in caso di credito tributario o previdenziale privilegiato debba andare a formare una apposita classe per poter accedere allo stesso trattamento dei crediti chirografari non pubblici.

1.3. – Obbligatorietà della presentazione dell'istanza di transazione fiscale in sede di concordato preventivo: il primo comma del nuovo art. 182 *ter* condiziona espressamente qualsiasi pagamento parziale e/o rateizzato di tributi e contributi previdenziali alla presentazione di una istanza di transazione fiscale ai sensi della medesima disposizione.

1.4. – Possibile riduzione e non più solo dilazione dell'IVA e delle ritenute: il punto senza dubbio più importante della riforma è rappresentato dall'eliminazione del divieto di falcidia dell'IVA e delle ritenute che così tanto aveva condizionato il buon esito di ristrutturazioni *ex artt.* 182 bis e 182 *ter* e fatto discutere giudici di merito e di legittimità in occasione di concordati con o senza istanza di transazione fiscale. Ne discende, ora, la piena equiparazione, ai fini dei margini quantitativi della ristrutturazione, tra l'IVA e le ritenute e le altre voci di debito di natura tributaria corrispondenti, nella maggior parte dei casi, alle imposte sui redditi ed all'IRAP.

1.5. – La valutazione oggettiva della convenienza di un pagamento parziale: in chiaro ossequio e ottemperanza alla sentenza comunitaria il legislatore nazionale ha introdotto un parametro di riferimento di natura quantitativa ed oggettiva che potesse consentire una valutazione comparativa sulla convenienza in termini di maggiore tutela dell'interesse pubblico tra l'accettazione della somma proposta e l'aggregabilità del patrimonio del debitore tributario e previdenziale ai fini di soddisfazione coattiva della pretesa; l'art. 182 *ter*, comma 1 condiziona, infatti, la proponibilità della riduzione e/o dilazione alla circostanza che quanto sia offerto garantisca al creditore pubblico «la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un professionista» asseveratore (7).

(7) Altrimenti detto, occorre:

- verificare se vi siano beni liquidabili e se su di essi vi siano cause di prelazione;
- in caso positivo valorizzare i beni ad un valore di mercato;

Qualora, invece, la proposta di transazione fiscale abbia luogo nell'ambito di un accordo di ristrutturazione, il quinto comma dell'art. 182 ter della l.f. offre un diverso riferimento circa la valutazione che l'ufficio dovrà fare; nel dettaglio, infatti, il legislatore ha onerato l'attestatore di rappresentare la «convenienza del trattamento proposto rispetto alle alternative concretamente praticabili» rimettendo al Tribunale il dovere di fornire una «specificata valutazione».

1.6. – L'individuazione del ricavato dalla liquidazione dei beni e diritti «al valore di mercato»: l'art. 182 ter sancisce la convenienza del pagamento dei debiti tributari mediante una ristrutturazione con transazione fiscale rispetto al pagamento ottenibile a seguito della riscossione coattiva fissando un parametro di valutazione oggettiva non del tutto chiaro, almeno ad una prima impressione. Le espressioni lessicali «liquidazione» e «valore di mercato» avrebbero, forse, meritato una maggiore chiarezza in ragione del loro significato plurimo e, almeno apparentemente, non necessariamente coincidente e coerente.

Il termine «liquidazione», trattandosi di un debitore fallibile in quanto imprenditore *ex art. 1* della l.f., andrebbe interpretato in modo tecnico ma a tal riguardo si prospettano esiti diversi tra la liquidazione volontaria dei beni o quella, invece, concorsuale.

Una soluzione interpretativa pare quella di richiamare il confronto tra l'alternativa misura di soddisfazione che resterebbe, in termini ipotetici, al creditore pubblico se non accettasse il massimo offerto ed asseverato e gli interessi pubblici che andrebbero da questi apprezzati nella sua scelta.

Più chiaramente: al creditore erariale e previdenziale che vanti debiti sia a ruolo che non a ruolo e non intenda accettare quanto proposto non resterebbe che agire in via esecutiva sui beni del debitore nei limiti in cui questi esistano e siano espropriabili in base alle regole fissate dagli artt. 49 e ss. del d.p.r. n. 602/1973.

Quanto, invece, al termine «valore di mercato» esso, come si intuisce immediatamente, è diverso a seconda della diversa tipologia di liquidazione (volontaria e fallimentare) cui si intenda fare riferimento.

1.7. – La novella enfatizza la rilevanza della maggiore «convenienza» e delle «alternative concretamente praticabili» nella proposta di transazione fi-

- che l'asseveratore faccia suo tale valore nella propria asseverazione e sotto responsabilità penale;

quindi, confrontare tale valore con quello corrispondente all'ammontare complessivo dei debiti che il contribuente intende pagare falcidiando la differenza.

scale in seno ad un accordo di ristrutturazione, anche attraverso il coinvolgimento più esteso dell'attestatore e quello nuovo del Tribunale.

1.8. – L'eliminazione del consolidamento consegue all'obliterazione nel nuovo testo del periodo «al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale» presente in quello precedente come momento successivo agli oneri gravanti sul contribuente debitore di deposito della istanza e dei relativi allegati presso il Tribunale, l'ufficio e l'agente della riscossione.

Per quanto la novella abbia senza dubbio il pregio di aver eliminato il divieto di falcidia dell'IVA e delle ritenute, restano ancora dei profili applicativi di controversa soluzione.

L'occasione sarebbe stata propizia, infatti, per meglio definire sia lo spazio temporale di applicazione della modifica sia i rapporti tra la transazione e la punibilità (*rectius* gli effetti del trattamento dei crediti tributari a seguito dell'accordo e la sussistenza delle condizioni per la sanzionabilità penale dell'omesso versamento rispetto al disposto del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 già modificato nel 2015 (8)), sia i possibili profili di tutela attraverso l'impugnabilità del diniego di autotutela davanti alle Commissioni tributarie.

Inoltre, si deve evidenziare come le citate modifiche necessariamente provocheranno un procedimento di adeguamento della lettera normativa nella disciplina degli strumenti di ristrutturazione diversi da quelli offerti agli imprenditori fallibili ed alle imprese agricole alle quali è riconosciuto di accedere alla procedura *ex art.* 182 ter della l.f. ai sensi dell'art. 23, comma 43 del d.l. 6 luglio 2011, n. 98 convertito con modifiche nella l. 15 luglio 2011, n. 111 e, cioè, in quella di cui alla legge n. 3/2012 per i casi della c.d. crisi da sovraindebitamento.

Infine, resta ancora da chiarire quale sia la procedura da seguire nei casi in cui il debito tributario sia riferibile alle imposte dovute sui redditi prodotti dall'impresa societaria e derivanti dall'inadempimento agli obblighi tributari di una società di persone diversi da quelli propri riferibili all'IVA incassata e non versata ed alle ritenute operate e non versate.

2. La nozione di imprenditore fallibile *ex art.* 1 l.f. e quella di imprenditore agricolo. – Il punto di partenza per affrontare lo studio delle soluzioni

(8) Cfr. sentenza Cass. pen., sez. III, 13 febbraio 2017, n. 6591, la quale ha affermato “che la transazione fiscale omologata successivamente alla scadenza del termine per il versamento dell'imposta non estingue il reato ormai già consumato e ciò anche se la proposta è stata fatta in epoca antecedente. Per la stessa ragione non sono applicabili al caso in esame gli speciali istituti previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 12 *bis* e 13”.

offerte dall'ordinamento alla ristrutturazione del debito tributario contratto da una impresa agricola deve necessariamente essere fissato nella definizione di fallibilità, requisito cardine attorno al quale ruotano gli istituti concorsuali e quelli di composizione della crisi da sovraindebitamento.

Il profilo del soggetto esposto al fallimento è disegnato dal combinato disposto delle norme civilistiche sull'imprenditore, art. 2082 del codice civile, sulle attività commerciali, art. 2195 del codice civile integrato da specifici requisiti dimensionali (9): l'entità dell'attivo patrimoniale, dei ricavi e dei debiti rappresentano i limiti che consentono di enucleare all'interno della categoria degli imprenditori commerciali quelli c.d. fallibili (10).

Nel panorama così tratteggiato, l'imprenditore agricolo è dunque escluso dalla categoria dei soggetti fallibili (imprenditori commerciali sopra soglia) in ragione dell'esplicito riferimento dell'art. 1 della legge fallimentare all'imprenditore che svolge attività commerciali.

Tale esclusione prescinde da ogni requisito dimensionale, creando una asimmetria rispetto a quanto previsto a favore dell'imprenditore commerciale, come se il legislatore abbia voluto sottolineare la predominante rilevanza dell'attività esercitata dal soggetto fallibile o meno.

(9) Il secondo comma dell'art. 1 della legge fallimentare recita: «*Non sono soggetti alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo gli imprenditori di cui al primo comma, i quali dimostrino il possesso congiunto dei seguenti requisiti: a) aver avuto, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito della istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, un attivo patrimoniale di ammontare complessivo annuo non superiore ad euro trecentomila; b) aver realizzato, in qualunque modo risulti, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito dell'istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, ricavi lordi per un ammontare complessivo annuo non superiore ad euro duecentomila; c) avere un ammontare di debiti anche non scaduti non superiore ad euro cinquecentomila.*».

(10) Successivamente alle modifiche subite dall'originario testo dell'art. 1 della legge fallimentare appare del tutto irrilevante per l'ambito fallimentare quanto stabilito dal legislatore fiscale, ovvero sia le definizioni di reddito agrario e di reddito d'impresa, come anche la metamorfosi del primo nel secondo al superamento dei noti limiti stabiliti dall'art. 32 T.U.I.R. Si ricorda infatti che l'art. 1 della legge fallimentare, nella versione in vigore dal 21 aprile 1942, effettuava un esplicito rinvio alla norma fiscale per individuare la categoria dei soggetti commerciali di piccole dimensioni, recitando al secondo comma: «*Sono considerati piccoli imprenditori gli imprenditori esercenti un'attività commerciale, i quali sono stati riconosciuti, in sede di accertamento ai fini della imposta di ricchezza mobile, titolari di un reddito inferiore al minimo imponibile. Quando è mancato l'accertamento ai fini dell'imposta di ricchezza mobile sono considerati piccoli imprenditori gli imprenditori esercenti una attività commerciale nella cui azienda risulta essere stato investito un capitale non superiore a euro quindici (lire trentamila). In nessun caso sono considerate piccoli imprenditori le società commerciali.*».

Più nel dettaglio, la nozione di imprenditore agricolo si contraddistingue rispetto a quella di imprenditore commerciale in ragione delle attività indicate nell'art. 2135 del codice civile (11).

Infatti, al di là della teoria dell'imprenditore civile (12), si può affermare che esiste un rapporto tra la categoria dell'imprenditore commerciale e quella dell'imprenditore agricolo tale per cui il primo assume un ruolo residuale: una simile chiave di lettura elimina ogni lacuna e stabilisce che le attività non agricole siano commerciali (13).

Nello specifico, sin dall'originaria formulazione dell'art. 2135 del codice civile, è possibile distinguere due grandi categorie, le attività agricole essenziali e quelle per connessione (14): nell'attuale e più estesa articolazione

(11) Le attività agricole da punto di vista civilistico sono quelle indicate nell'art. 2135 del codice civile il quale recita: «È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, *allevamento di animali e attività connesse*. Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine. Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge».

(12) La categoria dell'imprenditore civile assumerebbe senza giustificazione dei connotati differenti rispetto a quella dell'imprenditore commerciale e a quella dell'imprenditore agricolo, cfr. G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, vol. I, Diritto dell'impresa, Torino, 2013, 47 ss. Per un inquadramento anche storico della teoria dell'imprenditore civile cfr. G. OPPO, *Note preliminari sulla commercialità dell'impresa*, in Riv. dir. civ., 1967, I, 561 ss.; G. RIVOLTA, *La teoria giuridica dell'impresa e gli studi di Giorgio Oppo*, in Riv. dir. civ., 1987, I, 227. In giurisprudenza vedasi Trib. Milano del 3 luglio 1997, in Giur. comm., 1998, II, 625; Trib. Piacenza del 14 marzo 2000, in Foro pad., 2000, I, 95.

(13) Cfr. M. MOZZARELLI, *Il presupposto soggettivo*, in Crisi d'impresa e procedure concorsuali, a cura di O. Cagnasso, L. Panzani, tomo I, parte III, Torino, 2016, 331 ss., ripercorre le questioni affrontate dalla dottrina sulla tripartizione della categoria civilistica dell'imprenditore: imprenditore commerciale, agricolo e civile.

(14) G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, vol. I, Diritto dell'impresa, cit., 48 ss. ricostruendo l'*iter* storico della nozione di imprenditore agricolo precisa che tale definizione viene fornita dal legislatore in senso «negativo», restringendo l'ambito applicativo dello statuto dell'imprenditore commerciale. Proprio il nesso con lo svolgimento di specifiche attività consente di riconoscere l'imprenditore agricolo ponendo in risalto la natura del prodotto piuttosto che la modalità di produzione. In tal senso cfr. A. PALAZZOLO, *L'imprenditore commerciale: l'impresa individuale*, in G. Visentini, A. Palazzolo, *Compendio di diritto commerciale*, Padova, 2014, 11.

il legislatore fornisce una definizione di imprenditore agricolo graduata sia sull'individuazione di specifiche attività (coltivazione, selvicoltura, allevamento e attività connesse) che del c.d. ciclo biologico, in base al quale la produzione di vegetali e animali conferisce la natura di attività agricola essenziale a prescindere dallo sfruttamento della terra e dei suoi prodotti (15). Si tratta di una nozione di imprenditore agricolo che si è differenziata rispetto a quella originaria del codice civile del 1942 ma che ha sollevato forti dubbi in ragione della tuttora non estensibilità della disciplina dell'imprenditore commerciale a quello agricolo (16).

L'imprenditore agricolo pertanto non rappresenta un soggetto fallibile e la distinzione rispetto a quello commerciale è ancor oggi percepibile nonostante il rapporto tra agricoltore e fondo sia sempre più allentato e destinato a risolversi nel ciclo biologico, criterio capace di tener conto delle recenti tecniche produttive (17).

(15) Così osserva G.F. CAMPOBASSO, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2004, 22 e ss. Sulla distinzione tra impresa commerciale e agricola vedasi anche A. CETRA, *Le categorie di impresa*, in *Diritto commerciale*, a cura di M. Cian, Torino, 2012, 44 ss.

(16) V. BUONOCORE, *Il «nuovo» imprenditore agricolo, l'imprenditore ittico e l'eterogenesi dei fini*, in *Giur. comm.*, 2002, 1, 5 ss. il quale sottolinea la portata innovativa dei decreti legislativi 226, 227 e 228 del 2001 che hanno modificato, ampliandola, la nozione di imprenditore agricolo già contenuta all'interno dell'art. 2135 del codice civile, portando ad una sostanziale coincidenza con l'imprenditore commerciale che evidenzia ulteriormente la natura privilegiata della prima categoria in ragione delle persistenti esenzioni (oneri contabili e fallibilità). Un percorso nato per recepire le nuove forme di svolgimento dell'attività agricola ma che rischia di sovrapporsi a quelle commerciali secondo un «destino» inesorabilmente tracciato (in tal senso cfr. A. GRAZIANI, *L'impresa e l'imprenditore*, Napoli, 1962, 48 ss., il quale prevedeva la necessità di estendere lo statuto dell'imprenditore commerciale a quello agricolo, proprio in considerazione dei connotati di quest'ultimo ovvero della complessa organizzazione, del ricorso al credito e della sempre più netta distinzione tra proprietà del fondo e titolarità dell'impresa).

(17) La Suprema Corte ha statuito che «[A]i fini dell'assoggettabilità di un'impresa asseritamente agricola al fallimento, occorre avere riguardo non già ai parametri quantitativi di cui all'art. 1 legge fall., ma al criterio della valutazione dell'attività (nella specie, azienda casearia) in collegamento con il ciclo biologico» (Cass. 10 dicembre 2010, n. 24995, in *Il Fallimento*, 2011, 542). L'impresa agricola si fonda sul ciclo biologico, mentre quello imprenditoriale sulle attrezzature, sulla modifica del prodotto, Trib. Rovigo 20 settembre 2016, in *ilcaso.it*. Cfr. G. PRESTI, M. RESCIGNO, *Corso di diritto commerciale*, vol. I, Impresa - Contratti - Titoli di credito - Fallimento, Bologna, 2006, 31 ove si sottolinea il rischio dato dall'estensione dell'area di esenzione dallo statuto dell'imprenditore commerciale a soggetti sottoposti a rischi ambientali e percepiti socialmente come imprese commerciali. Sulla fattispecie dell'impresa agricola estremamente dilatata a discapito di quella commerciale vedasi anche M. COSSU, *La «nuova» impresa agricola tra diritto agrario e diritto commerciale*, in *Riv. dir. civ.*, 2003, 1, 73 ss.

Il rapporto tra la nozione di imprenditore commerciale e quella di imprenditore agricolo si articola, dunque, in ragione dell'attività effettivamente svolta dal soggetto in maniera tale che qualora questa non sia agricola si configuri necessariamente una natura commerciale (18).

Nel diritto fallimentare la fallibilità di un soggetto imprenditore è individuata pertanto in base a un duplice ordine di fattori, ovverosia la natura dell'attività svolta e i relativi limiti quantitativi.

Il legislatore ha sentito la necessità di effettuare tale distinzione e, conseguentemente, di assoggettare alla normativa sul fallimento esclusivamente gli imprenditori commerciali fallibili al fine di tener conto del c.d. «doppio rischio» (19): l'imprenditore agricolo è soggetto infatti per sua stessa natura sia al rischio d'impresa sia a quello derivante dalle avversità atmosferiche.

Le conseguenze che si sono venute a creare in un simile scenario sono raffigurate da questioni di costituzionalità e da accertamenti sulla effettiva natura commerciale o agricola di un imprenditore: il primo ordine dei problemi è rivolto a verificare la legittimità costituzionale del trattamento differenziato tra imprenditore commerciale e imprenditore agricolo previsto dal primo articolo della l.f. (20); il secondo è strettamente correlato al tenore dell'art. 2135 del codice civile in virtù del quale le attività agricole si considerano tali in ragione i) del collegamento anche solo potenziale con il fondo, facendo leva sul concetto del ciclo biologico (21), ii) delle

(18) In tal senso e per una ricostruzione storica della figura dell'imprenditore commerciale con particolare riferimento alle diverse formulazioni che si sono susseguite nel tempo dell'art. 1 della legge fallimentare, cfr. G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, vol. I, Diritto dell'impresa, cit., 58 ss.

(19) Cfr. D. CECCARELLI, *Brevi note sulla fallibilità delle società agricole*, in *Dir. fall. e delle soc. comm.*, 2006, 2, 373 ss., il quale sottolinea che la teoria del doppio rischio oggi non è più attuale in considerazione delle tecnologie produttive che oramai vengono impiegate nell'agricoltura, capaci di ridurre la distanza con le attività produttive industriali.

(20) F. CORDOPATRI, *La questione della esenzione dell'imprenditore agricolo dalle procedure concorsuali va alla Corte costituzionale*, in *Dir. fall. e delle soc. comm.*, 2011, 5, 546: il Tribunale di Torre Annunziata con ordinanza del 12 gennaio 2011 aveva rimesso la questione alla Corte costituzionale, sostenendo una violazione dell'art. 3 da parte dell'art. 1 l.f., la quale tuttavia non si è potuta pronunciare nel merito a causa della carenza di informazioni contenute dell'ordinanza di remissione.

(21) La recente sentenza di Cass. Sez. I 8 agosto 2016, n. 16614 (commentata da T. STANGHELLINI, *Il sottile confine tra impresa agricola ed impresa commerciale*, in *Il Fallimento*, 2017, 1) ha negato la natura di impresa agricola in assenza di una «*diretta cura di alcun ciclo biologico, vegetale o animale*»: nel caso specifico, non è stata fornita la prova che il commercio all'ingrosso di prodotti ortofrutticoli, freschi e conservati fosse «connesso» ad una attività agricola.

attività agricole connesse fondate sul criterio della prevalenza (22).

L'Ordinamento appare pertanto capace di distinguere all'interno della categoria degli imprenditori, quelli commerciali da quelli agricoli, fondamentalmente in virtù dell'attività svolta e, a sua volta, di discernere gli imprenditori commerciali fallibili in ragione del superamento di determinate dimensioni.

Ebbene, se originariamente la differenziazione tra i due statuti degli imprenditori commerciali e agricoli era mossa dalla volontà di escludere dal fallimento i secondi, ora tale intento ha creato una situazione di fatto che presenta diverse problematiche di coerenza e di tutela a livello ordinamentale, tra cui la condizione dei creditori degli imprenditori agricoli privi di adeguati strumenti di tutela nonostante questi ultimi soggetti possano aver avuto accesso al credito al pari dell'imprenditore commerciale (fallibile).

Ancor più rilievo assume, per quanto qui di interesse, la condizione della «non fallibilità» che comportava il mancato accesso agli istituti alternativi al fallimento quali il concordato preventivo e le altre soluzioni alla crisi, destinate solo in un secondo tempo all'imprenditore agricolo attraverso una specifica norma (23) collocata fuori dal *corpus* della legge fallimentare: la «risposta» del legislatore alla sopracitata lacuna appare tuttavia priva di coerenza sistemica tale da farne acquisire dei connotati derogatori (24).

3. I requisiti soggettivi nella transazione fiscale e negli accordi di risoluzione della crisi da sovraindebitamento. – La transazione fiscale e gli accordi di risoluzione della crisi da sovraindebitamento sono gli istituti che l'ordinamento prevede per la ristrutturazione dell'indebitamento tributario contratto da un soggetto durante lo svolgimento della propria attività (25) e caratteriz-

(22) L. VECCHIONE, *L'impresa agricola tra attività strumentali, commerciali e strumenti di composizione della crisi*, in *Dir. fall. e delle soc. comm.*, 2014, 1, 2001 ss.

(23) Cfr. art. 23, c. 48, del d.l. n. 98/2011, conv. legge n. 111/2011: «*In attesa di una revisione complessiva della disciplina dell'imprenditore agricolo in crisi e del coordinamento delle disposizioni in materia, gli imprenditori agricoli in stato di crisi o di insolvenza possono accedere alle procedure di cui agli artt. 182 bis e 182 ter del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, e successive modificazioni*».

(24) Cfr. L. VECCHIONE, *op. cit.*, il quale manifesta la necessità di un intervento di coordinamento da parte del legislatore a seguito dell'applicabilità all'imprenditore agricolo degli accordi di ristrutturazione del debito e della transazione fiscale (*ex* legge n. 111/2011) nonché degli accordi di composizione della crisi (*ex* legge n. 3/2012).

(25) Salvo quanto previsto dall'art. 6, comma 2, della legge n. 3/2012 relativamente

ziano in senso consensuale la fase dell'attuazione del prelievo circoscrivendo il dogma della indisponibilità dell'obbligazione tributaria (26): il legislatore, infatti, ha messo a disposizione tali strumenti creando una differenziazione su base soggettiva tale per cui (in sintesi e rinviando al successivo paragrafo per l'approfondimento) la transazione sarà utilizzabile dagli «imprenditori commerciali fallibili», mentre l'accordo di risoluzione della crisi sarà proponibile dagli «imprenditori non fallibili» (27).

L'istituto della transazione fiscale (28) si contraddistingue per una procedura attuabile all'interno degli accordi di ristrutturazione dei debiti o del concordato preventivo, rivolgendosi pertanto esclusivamente a favore degli imprenditori commerciali fallibili (29).

al consumatore che ha contratto un debito per scopi estranei all'attività imprenditoriale o professionale.

(26) M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, 321 ss.; L. TOSI, *La transazione fiscale: profili sostanziali*, in AA.VV., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, a cura di F. Paparella, Milano, 2013, 647 ss. Sul concetto di indisponibilità applicata alla transazione fiscale si rinvia a G. MARINI, *Indisponibilità e transazione fiscale*, in AA.VV., *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, 2012, 566 ss.; V. FICARI, *Transazione fiscale e disponibilità del «credito» tributario: dalla tradizione alle nuove «occasioni» di riduzione «pattizia» del debito tributario*, in Riv. dir. trib., 2016, 4, 481 ss. Sulla indisponibilità dell'obbligazione tributaria e sulla illegittimità delle rinunce e delle transazioni vedasi G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Milano, 2017, 283; ID., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 209 e ss.

(27) Come si evince diffusamente dalla relazione d'accompagnamento alla legge n. 3/2012.

(28) Si noti che la rubrica del novellato art. 182 *ter* della legge fallimentare non riporta più la locuzione «transazione fiscale» bensì «trattamento dei crediti tributari e contributivi»: probabilmente il legislatore ha voluto porre l'accento sulla destinazione di tale strumento alla falceia dell'indebitamento tributario e contributivo, ivi comprendendo anche quei tributi precedentemente esclusi quali l'IVA e le ritenute fiscali. Il legislatore ha esteso l'ambito di applicazione della transazione fiscale in recepimento della recente giurisprudenza comunitaria rappresentata dalla sentenza Degano della Corte di giustizia UE 7 aprile 2016, in causa C-546/14, cit.; per il commento della sentenza si rimanda a V. FICARI, *Transazione fiscale e disponibilità del credito tributario: dalla tradizione alle nuove occasioni di riduzione pattizia del debito tributario*, in Riv. dir. trib., 2016, 4, 477.

(29) Per i cenni storici cfr. G. SCHIANO DI PEPE, *Vecchio e nuovo sulla fallibilità. Variazioni sul tema dopo il d.lgs. 12 settembre 2007, n. 169*, in Dir. fall. e delle soc. comm., 2009, 5, 654 ss. Sulla disciplina contenuta nell'art. 182*ter* della legge fallimentare e l'assenza di una natura di vera e propria transazione in quanto priva di *res litigiosa*, disponibilità del credito e reciproche concessioni, vedasi A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2011, 347. Per un recente contributo cfr. diffusamente M. ALLENA, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Padova, 2017.

Il legislatore ha voluto, pertanto, far accedere alla transazione fiscale i soggetti commerciali che superano i limiti dimensionali, senza dare rilievo alle forme di esercizio dell'impresa (30): il referente soggettivo della transazione fiscale, individuato in ragione del combinato disposto degli artt. 182 *ter*, 160 e 1 della legge fallimentare, è costituito da coloro i quali esercitano professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni e servizi, superando i suddetti parametri quantitativi, ma fotografando in tal modo una realtà economica non più attuale in quanto incentrata su una correlazione tra dissesto dell'attività e oggetto commerciale (31).

Più nel dettaglio, come è noto, in forza del primo articolo della legge fallimentare la fallibilità dell'imprenditore commerciale si manifesta al superamento di uno solo dei tre limiti quantitativi espressi nella norma, estrapolabili dal bilancio d'esercizio: tali parametri sintetici vogliono rappresentare la consistenza della garanzia patrimoniale (entità dell'attivo patrimoniale e dell'indebitamento) nonché la capacità reddituale dell'azienda (ricavi lordi) (32).

Il discrimine all'interno della categoria dell'imprenditore commerciale è incentrato pertanto sul concetto di «fallibilità», si modula su un piano dimensionale ed è ispirato dal c.d. principio di economicità relativo all'attivazione di procedure concorsuali che evitino riparti incapienti e azioni di «pressione» a carico del «piccolo» debitore (33).

(30) Cfr. G. MARASÀ, *Il presupposto soggettivo del fallimento*, in Riv. dir. comm. e del dir. gen. delle obbl., 2008, 1, 1111 ss.

(31) In tal senso G. CAPO, *Fallimento e impresa*, in AA.VV., *Trattato di diritto fallimentare*, vol. I, diretto da V. Buonocore, A. Bassi, Padova, 2010, 27 ss.

(32) Cfr. A. DALMARTELLO, R. SACCHI, D. SEMEGHINI, *I presupposti del fallimento*, in *Fall. e conc. fallim.*, a cura di A. JORIO, tomo I, Milano, 2016, 165 ss. In particolare, per individuare i valori dell'attivo patrimoniale occorre far riferimento all'art. 2424 del codice civile sullo stato patrimoniale, sulla base dei criteri indicati nell'art. 2426 del codice civile, mentre per le imprese in contabilità semplificata è ammesso l'uso dei dati indicati nell'inventario obbligatorio in base all'art. 2217 del codice civile; quanto alla voce dei ricavi lordi seppur l'espressione indicata dal legislatore fallimentare non sia scevra da fraintendimenti rispetto alle voci di bilancio indicate nel codice civile, si può ritenere che debbano essere ricomprese le componenti indicate nelle lett. a), c), d) ed e) dell'art. 2425 del codice civile escludendo i proventi straordinari e imprevedibili; infine, all'interno della categoria dei debiti non scaduti occorre considerare le passività indicate nello stato patrimoniale *ex art.* 2424 del codice civile con esclusione del patrimonio netto, nonché i debiti contestati e le garanzie prestate. Cfr. Cass. Sez. I Civ. 15 gennaio 2015, n. 583 (in *Guida al diritto*, 2015, 17, 65) nella quale si afferma che la definizione di capitale investito coincide con l'attivo che fa parte dello stato patrimoniale da indicare in bilancio, ai sensi dell'art. 2424 del codice civile non rientrandovi il capitale sociale che invece ai sensi del medesimo articolo rientra tra le passività.

(33) Il suddetto principio è stato sottolineato dalla sentenza della Corte cost. 22 dicembre

Il presupposto soggettivo dell'istituto, coincidente con la figura dell'imprenditore commerciale non piccolo (34), manifesta allora la volontà di conservazione dei complessi produttivi ancora vitali, in ragione dell'interesse generale che essi sottendono sia sul piano economico che su quello sociale, ovvero quale opportunità di creazione di nuova ricchezza (35).

La legge sulla composizione della crisi è rivolta, specularmente, a quei soggetti «non fallibili» (36) che versano in uno stato di sovraindebitamen-

2017, n. 570, commentata da G. SCHIANO DI PEPE, *op. cit.*, 654 ss.

(34) Il riferimento alla nozione di piccolo imprenditore è venuto meno con il d.lgs. n. 5/2006 il quale ha ridisegnato l'art. 1 della l.f. Il disposto del vigente art. 1 della l.f. è tale pertanto da «sterilizzare» o derogare il riferimento operato dall'art. 2221 del codice civile sui soggetti sottoposti a fallimento e concordato preventivo. In tal senso, cfr. G. SCHIANO DI PEPE, *op. cit.* 654 e ss. Per una prevalenza dell'art. 1 della l.f. rispetto all'art. 2221 del codice civile in relazione alla fallibilità del piccolo imprenditore vedasi C. IBBA, *Il presupposto soggettivo del fallimento dopo il decreto correttivo*, in AA.Vv., *Profili della nuova legge fallimentare*, a cura di C. IBBA, Torino, 2009, 8 il quale sostiene tale tesi in ragione del principio che la legge posteriore deroga quella anteriore.

(35) In tal senso, sulla *ratio* del presupposto soggettivo della transazione fiscale cfr. E. STASI, *La transazione fiscale, in Crisi d'impresa e procedure concorsuali*, diretto da O. Cagnasso, L. Panzani, Milano, 2016, 3829.

(36) La legge n. 3/2012 utilizza il termine sovraindebitamento per individuare lo *status* del soggetto che può farvi ricorso, adottando una definizione di crisi statica, collegato al patrimonio della persona, non curante della capacità di produrre flussi di ricavi o di reddito. In tal senso l'art. 6, comma 1 il quale recita «Al fine di porre rimedio alle situazioni di sovraindebitamento non soggette né assoggettabili a procedure concorsuali diverse da quelle regolate dal presente capo, è consentito al debitore concludere un accordo con i creditori nell'ambito della procedura di composizione della crisi disciplinata dalla presente sezione». La delimitazione del presupposto soggettivo alla luce della suddetta norma è supportata dal disposto dell'art. 7, comma 2, lett. a) e b): «La proposta non è ammissibile quando il debitore, anche consumatore: a) è soggetto a procedure concorsuali diverse da quelle regolate dal presente capo; b) ha fatto ricorso, nei precedenti cinque anni, ai procedimenti di cui al presente capo». L'area soggettiva estesa ai soggetti non fallibili comprende anche il caso del soggetto consumatore. Cfr. N. RONDINONE, *Note critiche sul declino della lex concursus commerciale e sull'avvento del novus concursus civile*, in *Dir. fall. e delle soc. comm.*, 2014, 2, 10149 ss. Per una sintesi degli aspetti procedurali della legge n. 3/2012 v. P. PELLEGRINELLI, *Procedimenti di composizione della crisi da sovraindebitamento e di liquidazione del patrimonio*, in *Le procedure concorsuali*, a cura di M. Giorgetti, Milano, 2017, 323 ss. M. DEL LINZ, *Spunti critici sulle nuove procedure di sovraindebitamento e ordinamenti a confronto*, in *Dir. fall. e delle soc. comm.*, 2015, 5, 10482, critica la scelta del legislatore che si discosta dalle altre esperienze europee e nordamericane nelle quali si vuole consentire al debitore di riacquistare il controllo del proprio debito.

to (37) i quali possono ora falciarsi il proprio debito tributario (38).

La dimensione sociale del sovraindebitamento ha assunto dei connotati tali per cui è sorta l'esigenza di creare uno strumento per la soluzione alla crisi del debitore civile considerate le importanti ripercussioni che l'esclusione dalla soluzioni concorsuali comportano in termini di ricorso all'usura, di inflazione del contenzioso derivante dall'esecuzione individuale e di cessazione degli apparati produttivi (39).

La legge sul sovraindebitamento individua, a pena di inammissibilità, il presupposto soggettivo creando una categoria volutamente eterogenea che, in via residuale, sia capace di annoverare tutti i soggetti non fallibili (40).

In buona sostanza, possono accedere alle soluzioni offerte dalla legge n. 3/2012 quali soggetti «sovraindebitati»: gli imprenditori commerciali sotto soglia (art. 1 l.f.), gli imprenditori commerciali sopra soglia ma cessati da oltre un anno (art. 10 l.f.), gli imprenditori agricoli (art. 7, comma 2 bis, legge n. 3/2012) (41), gli enti non commerciali, le società semplici (in quanto non svolgono attività commerciale per legge), gli enti di diritto privato quali le associazioni, le fondazioni, i professionisti, le società tra professionisti, i lavoratori autonomi o dipendenti e anche i soggetti privi di lavoro e/o nullatenenti (42).

Si osserva che si è venuto pertanto a delineare un sistema definibile «dua-

(37) Il legislatore ha individuato differenti presupposti oggettivi in ambito fallimentare, nel concordato preventivo e negli accordi da sovraindebitamento: rispettivamente, nell'art. 5 della legge fallimentare si indica il concetto di insolvenza, nell'art. 160 della legge fallimentare lo stato di crisi e l'art. 6 della legge n. 3/2012 lo stato di sovraindebitamento. Per approfondimenti sulla distanza tra le diverse nozioni suindicate cfr. N. RONDINONE, *Note critiche sul declino della lex concursus commerciale e sull'avvento del novus concursus civile*, cit.

(38) Prima dell'entrata in vigore della legge n. 3/2012 i soggetti non fallibili potevano avvalersi esclusivamente di accordi di natura privatistica, irrilevanti dal punto di vista tributario.

(39) Lo scenario ante legge n. 3/2012 è così delineato da S. MASTURZI, *La composizione delle crisi da sovraindebitamento mediante accordo di ristrutturazione dei debiti e soddisfazione dei crediti*, in *Dir. fall. e delle soc. comm.*, 2014, 6, 10676 ss.

(40) Il riferimento è all'art. 7, comma 2, della legge n. 3/2012. Tuttavia, le uniche figure espressamente previste dal legislatore sono quelle del consumatore, dell'imprenditore agricolo e delle *start up* (queste ultime sono state inserite dall'art. 31 del d.l. n. 179/2012). Sulla non casuale assenza di una puntuale tipizzazione cfr. *Codice del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, a cura di A. Giordano, F. Tommasi, V. Vasapollo, Padova, 2015, 1117.

(41) Sulla ammissibilità dell'imprenditore agricolo all'interno della procedura prevista dalla legge sul sovraindebitamento vedasi, in senso affermativo, la sentenza del Tribunale di Lucca del 14 novembre 2016, nella quale si commenta tale inclusione in ragione di una lettura sistemica delle norme.

(42) Tale ultimo caso si configurerebbe laddove il piano sia sostenibile in virtù di una

listico misto», ove le diverse procedure sono ancorate ai soggetti, in assenza di un nesso con l'attività e con il patrimonio del debitore, che espone al rischio di dar luogo ad istituti ripetitivi o lacunosi (43).

Tale assetto rappresenta la reazione del legislatore alla lacuna di tutela che i soggetti non fallibili riscontravano a seguito della (paradossale) preclusione alle soluzioni della crisi (44) su base volontaria.

Da sottolineare che entrambe le procedure attribuiscono all'imprenditore commerciale (*ex art. 142 della legge fallimentare*) e a quello agricolo (*ex art. 14 terdecies della legge n. 3/2012*) il beneficio dell'esdebitazione (45), ovvero sia il c.d. *fresh start* che permette al soggetto beneficiario di «ripartire» liberato dai debiti residui relativi a creditori non soddisfatti (46).

A tal riguardo, il 16 marzo 2017 è stata depositata la sentenza della Corte

garanzia prestata da terzi come previsto dal secondo comma dell'art 8, legge n. 3/2012. cfr. *Codice del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, a cura di A. Giordano, F. Tommasi, V. Vasapollo, Padova, 2015, 1117. Si manifestano dubbi invece sulla annoverabilità degli enti pubblici economici.

(43) Misto in quanto esiste il sottosistema delle procedure concorsuali disciplinato dalla l.f. e quello delle procedure anch'esse concorsuali previste dalla legge n. 3/2010. Cfr. in tal senso M. MOZZARELLI, *Il presupposto soggettivo*, in *Crisi d'impresa e procedure concorsuali*, diretto da O. Cagnasso, L. Panzani, Milano, 2016, 302 e 303.

(44) Il presupposto oggettivo rappresentato dalla crisi in realtà assume differenti sembianze sia all'interno della l.f. (art. 5 l.f. stato di insolvenza, art. 160 l.f. stato di crisi) sia all'interno della legge n. 3/2012 (nozione di sovraindebitamento che richiama un concetto di crisi finanziaria/patrimoniale). In tal senso e per approfondimento cfr. N. RONDINONE, *Note critiche sul declino della lex concursus commerciale e sull'avvento del novus concursus civile*, cit.

(45) L'Organismo italiano di contabilità richiede che la ridefinizione delle passività derivanti dalla ristrutturazione del debito venga rilevata nel bilancio d'esercizio fondamentalmente quando se ne manifestano gli effetti. L'O.I.C. n. 6 stabilisce nel dettaglio a p. 38 che «In applicazione dei principi di competenza e prudenza, in analogia a quanto previsto per la ristrutturazione dei debiti, gli effetti economici sono rappresentati in bilancio secondo i seguenti principi: a) se la rinegoziazione comporta una variazione del valore capitale del debito gli effetti economici sono immediatamente rilevati al conto economico; b) negli altri casi gli effetti economici dell'operazione sono rilevati in base al decorrere del tempo (*pro rata temporis*) a partire dal momento di efficacia dell'accordo; c) gli eventuali costi sostenuti direttamente connessi all'operazione sono ricondotti nel conto economico dell'esercizio di loro sostenimento e/o maturazione; d) la nota integrativa consente di evidenziare gli effetti economici dell'operazione, se ritenuti rilevanti».

(46) La dottrina (L. DEL FEDERICO, S. ARIATTI, *Esdebitazione ed IVA: tra equivoci e vincoli europei, a margine dell'infalciabilità del tributo nel concordato preventivo*, in *Il Fallimento*, 2016, 4, 448 ss.) aveva già propeso sulla applicazione dell'esdebitazione nei confronti dell'IVA, dubitando sulla natura di tributo costituente risorsa propria dell'UE, sia prima sia della nota sentenza Degano (causa C-546/2014 cit.) che dell'intervento del legislatore riformatore della disciplina della transazione fiscale *ex art. 182 ter* della legge fallimentare.

di giustizia, causa C-493/15 (47), la quale esplicitamente ammette l'esdebitazione anche con riferimento all'Iva, in quanto non configura una indiscriminata rinuncia generale alla riscossione del credito, né costituisce un aiuto di Stato in ragione della assenza del carattere della selettività (48).

L'effetto in questione si applica a tutti i tributi oggetto di transazione e di accordo da sovraindebitamento, con una particolare riflessione per quanto riguarda il debito relativo all'imposta sul valore aggiunto e alle ritenute e la loro «gestione» all'interno della legge n. 3/2012: infatti, nella legge sul sovraindebitamento il legislatore non ha modificato il dogma della infalciabilità dell'IVA (e delle ritenute) espresso nell'art. 7, comma 1, legge n. 3/2012 creando una incongruenza con il nuovo art. 182 *ter* l.f., rischiando di penalizzare il «piccolo» imprenditore non fallibile.

Tale incoerenza, che teoricamente potrebbe essere anche risolta con la diretta disapplicazione da parte del giudice delle norme interne in contrasto con l'ordinamento comunitario (49), sta trovando recenti soluzioni nella giurisprudenza di merito che ha esteso la falciabilità dell'IVA e delle ritenute anche ai soggetti non fallibili che abbiano intrapreso una soluzione al sovraindebitamento, quale interpretazione conforme al diritto dell'Unione europea (50).

(47) In *Foro it.*, 2017, 5, IV, 231.

(48) Il punto 24 della sentenza richiama espressamente inoltre la nota sentenza Degano affermando: «*Si evince da tali constatazioni che, allo stesso modo della procedura di concordato preventivo esaminata nella sentenza del 7 aprile 2016, Degano Trasporti (causa C-546/14, EU:C:2016:206, punto 28), la procedura di esdebitazione di cui trattasi nel procedimento principale è assoggettata a condizioni di applicazione rigorose che offrono garanzie per quanto riguarda segnatamente la riscossione dei crediti IVA e che, tenuto conto di tali condizioni, essa non costituisce una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'IVA e non è contraria all'obbligo degli Stati membri di garantire il prelievo integrale dell'IVA nel loro territorio nonché la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione (v. sentenza del 7 aprile 2013, Degano Trasporti, C546/14, EU:C:2016:206, punto 28)*». Sulla questione degli aiuti di Stato vedasi in particolare i punti 25-27 della sentenza citata.

(49) I noti precedenti di disapplicazione di un giudicato c.d. anticomunitario sono rappresentati dalle cause Lucchini e Olimpiclub nelle quali a determinate condizioni è stato superato il giudicato nazionale per dare piena attuazione alle norme del diritto comunitario. Cfr. R. MICELI, *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpiclub*, in *Rass. trib.*, 2009, 6, 1846 e ss.; C. GLENDI, *Limiti del giudicato e Corte di giustizia europea*, in *Corr. trib.*, 2010, 5, 325 e ss.

(50) La recente sentenza Trib. Pistoia 26 aprile 2017 in *ilcaso.it* ha ritenuto che non ammettere la falciabilità dell'IVA e delle ritenute in una delle procedure della legge n. 3/2012 sarebbe stato in contrasto con i principi stabiliti dalla sentenza Degano, causa C-546/14 cit. Tale giudice ha preferito la «strada alternativa della interpretazione conforme al diritto dell'Unione europea, facendo salva la operatività della norma purché con esso armonizzata» anziché

4. (Segue) *L'ammissibilità del socio di società di persone alle soluzioni per il sovraindebitamento.* – L'assenza di una tipizzazione dei soggetti comporta delle incertezze interpretative come quelle relative all'ammissibilità dei soci illimitatamente e solidalmente responsabili delle società di persone commerciali (s.n.c., s.a.s. e s.a.p.a. (51)) agli istituti contenuti nella legge 3/2012: la fallibilità per estensione ex art. 147 della legge fallimentare implica un accesso alla soluzione della legge sul sovraindebitamento solo previa dimostrazione che la società partecipata non sia a sua volta fallibile.

Resta in dubbio, nel caso in cui il socio sia fallibile, la possibilità di comporre l'indebitamento relativo alle proprie personali obbligazioni: da un lato, si vorrebbe garantire la possibilità di accedere alle soluzioni per il sovraindebitamento in considerazione della mancata autonoma fallibilità (il socio, fallibile per estensione, fino a quando non fallisce sarebbe privato di azionare strumenti di risoluzione della crisi (52)); da altro lato, la giurisprudenza di merito è discordante nell'ammettere la risoluzione della crisi del socio fallibile per estensione (53).

L'art. 147 l.f. non troverebbe applicazione, invece, in relazione alla procedura di liquidazione dei beni della legge n. 3/2012 sicché quest'ultima, se effettuata a carico di una società di persone sottosoglia, non si estenderebbe ai soci illimitatamente responsabili (54).

«ritenerla incompatibile con i principi di cui agli artt. 2, 250, par. 1 e 273 della direttiva IVA nonché dell'art. 4, par. 3, TUE, così come esplicitati dalla sentenza del 7 aprile 2016 della Corte di giustizia UE». Nel dettaglio il giudice di Pistoia afferma che «L'interpretazione conforme (alla luce della sentenza del 7 aprile 2016 della Corte di giustizia UE) consente di ritenere che il divieto di falcidia dell'IVA previsto dalla norma sull'accordo del sovraindebitamento faccia implicitamente salva l'ipotesi che la proposta preveda un trattamento migliore rispetto a quello consentito dalla alternativa liquidatoria di cui all'art. 14 *ter*, esprimendo così la regola generale rispetto alla quale l'eccezione deve ritenersi non esclusa, ma implicita».

(51) Non sono fallibili per estensione i soci unici delle S.p.A. e delle s.r.l., nel rispetto del principio della responsabilità limitata. In tal senso e per approfondimenti si rimanda a C. AMATUCCI, *Il fallimento delle società*, in AA.VV., *Trattato di diritto fallimentare*, vol. I, diretto da V. Buonocore, A. Bassi, Padova, 2010, 102.

(52) Cfr S. MASTURZI, *La composizione delle crisi da sovraindebitamento mediante accordo di ristrutturazione dei debiti e soddisfazione dei crediti*, cit.

(53) Trib. Milano 18 agosto 2016 ha ritenuto che il socio fallibile per estensione non può accedere all'accordo da sovraindebitamento in ragione della responsabilità illimitata anche per i debiti della società tale per cui non sarebbe congruo risolvere l'indebitamento personale escludendo quello sociale. Per il commento si rimanda a F. PASQUARIELLO, *L'accesso del socio alle procedure di sovraindebitamento: una grave lacuna normativa*, in *Il Fallimento*, 2017, 2, 198 ss.

(54) L. D'ORAZIO, *Il nuovo appeal delle procedure di sovraindebitamento nella riforma*

In ogni caso, l'ammissibilità del socio all'accordo da sovraindebitamento troverebbe conferma laddove la legge n. 3/2012 prevede che in caso di fallimento della società o del socio l'accordo omologato venga risolto (55).

Con particolare riferimento al socio di una società agricola di capitali o di persone, tale soggetto non potrà mai essere dichiarato fallito per estensione ex art. 147 della legge fallimentare in quanto esiste, nel primo caso, lo «schermo» della (nota) responsabilità limitata del socio, mentre, nel secondo caso, l'esclusivo esercizio dell'attività agricola (condizione necessaria per acquisire lo status di società agricola) impedisce «a monte» la fallibilità della società.

Di conseguenza, il socio delle società agricole potrà accedere (come verrà analizzato nel successivo paragrafo) sia alla transazione fiscale ex art. 182 *ter* della legge fallimentare sia alle soluzioni al sovraindebitamento offerte dalla legge n. 3/2012.

5. La peculiarità dello status soggettivo di imprenditore agricolo: una deroga alla fallibilità? – L'imprenditore agricolo in ragione del combinato disposto dell'art. 23, comma 48 della legge n. 211/2011 e del nuovo art. 182 *ter* l.f. può accedere alla transazione fiscale all'interno di un accordo di ristrutturazione dei debiti per domandare il pagamento ridotto e dilazionato dei debiti tributari e contributivi (56).

in itinere, in *Il Fallimento*, 2016, 10, 1122.

(55) Il comma 5 dell'art. 12 della legge n. 3/2012, rubricato «omologazione dell'accordo» stabilisce: «La sentenza di fallimento pronunciata a carico del debitore risolve l'accordo. Gli atti, i pagamenti e le garanzie posti in essere in esecuzione dell'accordo omologato non sono soggetti all'azione revocatoria di cui all'art. 67 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267. A seguito della sentenza che dichiara il fallimento, i crediti derivanti da finanziamenti effettuati in esecuzione o in funzione dell'accordo omologato sono prededucibili a norma dell'art. 111 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267». S. MASTURZI, *La composizione della crisi da sovraindebitamento mediante accordo di ristrutturazione dei debiti e soddisfazione dei crediti*, cit., il quale ammette l'accesso del socio illimitatamente responsabile agli accordi da sovraindebitamento nonostante e come confermato dalla risoluzione dell'accordo nel caso di successivo fallimento della società. L'autore effettua una panoramica sui soggetti che possono usufruire della legge n. 3/2012, ricomprendendovi anche i professionisti, le associazioni, le fondazioni e i consorzi, mentre resterebbero escluse le situazioni di insolvenza legate a reti di impresa, patrimoni destinati ad uno specifico affare cui la dottrina non riconosce soggettività giuridica.

(56) Il comma 48 dell'art. 23 del d.l. n. 98/2011, conv. legge n. 111/2011 recita: «*In attesa di una revisione complessiva della disciplina dell'imprenditore agricolo in crisi e del coordinamento delle disposizioni in materia, gli imprenditori agricoli in stato di crisi o di insolvenza possono accedere alle procedure di cui agli artt. 182 bis e 182 ter del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, e successive modificazioni*». Si auspica che la riforma delle procedure concorsuali sia capace di comprendere anche le imprese agricole in ragione delle esigenze e

I presupposti affinché tale tipologia di imprenditore possa usufruire dei benefici della transazione fiscale sono costituiti dallo stato di crisi e dalla volontà di proseguire l'attività d'impresa: in assenza di tali requisiti, sarebbero violati il principio di concorrenza e di pari trattamento ed opportunità dei soggetti economici, nonché quello di indisponibilità del credito erariale (57).

Tale ammissione è stata oggetto di discussione in relazione alla autonomia della proposta di transazione o, viceversa, sulla necessità di un «contenitore» costituito dal concordato preventivo ovvero dall'accordo di ristrutturazione, prediligendo la soluzione dell'ammissibilità all'interno di questi ultimi (58).

La dimostrazione che l'estensione della transazione fiscale ai soggetti agricoli raffiguri una deroga è data dall'inserimento e dalla permanenza della norma fuori dal corpo normativo della legge fallimentare, come a voler manifestare la volontà di mantenere salvo il principio della fallibilità quale fattore discriminante tra soggetti (59).

L'accesso all'istituto della transazione fiscale da parte di un imprenditore agricolo prescinde, inoltre, dalla forma di quest'ultimo in quanto è garantito sia ai soggetti individuali, che a quelli organizzati in forma societaria non tenendo conto neppure di alcun parametro quantitativo: tale scenario si discosta chiaramente da quanto previsto per l'imprenditore commerciale dall'art. 1 della legge fallimentare.

Merita una riflessione l'ammissibilità alla transazione fiscale dell'imprenditore agricolo professionale (IAP) (60) sotto forma di società agricola a re-

delle specificità dell'attività agricola. In tal senso, anche facendo frutto di una analisi di diritto comparato v. F. MACARIO, *Crisi e insolvenza dell'impresa agricola. Spunti di riflessione da un recente contributo*, in *Diritto agroalimentare*, 2016, 1, 93 e ss.

(57) In tal senso A. LA MALFA, *La transazione fiscale dell'impresa agricola*, in *Il Fallimento*, 2013, 2, 137, il quale sottolinea che l'imprenditore che non assolve al dovere fiscale svolgerebbe l'attività d'impresa con minori oneri conseguendo pertanto condizioni economiche ingiustificatamente favorevoli in assenza dei presupposti citati.

(58) Cfr. A. LA MALFA, *La transazione fiscale dell'impresa agricola*, cit., 140, il quale esclude la possibilità del ricorso al concordato preventivo ammettendo la possibilità di una presentazione in via autonoma della istanza di transazione fiscale da parte di un imprenditore agricolo, ovvero sia senza alcun riferimento ad un procedimento risanatorio ex artt. 160 o 182 bis l.f.

(59) L'art. 23, comma 43 del d.l. n. 98/2011, conv. legge n. 111/2011 non è stato modificato infatti dai successivi interventi modificativi in materia di diritto fallimentare, in tal senso cfr. A. LA MALFA, *La transazione fiscale dell'impresa agricola*, cit., 137 ss.

(60) L'imprenditore agricolo professionale ha sostituito la figura dell'imprenditore agricolo a titolo principale già disciplinata dall'art. 12 della legge n. 153/1975. Ai sensi del primo comma dell'art. 2 del d.lgs. n. 99/2004 assumono la veste di società agricola sia quelle di persone che quelle

sponsabilità limitata: per un verso tale soggetto dovrebbe essere ammesso alla transazione fiscale riservata agli imprenditori agricoli in ragione della natura «esclusivamente» (61) agricola, per altro verso la «agrarietà» della società comporta l'attribuzione della natura di soggetto «non fallibile» (62) e pertanto entrerebbe a pieno titolo tra le soluzioni offerte alla crisi da sovraindebitamento.

Se l'obiettivo del legislatore era evitare di sottoporre a fallimento attività marginali dal punto di vista economico allora la mancata previsione di parametri dimensionali per stabilire la (non) fallibilità dell'imprenditore agricolo si tradurrebbe in un privilegio piuttosto che in una eccezione alla regola (63).

Il favor dell'imprenditore agricolo relativo all'esclusione dal fallimento, inizialmente, non pareva violare la par condicio creditorum (64) in quanto tale soggetto, tendenzialmente, svolgeva una attività di autoconsumo e non era solito far ricorso al credito.

Infatti, come è noto, storicamente le ragioni giustificatrici del trattamento differenziato in ordine alla fallibilità dell'imprenditore agricolo rispetto a

di capitali aventi esclusivo esercizio delle attività agricole: «*La ragione sociale o la denominazione sociale delle società che hanno quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'art. 2135 del codice civile deve contenere l'indicazione di società agricola*». Per una visione storica di tale figura, partendo dagli insegnamenti della Corte di giustizia seguiti poi dal legislatore nazionale, cfr. M. COSSU, *La discriminazione normativa fra imprenditori agricoli a titolo principale e il formalismo della Corte di giustizia*, in Riv. giur. sarda, 2012, 1, 18 ss.

(61) Si ricorda infatti che in tal caso la società a responsabilità limitata ha quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile e almeno un amministratore riveste esse stesso la qualifica di IAP. Così stabilisce l'art. 1 del d.lgs. n. 99/2004. In particolare, il primo comma dell'art. 1 del d.lgs. n. 99/2004 prevede che «*Ai fini dell'applicazione della normativa statale, è imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'art. 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999, dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro*».

(62) Sulla non fallibilità delle società agricole a responsabilità limitata cfr. S. CARMIGNANI, *Affitto di azienda e conservazione dell'agrarietà*, in Il Fallimento, 2012, 12, 1462 ss.

(63) In tal senso cfr. G. SCHIANO DI PEPE, *Vecchio e nuovo sulla fallibilità. Variazioni sul tema dopo il d.lgs. 12 settembre 2007, n. 169*, in Dir. fall. e delle soc. comm., 2009, 5, 654 ss.

(64) La parità di trattamento ha assunto un diverso peso all'interno della legge fallimentare da quando questa è nata per consentire di accogliere le esigenze di regolazione della crisi d'impresa, riducendosi ad un «*criterio ermeneutico per comporre le ragioni ed interessi che non trovano espresso riconoscimento in sede normativa concorrendo a definire, ma non più determinando in vertice, l'impianto teleologico del sistema concorsuale*». Così N. ABRIANI, A.M. LEOZAPPA, *I principi generali delle procedure concorsuali*, in AA.VV., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, a cura di F. Paparella, cit., 79.

quello commerciale si basavano sul rischio ambientale che andava ad incrementare quello aziendale (65), nonché sulle conseguenze economiche generabili dal dissesto dell'impresa agricola (66).

Attualmente, la distanza tra imprenditore commerciale e agricolo si è ridotta in considerazione della attività svolta da quest'ultimo, sempre meno vincolata al prodotto, a cui corrisponde la ricerca della effettiva attività posta in essere in ragione del disposto dell'art. 2135 del codice civile per sancire l'assoggettamento a fallimento o meno (67).

L'accertamento della reale attività esercitata dall'imprenditore risulta cruciale in relazione alle modalità di accesso alle soluzioni della crisi: infatti, se dovesse emergere lo status di imprenditore commerciale allora resterebbe immutata la possibilità di usufruire della transazione fiscale all'interno di un accordo di ristrutturazione *ex artt.* 182 bis e 182 ter della legge fallimentare (sempre che il soggetto si collochi sopra soglia), diversamente in assenza dei requisiti stabiliti dall'art. 1 della legge fallimentare l'imprenditore riconosciuto commerciale potrebbe avvalersi esclusivamente delle soluzioni da sovraindebitamento previste dalla legge n. 3/2012.

Si osserva che in simile scenario, l'apertura all'imprenditore agricolo verso la transazione fiscale e gli accordi di ristrutturazione dei debiti si pone in contrasto con la ratio della legge fallimentare contenuta nel suo primo articolo: l'incoerenza è rappresentata dalla possibilità per l'imprenditore agricolo anche di piccole dimensioni di accedere alla transazione fiscale, istituito ordinariamente riservato agli imprenditori commerciali di grandi dimensioni (ovverosia che superino i noti limiti dimensionali contemplati dall'art. 1 della l.f.).

Dalla lettura del nuovo testo dell'art. 182 *ter* l.f. si desume che anche l'imprenditore agricolo può proporre il pagamento parziale o dilazionato dei

(65) Cfr. D. CECCARELLI, *op. cit.*, 373 e ss. sulla individuazione del rischio sia di natura imprenditoriale in senso stretto che quale conseguenza delle avversità ambientali e climatiche. Sulla individuazione delle differenti tipologie di rischio al quale è sottoposto l'imprenditore agricolo cfr. anche M. SANDULLI, *Il fallimento. I presupposti soggettivi e oggettivi*, in *Trattato delle procedure concorsuali*, a cura di A. Jorio, B. Sassani, vol. I, *Introduzione generale. Il fallimento*, Milano, 2014, 119 ss.

(66) Così ricorda G. CAPO, *op. cit.*, 29 sottolineando che tali motivazioni hanno attualmente perso sostanza in quanto la tecnologia produttiva ha consentito di ridurre il rischio ambientale e il differenziale dimensionale tra l'impresa agricola e quella commerciale si è tendenzialmente azzerato sia sul piano organizzativo che su quello finanziario.

(67) In tal senso cfr. M. CARDILLO, *La transazione fiscale*, Roma, 2016, 57.

tributi e dei contributi «esclusivamente» mediante la proposta di transazione fiscale, evitare ipotesi di falcidia fuori dalla transazione fiscale, sia essa all'interno del concordato preventivo o degli accordi di ristrutturazione (68).

Ciò premesso, la linea di confine tra la definizione di imprenditore commerciale e quella di imprenditore agricolo, tracciata di volta in volta dalla giurisprudenza per ammettere o escludere dal fallimento il soggetto dalla dubbia qualificazione, verrà ora utilizzata per consentire l'accesso alla transazione fiscale prescindendo o meno dai requisiti dimensionali.

Tendenzialmente viene svolto un controllo giudiziale sulla effettiva attività esercitata dall'impresa rispetto alla disciplina del soggetto agricolo prevista dall'art. 2135 del codice civile, non rilevando l'effettività dello scopo mutualistico (69), né la cessazione dell'attività agricola (70), né le dimensioni (71)

(68) Nel nuovo scenario è stato accolto con favore e riconoscendo il recepimento delle indicazioni fornite dalla dottrina e dalle classi professionali da V. FICARI, *Falcidia dell'IVA e transazione fiscale: la sentenza «Degano trasporti» è «tamquam non esset»?*, in *Corr. trib.*, 2017, 3, 181. Per un approfondimento sulla natura facoltativa o meno della transazione fiscale alla luce della giurisprudenza di legittimità cfr. L. DEL FEDERICO, *La Corte di cassazione inquadra la transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 1, 35 ss.

(69) Così la Cass. Sez. VI 12 maggio 2016, n. 9788 (in *Giust. civ. Mass.*, 2016), nel medesimo senso cfr. Cass. Sez. I 24 marzo 2014, n. 6835 (in *Riv. dir. agr.*, 2014, 1, II, 3, con nota di A. JANNARELLI) nella quale si specifica che i connotati dell'imprenditore commerciale sono individuabili anche nelle società cooperative in presenza di una obiettiva economicità dell'attività esercitata, ovvero sia di una proporzionalità tra costi e ricavi (luogo oggettivo); tale scenario, essendo compatibile con il fine mutualistico, ammette la fallibilità della società seppur essa operi solo nei confronti dei soci. La sentenza è stata commentata da E. CUSA, *Fallimento e cooperative agricole: alcuni chiarimenti*, in *Giur. comm.*, 2015, 2, 284 ss. Cfr. E. LOCASCIO ALIBERTI, *I problemi del fallimento delle cooperative agricole*, *ivi*, 2015, 4, 715 ss. ove si riassume la questione della fallibilità delle società cooperative per analizzare il nuovo art. 2545 *terdecies* il quale, espressamente, prevede il fallimento per le cooperative che svolgano attività commerciale, sottolineando i casi in cui non vi sia corrispondenza tra forma ed attività.

(70) Non determinandosi la automatica fallibilità in quanto occorre in ogni caso dimostrare lo svolgimento dell'attività d'impresa. In tal senso Trib. Rovigo 20 settembre 2016 cit. La concessione in affitto del fondo non è sufficiente per qualificare come commerciale l'attività esercitata, cfr. Trib. Udine 21 settembre 2012 e Trib. Mantova 18 novembre 2014 entrambe in *ilcaso.it*. Anche la cessazione dell'attività agricola e la costruzione di un immobile utilizzabile per una attività di agriturismo non consente di attribuire la qualifica commerciale, in tal senso App. Venezia 27 ottobre 2011 in *ilcaso.it*

(71) Ai fini dell'assoggettamento a procedura concorsuale l'accertamento della qualità d'impresa commerciale non può essere tratto esclusivamente da parametri di natura quantitativa, non più compatibili con la nuova formulazione dell'art. 2135 del codice civile. In tal senso cfr. Cass. 10 dicembre 2010, n. 24995, cit.

o la forma dell'impresa (72) e neppure la mera indicazione dell'oggetto sociale (73).

In particolare per attribuire la natura di impresa agricola occorre ricercare un collegamento funzionale tra l'attività e il fondo, considerando che le eventuali attività connesse non possono assumere un rilievo prevalente e sproporzionato rispetto all'attività principale (74).

Sicuramente, ammettendo in deroga l'imprenditore agricolo alla transazione fiscale, senza il rispetto dei limiti dimensionali stabiliti dal primo articolo della legge fallimentare, si applica ad un piccolo imprenditore agricolo un istituto pensato a favore di grandi soggetti con conseguenze fondamentalmente di ordine pratico/contabile sul versante delle soluzioni alla crisi. Sotto altra ottica, emergerebbe una scarsa rilevanza per l'imprenditore agricolo ad accedere all'accordo di ristrutturazione dei debiti al fine di evitare la dichiarazione di fallimento a causa del suo status che lo esula in radice da tale rischio (75).

(72) Cfr. App. Torino 26 ottobre 2007, in *Il Fallimento*, 2007, 1484. Quanto alle dimensioni, la relazione illustrativa al decreto «correttivo» d.lgs. 12 settembre 2007, n. 169 in commento all'art. 1 della l.f. afferma che «*vengono indicati direttamente una serie di requisiti dimensionali massimi che gli imprenditori commerciali (resta quindi ferma l'esonerazione dalle procedure concorsuali di tutti gli imprenditori agricoli, piccoli e medio grandi) devono possedere congiuntamente per non essere assoggettati alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo*». In tal senso anche sentenza Cass. n. 24995/2010 cit.

(73) Sulla irrilevanza della forma cfr. Trib. Pistoia 14 novembre 2014 in *icaso.it*. Similmente a quanto avviene anche per attribuire natura di impresa artigiana a prescindere dalla iscrizione nel registro delle imprese artigiane. Così Trib. Rovigo 20 novembre 2014 in *ilcaso.it*.

(74) Cass. Sez. I Civ. 8 agosto 2016, n. 16614, cit., ove la vendita di prodotti acquistati da terzi non consente di qualificare l'impresa come commerciale e quindi di affermare la sua fallibilità se tale attività può essere classificata come connessa a quella agricola e complementare rispetto all'attività principale, a prescindere dal superamento dei limiti dimensionali posti dall'art. 1 l.f. da parte della attività connessa commerciale; diversamente sarebbe privato di contenuto il terzo comma dell'art. 2135 del codice civile. L'attribuzione della natura agricola ad una impresa agrituristica deve avvenire verificando la connessione della attività esercitata con quella agricola, avendo riguardo sia all'utilizzo prevalente delle materie prime ottenute dalla coltivazione del fondo sia degli immobili e delle risorse aziendali che normalmente sono impiegate nell'attività agricola. Così ha stabilito la Cassazione con la sentenza Sez. I Civ. 10 aprile 2013, n. 8690 (in *Giur. it.*, 2013, 8-9, 1818) specificando che l'indagine sulla natura commerciale o agricola finalizzata al fallimento dell'impresa agrituristica deve essere condotta sulla base di criteri uniformi prescindendo da quelli ricavabili dalle singole leggi regionali.

(75) Le problematiche di ordine contabile verranno analizzate nel dettaglio nei successivi paragrafi. È stato inoltre sottolineato che la disciplina dell'accordo di ristrutturazione sterilizza gli effetti della revocatoria fallimentare e non da quella ordinaria. In tal senso cfr. R. MARINO, M. CARMINATI, *Le soluzioni negoziali della crisi dell'imprenditore agricolo*, in *Il Fallimento*,

Senza alcun coordinamento con l'ammissibilità in deroga dell'imprenditore agricolo alla transazione fiscale, la legge n. 3/2012 riconoscendo il principio della fallibilità, ammette tale soggetto alle soluzioni da sovraindebitamento e risulta del tutto scevra dai limiti quantitativi posti all'interno della legge fallimentare: infatti, essa si rivolge anche all'imprenditore agricolo di grandi dimensioni, enfatizzando in tal modo la rilevanza dell'attività non commerciale (76).

A questo punto, l'elemento che dovrebbe ammettere l'imprenditore agricolo, alternativamente, alla transazione fiscale o all'accordo di composizione della crisi è rappresentato, rispettivamente, dallo stato di crisi/insolvenza o da quello di sovraindebitamento (77).

Più nel dettaglio, se si dubita che l'imprenditore agricolo possa accedere al piano ma non alla liquidazione previsti dalla legge n. 3/2012, in quanto l'espresso inserimento di tale soggetto è avvenuto solo nella prima sezione con riferimento ai presupposti di ammissibilità (art. 7) senza essere richiamato nella sezione seconda in particolare laddove è disciplinata la liquidazione dei beni (art. 14 *ter*) (78), tuttavia si potrebbe propendere per una sua ammissi-

2012, 6, 633 ss. Tuttavia, pare che la giurisprudenza abbia superato tale dubbio attraverso una interpretazione sistemica della norma estendendo la protezione in deroga alle norme sulla revocatoria a tutte le sue differenti modulazioni (cfr. Trib. Milano 2 marzo 2013 in ilcaso.it).

(76) C. COSTA, *Profili problematici della disciplina della composizione delle crisi da sovraindebitamento*, in *Dir. fall. e delle soc. comm.*, 2014, 6, 10663 ss., il quale sottolinea che le procedure di risoluzione della crisi da sovraindebitamento sono dirette sia al piccolo debitore che alla enorme impresa agricola.

(77) Tesi sposata anche dalla Agenzia delle Entrate la quale nella circolare n. 19/2015 afferma che: «Una posizione particolare attiene agli imprenditori agricoli i quali, se in stato di sovraindebitamento, possono proporre ai creditori un *accordo* di composizione della crisi ai sensi dell'art. 7, comma 2 *bis*, della legge n. 3 del 2012 oppure, se “*in stato di crisi o di insolvenza*”, a mente dell'art. 23, comma 43, del d.l. n. 98 del 2011 citato in premessa, possono accedere alla procedura degli accordi di ristrutturazione di cui all'art. 182 *bis* della l.f. e alla transazione fiscale. In definitiva, l'imprenditore agricolo, anche se escluso dal fallimento a norma dell'art. 1 della l.f., può alternativamente fruire della procedura di composizione della crisi in esame o degli accordi di ristrutturazione e della transazione fiscale». Inoltre, si ricorda che l'art. 6, comma 2, lettera a), della legge n. 3 del 2012 individua lo status “sovraindebitamento” nella “*situazione di perdurante squilibrio tra le obbligazioni assunte e il patrimonio prontamente liquidabile per farvi fronte, che determina la rilevante difficoltà di adempiere le proprie obbligazioni, ovvero la definitiva incapacità di adempierle regolarmente*”. L'art. 5 delle l.f. invece stabilisce che “*lo stato d'insolvenza si manifesta con inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrino che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni*”.

(78) Cfr. *Codice del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, a cura di A. Giordano, F. Tommasi, V. Vasapollo, Padova, 2015, 1118.

bilità in ragione del richiamo alla liquidazione contenuto nell'art. 12 relativo all'omologazione dell'accordo (79).

Sia nella transazione fiscale che negli accordi da sovraindebitamento appare logico che l'onere della prova sulla non fallibilità quale imprenditore agricolo (finalizzato all'accesso alle soluzioni alla crisi) gravi sul soggetto indebitato in ragione del principio generale stabilito dall'art. 2697 del codice civile (80).

6. Le caratteristiche dell'indebitamento tributario di una impresa agricola e di una società agricola. – L'indebitamento tributario che l'impresa agricola può far sorgere è ovviamente correlato al proprio regime fiscale, naturale od opzionale (come nel caso che di seguito verrà approfondito relativo alle società agricole di capitali).

L'imprenditore agricolo individuale, le società semplici e gli enti non commerciali con riferimento alle imposte dirette sono soggetti all'IRPEF (81) in ragione della produzione di reddito fondiario (determinato tramite il c.d. reddito medio ordinario (82) e del coefficiente di redditività per la fornitura di servizi (83). Attualmente sono esentati dall'IRAP (84).

A seconda che l'impresa agricola sia esercitata attraverso la forma indi-

(79) Il secondo comma dell'art. 12 prevede che «(...) Quando uno dei creditori che non ha aderito o che risulta escluso o qualunque altro interessato contesta la convenienza dell'accordo, il giudice lo omologa se ritiene che il credito può essere soddisfatto dall'esecuzione dello stesso in misura non inferiore all'alternativa liquidatoria disciplinata dalla sezione seconda».

(80) Il quale fa gravare sul chi vuol far valere un diritto in giudizio l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa. Cfr. sul punto T. STANGHELLINI, *Il sottile confine tra impresa agricola ed impresa commerciale*, in *Il Fallimento*, 2017, 1, 38 ss. Nella giurisprudenza, *ex multis*, sentenza di Cass. civ., Sez. I, 8 agosto 2016, n. 16614.

(81) Per approfondimenti ed esemplificazioni vedasi P. Rossi, *Le imposte dirette e l'IRAP*, in *L'impresa agricola in Italia. Profili civilistici, giuslavoristici, contabili e fiscali*, Fondazione nazionale dei commercialisti, Roma, 2017, 93 ss.

(82) Gli artt. dal 25 al 43 del T.U.I.R. disciplinano la tassazione su base catastale dei redditi fondiari, ripartiti in dominicali, agrari e dei fabbricati.

(83) L'art. 56 bis, comma 3, del T.U.I.R. prevede che «Per le attività dirette alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'art. 2135 del codice civile, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 25 per cento».

(84) L'art. 45 del d.lgs. n. 446/1997 prevede al primo comma la tassazione con aliquota ridotta, infatti: «Per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi, di cui all'art. 10 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601, l'aliquota è stabilita nella misura dell'1,9 per cento». La legge di stabilità 2016, legge n. 208/2015, commi 70, 71 e 72 ha stabilito l'esenzione dall'IRAP per i soggetti che svolgono una attività agricola.

viduale o societaria (di persone o di capitali) varia la responsabilità in capo all'imprenditore e al socio. Se è pacifico che il primo debba rispondere con il proprio patrimonio per l'indebitamento tributario e contributivo a lui imputabile per l'esercizio dell'attività agricola, tuttavia nel caso dell'assetto societario occorre effettuare un distinguo: da un lato, la distinzione e l'autonomia patrimoniale del socio rispetto alla società di capitali, dall'altro lato, la responsabilità del socio di società di persone per i propri debiti e per quelli della società in misura solidale. Su tale ultimo profilo si nota che la giurisprudenza ammette in ogni caso azioni cautelari da parte del credito erariale sul patrimonio del socio di società di persone, nonostante il principio della preventiva escussione *ex art.* 2304 del codice civile (85).

Esiste una particolare disciplina fiscale per le c.d. società agricole le quali, per opzione, possono abbandonare il regime naturale di determinazione del reddito d'impresa e scegliere la tassazione su base catastale sebbene, per espressa volontà del legislatore, il reddito mantenga la qualificazione di reddito d'impresa pur variando la modalità di determinazione dello stesso (86).

Le società in questione per accedere al regime di determinazione su base catastale devono assumere i connotati dell'imprenditore agricolo professionale (IAP), a condizione che tale figura sia presente anche in capo ai soci (per le società di persone) o agli amministratori (per le società di capitali), nonché attraverso lo svolgimento esclusivo delle attività agricole *ex art.* 2135 del codice civile (87).

Da ultimo, la legge di bilancio 2017 ha stabilito l'esenzione IRPEF, per un

(85) La sentenza di Cass. Sez. I 3 gennaio 2014, n. 49 (in *Riv. dott. comm.*, 2014, 2, 359) ha limitato l'efficacia dell'art. 2304 del codice civile alla fase esecutiva, consentendo al creditore di munirsi di specifico titolo esecutivo a carico del socio da poter esercitare solo dopo che abbia agito infruttuosamente sui beni societari. Dello stesso tenore l'ordinanza di Cass. Sez. VI-T 16 giugno 2016, n. 12494 (in *Corr. trib.*, 2016, 38, 2913) la quale ha «salvato» l'iscrizione ipotecaria sui beni del socio in via preventiva e cautelare (*idem*, Cass. Sez. II 17 febbraio 2013, n. 28146, in *Giust. civ. Mass.*, 2013 e Cass. Sez. I 16 gennaio 2009, n. 1040, in *Giur. it.*, 2009, 3, 639).

(86) L'art. 2 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99 ha introdotto la figura della «società agricola» e il comma 1093 dell'art. 1 della l. 27 dicembre 2006, n. 296, la finanziaria 2007, ha stabilito che le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola possono optare per la tassazione su base catastale prevista dall'art. 32 del T.U.I.R.

(87) In particolare deve essere individuabile un IAP in almeno un socio per le società di persone e in almeno un amministratore per quelle di capitali. Sulle specifiche modalità per individuare i requisiti soggettivi ed oggettivi vedasi i chiarimenti forniti dalla circolare 50/E/2010.

arco temporale pari ad un triennio, a favore dei coltivatori diretti e degli IAP: l'intento del legislatore consiste nel sostenere gli imprenditori agricoli individuali nell'attuale periodo di crisi, mentre restano tuttavia escluse le società agricole, seppur abbiano optato per la tassazione su base catastale, in quanto soggetti passivi IRES (88).

Il regime fiscale opzionale delle società agricola rappresenta, pertanto, una deroga al principio di attrazione del reddito d'impresa ed enfatizza la neutralità della forma soggettiva rispetto all'attività (89).

Quanto alle imposte indirette, l'impresa agricola è naturalmente vocata al regime speciale previsto dalla normativa dell'imposta sul valore aggiunto dagli artt. 34 e 34 *bis*, d.p.r. n. 633/1972 (salvo l'opzione per il regime ordinario IVA) in base al quale si applica un meccanismo di forfetizzazione delle detrazione, dai tratti agevolativi (90).

Di conseguenza l'indebitamento tributario di un imprenditore agricolo è potenzialmente meno rilevante rispetto a quello dell'imprenditore commerciale in ragione della residualità degli possibili omessi versamenti o accertamenti, divenuti definitivi, relativi ad IRPEF e ad IVA (91).

(88) La legge di bilancio 2017, legge n. 232/2016, al comma 44 dell'art. 1, ha previsto l'esenzione dalla base imponibile IRPEF dei redditi dominicali e agrari posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali. Per approfondimenti cfr. D. BUONO, M. PROIETTI, *Le nuove modalità di determinazione della base imponibile IRPEF per coltivatori diretti e IAP*, in *Corr. trib.*, 2017, 11, 855 ss.

(89) La legge n. 296/2006, art. 1, comma 1093, ha istituito il regime opzionale per le società di capitali agricole, interpretato con natura derogatoria da V. FICARI, *La soggettività tributaria delle s.r.l. e l'imposizione del reddito delle società di capitali*, in *Trattato delle società a responsabilità limitata*, diretto da C. Ibba, G. Marasà, *Profili fallimentari e tributari*, vol. 8, a cura di V. FICARI, C.F. GIAMPAOLINO, Padova, 2012, 126 ss.

(90) A. URICCHIO, *Riflessi fiscali della nuova disciplina del settore agricolo*, in *Rass. trib.*, 2002, 1, 47 ss., ha riconosciuto una carattere agevolativo al regime speciale IVA in agricoltura in ragione dei minori oneri formali, dell'esonero per i piccoli volumi IVA e della forfetizzazione delle detrazione IVA in deroga alle regole generali IVA. Si sottolinea infatti che solo laddove le percentuali di compensazione siano inferiori all'aliquota ordinaria sulle cessioni si genera in capo all'imprenditore agricolo un obbligo di versamento del tributo.

(91) L'indebitamento che può essere contratto da un soggetto agricolo può inoltre essere composto dal recupero di agevolazioni fiscali in materia di imposta di registro in ragione della numerose agevolazioni previste nel settore. Tale componente, considerato che per necessità l'imprenditore agricolo acquista grandi appezzamenti di terreno, potrebbe assumere rileni aspetti quantitativi. Per un inquadramento di tale tipologia di agevolazioni vedasi V. MASTROIACOVO, *A agevolazioni fiscali alle società agricole «sopravvissute» alla riforma della tassazione dei trasferimenti immobiliari*, in *Giur. trib. - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2014, 5, 447 ss.

7. *La situazione patrimoniale e la contabilità nell'impresa agricola e nella società agricola: le particolarità rispetto alle esigenze dell'asseverazione.* – Il rapporto tra l'obbligo di tenuta della contabilità da parte dell'impresa agricola e l'asseverazione richiesta dalla transazione fiscale o dall'accordo da sovraindebitamento si sviluppa tra il piano civilistico, quello fiscale e fallimentare con intuibili (e meglio chiariti di seguito) rischi di «confusione» (92).

L'imprenditore agricolo deve sottostare, o meno, all'onere (civilistico) di tenuta della contabilità in ragione della forma giuridica con la quale svolge la propria attività: il dovere, infatti, sorge solo in capo alle società di persone agricole, non semplici, e alle società di capitali. Specularmente, in base al combinato disposto degli artt. 2214, 2202 e 2083 del codice civile, sono esclusi dal suddetto obbligo gli imprenditori agricoli individuali, i coltivatori diretti e le società semplici agricole (93).

Il legislatore tributario per le imposte dirette non ha stabilito un obbligo a carico di tali imprenditori agricoli in quanto «non commerciali», mentre in ambito IVA il dovere di tenuta dei registri degli acquisti e delle vendite è esteso a tutti gli imprenditori commerciali e agricoli (94).

Solo nel caso in cui l'imprenditore agricolo produca reddito d'impresa, attraverso le forme societarie personali (esclusa la società semplice) e di capitali, vengono meno le esenzioni formali e gli obblighi di tenuta della contabilità sono i medesimi di quelli dell'imprenditore commerciale (95).

(92) Il rischio della confusione come anche della sovrapposizione tra determinazione forfettaria del reddito ai fini tributari e sottrazione al fallimento è stato osservato da R. LUPI, assieme a F. GALLIO, M. GREGGIO, *Tassazione forfettaria delle imprese agricole e procedure concorsuali*, in *Dialoghi tributari*, 2014, 4, 432 ss.

(93) L'art. 2214 del codice civile infatti stabilisce al primo comma che «L'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari»; per proseguire al terzo comma affermando che «Le disposizioni di questo paragrafo non si applicano ai piccoli imprenditori». Per la definizione di piccolo imprenditore l'art. 2083 del codice civile prevede che sono tali i soggetti che esercitano una attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia, come i piccoli imprenditori, i coltivatori diretti del fondo, gli artigiani e i piccoli commercianti.

(94) Gli artt. 23 e 25 del d.p.r. n. 633/1972 disciplinano la registrazione delle fatture e degli acquisti a cui deve sottostare il «contribuente». A tal proposito, l'art. 4 del d.p.r. n. 633/1972, rubricato, «esercizio di imprese», annovera espressamente le imprese agricole affermando: «Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del codice civile».

(95) Gli imprenditori commerciali ai sensi degli artt. 14 del d.p.r. n. 600/1973

Ciò premesso, sovrapponendo la disciplina della transazione fiscale e degli accordi da sovraindebitamento agli obblighi civistici/contabili a carico dell'imprenditore agricolo, emerge una criticità che coinvolge tali ultimi soggetti se non organizzati in forma societaria commerciale (ci si riferisce quindi all'imprenditore agricolo individuale, al coltivatore diretto e alla società semplice agricola).

Infatti, dal punto di vista civilistico simili «piccoli» agricoltori non sono obbligati a tenere il libro giornale e il libro degli inventari (quest'ultimo come è noto, in ragione dell'art. 2217 del codice civile, comprende il bilancio d'esercizio (96)) e neppure altre tipologie di scritture contabili normalmente suggerite dalla natura e dalla dimensione dell'impresa (97).

Tuttavia l'assenza di un obbligo di tenuta della contabilità non deve precludere l'accesso alla transazione fiscale e all'accordo da sovraindebitamento, soluzioni che richiedono, come verrà meglio analizzato di seguito, un supporto documentale relativo alla situazione contabile aziendale.

Si viene pertanto a creare un duplice ordine di problemi che riguarda i) l'assolvimento dell'onere della prova della natura di imprenditore agricolo per consentire l'accesso alla transazione fiscale o all'accordo da sovraindebitamento; ii) la ricostruzione della situazione economico patrimoniale finalizzata oltretutto al giudizio di fattibilità.

La giurisprudenza ha ammesso la possibilità di rettificare le risultanze provenienti dalla contabilità aziendale laddove siano carenti per informazioni o per assenza di un obbligo legale, integrando con documenti anch'essi

devono tenere il c.d. libro mastro, le scritture ausiliarie di magazzino e il registro dei beni ammortizzabili.

(96) Il primo comma dell'art. 2217 del codice civile indica in contenuto essenziale dell'inventario corrispondente all'indicazione e alla valutazione delle attività e delle passività relative all'impresa, nonché delle attività e delle passività dell'imprenditore estranee alla medesima. Il secondo comma del medesimo articolo afferma: «L'inventario si chiude con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite. Nelle valutazioni di bilancio l'imprenditore deve attenersi ai criteri stabiliti per i bilanci delle società per azioni, in quanto applicabili».

(97) Si ricorda infatti che il secondo comma dell'art. 2214 del codice civile stabilisce che l'imprenditore commerciale «Deve altresì tenere le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa e conservare ordinatamente per ciascun affare gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute, nonché le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite».

«significativi» (98), quali ad esempio quelli obbligatori ai fini fiscali (99).

Solo tramite tale «percorso» interpretativo è possibile far emergere il valore dell'impresa agricola e permettere all'asseveratore di tener conto della tipica combinazione dei diversi fattori produttivi che caratterizzano tale tipologia di soggetto: il capitale fondiario (terreni e strutture per la coltivazione), quello agrario (scorte vive e non vive quali il bestiame, le attrezzature, i concimi), il lavoro e l'organizzazione (100).

Partendo dalle suddetti componenti che contraddistinguono l'impresa agricola rispetto a quella commerciale i riflessi delle peculiarità delle attività agricole in ambito civilistico e fiscale dovranno essere ricondotti, prescindendo dall'obbligo legale di tenuta della contabilità, negli schemi, per così dire classici, di valutazione civilistica dei beni aziendali e del fattore lavoro; in tal modo sarà possibile conciliare tali elementi in una situazione patrimoniale, economica e finanziaria utile per comprendere le cause dell'indebitamento e per attuare le soluzioni alla crisi.

L'asseveratore dovendosi esprimere sulla fattibilità del piano sia esso all'intero della transazione fiscale ovvero dell'accordo da sovraindebitamento, dovrà basare le proprie valutazioni su una inevitabile ricostruzione della situazione contabile ed economica dell'imprenditore agricolo esonerato

(98) La sentenza di Cass. Sez. I 15 maggio 2009, n. 11309 (in *Giust. civ.*, 2010, 4, I, 949) ha stabilito che «*L'onere della prova dell'inammissibilità del fallimento incombe dunque sul debitore contro il quale sia stata presentata la relativa istanza, anche se l'onere della prova della sua qualità di imprenditore commerciale incombe sul creditore istante. E benché non abbiano certamente valore di prova legale, i bilanci relativi agli ultimi tre esercizi sono la base documentale imprescindibile della dimostrazione che il debitore ha l'onere di fornire per sottrarsi alla dichiarazione del fallimento. Sicché la mancata produzione dei bilanci non può che risolversi in danno del debitore, a meno che la prova dell'inammissibilità del fallimento non possa desumersi da documenti altrettanto significativi*». In ambito fallimentare, l'onere della prova delle condizioni per l'esonero dal fallimento è di rilevanza cruciale in quanto è nella fase prefallimentare che il Tribunale dispone di un ampio potere di indagine officioso per la verifica dei presupposti per la fallibilità. In tal senso la sentenza della Corte cost. 26 giugno 2009, n. 189 commentata da G. CAPO, *Fallimento e impresa*, in AA.VV., *Trattato di diritto fallimentare*, vol. I, diretto da V. Buonocore. A. Bassi, Padova, 2010, 74; più di recente cfr. sentenza Cass. civ., Sez. I, 1 marzo 2012, n. 3228.

(99) E. STASI, *Aspetti problematici sulle soglie di non fallibilità*, in *Il Fallimento*, 2012, 12, 1448.

(100) N. LUCIDO, *Il bilancio aziendale ed il bilancio di esercizio dell'impresa agricola*, in *L'impresa agricola in Italia. Profili civilistici, giuslavoristici, contabili e fiscali*, Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, Fondazione nazionale dei commercialisti, gennaio 2017, 211 ss.

dall'obbligo di tenuta delle scritture contabili e confermare (101).

In particolare, il professionista attestatore in una simile operazione di transazione fiscale dovrà ai fini del consolidamento del debito tributario (102) e della valutazione del piano valutare: i) la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa debitrice, ii) la stima degli elementi costituenti l'attivo dell'impresa, iii) l'elenco nominativo dei creditori con le rispettive cause di prelazione, iv) i diritti reali o personali sui beni del debitore nonché il valore dei beni degli eventuali soci illimitatamente responsabili (103); tali adempimenti riflettono l'esigenza di conoscenza dello «stato di salute» dell'impresa debitrice riassunto nel bilancio civilistico coadiuvato dalle implicazioni fiscali e da tutte quelle informazioni non sintetiche utili ad integrare i dati estrapolati dalla contabilità (104). Per completare il quadro dell'indebitamento rapportato alle obbligazioni tributarie derivanti dallo svolgimento dell'attività dell'impresa agricola si dovranno elaborare sia le dichiarazioni non ancora sottoposte ai controlli automatici da parte della Agenzia delle Entrate, che quella integrativa che si colloca temporalmente fino alla data di presentazione della istanza di transazione fiscale (105).

(101) Anche le Linee guida sulla crisi da sovraindebitamento di cui alla legge n. 3 del 27 gennaio 2012 e successive modifiche e integrazioni, elaborate dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, Roma, luglio 2015, hanno sostenuto che «*L'imprenditore agricolo, in quanto soggetto non fallibile, può accedere alla procedura di sovraindebitamento ma può anche beneficiare, ai sensi della legge n. 111/2011, degli accordi di ristrutturazione ex art. 182 bis l.f. e della transazione fiscale ex art. 182 ter l.f.*».

(102) Cfr. F. RANDAZZO, *Il consolidamento del debito tributario nella transazione fiscale*, in Riv. dir. trib., 2008, 10, 825 ss. L'autore ripercorrendo le diverse interpretazioni che la dottrina ha attribuito agli effetti del consolidamento del debito tributario sostiene che le conseguenze attengono al profilo liquidatorio dei tributi senza estendersi a quello dell'accertamento che resterebbe impregiudicato negli ordinari termini di decadenza. Tuttavia, si segnala che il testo del nuovo art. 182 ter della legge fallimentare non contiene più il riferimento al consolidamento del debito fiscale.

(103) Così l'art. 161, «domanda di concordato», della legge fallimentare che contiene la disciplina del concordato preventivo ex art. 160 l.f. a cui fa espresso rinvio l'art. 182 ter l.f. sulla transazione fiscale.

(104) Così l'art. 161 della legge fallimentare. G. MARINI, *La transazione fiscale*, in Rass. trib., 2010, 5, 1193 ss. afferma a tal proposito che «*La previsione mira ad uniformare il procedimento di presentazione della proposta di transazione fiscale nell'ambito delle trattative che precedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione a quello che si svolge nell'ambito della procedura di concordato preventivo (per il quale la suindicata documentazione era già richiesta) al fine di consentire all'Erario, al pari degli altri creditori, di conoscere tutti gli elementi del piano di ristrutturazione.*».

(105) Il secondo comma dell'art. 182 ter della legge fallimentare, rubricato «trattamento

L'asseveratore, a seguito della suddetta opera di ricostruzione della situazione contabile dell'imprenditore agricolo di piccole dimensioni, fatti salva la propria responsabilità in ambito penale (106), si avvarrà «ben volentieri» della dichiarazione *ex art. 182 ter*, comma 5, della legge fallimentare con la quale il debitore attesta che quanto depositato rappresenta fedelmente e integralmente la situazione economica e patrimoniale dell'impresa.

In maniera del tutto simile, anche in presenza di un accordo da sovraindebitamento il professionista asseveratore o l'organismo di composizione della crisi dovranno necessariamente ricostruire o integrare le scritture contabili degli ultimi tre esercizi previsti dall'art. 9 della legge n. 3/2012 assieme alla proposta di accordo e alle dichiarazioni dei redditi relative agli ultimi tre anni (107).

dei crediti tributari e contributivi», afferma: «*Ai fini della proposta di accordo sui crediti di natura fiscale, copia della domanda e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il Tribunale, deve essere presentata al competente agente della riscossione e all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo fino alla data di presentazione della domanda. L'agente della riscossione, non oltre trenta giorni dalla data della presentazione, deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso. L'ufficio, nello stesso termine, deve procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni e alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, 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. Dopo l'emissione del decreto di cui all'art. 163, copia dell'avviso di irregolarità e delle certificazioni deve essere trasmessa al commissario giudiziale per gli adempimenti previsti dagli artt. 171, comma 1, e 172. In particolare, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, l'ufficio competente a ricevere copia della domanda con la relativa documentazione prevista al primo periodo, nonché a rilasciare la certificazione di cui al terzo periodo, si identifica con l'ufficio che ha notificato al debitore gli atti di accertamento».*

(106) Sui rilievi penali derivanti dalla responsabilità del debitore e del professionista abilitato ad asseverare si rimanda a V. FICARI, G. SCANU, *Soglie di punibilità, «accordi» deflativi e transazione fiscale*, in Riv. dir. trib., 2014, 9, 937 ss. Vedasi anche R. SCHIAVOLIN, *La responsabilità penale del professionista*, in Rass. trib., 2015, 2, 517 ss. per un inquadramento complessivo delle responsabilità penali che il libero professionista può riscontrare nello svolgimento della attività di consulenza.

(107) In particolare l'art. 9 della legge n. 3/2012 recita ai commi 2 e 3: «2. Unitamente alla proposta devono essere depositati l'elenco di tutti i creditori, con l'indicazione delle somme dovute, di tutti i beni del debitore e degli eventuali atti di disposizione compiuti negli ultimi cinque anni, corredati delle dichiarazioni dei redditi degli ultimi tre anni e dell'attestazione sulla fattibilità del piano, nonché l'elenco delle spese correnti necessarie al sostentamento suo e della sua famiglia, previa indicazione della composizione del nucleo familiare corredata del

Pertanto, si desume che la normativa per la risoluzione delle situazioni da sovraindebitamento «prevale» rispetto all'esonero civilistico di tenuta della contabilità a carico dei piccoli imprenditori agricoli: infatti, la proposta sarebbe inammissibile in assenza della documentazione che attesti la situazione economica e patrimoniale del debitore (108).

In definitiva, le esenzioni a favore dell'imprenditore agricolo sul piano civile e fiscale non derogano alla disciplina degli strumenti di composizione della crisi in ragione della necessità di trasparenza e informazione sulla situazione economica e patrimoniale del debitore (109).

La carenza sul piano documentale/contabile originata da una esenzione legale potrebbe essere colmata attraverso la predisposizione di una situazione contabile capace di manifestare o rettificare (110) l'assetto economico e patrimoniale dell'imprenditore, attestata in punto di veridicità dall'asseveratore o dall'Organismo di composizione della crisi a seconda dei casi (111): si sottolinea che tale «ricostruzione» contabile dovrebbe essere contenuta nel piano autonomamente elaborato rispetto all'asseveratore nella transazione fiscale e con l'ausilio dell'OCC nell'accordo da sovraindebitamento in maniera tale che la figura dell'attestatore mantenga la terzietà che le compete, verifichi la veridicità dei dati e la fattibilità del piano senza modificarlo (112).

certificato dello stato di famiglia. 3. Il debitore che svolge attività d'impresa deposita altresì le scritture contabili degli ultimi tre esercizi, unitamente a dichiarazione che ne attesta la conformità all'originale».

(108) L'art. 7 della legge n. 3/2012, rubricato «presupposti di ammissibilità» afferma al secondo comma: «La proposta non è ammissibile quando il debitore, anche consumatore: a) è soggetto a procedure concorsuali diverse da quelle regolate dal presente capo; b) ha fatto ricorso, nei precedenti cinque anni, ai procedimenti di cui al presente capo; c) ha subito, per cause a lui imputabili, uno dei provvedimenti di cui agli artt. 14 e 14 bis; d) ha fornito documentazione che non consente di ricostruire compiutamente la sua situazione economica e patrimoniale».

(109) Così T. SANNINI, T. STANGHELLINI, *L'imprenditore agricolo insolvente tra fallimento e sovraindebitamento: un caso nel florovivaismo pistoiese*, in Il caso.it, 2015, 13.

(110) L'asseveratore ha ampi poteri di certificazione della situazione economica e contabile dell'imprenditore, tra cui anche rettificare poste dell'attivo o del passivo per conformarle allo scenario veritiero. Trib. Udine 30 novembre 2012, ove si è sostenuto che «nell'ipotesi in cui nella contabilità aziendale appaia superato il parametro previsto dall'art. 1 l.f. in relazione all'ammontare dell'attivo patrimoniale, ma questo sia il frutto di un'erronea contabilizzazione degli importi relativi alla voce "titolare c/prelievi", i ricorso per dichiarazione di fallimento deve essere respinto in quanto ciò che rileva sono le risultanze sostanziali della contabilità».

(111) Analogamente a quanto previsto dall'art. 161 l.f. In tal senso cfr. S. FILOCAMO, *Deposito ed effetti dell'accordo di Francesco*, in Il Fallimento, 2012, 9, 1054 ss.

(112) Così è chiarito diffusamente e in particolare nel punto 4.5.10 dei *Principi di*

8. *L'asseverazione e le specificità nella ristrutturazione dei debiti tributari dell'impresa agricola e della società agricola.* – L'asseveratore per esprimere il proprio giudizio di fattibilità (113) deve tenere in considerazione i particolari fattori di rischio che contraddistinguono una impresa agricola rispetto a quale commerciale (114).

attestazione dei piani di risanamento, elaborati a cura de A.I.D.E.A. (Accademia italiana di economia aziendale), I.R.D.C.E.C. (Istituto di ricerca dei dottori commercialisti ed esperti contabili), A.N.D.A.F. (Associazione nazionale direttori amministrativi e finanziari), A.P.R.I. (Associazione professionisti risanamento imprese), O.C.R.I. (Osservatorio crisi e risanamento delle imprese), 6 giugno 2014.

(113) La relazione del professionista all'interno della transazione fiscale si contraddistingue per il giudizio di fattibilità del piano: una formulazione di giudizi prognostici sulla realizzabilità futura di ipotesi a carattere prospettico, capace di dimostrare che il piano è in grado di raggiungere gli obiettivi prefissati e, da ultimo, l'idoneità a traghettare l'impresa fuori dalla crisi. C. PAGLIUGHI, *Il contenuto della relazione attentatrice*, in AA.VV., *Il professionista attentatore: relazioni e responsabilità*, Milano, 2014, 138. In sintesi, il piano risulterebbe fattibile e l'attestazione potrebbe essere rilasciata in tal senso se il rischio è giudicato moderato ovvero si reputa altamente probabile il raggiungimento degli obiettivi perseguiti nel piano, sulla base di un supporto documentale adeguato, possibilmente proveniente da fonti indipendenti e autorevoli. Così in sintesi A. INCOLLINGO, *La ristrutturazione del debito e le relazioni attestative nella prospettiva economico-aziendale*, in AA.VV., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, a cura di F. Paparella, cit., 969.

(114) Il C.N.D.C.E.C. in data 6 giugno 2014 ha pubblicato i *Principi di attestazione dei piani di risanamento*, cit., frutto di un lavoro congiunto del mondo universitario e professionale nel quale si indica che il professionista attestatore deve prestare particolare attenzione ai seguenti:

a) fattori individuali, con particolare riferimento alla conoscenza del *business* oggetto di valutazione, alla disponibilità di tempo, nonché all'indipendenza rispetto al soggetto che richiede l'attestazione;

b) fattori riferiti all'azienda con particolare riferimento alla stima della adeguatezza del sistema di pianificazione e controllo, dell'affidabilità dell'eventuale consulente usato per l'assistenza nella redazione del Piano e di altri professionisti e operatori con competenze adeguate;

c) fattori legati al business in cui l'azienda opera, che possono complicare l'attività di pianificazione;

d) fattori ambientali, intendendo con ciò il «clima» in cui si inserisce il Piano di risanamento e l'atteggiamento dei creditori e dei vari *stakeholders* interessati alla ristrutturazione;

e) fattori legati in modo specifico al Piano: tra cui (esemplificativamente ma non esaustivamente) il grado di realismo delle ipotesi, la qualità delle fonti informative impiegate/disponibili, il tempo a disposizione per la verifica, l'arco temporale interessato.

Tuttavia, sia la legge fallimentare che quella sul sovraindebitamento non prevedono quali siano i contenuti minimi della relazione dell'asseveratore, né tanto meno viene specificato alcunché con riferimento all'impresa agricola, dovendo dunque rivolgersi alla giurisprudenza, alla prassi (internazionale (115)) e alla dottrina contabile per individuare una prassi operativa.

L'asseveratore attraverso una adeguata metodologia dovrà fornire un giudizio sulla affidabilità del piano attraverso una stima di una serie di dati previsionali: tale analisi prospettica subisce inevitabilmente un trade off tra orizzonte temporale e capacità di previsione delle tendenze future che raccomanderebbe un arco temporale massimo pari ad un quinquennio (116) superato il quale il dato previsionale sarebbe notevolmente più soggettivo e da motivare con particolare cura (117).

Il ruolo dell'asseveratore pare assumere un'importanza maggiore nella relazione avente ad oggetto un'impresa agricola rispetto a quella commerciale in quanto l'ordinaria funzione di garanzia nei confronti dei terzi (in primis, verso l'amministrazione finanziaria) è ancor più rilevante: infatti, considerata la non fallibilità dell'imprenditore agricolo i creditori devono «affidarsi» (118)

(115) A differenza di quanto è avvenuto in ambito internazionale da parte dello I.A.A.S.B., l'Organismo italiano di contabilità non ha emanato specifici provvedimenti sulle informazioni prospettiche da elaborare nell'ambito della crisi d'impresa.

(116) Cfr. Università di Firenze, Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, Assomine, *Linee guida per il finanziamento alle imprese in crisi*, II edizione, 2015, 30, «Raccomandazione n. 7 (arco temporale del piano). L'arco temporale del piano, entro il quale l'impresa deve raggiungere una condizione di equilibrio economico-finanziario, non deve estendersi oltre i tre/cinque anni, anche se eventuali pagamenti ai creditori possono essere previsti in tempi più lunghi. Sebbene il raggiungimento dell'equilibrio non dovrebbe avvenire in un termine maggiore, il piano può avere durata più lunga, nel qual caso sarebbe tuttavia opportuno motivare adeguatamente la scelta e porre particolare attenzione nel giustificare le ipotesi e le stime previsionali utilizzate; occorre comunque inserire nel piano cautele e misure di salvaguardia aggiuntive, tali da poter compensare o quanto meno attenuare i possibili effetti negativi di eventi originariamente imprevedibili».

(117) A. INCOLLINGO, *La ristrutturazione del debito e le relazioni attestative nella prospettiva economico-aziendale*, in AA.VV., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, a cura di F. Paparella, cit., 963, richiama i principi emanati dallo I.A.A.S.B. in particolare quelli International standard on Assurance Engagement in ragione della loro analisi prospettica e non storica.

(118) Si ricorda tuttavia che l'attestatore non deve modificare il piano, ma verificare se sia fattibile, né deve verificare se quello proposto sia il migliore piano possibile. Così stabilisce il documento di prassi contabile al punto 4.8.2. dei *Principi di attestazione dei piani di risanamento*, elaborati a cura de A.I.D.E.A. (Accademia italiana di economia aziendale), I.R.D.C.E.C. (Istituto di ricerca dei dottori commercialisti ed esperti contabili), A.N.D.A.F. (Associazione nazionale

del tutto alla professionalità dell'esperto indipendente che elabora un giudizio sulla concreta realizzabilità del piano di composizione della crisi (119).

Il piano che il professionista o l'organismo di composizione della crisi (120) sono chiamati ad asseverare, all'interno della transazione fiscale o degli accordi da sovraindebitamento, deve contraddistinguersi per la capacità di superare la crisi che l'impresa agricola ha contratto, attraverso l'analisi e le soluzioni tipicamente poste in essere in tali occasioni (121).

Si constata, per di più, la difficoltà che il soggetto asseveratore può incontrare nell'ambito della transazione fiscale nel momento in cui deve indicare il «valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti» in ipotesi di liquidazione fallimentare: infatti, considerato che l'impresa agricola non rappresenta un soggetto fallibile, l'alternativa liquidatoria appare distante da essa e di conseguenza difficilmente quantificabile e comparabile rispetto al valore della proposta (122).

Tale incongruenza, dimostra che l'ammissibilità dell'imprenditore agricolo alla transazione fiscale per opera della legge n. 111/2011 rappresenta una deroga ai principi contenuti nella legge fallimentare.

direttori amministrativi e finanziari), A.P.R.I. (Associazione professionisti risanamento imprese), O.C.R.I. (Osservatorio crisi e risanamento delle imprese), 6 giugno 2014, cit.

(119) Così A. INCOLLINGO, *La ristrutturazione del debito e le relazioni attestative nella prospettiva economico-aziendale*, in AA.VV., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, a cura di F. Paparella, cit., 953.

(120) Nelle soluzioni alla crisi da sovraindebitamento il ruolo dell'organismo di composizione della crisi o del professionista è di «ausilio» alla proposizione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti. Così l'art. 7 della legge n. 3/2012 sui presupposti di ammissibilità.

(121) La crisi aziendale rappresenta generalmente la combinazione di eventi di diversa natura riconducibili a due tipologie di crisi, quella economica e quella finanziaria, ove nella prima si osserva un deterioramento della redditività dell'impresa, mentre nella seconda è presente uno squilibrio tra le fonti di finanziamento, un sproporzione di dipendenza dal capitale di terzi o un indebitamento eccessivo rispetto alla capacità dell'azienda di produrre flussi finanziari utili a colmare il livello dell'indebitamento. Così e per approfondimenti cfr. C. PAGLIUGHI, *Il contenuto della relazione attentatrice*, in AA.VV., *Il professionista attentatore: relazioni e responsabilità*, Milano, 2014, 140 e 141. Il piano di risanamento generalmente deve essere articolato nei seguenti punti: *i*) cause della crisi aziendale, *ii*) strategia di rilancio dell'impresa e relativa tempistica, *iii*) interventi patrimoniali straordinari, *iv*) andamento reddituale prospettico, *v*) andamento finanziario prospettico, *vi*) scenari alternativi e fase di controllo consuntivo.

(122) In particolare, l'art. 182 *ter* della legge fallimentare stabilisce al primo comma che «(...) se il piano ne prevede la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, comma 3, lett. d)».

La tesi derogatoria è supportata ulteriormente dalla disciplina sul sovraindebitamento la quale, viceversa, mostra una maggiore coerenza prevedendo espressamente la soluzione liquidatoria (contenuta nella sezione II, capo II della legge n. 3/2012) per i soggetti non fallibili, quali gli imprenditori agricoli: pertanto l'organismo di composizione della crisi potrà apprezzare la proposta avanzata nell'accordo da sovraindebitamento rispetto alla alternativa della liquidazione (123).

Detto diversamente, se l'accostamento «soddisfazione parziale da proposta/soddisfazione da liquidazione» rappresenta una ragionevole e pratica soluzione alla crisi, presente sia nel nuovo testo dell'art. 182 *ter* della legge fallimentare che nell'art. 12 della legge n. 3/2012, tuttavia nel caso dell'imprenditore agricolo mostra una maggiore coerenza all'interno della normativa sul sovraindebitamento, dimostrando come il carattere temporaneo e derogatorio dell'apertura alla transazione fiscale dei soggetti agricoli necessiti di una revisione (già in corso d'opera) (124).

9. Conclusioni. – La novella di cui al testo attuale dell'art. 182 *ter* della l.f. estende lo spazio di riduzione del debito tributario e aumenta le possibilità di accordo, stimolando una maggiore sensibilità degli uffici a definire accordi che garantiscono l'effettività della percezione almeno di una parte del debito.

Il legislatore, come visto, ha scelto di ammettere alla ristrutturazione *ex*

(123) L'art. 12 della legge n. 3/2012 sulla omologazione dell'accordo prevede al secondo comma che «(...) *Quando uno dei creditori che non ha aderito o che risulta escluso o qualunque altro interessato contesta la convenienza dell'accordo, il giudice lo omologa se ritiene che il credito può essere soddisfatto dall'esecuzione dello stesso in misura non inferiore all'alternativa liquidatoria disciplinata dalla sezione seconda. Si applicano, in quanto compatibili, gli artt. 737 e seguenti del codice di procedura civile (...)*» Inoltre, lo stesso principio è riscontrabile all'interno della legge n. 3/2012 in relazione al piano del consumatore, in particolare all'art. 12 *bis* con riferimento alla omologazione del piano del consumatore e al comma 3 *bis*, lett. e) dell'art. 9 ove si afferma che alla proposta del piano del consumatore deve essere allegata la relazione dell'OCC il quale deve anche contenere «*il giudizio sulla completezza e attendibilità della documentazione depositata dal consumatore a corredo della proposta, nonché sulla probabile convenienza del piano rispetto all'alternativa liquidatoria.*»

(124) Il disegno di legge delega elaborato dalla Commissione presieduta da Renato Rordorf, in fase di approvazione parlamentare, stabilisce all'art. 2 il principio generale in base al quale lo stato di crisi o insolvenza deve essere accertato superando la distinzione tra imprenditore commerciale e agricolo, testualmente: «(...) *assoggettare al procedimento di accertamento dello stato di crisi o di insolvenza ogni categoria di debitore, sia esso persona fisica o giuridica, ente collettivo, consumatore, professionista o imprenditore esercente un'attività commerciale, agricola o artigianale, con esclusione dei soli enti pubblici (...)*».

art. 182 *bis* e 182 *ter* della l.f. anche l'imprenditore agricolo nonostante la sua infallibilità *ex art.* 1 della l.f.; ciò potrebbe avere due diverse ragioni: rispondere alla valenza sociale nell'economia nazionale dell'agricoltura nonché essere coerente alla circostanza che la fallibilità dell'imprenditore agricolo non esclude che i proventi dell'impresa agricola assumano natura di reddito di impresa (commerciale) qualora siano superati i limiti stabiliti dall'art. 32 del T.U.I.R. n. 917/1986.

L'innesto del contribuente imprenditore agricolo non fallibile all'interno del novero soggettivo della transazione fiscale esonera, nel concreto della procedura, da analizzare e dimostrare una serie di caratteri patrimoniali e finanziari altrimenti necessari ma non è scevro dalla problematica di una ricostruzione documentale e di una proposta di rientro documentata contabilmente e con bilanci preventivi e rendiconti finanziari *ad hoc*.

In questo pare risiedere, al momento, la criticità del rapporto tra le regole della transazione fiscale dettate per l'imprenditore fallibile e per l'imprenditore fiscalmente commerciale e la realtà dell'impresa agricola anche grande; un esempio per tutti: come definire il parametro di riferimento del valore di liquidazione fallimentare come elemento di valutazione comparativa rispetto a quanto proposto?

Senza dubbio l'Agenzia delle Entrate e gli Ordini professionali dovranno onerarsi di dare delle *guide lines* in merito.

Tale adeguamento dovrà senz'altro coordinarsi con la recentissima legge 155/2017 mediante la quale si dà delega al Governo per riformare la disciplina dell'impresa e dell'insolvenza delineando dei principi fondamentali ai quali attenersi: emerge la volontà del legislatore di annoverare nelle soluzioni alla crisi "ogni categoria di debitore" ivi comprendendo anche l'imprenditore esercente un'attività agricola (125).

Inoltre, si sottolinea che i decreti attuativi dovranno recepire ed elaborare una procedura di allerta e di composizione assistita della crisi avente natura non giudiziale e confidenziale, rivolta a cogliere quanto prima possibile la crisi del debitore, anche attraverso l'ausilio della Agenzia delle Entrate e della Riscossione e degli enti previdenziali con segnalazione agli organi di

(125) Così stabilisce la lett. e) del primo comma dell'art. 2 della L. 155/2017: "assoggettare al procedimento di accertamento dello stato di crisi o di insolvenza ogni categoria di debitore, sia esso persona fisica o giuridica, ente collettivo, consumatore, professionista o imprenditore esercente un'attività commerciale, agricola o artigianale, con esclusione dei soli enti pubblici, disciplinando distintamente i diversi esiti possibili, con riguardo all'apertura di procedure di

controllo della società o ad appositi organismi da istituire presso le Camere di commercio (126).

VALERIO FICARI, PAOLO BARABINO

regolazione concordata o coattiva, conservativa o liquidatoria, tenendo conto delle relative peculiarità soggettive e oggettive e in particolare assimilando il trattamento dell'imprenditore che dimostri di rivestire un profilo dimensionale inferiore a parametri predeterminati, ai sensi dell'articolo 1 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, a quello riservato a debitori civili, professionisti e consumatori, di cui all'articolo 9 della presente legge".

(126) L'art. 4 della L. 155/2017, rubricato "Procedure di allerta e di composizione assistita della crisi" prevede alla lett. d) del primo comma che tale fase deve "imporre a creditori pubblici qualificati, tra cui in particolare l'Agenzia delle entrate, gli enti previdenziali e gli agenti della riscossione delle imposte, l'obbligo, a pena di inefficacia dei privilegi accordati ai crediti di cui sono titolari o per i quali procedono, di segnalare immediatamente agli organi di controllo della società e, in ogni caso, all'organismo di cui alla lettera b), il perdurare di inadempimenti di importo rilevante; definire l'inadempimento di importo rilevante sulla base di criteri non assoluti ma relativi, come tali rapportati alle dimensioni dell'impresa, che considerino, in particolare, l'importo non versato delle imposte o dei contributi previdenziali autodichiarati o definitivamente accertati e, in ogni caso, siano tali da assicurare l'anticipata e tempestiva emersione della crisi in relazione a tutte le imprese soggette alle procedure di cui al presente articolo; prevedere che il creditore pubblico qualificato dia immediato avviso al debitore che la sua esposizione debitoria ha superato l'importo rilevante di cui alla presente lettera e che effettuerà la segnalazione agli organi di controllo della società e all'organismo di cui alla lettera b), se entro i successivi tre mesi il debitore non abbia attivato il procedimento di composizione assistita della crisi o non abbia estinto il debito o non abbia raggiunto un accordo con il creditore pubblico qualificato o non abbia chiesto l'ammissione ad una procedura concorsuale".