

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

UTET[®]
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX

Capitolo I
LA DISCREZIONALITÀ VINCOLATA
DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Sommario: 1. Il principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria 1.1. La “transazione dei ruoli” disciplinata dall’art. 3, comma 3, del D.L. n. 138/2002 1.2. La transazione fiscale 2. La transazione fiscale e la discrezionalità amministrativa 3. L’evoluzione normativa 3.1. La transazione fiscale quale istituto facoltativo 3.2. La transazione fiscale obbligatoria 3.3. Il potere di omologa anche in mancanza di adesione (“cram down fiscale”) 3.4. La natura della transazione fiscale 4. Le finalità dell’istituto 5. Il presupposto soggettivo 6. Il presupposto oggettivo

I. IL PRINCIPIO DI INDISPONIBILITÀ DELL’OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

L’istituto della “transazione fiscale” è stato introdotto con l’art. 182-ter della Legge fallimentare ed è attualmente regolamentato dall’art. 63 e dall’art. 88 del D.Lgs. n. 12 gennaio 2019, n. 14 (Codice della Crisi d’Impresa e dell’Insolvenza, di seguito “CCII”), riferiti rispettivamente agli accordi di ristrutturazione dei debiti e al concordato preventivo.

L’esame della relativa disciplina impone innanzitutto una riflessione sul c.d. principio della indisponibilità dell’obbligazione tributaria¹ e sulla discrezionalità dell’azione dell’Amministrazione finanziaria. Per un lungo periodo di tempo è stata infatti ritenuta illegittima una norma che attribuisse all’Amministrazione finanziaria il potere di concedere ai contribuenti la riduzione dei tributi da questi dovuti, essendo tale potere giudicato in irrimediabile contrasto con il “dogma”, appunto, della indisponibilità dell’obbligazione tributaria. Questo principio è stato oggetto in dottrina di un ampio dibattito, alimentato anche dal fatto che le uniche disposizioni di diritto positivo che lo enunciano espressamente² sono state emanate anteriormente all’entrata in vigore della Costituzione Italiana. Ci si riferisce all’art. 13 del R.D. 30 dicem-

¹ Sul principio (o “dogma”) dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria si veda *ex multis* A.D. Giannini, “Circa l’inderogabilità delle norme regolatrici dell’obbligazione tributaria”, in *Rivista di diritto finanziario*, 1953, pag. 291; F. Gallo, “Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale”, in *Rass. trib.*, n. 10/1994, pag. 1483; M. Redi, “Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario”, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/1995, I, pag. 429; M. Miccinesi, “Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale”, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria* (a cura di M. Miccinesi), 1999, pag. 7; A. Cuva, *Conciliazione giudiziale e indisponibilità dell’obbligazione tributaria*, 2007, pag. 3; F. Crovato - R. Lupi, “Indisponibilità del credito tributario, contabilità pubblica e giustizia tributaria”, in *Dialoghi Tributari*, n. 6/2007, pagg. 853 ss.; A. Fantozzi, “La teoria dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria”, in AA.VV., *Adesione, conciliazione e autotutela: disponibilità o indisponibilità dell’obbligazione tributaria?* (a cura di M. Poggioli), 2007, pag. 49; G. Falsitta, “Natura e funzione dell’imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»”, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario* (a cura di S. La Rosa), 2008, pag. 56; P. Russo, “Imponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie”, in *Rass. trib.*, n. 3/2008, pag. 614; A. La Malfa, “Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo”, in *Corr. Trib.*, n. 9/2009, pag. 706; A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, 2010, pag. 61; S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, 2020, pagg. 239 e 240.

² A ben vedere, lo stesso termine “indisponibilità” necessita di una previa definizione. In un’ottica giuridica esso indica l’impossibilità di negoziare, rinunciare, transigere e più in generale di rendere oggetto di azioni giuridiche un determinato diritto soggettivo. In merito al concetto di (in)disponibilità giuridica, quale atto produttivo di effetti costitutivi, modificativi ed estintivi di un rapporto giuridico, si veda A. La Malfa, F. Marengo, *Transazione fiscale e previdenziale*, 2010, pagg. 23-26; M. Allena, *La transazione fiscale nell’ordinamento tributario*, 2017, pagg. 14 ss.

bre 1923, n. 3269 (interamente abrogato dall'art. 24 del D.L. 25 giugno 2018, n. 112), e all'art. 49 del R.D. 23 maggio 1924, n. 827. Quest'ultima disposizione, che fa parte del regolamento per l'esecuzione della legge sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato, stabilisce infatti quanto segue: "*Nei contratti non si può convenire esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione*".

Il concetto di indisponibilità nel diritto tributario può essere riferito (a seconda dei casi) al tributo, alla potestà impositiva, all'obbligazione tributaria o al credito tributario³. Tuttavia, con riguardo alla potestà normativa tributaria è direttamente l'art. 23 Cost. a sancire l'indisponibilità del tributo ovvero della potestà impositiva tramite la c.d. riserva di legge (o principio di legalità), venendo ivi stabilito che una prestazione patrimoniale può essere imposta unicamente con un atto avente forza di legge⁴: appare allora pacifico che il potere di istituire tributi, così come quello di abrogarli, è rimesso unicamente nelle mani del legislatore⁵.

Il dibattito sulla indisponibilità che rileva ai fini di cui trattasi, dunque, non concerne la fonte dell'obbligazione tributaria, ma va ricondotto al credito tributario giuridicamente sorto in base a disposizioni di legge. In altri termini, il tema controverso è se e in quali termini sia conciliabile con il principio di indisponibilità del credito tributario l'attribuzione all'Amministrazione finanziaria del potere di rinunciare (in misura parziale) alla riscossione di un tributo definitivamente sorto. Quantomeno nell'ultimo ventennio la questione si è dunque incentrata sul principio di indisponibilità del credito erariale certo nell'*an* e nel *quantum*, ovvero sulla possibilità di rinunciare parzialmente alla sua riscossione in caso di manifesta inesigibilità dello stesso.

Al riguardo occorre innanzitutto evidenziare come, *prima facie*, una parte della dottrina sembri addirittura negare l'esistenza stessa di un principio di indisponibilità nel nostro ordinamento, laddove afferma che "*non esistono ontologiche ragioni di principio per escludere la disponibilità del credito tributario una volta che questo sia concretamente sorto, a seguito del verificarsi dell'astratta fattispecie d'imposta. E in particolare, non esistono ragioni di principio contro l'ammissibilità della transazione nei rapporti tra con-*

³ Cfr. al riguardo (anche per gli ampi riferimenti bibliografici) M. Allena, *cit.*, pag. 21, nota n. 47; A. La Malfa, F. Marengo, *cit.*, pag. 27.

⁴ La nozione di "tributo" rientra in quella (più ampia) di "prestazione patrimoniale". Cfr. per tutti G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, 2010, pag. 149. Sulla funzione del tributo quale indispensabile strumento di politiche distributive e della capacità contributiva come mero criterio (fiscale) di riparto, si veda F. Gallo, "Nuove espressioni di capacità contributiva", in *Rass. trib.*, n. 4/2015, pagg. 771 ss.

⁵ Sui vincoli costituzionali che delimitano l'azione del legislatore si veda, fra gli altri, S.F. Cociani, "Attualità e declino del principio di capacità contributiva", in *Riv. dir. trib.*, n. 7-8/2004, pag. 823; G. Falsitta, "Il doppio concetto di capacità contributiva", in *Riv. dir. trib.*, n. 7-8/2004, pag. 889; G. Gaffuri, "Il senso della capacità contributiva", in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. Perrone - C. Berliri), 2006, pag. 31; A. Fedele, "La funzione fiscale e la capacità contributiva", in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. Perrone - C. Berliri), 2006, pag. 11; F. Moschetti, "Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità", in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. Perrone - C. Berliri), 2006, pag. 46; P. Boria, "Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale", in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. Perrone - C. Berliri), 2006, pag. 64; F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, 2007, pag. 82; I. Manzoni - G. Vanz, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, 2007, pag. 40.

*tribuyente e fisco, dove ben può risultare conveniente per l’Amministrazione definire una lite già sorta o prevenire una lite che può sorgere, facendo qualche concessione alla parte privata in cambio della desistenza totale o parziale di questa dalle sue pretese, di guisa tale da presumersi sia contro l’eventualità che la lite, portata in sede contenziosa, si risolve a suo sfavore, sia contro i maggiori danni suscettibili di derivare dalla mancata composizione della controversia in via di accordo”*⁶. A ben vedere, tuttavia, le considerazioni testé riportate si riferiscono alla legittimità degli istituti deflativi del contenzioso, la cui introduzione e regolamentazione sono dirette a favorire una definizione concordata del tributo la cui quantificazione sia controversa (quali l’accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale), e non alla (diversa) questione della transigibilità o rinuncia parziale alla riscossione di un tributo la cui debenza e quantificazione siano, al contrario, pacifiche. In sostanza, il “*credito tributario concretamente sorto*” cui si riferisce detta corrente di pensiero è solo quello accertato dall’Agenzia delle Entrate in maniera non ancora definitiva⁷.

Ciò detto, sebbene in dottrina siano emerse molteplici e diversificate posizioni, gli autori che si sono occupati della questione risultano principalmente divisi tra chi attribuisce al principio di indisponibilità del credito tributario un fondamento costituzionale (a propria volta con una certa discordanza circa le disposizioni di riferimento) e chi, invece, lo inferisce da norme di rango ordinario.

Secondo la prima tesi, poiché il principio di indisponibilità del credito tributario troverebbe fondamento nella Costituzione italiana, al suo rispetto dovrebbe attenersi non solo l’Amministrazione finanziaria in sede di riscossione del tributo, ma anche lo stesso legislatore nella regolamentazione di tale fase, poiché nessuna legge di rango ordinario potrebbe legittimamente derogarvi.

In particolare, per alcuni autori il credito tributario si configurerebbe quale diritto indisponibile in sé, per effetto della funzione di riparto (in base alla capacità contributiva) conferita all’obbligazione tributaria dagli artt. 3 e 53 Cost. La possibilità di disporre di tale credito (nel senso di transigere o rinunciare) sarebbe suscettibile di cagionare una lesione degli interessi della collettività a favore dell’interesse di un singolo individuo, così finendo per sostituire i criteri di riparto definiti dal legislatore *erga omnes* con altri e diversi criteri individuati di volta in volta dalle autorità fiscali competenti⁸. In sostanza, anche in considerazione della “riserva di legge” di cui

⁶ Così testualmente P. Russo, “Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie”, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario* (a cura di S. La Rosa), 2008, pagg. 595 ss.

⁷ In effetti le discussioni in ordine al principio di indisponibilità in campo tributario avevano riguardato, specialmente all’inizio, il c.d. concordato disciplinato dall’art. 34 del D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 (T.U.I.D.). Secondo G. La Croce, *La transazione fiscale*, 2011, pagg. 42-47, questo istituto costituì la prima forma di rinuncia (da parte del legislatore) al principio di indisponibilità della pretesa tributaria da parte dell’Amministrazione finanziaria “in cambio” della certezza e tempestività della riscossione del tributo; il che era dovuto a un ordinamento in cui l’assolvimento dell’obbligo della contribuzione alle spese pubbliche, in ragione della capacità contributiva, avveniva in forza di un’attività della Pubblica amministrazione.

⁸ Così G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, cit., pagg. 344-346. In senso conforme anche A.D. Giannini, cit., pag. 291; F. Paparella, “Le situazioni giuridiche e le loro vicende”, in AA.VV., *Diritto tributario* (a cura di A. Fantozzi), 2014, pagg. 484 ss.; E. Stasi, “La transazione fiscale”, in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, 2008, pag. 735; M. Cardillo, “La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni”, in *Dir. prat. trib.* n. 5/2012, pag. 1148. Concorda sostanzialmente con questa impostazione M.T. Moscatelli, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell’attuazione della norma tributaria*, 2007, pagg. 121 ss., che incentra il concetto di

all'art. 23 Cost., all'indisponibilità del credito tributario conseguirebbe l'**assenza di discrezionalità** da parte dell'Amministrazione finanziaria, poiché l'esercizio della **discrezionalità amministrativa** implicherebbe invece la scelta, tra quelle possibili, della soluzione più conveniente per l'interesse pubblico (costituente l'interesse primario) in relazione agli altri interessi (secondari) coinvolti nel rapporto tributario, attraverso una loro contemperazione complessiva⁹; il che si traduce nella **vincolatezza**¹⁰ che dovrebbe caratterizzare l'esercizio della funzione impositiva da parte della Pubblica amministrazione, al fine di rispettare il principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 Cost.

Così l'Amministrazione finanziaria, in virtù del principio di legalità, potrebbe applicare le norme tributarie con elasticità e discrezionalità solo con riguardo all'interpretazione delle stesse e con riferimento a fattispecie non tassativamente determinate dalla legge e del pari, in forza dei principi di capacità contributiva e di uguaglianza, non avrebbe possibilità di tenere conto - neppure per fini perequativi - degli interessi del privato specificamente coinvolti (per esempio, la salvaguardia dei livelli occupazionali), senza potersi discostare dalla misura del prelievo legislativamente prevista e quindi con esclusione - in questo ambito - di qualsiasi residuo spazio di **discrezionalità "tributaria"**¹¹.

Il principio di indisponibilità del credito erariale troverebbe dunque fonte negli artt. 2, 3, 23 e 53 della Costituzione, per il che sarebbe da qualificare come incostituzionale ogni legge che attribuisse all'Amministrazione finanziaria il potere di disporre dell'esistenza e dell'ammontare dell'imposta mediante trattamenti privilegiati a favore di contribuenti (come tale sarebbe ogni legge avente ad oggetto i c.d. condoni fi-

indisponibilità del credito tributario sul principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost., "il cui rispetto costituisce il limite ed il riferimento per l'Amministrazione finanziaria nell'adozione di modalità di attuazione del tributo che si avvalgano del consenso del contribuente". Secondo G. La Croce, *cit.*, pagg. 46-48, con il passaggio a un sistema di autoliquidazione del tributo da parte dei contribuenti dovuto alla riforma del 1973, il principio di indisponibilità della pretesa tributaria sarebbe risultato rafforzato, essendo venute meno le esigenze di gettito che avevano giustificato - in vigenza del T.U.I.D. del 1958 - la negoziazione della pretesa tributaria, diventando, "proprio per la sua derivazione costituzionale, l'antidoto contro la disgregazione nazionale e l'affermazione dei principi di non discriminazione", comuni con l'obbligatorietà dell'azione penale.

⁹ La discrezionalità amministrativa è connotata sia da un atto espressivo di un "giudizio" (nella ponderazione dei diversi interessi tra loro concorrenti), sia da un atto espressivo di una "volontà" (nel tipo di scelta effettuata). Sul concetto di discrezionalità amministrativa si veda, in particolare, F. Gallo, "Discrezionalità (diritto tributario)", in *Enciclopedia del diritto*, 1999, pagg. 536 ss.; M.S. Giannini, *Il potere discrezionale della Pubblica amministrazione. Concetto e problemi*, 1993, pagg. 45 ss.; L. Perrone, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione diretta*, 1963, pagg. 73-74.

¹⁰ La vincolatezza, infatti, corrisponde all'esatto contrario della discrezionalità, perché impone l'assunzione, da parte della Pubblica amministrazione, del provvedimento amministrativo senza poter tenere in alcuna considerazione interessi diversi da quello pubblico. Cfr. A. Guidara, *Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'Amministrazione finanziaria*, in Atti del Convegno "Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario", Catania, 25-26 ottobre 2019, pag. 7.

¹¹ L'espressione "discrezionalità tributaria", seppur sempre in un'ottica amministrativa, è utilizzata da M. Martis, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, 2018, pag. 18, la quale evidenzia come, nonostante la tendenziale vincolatezza dell'agire amministrativo e l'indisponibilità della pretesa tributaria, continuano comunque ad annidarsi ampi spazi di discrezionalità, specie nella fase procedimentale. Sul tema della discrezionalità nel diritto tributario si veda anche G. Di Toma, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, 2012.

scali)¹². Attribuiscono altresì rango costituzionale al principio di indisponibilità del credito tributario coloro che ne individuano la fonte unicamente nella riserva di legge di cui al citato art. 23 Cost.: il credito tributario, quale credito derivante da una prestazione imposta dalla legge, non potrebbe essere trattato come un qualsiasi credito derivante da un'obbligazione di diritto privato, ma, in quanto tale, sarebbe insuscettibile di modifica da parte dell'Amministrazione finanziaria¹³.

Ancora, v'è chi radica l'indisponibilità del credito tributario negli artt. 3 e 97 Cost., rilevando come il bilanciamento del principio di uguaglianza (da un lato) e del principio di imparzialità dell'azione amministrativa (dall'altro) vietino all'Amministrazione finanziaria di disporre del credito tributario¹⁴. Questa tesi, poiché intravede nel suddetto principio un vincolo all'attività svolta dall'Amministrazione finanziaria nella riscossione del tributo, in realtà ammette che il legislatore possa regolamentare in ordine alla possibilità di disporre del credito tributario, ancorché giuridicamente sorto, ma è dunque unicamente entro gli stringenti limiti sanciti dal legislatore che le autorità fiscali potrebbero esercitare il potere di rinunciare alla riscossione (parziale) di un tributo, allorché ciò risulti maggiormente conveniente per le casse erariali (in quanto eviterebbe di sostenere inutilmente ingenti spese per il recupero di tributi in capo a contribuenti incapienti). In questi termini è stata coniata la locuzione “*disponibilità «controllata» del credito tributario*”¹⁵ con riguardo al primo provvedimento legislativo che - come vedremo - attribuì all'Amministrazione finanziaria il potere di rinunciare alla riscossione di una parte dei crediti erariali, vale a dire l'art. 3, comma 3, del D.L. 8 luglio 2002, n. 138 (c.d. Transazione dei ruoli), con cui per la prima volta veniva affrontato in via legislativa il tema dell'attribuzione all'Agenzia delle Entrate del potere di rinunciare parzialmente alla riscossione di tributi “certi” nell'*an* e nel *quantum*.

1.1. La “transazione dei ruoli” disciplinata dall'art. 3, comma 3, del D.L. n. 138/2002

L'innovazione apparve talmente radicale da costringere l'Agenzia delle Entrate, prima di emanare la circolare illustrativa 4 marzo 2005, n. 8/E, ad acquisire un preventivo parere del Consiglio di Stato su alcuni aspetti ritenuti determinanti nonché il parere della Commissione Consultiva per la riscossione, ai sensi dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112.

In considerazione del termine “transazione” utilizzato dal legislatore, il nuovo istituto fu configurato alla stregua del contratto tipico previsto dall'art. 1965, comma 1, del c.c., sebbene non fosse chiaro quale tipo concessioni avrebbe potuto riconoscere il debitore. Secondo il parere del Consiglio di Stato, “*la norma lascia emergere con chia-*

¹² Anche da questa posizione si riconosce pertanto la piena legittimità degli istituti dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, che intervengono in una fase del rapporto in cui il credito tributario è ancora incerto sia nella sua esistenza sia nel suo ammontare e che, dunque, non comportano una rinuncia o non integrano un atto di disposizione dello stesso.

¹³ Cfr. A. Guidara, “Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione”, *cit.*, pagg. 130 ss.

¹⁴ Si veda in particolare M. Miccinesi, *cit.*, pag. 5; M. Allena, *cit.*, pagg. 42 ss.

¹⁵ Cfr. M. Allena, *cit.*, pag. 37.

rezza le linee portanti del nuovo istituto che consente - al verificarsi delle condizioni date - di concludere un ragionevole accordo transattivo che, senza incidere sulla materia imponibile ma in deroga al tradizionale principio della indisponibilità del credito tributario, rende possibile per l'Amministrazione Finanziaria conseguire un più proficuo introito rispetto a quello ottenibile dallo sviluppo delle procedure esecutive. L'interesse pubblico perseguito induce pertanto a ritenere che il peculiare accordo, con effetti transattivi, introdotto dalla norma sia idoneo ad esplicare i suoi effetti non solo nel caso di sussistenza di liti attuali, instaurate in tema di rapporti tributari sfociati nella iscrizione a ruolo, ma, in attuazione del principio di economicità dell'azione amministrativa, estenda la sua portata a tutti i crediti tributari derivanti da iscrizioni a ruolo nei confronti di contribuenti rivelatisi insolventi, evitando in tal modo la stessa insorgenza di episodi contenziosi¹⁶.

In realtà, secondo l'indirizzo prevalente, l'accordo transattivo presentava ben poco delle caratteristiche proprie della transazione, in quanto non si sostanziava in reciproche concessioni al fine di evitare il sorgere di una lite o di porvi fine né poteva avere ad oggetto una *res dubia* o *litigiosa*, bensì risolvendosi nella remissione *sic et simpliciter* di una quota dei crediti erariali da parte dell'Amministrazione finanziaria; ciò in virtù della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa debitrice, della consistenza patrimoniale della stessa e della presenza di *asset* su cui rivalersi in maniera proficua in sede di riscossione, dell'analisi degli effetti sulle ragioni erariali derivanti dall'eventuale ricorso a procedure concorsuali da parte del debitore e, nel complesso, della convenienza economica per le casse dello Stato a sottoscrivere l'accordo transattivo. In altri termini, l'Amministrazione finanziaria doveva ponderare se riscuotere il proprio credito mediante la procedura di esecuzione forzata (con conseguente rischio di fallimento del debitore) oppure se accettare la modalità di pagamento - ridotta e/o dilazionata - proposta dal debitore insolvente¹⁷. Secondo un altro indirizzo, invece, il richiamo testuale alla transazione avrebbe dovuto essere riferito proprio alla transazione disciplinata dall'art. 1965 c.c., sicché, richiedendo la sussistenza di una lite, avrebbe potuto riguardare solo i ruoli *sub iudice*, in relazione ai quali il credito erariale avrebbe dovuto rappresentare una mera pretesa impositiva¹⁸. Però la transazione dei ruoli poteva riguardare unicamente la chiusura delle pendenze relative alla fase della riscossione, per il conseguimento di un risultato più proficuo rispetto a quello conseguibile coattivamente, mentre non avrebbe potuto riguardare

¹⁶ Pertanto, la possibilità di rinunciare parzialmente alla riscossione del credito tributario era subordinata al presumibile esito negativo o infruttuoso delle procedure esecutive a carico del debitore, qualora ne fosse derivato un introito per l'Erario superiore a quello realizzabile in caso di esecuzione coattiva, assumendo già all'epoca rilevanza dirimente il principio dell'economicità dell'azione amministrativa su cui si tornerà a breve.

¹⁷ Sotto questo aspetto la transazione dei ruoli di cui all'art. 3, comma 3, del D.L. n. 138/2002 era stata qualificata alla stregua di una rinuncia unilaterale alla riscossione coattiva dei ruoli oppure ricondotta al *pactum ut minus solvatur*, ovvero sia al negozio solutorio con il quale il creditore, per ottenere soddisfazione, concorda con il debitore una riduzione dell'importo dovuto o una differente modalità di pagamento. Cfr. *ex multis* F. Brighenti, "Transazione dei tributi: nuovo corso o stravaganza normativa?", in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2002, pagg. 1301 ss.; M. Basilavecchia, "La transazione dei ruoli", in *Corr. Trib.*, 2005, pag. 1217.

¹⁸ Cfr. E. Belli Contarini, "La transazione con il Fisco sui ruoli della riscossione", in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2003, pag. 1466.

debiti non iscritti a ruolo né controversie incardinate dinanzi alle Commissioni tributarie o ad altro giudice (se non tramite rinuncia alla lite da parte del debitore). Infatti, essa concerneva soltanto i crediti d'imposta derivanti da tributi iscritti a ruolo dagli Uffici dell'Agenzia “*il cui gettito è di esclusiva spettanza dello Stato*”, con conseguente esclusione dei tributi di spettanza di enti territoriali (sebbene accertati e riscossi dall'Agenzia delle Entrate in forza di apposite convenzioni), nonché dei tributi che, seppur disciplinati da leggi statali, davano luogo ad un gettito di esclusiva competenza di altri Enti impositori a favore dei quali si determinava il conseguente incremento patrimoniale (tributi locali, tasse automobilistiche, addizionali regionali e comunali, ecc.).

Sotto il profilo procedimentale la stipula della transazione richiedeva la presentazione di una proposta di accordo da parte del debitore presso l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente in base all'ultimo domicilio fiscale dello stesso, cui avrebbero fatto seguito un'articolata attività istruttoria, la predisposizione di un'apposita proposta di provvedimento motivato di eventuale accettazione della proposta di transazione e infine un atto approvato dal Direttore dell'Agenzia, su conforme parere obbligatorio della Commissione consultiva per la riscossione. Oltre alla posizione debitoria completa, occorre in particolare (i) segnalare le eventuali liti in corso riguardanti i tributi oggetto dell'istanza, con l'indicazione dello stato dei giudizi e le ragionevoli previsioni sull'esito degli stessi e (ii) depositare la certificazione del Concessionario della riscossione relativa alla posizione contabile del debitore e alle azioni esecutive poste in essere, e/o ancora eventualmente da eseguire nei confronti dello stesso per il recupero dei tributi oggetto dell'istanza, con indicazione dei beni pignorati, del valore dei medesimi, delle garanzie acquisite sugli stessi e del loro grado e di ogni altra utile notizia in suo possesso sul conto del debitore, sullo stato delle procedure e degli eventuali giudizi in corso; analoghe informazioni dovranno essere fornite con riguardo agli eventuali coobbligati. Il competente Ufficio doveva altresì procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni presentate alla data di proposizione dell'accordo nonché verificare, mediante accessi, l'adempimento degli obblighi di versamento sino alla data di presentazione della domanda e porre in essere ogni altro eventuale controllo al fine di consolidare l'intero debito fiscale ed avere un quadro completo ed effettivo della posizione fiscale del contribuente operando le necessarie iscrizioni a ruolo (tutto ciò nel termine di 60 giorni dalla data di ricezione dell'istanza).

Secondo il Consiglio di Stato, la struttura dell'istituto configurava una posizione di interesse legittimo in capo al debitore, ma i **provvedimenti di diniego** eventualmente assunti dall'Agenzia, al termine dell'*iter* previsto, non avrebbero potuto essere soggetti a reclamo per quanto riguarda le questioni attinenti alle valutazioni di convenienza. Le Sezioni Unite civili della Corte di cassazione, con la sentenza 14 dicembre 2016, n. 25632, con riguardo alla “transazione dei ruoli”, hanno tuttavia sancito che le controversie insorte con riferimento alla transazione dei ruoli restano sotto la **giurisdizione alle Commissioni tributarie**. Precisamente, al riguardo le Sezioni Unite hanno sostenuto che “*la giurisdizione del giudice tributario ha carattere pieno ed esclusivo, estendendosi non solo all'impugnazione del provvedimento impositivo, ma anche alla legittimità di tutti gli atti del procedimento*” e che l'art. 7, comma 4, dello Statuto del contribuente “*si limita ad attribuire alla giurisdizione del giudice amministrativo,*

*secondo i normali criteri di riparto, l'impugnazione di atti amministrativi a contenuto generale o normativo, ovvero di atti di natura provvedimentoale che costituiscano un presupposto dell'esercizio della potestà impositiva*¹⁹.

L'accordo transattivo sui ruoli era sottoposto a risoluzione in caso di inadempimento, ovvero in caso di assoggettamento del debitore al fallimento o ad una procedura concorsuale, ferma restando l'annullabilità dell'accordo in caso di emersione di beni ed attività del debitore e da questi occultate, con conseguente riviviscenza dell'obbligazione tributaria originaria.

Sotto il profilo degli effetti la posizione declamata dalla Corte dei conti si rivelava peraltro vicina a quella (diversa) corrente di pensiero secondo cui, invece, il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria resterebbe privo di una effettiva copertura costituzionale, essendo previsto unicamente da una disposizione di rango ordinario (art. 49, R.D. n. 827/1924), come peraltro rilevato dalla Corte di cassazione con la sentenza 16 marzo 2001, n. 12314; dal che conseguirebbe che detto principio può essere legittimamente derogato sulla base di altra disposizione di pari rango²⁰. È stato infatti osservato, con riguardo alla riscossione di crediti erariali certi, che *“l'ufficio non deve valutare se concedere una riduzione del carico tributario all'imprenditore in crisi, bensì valutare se, accettandola, la collettività può incassare una maggiore percentuale rispetto all'alternativa fallimentare (...). Dunque l'ufficio agirebbe (...) in base alla propria autonomia amministrativa, nell'ambito strettamente definito dall'art. 97 della Costituzione, ossia nell'ambito del principio del buon andamento della pubblica amministrazione e non modificando, ad personam, l'obbligo tributario di un determinato contribuente”*²¹.

Alla luce delle considerazioni testé esposte, con specifico riguardo alla compatibilità del nuovo istituto con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, la Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per il Piemonte (parere n. 15/2007), nel tentativo di unificare le varie tesi dapprima esposte, ebbe ad affermare che detto principio *“trova fondamento nei principi costituzionali di capacità contributiva (art. 53, comma 1) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97), espressione entrambi del più generale principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari. Il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria risulta dunque derogabile soltanto in forza di disposizioni di legge eccezionali (come tali da interpretarsi restrittivamente) che, nel rispetto del principio di legalità e operando un bilanciamento fra esigenze contrastanti, sacrificano gli interessi tutelati dagli artt. 53 e 97 della Costitu-*

¹⁹ Allo stesso modo si era espresso, qualche mese prima, il Consiglio di Stato, Sez. IV, 14 luglio - 28 settembre 2016, n. 4021.

²⁰ Cfr. S. La Rosa, *cit.*, pagg. 239 e 240; E. Mattei, “La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti”, in AA.VV., *Trattato delle procedure concorsuali* (a cura di L. Ghia - C. Piccininni - F. Severini), 4, 2011, pagg. 718 e 719; G. Verna, “La transazione fiscale quale sub-procedimento facoltativo del concordato preventivo”, in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali* n. 6/2010, pag. 714; A. La Malfa, “Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo”, in *Corr. Trib.* n. 9/2009, pag. 706; D. Stevanato, “Conferme sull'indisponibilità del credito tributario come regola di contabilità pubblica”, in *Dialoghi dir. trib.*, n. 3/2008, pagg. 7 ss.; F. Crovato - R. Lupi, *cit.*, pagg. 853 ss.; L. Mandrioli, “Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso”, in *Quaderni di giurisprudenza*, 2007, pag. 26.

²¹ Così testualmente G. La Croce, *cit.*, pag. 105.

zione, in favore di altri interessi, costituzionalmente garantiti, di rango pari o peggiore”.

1.2. La transazione fiscale

Nonostante tale “via libera”, le pesanti critiche mosse alla normativa regolante la transazione dei ruoli, le stringenti limitazioni previste, la scarsa regolamentazione dell’istituto e i rilevanti dubbi sulla sua applicazione conseguentemente emersi nella sostanza ne ostacolarono drasticamente l’utilizzo²², inducendo il legislatore a ripensare profondamente la questione²³. Tenuto conto che la costante presenza di debiti verso l’Erario e/o verso enti previdenziali ed assistenziali di ammontare significativo da parte delle imprese insolventi è, sovente, di ostacolo ad una soluzione negoziale della crisi d’impresa, con il D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, nell’ambito della prima riforma organica della Legge fallimentare, dichiaratamente diretta appunto a evitare il fallimento delle imprese a favore di soluzioni negoziali delle loro crisi, fu abrogato l’art. 3, comma 3, del citato D.L. n. 138/2002 e fu introdotto nella Legge fallimentare l’istituto della transazione fiscale tramite l’inserimento dell’art. 182-ter (rubricato “*Transazione fiscale*”).

Si tratta di un istituto attivabile unicamente nell’ambito della procedura di concordato preventivo oppure in relazione agli accordi di ristrutturazione dei debiti oggetto di omologazione²⁴, attraverso il quale l’impresa che versa in uno stato di crisi può stipulare un accordo con le agenzie fiscali e con gli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie, al fine di definire la sua complessiva esposizione debitoria nei confronti di detti enti, concordando con essi *an, quantum, quando* e *quomodo* relativamente a tributi e contributi da pagare.

Nella relazione di accompagnamento allo schema di D.Lgs. n. 5/2006 si spiegava che, in forza dell’art. 182-ter L. fall., con il piano di ristrutturazione dei debiti il de-

²² Tra i pochi soggetti che ne hanno beneficiato si ricorda la “Società Sportiva Lazio Calcio”, dal che i nomi “Decreto salva Lazio” o “Decreto salva Calcio” usualmente attribuiti al D.L. n. 138/2002. Cfr. G. Dragoni, “Calcio, la Lazio evita il fallimento”, in *Il Sole 24 - Ore* del 25 marzo 2005; S. De Matteis - N. Graziano, *Manuale del concordato preventivo*, 2013, pag. 373.

²³ Cfr. L. Del Federico, “La transazione fiscale”, in *Le riforme delle procedure concorsuali* (a cura di A. Dido- ne), II, 2016, pag. 1868.

²⁴ Con apposita interrogazione parlamentare fu chiesto al Governo se avesse in programma un ampliamento dei casi di utilizzo della transazione fiscale, al fine di favorire il risanamento di molte aziende in stato di crisi ancora reversibile, per il cui superamento lo strumento del piano attestato previsto dall’art. 67, comma 3, lett. d), L. fall. (ora art. 56 del CCII) può risultare preferibile a quello dell’accordo di ristrutturazione e del concordato preventivo. Il 3 luglio 2017 è stata fornita la risposta a tale quesito, venendo chiarito che in base all’ordinamento vigente le regole previste dall’art. 182-ter non sono applicabili ai piani di risanamento attestati. È stato inoltre osservato che l’eventuale ampliamento dell’attuale ambito applicativo ridurrebbe le tutele del credito erariale, privandolo della garanzia giurisdizionale del procedimento, la quale assicura il controllo di legittimità e di convenienza dell’interesse pubblico; ciò perché lo stralcio dei debiti fiscali e previdenziali sarebbe ammissibile solo in presenza di un controllo dell’autorità giudiziaria, che ha luogo, appunto, nel concordato preventivo e nell’accordo di ristrutturazione, ma non è previsto in relazione al piano attestato disciplinato dall’art. 67. In effetti, mentre l’attestazione del piano di risanamento è richiesta anche in relazione all’istituto *ex art.* 67, quel che invece manca è il controllo di legittimità esercitato dall’autorità giudiziaria, il quale è allo stato previsto solo nell’ambito dell’accordo di ristrutturazione dei debiti e del concordato preventivo. La non applicazione della transazione fiscale ai piani attestati di risanamento è stata confermata anche nell’ambito del CCII.

bitore può proporre il pagamento anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea.

Con l'art. 182-ter L. fall. il legislatore ha finalmente coniato una disposizione normativa che, in applicazione del principio di buon andamento e imparzialità della Pubblica amministrazione (di cui all'art. 97 Cost.), contiene una deroga espressa al principio di indisponibilità (più precisamente) del credito tributario, consentendo a quest'ultima di accettare un pagamento parziale dello stesso con liberazione del debitore per la parte del credito rimasta insoddisfatta.

Per questa ragione fu paventata l'illegittimità costituzionale dell'art. 182-ter L. fall. da chi attribuiva al principio di indisponibilità del credito tributario rango costituzionale, che non avrebbe quindi potuto essere derogato da un provvedimento normativo di rango ordinario²⁵. La nuova disposizione fu invece ritenuta legittima da chi, pur attribuendo fonte costituzionale al citato principio, ammetteva la necessità di contemperarlo con quello, di pari rango, sancito dal citato art. 97 Cost.²⁶, nonché - chiaramente - da parte di chi non attribuiva un rango costituzionale al principio di indisponibilità del credito tributario.

Con la circolare 18 aprile 2008, n. 40/E, l'Agenzia delle Entrate subito sostenne (analogamente a quanto affermato per la transazione dei ruoli con la circolare 4 marzo 2005, n. 8/E) che la transazione fiscale costituisce una (legittima) deroga al generale principio di indisponibilità del credito tributario, la cui applicazione, ancorché per perseguire finalità di pubblico interesse, non è però suscettibile di interpretazione analogica o estensiva proprio in quanto derogatoria di regole generali²⁷. Questa posizione è stata di fatto ribadita anche nell'ambito della circolare 29 dicembre 2020, n. 34/E, in cui si legge che l'istituto della transazione fiscale "è apparso del tutto innovativo nell'ordinamento tributario, poiché ha permesso un parziale superamento del principio di indisponibilità del credito erariale, in ragione della necessità di tutelare altri interessi di pari rilievo costituzionale".

Sulla mancanza di una rilevanza costituzionale del precetto in commento si è inizialmente pronunciata, oltre alla giurisprudenza di merito²⁸, la Corte di cassazione con le sentenze n. 22931 e n. 22932 del 4 novembre 2011 (sulle quali peraltro si avrà

²⁵ In tal senso si veda in particolare G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, 2008, pagg. 212 e 213; M. Beghin, "Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione", in *Riv. dir. trib.*, n. 11/2010, II, pagg. 679 ss.

²⁶ Come evidenziato in dottrina, infatti, pur avendo la indisponibilità del credito tributario una copertura costituzionale, "essa risulta comunque destinata a cedere di fronte ad esigenze imprescindibili di pari rilievo costituzionale, in un bilanciamento con altri interessi". Così M. Allena, *cit.*, pag. 198.

²⁷ M. Versigliani, "Transazione fiscale e principio generale di «indisponibilità rovesciata»", in *Diritto e processo tributario*, n. 1/2015, pag. 109, esclude che la norma suddetta possa consistere in una "legge di principi (ossia una legge sottoposta a un regime di fissità tale da porla come norma intermedia tra quella costituzionale e quella ordinaria) dalla quale sia possibile ricavare un «principio di indisponibilità del credito tributario» che possa porsi in contrasto" con la possibilità per l'Amministrazione finanziaria "di negoziare il pagamento del tributo in situazioni di controvertibilità all'infinito del tema costituito dal suo obiettivamente incerto e previamente non accertabile incasso futuro".

²⁸ Cfr. App. Torino, 6 maggio 2010; App. Genova, 19 dicembre 2009; Trib. Monza, 15 aprile 2010; Trib. La Spezia, 1° luglio 2009.

modo di ritornare ampiamente), secondo cui l'indisponibilità del credito tributario *“esiste nella misura in cui la legge non vi deroghi e non sono certo estranee all'ordinamento ipotesi di rinuncia dell'Amministrazione all'accertamento (i cosiddetti «condoni tombali») o alla completa esazione dell'accertato in vista di finalità particolari”*.

L'insussistenza di una copertura costituzionale del principio di indisponibilità del credito tributario è stata successivamente avvalorata dalla stessa Corte costituzionale con la sentenza 15 luglio 2014, n. 225, ove è stato testualmente sancito che l'art. 182-ter della Legge fallimentare *“è, di per sé, disciplina eccezionale rispetto al principio dell'indisponibilità della pretesa erariale”*, perciò derogabile da una norma di rango ordinario²⁹.

Infine, la Corte di cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza 25 marzo 2021, n. 8504, ha spiegato come *“una qualche non affatto irrilevante portata sistematica in relazione al principio, illo tempore quasi un “dogma”, della indisponibilità del credito tributario”* fosse da attribuire già alla transazione dei ruoli, che però era rimasta *“confinata nell'ambito dell'esecuzione esattoriale e quindi nell'ambito tributario, senza alcun riferimento diretto alle coeve esecuzioni concorsuali ordinarie”*. Solo con la transazione fiscale, tuttavia, si è palesata una *“radicale deroga al detto principio di indisponibilità dei crediti tributari”*, prevedendosi testualmente per la prima volta *“la possibilità di un accordo tra Ente impositore e contribuente insolvente sul pagamento parziale non soddisfacitivo ovvero sul dilazionamento del pagamento dei debiti tributari di quest'ultimo, ancorché non ancora cristallizzati da iscrizioni a ruolo a titolo definitivo ed anzi nemmeno ancora iscritti a ruolo”*. Inoltre, attraverso le modifiche progressivamente apportate e, in ultimo, in considerazione della collocazione che ne è stata data con il CCII, ha ormai assunto prevalenza *“la ratio concorsuale su quella fiscale dell'istituto in esame, almeno nel senso funzionale ossia nel senso che questo «incidente tributario» è - essenzialmente - finalizzato alla definizione concordataria o di ristrutturazione debitoria della crisi di impresa, secondo le regole procedurali dettate per tali procedure concorsuali e di quelle più specifiche di cui all'art. 182-ter, LF”*³⁰.

In tal senso si era invero espressa qualche mese prima la Sezione tributaria della Corte di cassazione con la sentenza 16 ottobre 2020, n. 22456, che - nel confermare l'assenza di copertura costituzionale per il principio dell'indisponibilità della pretesa erariale (che perciò assume rilievo nella misura in cui la legge non vi deroghi) - aveva precisato testualmente quanto segue: *“Nella materia concordataria, la deviazione alla regola dell'indisponibilità va identificata nell'art. 184 L. Fall., comma 1, che stabilisce che, una volta omologato, il concordato spiega effetti nei confronti di tutti i creditori anteriori, senza che sia dato ravvisare alcuna esenzione in favore del Fisco, nonché nell'art. 160, comma 2, che prevede la possibilità del pagamento in percentuale dei creditori privilegiati - fra i quali rientra anche l'Erario- a condizione di non sovvertire l'ordine delle cause legittime di prelazione: come si evince dalle citate disposizioni, oltre che dallo stesso*

²⁹ Secondo M. Allena, *cit.*, pag. 88, però, la suddetta pronuncia non escluderebbe espressamente la derivazione costituzionale del principio *de quo*, in quanto i giudici delle leggi avrebbe potuto intendere l'intervento ordinario del legislatore come diretto ad assicurare la corretta attuazione dell'art. 97 Cost.

³⁰ Come rilevato da A. Carinci, “Il diniego di transazione fiscale nel prisma del nuovo codice sulla crisi di impresa”, in *il fisco* n. 23/2021, pag. 2244, la transazione fiscale ormai *“costituisce istituto delle procedure di soluzione della crisi d'impresa piuttosto che istituto tributario”*.

art. 182-ter, il legislatore non ha previsto un trattamento preferenziale ed esente dalla regola della par condicio per i crediti tributari, unico limite invalicabile essendo il rispetto del grado di privilegio che ad essi compete, ovvero il rispetto del principio di omogeneità di posizione giuridica altre categorie di creditori”.

Pertanto, la deroga legislativa al principio dell'indisponibilità sarebbe da ricercare non solo nell'art. 182-ter della Legge fallimentare e nelle omologhe disposizioni attualmente contenute negli artt. 63 e 88 del CCII, ma già nelle disposizioni ordinarie che prevedono la possibilità di soddisfare in misura parziale il debito tributario da soddisfare in ragione della crisi dell'impresa.

Se ne trova diretta conferma nel comma 3 dell'art. 80 del CCII, che conferisce al giudice il potere di omologare la procedura del **concordato minore** “*anche in mancanza di adesione da parte dell'amministrazione finanziaria*” (quando la proposta di soddisfacimento è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria), sebbene nessuna, tra le disposizioni disciplinanti detto istituto, contenga una previsione analoga a quella presente negli artt. 63 e 88 del CCII in tema di trattamento dei crediti tributari e contributivi³¹.

Lo stesso dicasi con riferimento all'altra procedura di composizione delle **crisi da sovraindebitamento**, ovvero sia l'accordo di ristrutturazione dei debiti introdotto con la Legge 27 gennaio 2012, n. 3. Il comma 3-*quater* dell'art. 12, infatti, prevedeva una regola del tutto analoga a quella dettata dal citato art. 80, comma 3, del CCII, sebbene mancasse una disposizione *ad hoc* in tema di trattamento dei crediti tributari e contributivi, quale quella contenuta nell'art. 182-ter della Legge fallimentare (attualmente le procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento sono disciplinate dagli artt. da 65 a 73 del CCII, ma - probabilmente per un mancato coordinamento normativo - in nessuno di detti articoli è stata inserita la medesima disposizione di cui al comma 3-*quater* dell'art. 12 della Legge n. 3/2012).

In questa prospettiva, quindi, le regole di trattamento dei crediti tributari e contributivi contenute nell'art. 182-ter L. fall. e nell'88 del CCII sarebbero inquadrabili come regole speciali da applicare a detta tipologia di crediti nel concordato preventivo³²; in loro assenza, essi dovrebbero dunque considerarsi soggetti alle regole di trattamento valevoli in via ordinaria per le altre categorie³³.

³¹ L'art. 75, comma 2, del CCII, infatti si limita a stabilire in linea generale che nel piano presentato dall'imprenditore minore è “*possibile prevedere che i crediti muniti di privilegio, pegno o ipoteca possano essere soddisfatti non integralmente, allorché ne sia assicurato il pagamento 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 insiste la causa di prelazione, come attestato dagli organismi di composizione della crisi*”.

³² Secondo G. Frasoni, “Trattamento dei debiti tributari e concordato preventivo: dal procedimento al processo”, in *Rass. trib.* n. 2/2021, pag. 322, in base all'istituto della transazione fiscale l'Amministrazione finanziaria sarebbe destinataria “*di regole speciali per quanto riguarda le modalità di conoscenza della proposta al fine di determinare - e comunicare - l'esatto ammontare del credito*”. Invero, come si evidenzierà nel secondo e terzo Capitolo il carattere di specialità va attribuito anche alle specifiche regole di trattamento, rispetto a quanto previsto in generale per le altre tipologie di crediti.

³³ Se nell'ambito del concordato semplificato di cui agli artt. 25-*sexies* e 25-*septies* del CCII è ammessa la falcidiabilità dei crediti muniti di causa di prelazione, lo stesso dovrebbe perciò valere per i crediti tributari e/o previdenziali: infatti, se è vero che le norme testé citate non contemplano espressamente la possibilità di soddisfare in maniera parziale i crediti tributari e/o contributivi, nemmeno la escludono espressamente. Si veda

Maggiormente problematica si presenta invece la questione con riguardo agli accordi di ristrutturazione dei debiti in ragione della loro natura, come si avrà modo di evidenziare più avanti.

2. LA TRANSAZIONE FISCALE E LA DISCREZIONALITÀ AMMINISTRATIVA

Invero, ancor prima delle pronunce dapprima citate la dottrina aveva escluso pacificamente che l'art. 182-ter potesse essere ritenuto in contrasto con i principi costituzionali, nel consentire all'Amministrazione finanziaria di negoziare i termini dell'assolvimento del credito tributario, dovendosi nettamente distinguere l'insorgenza del credito tributario (ovverosia dell'imposta) dalla fase della sua riscossione. A questa conclusione erano infatti giunti:

- a) sia coloro che non ravvisano l'esercizio di un potere discrezionale quando *“la decurtazione opera in relazione alla funzione prettamente soddisfattoria propria dell'attività di riscossione, ed a seguito del necessario compromesso tra fiscalità e regole concorsuali, in conseguenza della impossibilità della piena soddisfazione di tutti i creditori per lo stato di crisi in cui versa l'imprenditore - contribuente”*³⁴;
- b) sia coloro secondo cui il potere/dovere conferito all'Amministrazione finanziaria di trattare le proposte di transazione fiscale, di accettarle o respingerle, comporta valutazioni dai contorni indefiniti (quali il giudizio circa la probabilità di riscuotere le imposte in base al grado di solvibilità futura del contribuente), che nulla avrebbero a che vedere con il concetto di “discrezionalità amministrativa” (che investe il bilanciamento di interessi pubblici con quelli privati), né con quello di “discrezionalità tecnica” (che concerne l'applicazione di norme tecniche circa la determinazione del tributo o la sua riscossione), talché *“la decisione da assumere ai sensi dell'art. 182-ter è ascrivibile, sul piano logico, all'indisponibilità rovesciata perché, se c'è «stato di crisi», la previsione sull'effettivo incasso futuro del tributo è sempre una questione «controvertibile all'infinito»”* e deve essere adottata secondo il criterio del “male minore” (o “*proportionality*”) in considerazione della situazione di obiettiva incertezza che la caratterizza³⁵;

in tal senso anche S. Morri, “Il concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio”, in www.ilfallimentarista.it, focus del 24 agosto 2021, pag. 4.

³⁴ Così testualmente M. T. Moscatelli, “Indisponibilità e discrezionalità [Dir. Trib.]”, in *diritto on line*, 2016, nonché “Crisi dell'impresa e debito tributario: riflessioni sulla transazione fiscale”, in *Rass. trib.*, n. 5/2008, pagg. 1329-1331.

³⁵ Così M. Versigioni, *cit.*, pagg. 107-113, il quale annovera nel ramo dei casi controvertibili all'infinito la scelta dell'Agenzia delle Entrate di accettare o rigettare la proposta di transazione fiscale e, perciò, utilizza l'espressione “indisponibilità rovesciata”, in quanto in tale ramo a dover essere ricercati non sarebbero gli spazi di discrezionalità dell'agire amministrativo, bensì all'opposto gli eventuali vincoli ad esso imposti. Tuttavia, attribuendo a detta scelta *“una valenza meramente interna (giustificata dal fine della pronta e perequata esazione del tributo)”*, l'Autore finisce per concludere che essa non sarebbe *“sindacabile nel metodo, se correttamente attuata e motivata, e non sindacabile nel merito, stante l'obiettiva incertezza”* e che, perciò, *“l'eventuale diniego non parrebbe impugnabile dinanzi al giudice amministrativo”*; invece (come si vedrà nei successivi capitoli) l'art. 182-ter L. fall. detta criteri appositi cui l'Amministrazione si deve attenere per la valutazione della proposta e la scelta da operare al riguardo, tanto che essa è considerata (ora) pacificamente impugnabile.

- c) sia, infine, coloro che rinvergono nel suddetto potere/dovere profili di discrezionalità (tuttavia non indeterminati), quando, ai sensi dell'art. 182-ter, "l'Amministrazione sia chiamata ad effettuare una complessa serie di valutazioni, tra cui la comparazione del risultato ottenibile all'esito della transazione con il minor gettito che deriverebbe dal fallimento dell'impresa", pervenendo, in ossequio del principio di buon andamento di cui all'art. 97 Cost., "ad una ricostruzione il più oggettiva possibile della dimensione qualitativa e quantitativa del presupposto onde garantire il giusto riparto"³⁶.

In base a quest'ultimo orientamento, nell'esercizio di detto potere discrezionale l'Amministrazione finanziaria deve "effettuare un contemperamento tra il primario interesse pubblico alla puntuale applicazione del tributo e altri interessi extrafiscali, quali, ad esempio, l'occupazione o la convenienza dell'esercizio dell'impresa (...) onde adottare delle soluzioni che, pur nel rispetto dei principi di legalità e riserva di legge, tutelino, seppur in misura minore, un interesse erariale che con tutta evidenza non sarebbe in toto soddisfabile" in considerazione dello stato di crisi del contribuente³⁷. D'altro canto, la quantificazione partecipata del tributo in sede di transazione fiscale, in conseguenza delle valutazioni effettuate e del bilanciamento degli interessi in gioco, garantendo una maggiore certezza del pagamento del debito tributario (ancorché in misura parziale), costituisce espressione "non solo di ragionevole riparto del carico, ma anche di eguaglianza e giustizia tributaria"³⁸.

A questo riguardo appare opportuno considerare anche quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 26 aprile 2010, n. 20/E: "in presenza di situazioni di crisi aziendale, sia prodromiche alla dichiarazione di fallimento sia evidenziate in una proposta di concordato preventivo, lo strumento transattivo può infatti rivelarsi decisivo per garantire l'effettivo introito di somme dovute all'erario in misura certamente superiore (ed in tempi ovviamente ben più rapidi) rispetto a quanto potrebbe avvenire con le ordinarie modalità di riscossione, in caso di fallimento del contribuente".

Ne discende, in ogni caso, che all'Amministrazione finanziaria è attribuito il potere di consentire - attraverso l'adesione alla proposta formulata dal debitore - la riduzione di crediti tributari precedentemente sorti, purché ciò sia necessario per conseguire il miglior recupero degli stessi, in considerazione della situazione di crisi finanziaria in cui si trova il contribuente-debitore. A ben vedere non si tratta, quindi di una vera e propria discrezionalità, ma di una "**discrezionalità vincolata**" o, come già si è rilevato, di una "**discrezionalità controllata**", da cui deriva, a seconda del contenuto della proposta di transazione e dello stato del contribuente che la formula, non una libertà di scelta, ma l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di respingere

³⁶ Così M. Martis, *cit.*, pagg. 193-195. In tal senso anche F. Paparella, *cit.*, pag. 507; M. Mauro, "La transazione fiscale nel labirinto delle norme e dei principi", in *Quaderni di Riv. dir. trib., La Riscossione dei tributi* (a cura di M. Basilavecchia, S. Cannizzaro, A. Carinci), 2011, pagg. 327 ss.; G. Marini, "Transazione fiscale", in *Rass. trib.*, n. 5/2010, pag. 1211; V. Ficari, "Riflessioni su «transazione» fiscale e «ristrutturazione» dei debiti", in *Rass. trib.*, n. 1/2009, pag. 70.

³⁷ Così ancora M. Martis, *cit.*, pagg. 194 e 196.

³⁸ Così V. Ficari, "Transazione fiscale e disponibilità del credito tributario: dalla tradizione alle nuove «occasioni» di riduzione «pattizia» del debito tributario", in *Riv. dir. trib.*, n. 4/2016, pag. 493.

tale proposta, quando essa non è conveniente, e di accettarla quando invece lo è³⁹.

3. L'EVOLUZIONE NORMATIVA

Che i principi stabiliti al riguardo dal legislatore vincolano e giustificano le determinazioni dell'Agenzia delle Entrate emerge con chiarezza dall'evoluzione finale assunta dalla transazione fiscale con l'approvazione del CCII e l'introduzione del *cram down* fiscale, ovverosia della regola per cui il concordato preventivo (ordinario o minore) e gli accordi di ristrutturazione dei debiti (ordinari, agevolati o ad efficacia estesa) possono essere omologati dal Tribunale anche in mancanza di adesione da parte dell'Amministrazione finanziaria quando l'adesione è determinante ai fini del raggiungimento delle percentuali (rispettivamente previste) e quando, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista indipendente, la proposta di soddisfacimento della predetta amministrazione è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria (sulla questione si avrà modo di tornare ampiamente nel Capitolo successivo).

3.1. La transazione fiscale quale istituto facoltativo

Come dapprima riferito, la transazione fiscale è stata introdotta con il D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, tramite l'inserimento nella Legge fallimentare dell'art. 182-ter, che nella sua versione originaria ne prevedeva l'applicazione solo nell'ambito del concordato preventivo e non anche per gli accordi di ristrutturazione dei debiti omologati ai sensi dell'art. 182-bis; l'estensione a tali accordi e la relativa regolamentazione furono infatti previste solo in virtù delle modifiche recate dal D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, cui si deve altresì la riformulazione dell'art. 160 e la conseguente ammissione della generale possibilità di soddisfare in misura parziale i crediti privilegiati nella procedura concordataria, sebbene durante la vigenza della prima versione della norma il pagamento parziale dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori fosse stato già ammesso anche per quelli assistiti da privilegio (oltre che per la quota di debito avente natura chirografaria).

³⁹ Concorda sulla natura vincolata del potere conferito all'Amministrazione finanziaria M. Golisano, "La nuova «transazione fiscale» dell'art. 63 del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza", in *Riv. Trim. dir. trib.*, n. 3/2019, pag. 525-527, secondo cui, venendo preclusa all'Amministrazione finanziaria ogni valutazione comparativa di interessi e non residuando perciò in capo ad essa alcun vero potere di scelta, l'attività esercitata dall'Amministrazione in seno alla transazione fiscale non può che qualificarsi come vincolata, stante l'assenza di un reale potere dispositivo; di conseguenza, "giusta il criterio legislativamente adottato, tutte le volte in cui il contribuente offre all'Amministrazione qualcosa in più rispetto a quanto dalla stessa ottenibile per la via liquidatoria, questa non avrà da contemperare alcunché, non vi sarà nessun'altra scelta lecita adottabile, se non quella di aderire alla proposta presentata dal contribuente". In senso analogo si veda anche F. Paparella, "L'esperienza infinita della transazione fiscale tra natura giuridica e successione delle leggi nel tempo: le Sezioni Unite si esprimono anche sul riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice fallimentare", in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2022, II, pagg. 19 e 20, secondo cui il criterio legislativo, orientando "le valutazioni dell'Amm. Fin. in base ad un criterio oggettivo, preclude valutazioni discrezionali in senso stretto - trasformando il relativo potere dell'Amm. Fin. da discrezionale a vincolato -". Di "discrezionalità dell'ufficio" (probabilmente vincolata) parla anche V. Ficari, "Mancata transazione fiscale, «interesse» pretensivo del contribuente e poteri giudiziari", in *il fallimento e le altre procedure concorsuali*, n. 5/2022, pag. 599.

Nella versione originaria dell'art. 182-ter si prevedeva altresì che la soddisfazione parziale non avrebbe potuto riguardare i tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea. Tuttavia, era molto dibattuta l'appartenenza dell'IVA alla categoria dei "tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea"⁴⁰. Il comma 1 dell'art. 182-ter fu quindi modificato dal D.L. 29 novembre 2008, n. 185 attraverso l'inserimento della previsione secondo cui, "con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento". Con il successivo D.L. 30 maggio 2010, n. 78 il divieto di infalciabilità fu esteso alle **ritenute alla fonte operate e non versate**: riguardava quindi non tutti i debiti discendenti dal mancato versamento di ritenute, ma solo quelli che conseguivano all'effettuazione delle ritenute e al loro mancato versamento, e non anche le obbligazioni che sorgevano nel caso in cui non fossero state versate ritenute non operate.

Proprio la limitazione imposta alla falciabilità dell'IVA e delle ritenute, prevista in via generale dall'art. 182-ter della Legge fallimentare, è alla base della questione principale che la formulazione della suddetta norma ha posto prima delle modifiche introdotte dalla Legge 11 dicembre 2016, n. 232, rappresentata dalla natura facoltativa o meno della proposta di transazione fiscale. Infatti, la possibilità di soddisfare in misura parziale crediti tributari privilegiati senza ricorrere all'istituto della transazione fiscale avrebbe consentito al debitore di non soggiacere ai vincoli imposti dall'art. 182-ter in ordine alla infalciabilità dei suddetti tributi (analoga questione non si pose, invece, con riguardo agli accordi di ristrutturazione dei debiti da omologare ai sensi dell'art. 182-bis L. fall., giacché, costituendo la transazione fiscale parte dell'accordo, non si sarebbero potuti bypassare tali vincoli).

In senso favorevole alla obbligatorietà della proposta di transazione fiscale si era schierata da subito l'Agenzia delle Entrate con la circolare 28 aprile 2008, n. 40/E, secondo cui, per effetto del principio di indisponibilità del credito tributario, al di fuori della specifica disciplina di cui all'art. 182-ter sarebbe stato necessario addivenire al pagamento integrale e secondo le scadenze prescritte dalla legge del credito erariale; la falciabilità o la dilazione dello stesso sarebbero state dunque ammissibili solo in caso di presentazione della proposta di transazione fiscale secondo i termini di legge ed il cui contenuto fosse stato accettato dall'Amministrazione finanziaria.

La posizione dell'Agenzia delle Entrate fu inizialmente condivisa da alcuni Tribunali, secondo cui l'art. 182-ter costituiva una norma imperativa contenente regole speciali, che andavano ad integrare le norme ordinarie sul trattamento dei creditori garantiti e dei creditori chirografari stabilite dall'art. 160, comma 2, L. fall.⁴¹ (conseguen-

⁴⁰ In proposito era stato obiettato che la "quota di richiamo IVA", che ciascuno degli Stati membri è tenuto a versare ogni anno all'Unione Europea, si computava applicando l'aliquota *standard* dello 0,5% a una base imponibile IVA virtuale e armonizzata, determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie, corrispondente al 50% del Prodotto Interno Lordo di ciascuno di essi, senza alcuna correlazione diretta con l'IVA introitata né con l'ammontare complessivo delle operazioni effettuate nel proprio territorio (cfr. decisione del Consiglio n. 2000/597/CE Euratom). In tal senso deponeva anche la risoluzione 29 marzo 2007 adottata dal Parlamento Europeo, che identificava l'IVA incassata da ciascuno Stato membro come parametro di contribuzione, ovvero quale mera "base matematica per il calcolo dei contributi nazionali".

⁴¹ Cfr. Trib. Roma, 16 dicembre 2009; Trib. Monza, 23 dicembre 2009 (peraltro in contrasto con la precedente pronuncia emanata dal medesimo Tribunale in data 7 aprile 2009). In senso analogo anche Trib. Piacenza, 1° luglio 2008, secondo cui "il mancato rispetto nella proposta di transazione fiscale della lettera della

temente, secondo questi giudici, sarebbe stata inammissibile la proposta di concordato preventivo contenente il pagamento in percentuale - anziché per intero - del credito IVA, in palese violazione dell'art. 182-ter).

Una diversa corrente di pensiero aveva giudicato, invece, del tutto incoerente un assetto normativo che, da un lato, attribuiva al credito erariale relativo all'IVA un privilegio di grado poco elevato e, dall'altro, predisponeva una corsia preferenziale per il suo soddisfacimento; anche perché, in caso di fallimento, il credito IVA sarebbe risultato comunque soddisfatto (in presenza di incapienza dell'attivo, come normalmente accadeva e tuttora accade) solo parzialmente, posto che avrebbe dovuto essere pagato nel rispetto dell'ordine dei privilegi previsto dall'art. 2778 c.c. Nel presupposto che il divieto di alterazione dell'ordine delle cause legittime di prelazione costituisse requisito essenziale e inderogabile per l'ammissibilità di una proposta di concordato contenente il pagamento non integrale dei creditori privilegiati, altri Tribunali⁴² avevano invece ritenuto ammissibile la proposta concordataria che prevedeva la falcidia dell'IVA, non ritenendo obbligatorio il ricorso alle disposizioni dell'art. 182-ter. La natura facoltativa della transazione fiscale fu poi condivisa dalla Corte di cassazione con le c.d. sentenze "gemelle" n. 22931 e n. 22932 del 4 novembre 2011, venendo rilevato che il ricorso a tale istituto costituiva una mera facoltà per il debitore, il quale, in caso di esito positivo, avrebbe goduto del vantaggio derivante sia dalla cristallizzazione (*ergo*, "consolidamento") del debito tributario, sia dalla contestuale cessazione delle eventuali liti pendenti davanti all'Autorità giudiziaria. In questo modo, il debitore sarebbe stato in grado di attribuire maggiore trasparenza e certezza alla propria proposta concordataria, aumentando le probabilità di ottenere il consenso da parte della maggioranza dei creditori (oltre che dello stesso Fisco). Nel diverso caso in cui il debitore avesse invece ritenuto di non optare per la presentazione della proposta transattiva, non avrebbe conseguito i suddetti benefici, ma, sempre che il consenso dell'Amministrazione finanziaria non fosse stato decisivo ai fini del raggiungimento della maggioranza, avrebbe potuto comunque aspirare all'omologazione della propria domanda (e all'ottenimento della eventuale falcidia della generalità dei crediti tributari), nonostante il voto contrario o il mancato esercizio del voto da parte dell'Agenzia delle Entrate (che non sarebbe stato in alcun modo pregiudicato dalla mancata presentazione della proposta transattiva). Secondo i giudici di legittimità, la non obbligatorietà della transazione fiscale sarebbe discesa direttamente dall'accertata irrilevanza dell'assenso dell'Agenzia alla proposta concordataria ai fini del raggiungimento della maggioranza dei voti e dell'omologazione del concordato, poiché il consenso del Fisco non sarebbe stato indispensabile per l'omologazione di una proposta concordataria contenente la riduzione o la dilazione dei crediti erariali in virtù del chiaro disposto dell'art. 184 L. fall., a norma del quale "*il concordato omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori al decreto di apertura della proce-*

norma, nella parte in cui prevede il pagamento parziale di crediti erariali per cui la transazione non è possibile, rende - in definitiva - inammissibile l'intera proposta di concordato".

⁴² Cfr. App. Genova, 19 dicembre 2009; Trib. Milano, 12 ottobre 2009; Trib. Bologna, 17 settembre 2009; Trib. La Spezia, 2 luglio 2009. Con riguardo alla normativa previgente al D.L. n. 185/2008, App. Milano, 15 maggio 2008; Trib. Mantova, 26 febbraio 2009; Trib. Roma, 27 gennaio 2009; Trib. Pescara, 2 dicembre 2008; Trib. Pavia, 8 ottobre 2008; Trib. Milano, 12 dicembre 2007; Trib. Venezia, 27 febbraio 2007.

dura di concordato". Poiché tale norma non individua disposizioni particolari per i crediti vantati dall'Amministrazione finanziaria, non avrebbe avuto senso far votare quest'ultima unitamente a tutti gli altri creditori se il legislatore avesse inteso attribuire al voto del Fisco, a priori, un peso determinante sull'esito del concordato. Inoltre l'eventuale riconoscimento di un diritto di veto all'Agenzia delle Entrate avrebbe reso molto più complesso l'accesso alla procedura, poiché avrebbe costretto il debitore ad accettare *in toto* le pretese erariali per dare corso alla transazione fiscale, in contrasto con lo spirito della riforma delle procedure concorsuali e, in particolare, della disciplina del concordato preventivo (inoltre, di fronte alla presentazione della proposta transattiva l'Amministrazione finanziaria sarebbe potuta restare del tutto inerte e inadempiente, ma ciò non avrebbe comportato l'interruzione del procedimento né sarebbe stato di ostacolo all'omologazione del concordato in presenza del raggiungimento della maggioranza).

In definitiva, non essendo il voto erariale dirimente per l'esito positivo della procedura, non vi sarebbe stato motivo per ritenere sussistente l'obbligo, in capo al debitore, di attivare *ab origine* l'istituto della transazione fiscale e allungare così inutilmente i tempi della procedura, anche quando sussisteva la consapevolezza che non sarebbe stato raggiunto alcun accordo con il Fisco. I giudici di legittimità conclusero, quindi, che, in caso di omologazione del concordato (sussistendo gli altri presupposti), il Fisco sarebbe stato tenuto ad accettare l'esito del procedimento come ogni altro creditore, anche in relazione all'eventuale falcidia di crediti tributari (fermo restando che, in tale ipotesi, non si sarebbero prodotti i sopra indicati effetti derivanti dalla positiva conclusione della transazione fiscale). Né a questa conclusione ostava il principio di indisponibilità del credito tributario, cui non va attribuita rilevanza costituzionale ed "*esiste nella misura in cui la legge non vi deroghi*", come dimostrato dalle norme che determinano una rinuncia o una limitazione all'attività di accertamento in capo all'Amministrazione finanziaria. Nonostante l'affermazione della natura facoltativa della transazione fiscale, nelle sentenze n. 22931 e n. 22932, i giudici di legittimità conclusero che il divieto di falcidiare l'IVA e le ritenute alla fonte sarebbe stato da considerare valevole anche nel concordato preventivo senza transazione fiscale; tale conclusione, che di fatto riteneva i crediti infalcidiabili di cui al previgente art. 182-ter L. fall. assistiti da una sorta di "**superprivilegio**", è stata poi riaffermata in numerose pronunce successive⁴³.

La natura facoltativa della transazione fiscale (su cui aveva infine convenuto anche l'Agenzia delle Entrate con la circolare 6 maggio 2015, n. 19/E) è stata definitivamente sancita dalle Sezioni Unite civili della Corte di cassazione con la citata senten-

⁴³ Cfr. Cass., I Sezione civile, sentenze 9 febbraio 2016, n. 2560; 25 giugno 2014, n. 14447; 30 aprile 2014, n. 9541; 16 maggio 2012, n. 7667. Cfr. Cass., III Sezione penale, sentenze 31 ottobre 2013, n. 44283; 12 giugno 2014, n. 24875; 16 aprile 2015, n. 15853. Furono al riguardo invocati vincoli di matrice euro-unionale derivanti dal fatto che l'IVA costituisce un tributo armonizzato (richiamati altresì dalla Corte costituzionale nell'ambito della sentenza 15 luglio 2014, n. 225). Dopo che la Corte di Giustizia UE, nella sentenza 7 aprile 2016, causa C-546/2014, aveva ammesso la soddisfazione parziale dell'IVA (ancorché al ricorrere di determinati presupposti), la tesi relativa all'infalcidiabilità dell'IVA (e delle ritenute alla fonte) nel concordato preventivo non assistito da transazione fiscale è stata poi definitivamente smentita dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione con la sentenza 27 dicembre 2016, n. 26988 nonché con la coeva sentenza 13 gennaio 2017, n. 760.

za 27 dicembre 2016, n. 26988.

Sebbene la suddetta pronuncia avesse principalmente a oggetto l'affermazione del diritto di soddisfare parzialmente l'IVA (e le ritenute alla fonte) nel concordato preventivo non assistito da transazione fiscale, i giudici di legittimità hanno colto l'occasione per fornire un inquadramento sistematico della transazione fiscale nella suddetta procedura concorsuale, chiarendo che, in base alla formulazione dell'art. 182-ter ante Legge n. 232/2016, in presenza di debiti tributari il debitore avrebbe potuto scegliere tra due ipotesi di concordato preventivo:

- a) una che in generale non richiede un previo accordo con l'Agenzia delle Entrate;
- b) l'altra che prevede il ricorso alla transazione fiscale e che, dunque, deve rispettare i criteri e i vincoli sanciti nell'art. 182-ter.

Segnatamente i giudici delle Sezioni Unite hanno riconosciuto che quella indicata *sub* b) costituiva una **speciale forma di concordato preventivo**, che consentiva al debitore di fruire del consolidamento del debito tributario e della cessazione delle liti fiscali pendenti, derivandone una maggiore affidabilità delle previsioni contenute nella proposta concordataria con riguardo alle percentuali di soddisfazione offerte ai creditori. Essa rappresentava una **forma speciale** di concordato preventivo (come tale soggetta alle prescrizioni dell'art. 182-ter e, in particolare, alla regola dell'infalciabilità dell'IVA e delle ritenute alla fonte operate non versate), poiché ricorreva solo in presenza di debiti tributari e perché, anche in presenza di debiti tributari, è comunque possibile presentare una domanda di concordato preventivo senza transazione fiscale⁴⁴.

Nel contesto normativo vigente *ante* Legge n. 232/2016, la **forma principale** di concordato preventivo era dunque quella non soggetta alle prescrizioni dell'art. 182-ter (in quanto non accompagnata da transazione fiscale), nell'ambito della quale era perciò ammissibile prevedere la soddisfazione parziale dell'IVA e delle ritenute⁴⁵, senza però poter godere della compiuta definizione del rapporto pendente con l'erario. Anche tale chiarimento è stato riaffermato dalle Sezioni Unite nell'ambito della citata sentenza n. 8504/2021, venendo rimarcato che secondo la formulazione originaria dell'art. 182-ter la transazione fiscale si palesava quale speciale modulo di attuazione consensuale (in senso lato) dei tributi, perciò caratterizzato soprattutto dalla sua facoltatività.

In termini - se possibile - ancor più chiari si era espressa la Sezione V della Corte di cassazione nella citata sentenza n. 22456/2020, che appare qui opportuno richiama-

⁴⁴ In ragione della natura facoltativa della transazione fiscale e del rapporto di specialità intercorrente tra le due forme di concordato, perciò, non sarebbe stato "possibile estendere alla fattispecie generale, del concordato senza transazione fiscale, la disciplina della fattispecie speciale, del concordato con transazione fiscale", in quanto l'ambito di applicazione della normativa speciale (anche per la parte avente eventualmente natura sostanziale) non può estendersi all'ambito di applicazione della normativa generale. Le SS.UU. hanno dunque enunciato il seguente principio di diritto: "La previsione dell'infalciabilità del credito IVA di cui all'art. 182-ter l.f. trova applicazione solo nell'ipotesi di proposta di concordato accompagnata da una transazione fiscale".

⁴⁵ In relazione al regime vigente fino al 31 dicembre 2016, la soddisfazione parziale delle ritenute alla fonte operate e non versate è stata ammessa, nell'ambito del concordato preventivo non assistito da transazione fiscale, dalla Corte di cassazione con le sentenze 19 gennaio 2017, n. 1337, 12 marzo 2018, n. 5906, e 11 marzo 2019, n. 6922, non trovando applicazione per tale procedura le disposizioni contenute nell'art. 182-ter.

re testualmente: “[n]el vigore dell’originario testo dell’art. 182-ter L. Fall. la proposta di transazione fiscale si mostra indispensabile soltanto nell’ipotesi in cui l’imprenditore miri al raggiungimento degli effetti previsti dal comma 5 della norma, posto che il nucleo qualificante ed innovativo dell’istituto consiste nella possibilità per il debitore concordatario di ottenere non tanto la falcidia dei crediti tributari (che già prima della riforma scaturiva quale normale effetto dell’omologazione del concordato, ex art. 184 L. Fall.), quanto, piuttosto, il loro «consolidamento», con conseguente estinzione dei giudizi in corso aventi ad oggetto i tributi concordati. - In altri termini, lo strumento di cui all’art. 182-ter L. Fall. in esame mira a un obiettivo diverso dalla pura individuazione del trattamento da riservare al Fisco nell’ambito del concordato: per il suo tramite, il debitore ottiene la certezza dell’ammontare del credito erariale, e quindi una migliore trasparenza e leggibilità della proposta, con conseguente maggiore probabilità di ottenere, oltre all’assenso del Fisco, anche quello degli altri creditori. - La decisione di avvalersi di tale strumento ha però un costo, che è dato dalla sostanziale necessità di accogliere tutte le pretese dell’Amministrazione finanziaria, non essendo plausibile che la stessa, dopo aver indicato il proprio credito, accetti nella medesima sede concordataria di discuterlo e ridimensionarlo. - Non è detto, dunque, che chi presenta domanda di ammissione al concordato abbia interesse a richiedere la transazione, per di più in relazione all’intero perimetro delle proprie esposizioni fiscali, atteso che, al contrario potrebbe avere interesse ad evitare il consolidamento di un ingente e gravoso debito tributario o, comunque, ritenere conveniente proseguire nella contestazione giudiziale della pretesa erariale in vista di un possibile minore esborso, qualora gli importi di cui si controverte non incidano in maniera rilevante sul fabbisogno concordatario e il consenso del Fisco non sia decisivo ai fini del raggiungimento della maggioranza richiesta per l’approvazione della proposta. - D’altro canto, come si è già detto, dalla scelta dell’imprenditore che avanza domanda di concordato di trattare il debito tributario con le ordinarie regole del concorso, oppure utilizzando l’istituto dell’art. 182-ter L. Fall. per tutta, o per una porzione, di tale debito, non discende alcuna compressione, in sede concorsuale, dei diritti dell’Erario, il quale non è, pertanto, portatore di un interesse autonomo alla proposizione della transazione fiscale”. Nell’arresto giurisprudenziale da ultimo citato i giudici di legittimità hanno quindi affermato che, in base alla formulazione dell’art. 182-ter vigente ante Legge n. 232/2016, esistevano due binari paralleli e tendenzialmente indipendenti, in forza dei quali la posizione del Fisco in seno al concordato era equiparabile a quella di tutti gli altri creditori (dovendo pertanto soggiacere alla *par condicio* e alla regola della maggioranza), restando la sua volontà essenziale - e incoercibile - solo laddove il debitore avesse avuto interesse a ottenere il “**consolidamento del debito tributario**”.

(segue)

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

UTET[®]
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX