

Il lavoro in allegato ha avuto come obiettivo quello di mettere in luce alcune problematiche legate agli equilibri del nostro sistema tributario avendo come punto focale le modalità con le quali agisce l'amministrazione finanziaria. In particolare è stato evidenziato come la disciplina fiscale di recente sia evoluta e si è assistito all'introduzione di nuovi istituti che mettono in crisi il dogma antico dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e del carattere vincolato del potere dell'amministrazione finanziaria. Ciò conduce inevitabilmente a domandarsi in primo luogo se siamo di fronte a mutamenti strutturali del sistema fiscale oppure ad un semplice riassetto dello stesso a fronte di nuove esigenze che si manifestano nella modernità. Sorge inoltre l'interrogativo, forse fondamentale, in ordine alla legittimità delle nuove discipline alla luce dei principi costituzionali in particolare al principio di uguaglianza ex art. 3 Cost. e dei principi di legalità e di capacità contributiva di cui rispettivamente agli artt. 23 e 53 della Costituzione.

Il punto nevralgico della trattazione, o forse semplicemente il "*casus belli*" che ha dato spunto per tali riflessioni, è stata la recente introduzione dell'istituto della transazione fiscale nell'ambito della legge fallimentare all'art. 182-ter della stessa.

Con l'istituto in commento si è passati da una disciplina del diritto fallimentare orientata verso finalità essenzialmente liquidatorie dell'impresa insolvente ed a una tutela accentuata dei diritti dei creditori ad una nuova disciplina, maggiormente sensibile non solo alla conservazione dei beni produttivi, ma soprattutto dei livelli occupazionali assicurando, fin dove possibile, la sopravvivenza dell'impresa. In sostanza, la normativa fallimentare è stata adeguata agli standard europei che avevano già da tempo abbandonato la finalità sanzionatoria nelle procedure concorsuali, che nel passato miravano solo a proteggere i creditori. Nell'ambito di una riforma del diritto fallimentare non ci si poteva non occupare dei rapporti debitori con il Fisco. E soprattutto quando si versa in uno stato di crisi, se si vogliono privilegiare gli aspetti di recupero dell'attività imprenditoriale, è necessario costruire dei moduli normativi che consentano di gestire al meglio tali rapporti. Il legislatore all'art. 182-ter della legge fallimentare riformata introduce una norma che consente

all'imprenditore in crisi, che decide di ricorrere al concordato preventivo, di addivenire ad un accordo con il Fisco per ottenere la dilazione o il pagamento parziale dei debiti tributari nell'ottica di un recupero dell'attività dell'impresa. La norma in commento delinea il procedimento attraverso il quale si addivene all'accordo, scandendone le fasi e gli adempimenti a cui il debitore da un lato e l'amministrazione dall'altro, devono far fronte. In seguito alla proposta di transazione avanzata dal contribuente, l'amministrazione dovrà effettuare una serie di attività per realizzare la "cristallizzazione" della pretesa tributaria nei confronti del debitore in crisi.

La norma disciplina anche le modalità di partecipazione al voto dell'amministrazione la quale, per molti aspetti, parteciperà al concordato preventivo come un qualsiasi altro creditore. È proprio questo aspetto della normativa che ha fatto sorgere gli interrogativi di maggior spessore sulla legittimità di tali previsioni. Più precisamente ci si chiede se è legittimo sotto il profilo costituzionale (artt. 3, 23 e 53 Cost.) che l'amministrazione finanziaria addivenga ad una transazione con il contribuente in relazione ad un debito tributario che è già sorto. In linea di principio non dovrebbero essere ammissibili trattamenti differenziati *ad personam* altrimenti si incorrerebbe realmente il rischio di determinare un *vulnus* al sistema fiscale sotto il profilo dell'equità e parità di trattamento.

Nella trattazione si evidenzia come il legislatore abbia inteso preoccuparsi dell'esigenza di trattare con il singolo contribuente avendo riguardo alla sua situazione concreta, non potendo, in tali circostanze, darsi luogo ad un trattamento uguale e indifferenziato. Purtroppo però quando si tratta di pubbliche amministrazioni è facile che per perseguire finalità di equità sostanziale, si sfoci in comportamenti e provvedimenti amministrativi difficilmente controllabili soprattutto sotto il profilo della legalità e dell'eventuale eccesso di potere. In realtà il problema è più ampio, ed è quello della possibilità di configurare uno spazio di discrezionalità nell'ambito del potere amministrativo dell'A.F. Dall'altro lato, rendere troppo vincolato e rigido il potere amministrativo

non permette ad esso di adattarsi equamente alle diverse situazioni concrete che si presentano di fronte al fisco, rischiando di non essere sufficientemente rispondente alle esigenze dei contribuenti e compromettendo ulteriori interessi meritevoli di tutela (come ad esempio quello della ripresa aziendale). Il principio di legalità costituisce il paradigma sulla base del quale articolare i poteri dell'amministrazione. Tuttavia anche la legge, fonte del potere amministrativo, non è sottratta al vaglio di legittimità alla luce di fonti di rango superiore, e in particolare alla luce della Costituzione.

Nel corso del lavoro si è cercato di dare delle risposte ai problemi interpretativi ed applicativi che via via che venivano in rilievo cercando di indicare anche quali potevano eventualmente essere le soluzioni de iure condendo. Le conclusioni hanno trovato fondamento nelle norme Costituzionali sopra citate alle quali si dovrà aggiungere il principio di buon andamento di cui all'art. 97 Cost. Sulla base di tale principio costituzionale è lecito affermare che il legislatore ordinario possa legittimamente introdurre normative che pur alterando sotto il profilo formale l'uguaglianza tra i contribuenti, nondimeno assicurano il perseguimento e la realizzazione di altri valori costituzionali ugualmente meritevoli di tutela. Nel caso di specie l'istituto della transazione fiscale pur conducendo i contribuenti su differenziati piani di valutazione, consente a questi di poter efficacemente porre in essere una procedura concorsuale idonea a produrre un effetto conservativo dell'assetto aziendale, produttivo, e della forza lavoro. Dall'altro lato consente (ed è questo il punto focale che ha provocato le maggiori scissioni in dottrina) la riscossione sicura, ancorché parziale, di un credito tributario che altrimenti andrebbe perduto nella procedura di riscossione coattiva.

Alla luce di quanto detto, l'interrogativo finale che ci si pone è se sia possibile, o quanto meno legittimo, configurare un istituto la cui *ratio* sia quella di subordinare le ragioni di equità fiscale e di parità di trattamento a quelle della riscossione tributaria. Oppure se in realtà, come molti si sono prodigati a dimostrare, la *ratio* sia proprio quella di assicurare l'equità attraverso la sicura riscossione. Ma così argomentando si rischia di confondere il piano normativo-impositivo da quello della riscossione ed esecutivo. In realtà il principio di uguaglianza ha come terreno principe di attuazione quello

normativo; ed indubbiamente la transazione fiscale lo mette in discussione nella misura in cui consente a determinati soggetti passivi di imposta di versare all'Erario una somma inferiore a quella dovuta, ponendoli in una situazione di squilibrio con coloro i quali hanno correttamente adempiuto alle imposte. A tal proposito è stato addirittura affermato che « *quanto non è pagato da chi dovrebbe pagare dovrà essere pagato da altri con maggior spirito civico o con meno possibilità di frode*». Quindi, mentre in diritto privato il creditore può sempre rinunciare al credito. L' Erario non può farlo in quanto è titolare di un credito che rappresenta una quota il cui mancato incasso non riguarda l' Erario solamente ma si ripercuote sulla posizione di quanti non hanno beneficiato della rinuncia. Sotto questo profilo il tema dell'accordo con l'amministrazione finanziaria (tema che riguarda la transazione fiscale ma anche numerosi altri istituti vecchi e nuovi quali la conciliazione, l'accertamento con adesione, il concordato ecc) si intreccia fortemente con quello del perequato riparto dei carichi fiscali. Si è argomentato che il mancato pagamento della propria quota da parte di un contribuente o l'errato riparto dei carichi fiscali, va a vantaggio di uno o più contribuenti a scapito degli altri membri della comunità. Alla luce di ciò per ciascun contribuente non è indifferente che gli altri adempiano o non adempiano al pagamento della quota loro spettante; né è irrilevante se il riparto del carico fiscale sia stato operato in maniera corretta o scorretta. Se ciò che abbiamo detto sin ora è vero allora la singola legge di imposta che determina la quota di contribuzione a carico di ciascuno, non ha solo la funzione di risolvere il conflitto di interessi *esterno* tra contribuente e fisco, ma anche (e soprattutto) di risolvere il conflitto di interessi *interno* tra contribuenti stabilendo il rapporto relativo di partecipazione individuale alla comune contribuzione.

È questa la lettura del fenomeno che più convince in quanto richiama espressamente il principio basilare del diritto tributario moderno, ovvero il principio di capacità contributiva. Nella definizione di “*rapporto giuridico di imposta*” data da autorevole e risalente dottrina italiana, su cui si è basata la cultura tributaristica italiana del XX sec., è assente la funzione di riparto dei carichi fiscali; “*il tributo è quella prestazione pecuniaria che lo Stato , o altro Ente pubblico ha diritto a pretendere in virtù della sua potestà di imperio [...] nei casi, nella misura e nei modi stabiliti dalla legge in modo da assicurare un'entrata*”. Il risvolto negativo e inaccettabile che consegue da tale impostazione, è la possibilità per lo Stato di poter imporre tributi sulla

base di qualsiasi pretesto, senza che sia necessaria la presenza di indici economici.

Al contrario, secondo la concezione “*democratica-comunitaria*” l' imposta è una prestazione obbligatoria di carattere economico finalizzata a soddisfare i bisogni comuni. Le situazioni debitorie di ciascun contribuente non sono più delle monadi legate solo alla potestà di imperio del potere sovrano. Il rapporto tra ciascun contribuente e il fisco non è dipendente anche dai rapporti che il Fisco ha con gli altri cittadini. Il contesto sociale e di solidarietà comune fa sì che tali rapporti siano intrecciati e interdipendenti. Conseguenziale è la ricerca di criteri sulla base dei quali operare il riparto dei carichi. Il diritto tributario si configura quindi come “*diritto distributivo che racchiude l'insieme delle regole giuridiche che lo Stato crea per fissare le regole di ripartizione dei carichi.*”

Dimostrato il legame tra equità fiscale e funzione impositiva ne è conseguito come corollario necessario il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria. La funzione accertativa che fa capo all' amministrazione finanziaria è una funzione pubblica. Il legame che sussiste tra funzione impositiva e la singola obbligazione tributaria è dato dalla vincolatezza del potere dell' amministrazione. Questo particolare carattere ha comportato nel tempo una confusione tra i diversi piani di indagine. È facile sfociare dalla vincolatezza del potere alla inderogabilità delle sue conseguenze . È stato affermato infatti che all' amministrazione finanziaria non può essere dato di rinunciare neppure parzialmente alla propria pretesa, in quanto la posizione creditoria non fa capo all'amministrazione in quanto tale, ma alla collettività dei cittadini. Il lavoro prosegue quindi in una ampia ricerca del fondamento del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Si tratta per molti aspetti quasi di un principio indimostrato. Si è tentato di darne una ricostruzione alla luce dei principi costituzionali (e in particolare dei suindicati artt. 23 e 53 Cost.). La dottrina che sostiene che il fondamento al principio di indisponibilità è da individuare tra le norme costituzionali afferma che il legislatore può neppure delegare all' amministrazione dei poteri discrezionali. Infatti il limite di cui all' art. 53 Cost. non è un limite per l' amministrazione, ma per il legislatore. È il legislatore che, per non determinare una ripartizione del carico fiscale disancorata dalla capacità contributiva, non potrebbe consentire all' amministrazione di rinunciare al proprio credito; come visto prima, questo avrebbe una sicura ricaduta

negativa sui contribuenti adempienti.

A tali principi costituzionali si deve aggiungere l'art 97 che sancisce il principio di legalità, imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione. In base al principio di imparzialità all'amministrazione è vietato operare indebite discriminazioni tra i destinatari dei suoi provvedimenti. Per la dottrina tradizionale<sup>386</sup> il principio di buon andamento rappresenta la principale realizzazione dell'economicità dell'azione e della sua efficienza. Istituti quali la conciliazione giudiziale o la transazione fiscale consentono all'amministrazione di ottenere, tramite un accordo con il contribuente, più di quanto si possa conseguire da un contenzioso o dalla procedura concorsuale di fallimento. Nell'uno caso il contenzioso potrebbe riservare una sentenza in tutto o in parte sfavorevole all'amministrazione; nell'altro una eventuale dichiarazione di fallimento e l'apertura della procedura concorsuale, in caso di incapacità dei beni del debitore, potrebbe compromettere la soddisfazione del credito fiscale. Proprio il criterio dell'economicità da un lato, e la valutazione della capacità dell'impresa a continuare l'attività, consentono di superare i paventati dubbi di incostituzionalità e incompatibilità comunitaria dell'istituto della transazione.

Nella parte successiva della trattazione sono stati affrontati singoli problemi tecnici di interpretazione e di applicazione della normativa di cui all'art. 182-ter l.f. In particolare il regime di impugnazione degli atti amministrativi in cui si articola la procedura, la giurisdizione competente, la misura di soddisfazione dei crediti tributari oggetto di transazione, e il trattamento dei crediti tributari privilegiati. Di particolare interesse sotto il profilo della teoria generale è anche la natura dell'atto di diniego/accettazione della transazione fiscale.

Nell'ultimo capitolo ci si è occupati propriamente di collocare la normativa sulla transazione nel contesto costituzionale ma anche delle fonti normative internazionali alle quali il legislatore italiano deve prestare osservanza. Non si devono, infatti, trascurare i risvolti che derivano dall'appartenenza dell'Italia all'Unione Europea sia per quanto attiene strettamente alla fiscalità, sia per quanto riguarda gli altri obiettivi che vengono posti. Si è proceduto ad analizzare, in particolare, l'incidenza della disciplina della transazione

fiscale, sul tema dell'Iva e degli aiuti di Stato, settori disciplinari tipici del diritto Comunitario. È in special modo nell'ambito degli aiuti di Stato che l'istituto in commento viene a collidere maggiormente con il principio di euguaglianza e parità di trattamento, nel contesto internazionale.