

Facoltà di Giurisprudenza
Cattedra di diritto tributario dell'impresa

LA TRANSAZIONE FISCALE

Relatore

Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

Candidato

Roberta Piccinni

Matr. 087203

Correlatore

Chiar.mo Prof. Fabio Marchetti

Anno Accademico 2010/2011

INDICE

I.CAPITOLO

L'ISTITUTO DELLA TRANSAZIONE E IL SUO SISTEMATICO

1. La transazione come istituto di diritto privato.....	8
1.1 Elementi strutturali del contratto transattivo.....	9
1.1.1 Le reciproche concessioni	9
1.1.2 La lite.....	10
1.1.3 La res dubia.....	11
1.2 La transazione novativa e impugnabilità della transazione.	12
2. La transazione " di diritto pubblico"	14
3. La transazione nel diritto tributario: evoluzione normativa	21
3.1 Art 90 D.P.R. 602/1973	21
3.2 La c.d. Transazione dei ruoli (Art. 3, comma 3, D.L. 8 Luglio 2002 n. 138).....	24
3.3 La transazione fiscale nella legge fallimentare.....	27
3.4 Successive modifiche	31
4. La Transazione fiscale: aspetti fondamentali.....	34
4.1 Rapporto tra transazione fiscale e concordato preventivo.	34
4.2 Autonomia della transazione fiscale rispetto al concordato	38
4.3 Estensione dell'istituto anche agli accordi di ristrutturazione.....	43
4.4 Ambito di applicazione oggettivo	45
4.5 Procedimento applicativo e adempimenti degli uffici finanziari.....	50
4.5.1 Avvio della procedura.....	50
4.5.2 Adempimenti dell'amministrazione finanziaria.....	53

4.5.3	Adempimenti procedurali a carico del tribunale. Omologazione del concordato.	56
4.6	Effetti sul credito tributario.	59
4.6.1	La cessazione della materia del contendere	59
4.6.2	Consolidamento del debito tributario.....	61
4.7	Transigibilità dei crediti previdenziali.....	67

II. CAPITOLO

TRANSAZIONE FISCALE E INDISPONIBILITA' DELL' OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA.

1.	Premessa	72
2.	La natura giuridica della transazione fiscale. Inquadramento dell'istituto nel parametro legislativo di cui all'art. 1965 cod. civ.	74
a.	La lite	74
b.	Le reciproche concessioni.	78
c.	La <i>res dubia</i>	79
2.1	Conclusioni.....	80
3.	Il principio dell' indisponibilità dell'obbligazione tributaria	83
3.1	Vincoli di indisponibilità. Elaborazione di teoria generale.	85
3.2	L'obbligazione tributaria. (obbligazione di diritto pubblico).....	90
3.3	L'indisponibilità del credito tributario. Incertezze terminologiche.....	95
3.4	Le diverse ricostruzioni del principio di indisponibilità. La ricerca del suo fondamento.....	98
3.4.1	<i>Rilevanza normativa del principio di indisponibilità alla luce della Costituzione Italiana.</i>	99

3.4.2 Nozione di tributo. Perequazione e riparto dei carichi fiscali.	103
3.4.3 La relazione tra il principio di indisponibilità tributaria e il potere (vincolato) dell'Amministrazione finanziaria.	108
3.4.4. Il principio di efficienza e buon andamento e la responsabilità del funzionario. Una nuova chiave di lettura.	112
3.4.5 La funzione impositiva. Profili di discrezionalità.....	114
3.4.6 Possibile esistenza di un nuovo concetto: la discrezionalità tributaria	116
3.4.7 Derogabilità del principio. La posizione della giurisprudenza	119
3.5 Conclusione	122
4 Cenni comparatistici	126
4.1 La Spagna.	126
4.2 La Germania.....	128
4.3 La Francia.....	129
4.4 Il Regno Unito	131

III. CAPITOLO

INCERTEZZE APPLICATIVE DELLA NORMATIVA

1. Premessa	134
2. Il “consolidamento” del debito tributario e il problema dell'impugnabilità degli atti in cui si concreta.	137
2.1 La proposta di transazione fiscale e il c.d. “effetto di consolidamento”. Una premessa.....	137
2.2. Impugnabilità degli atti in cui si concreta il consolidamento	141
2.2.1 Gli avvisi di irregolarità.....	145
2.2.3. La certificazione dell'ufficio relativa a ruoli non ancora consegnati	147

3. Rigetto della proposta di transazione fiscale. Conseguenze e impugnabilità dell'atto.	148
3.1 Natura dell'atto di accettazione/diniego di transazione	151
3.2 La situazione giuridica in cui versa il contribuente	152
3.3 La giurisdizione competente	155
4. La misura di soddisfazione dei crediti tributari oggetto di transazione; falcidia dei crediti tributari privilegiati (182- ter comma 2).....	159
4.1 Il regime dei crediti privilegiati nel concordato preventivo	159
4.2 I privilegi nel diritto tributario	161
4.3 La falcidia dei crediti tributari privilegiati nella transazione fiscale. .	163

IV. CAPITOLO

IMPLICAZIONI DELLA TRANSAZIONE FISCALE NELL'ORDINAMENTO EUROPEO

1. Premessa. Il sistema fiscale comunitario.	169
2. Gli Aiuti di Stato. Un quadro generale.	171
2.1. Le agevolazioni fiscali come possibili aiuti di Stato. Il caso della transazione fiscale	173
3. La problematica della ricomprensione dell'Iva nell'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale	183
3.1. Premessa	183
3.2. La transigibilità dell' Imposta sul valore aggiunto	188
3.2.1. <i>La sentenza C-132/06 della Corte di Giustizia UE in materia di condoni IVA. Cenni.</i>	191
3.2.2. <i>La modifica introdotta da parte del D.L. 185/2008 all'art. 182-ter....</i>	192

I. CAPITOLO

L'ISTITUTO DELLA TRANSAZIONE E IL SUO INQUADRAMENTO SISTEMATICO

1. La transazione come istituto di diritto privato

La transazione ex Art 1965 cod. civ I comma è “ *il contratto con il quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine ad una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro*”.

Il primo comma attiene a quella che viene definita “*transazione pura*”, per differenziarla dalla c.d. transazione “*novativa*” di cui al comma 2, secondo il quale “*con le concessioni si possono creare modificare estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione tra le parti*”.

Si tratta di un contratto tipico che , in quanto tale, soggiace oltre che alla disciplina particolare dettata dal codice agli artt. 1965 ss , anche alla disciplina codicistica del libro I , titolo II riguardante i contratti in generale.

Il legislatore, nel disciplinare i contratti tipici, fissa gli elementi qualificanti del tipo contrattuale e opera spesso una definizione della natura delle prestazioni principali in capo alle parti (emblematico è l'esempio della compravendita come scambio di cosa contra prezzo). Tutto ciò non avviene nella transazione. Nel contratto transattivo il legislatore opera solo un riferimento alle “concessioni reciproche”, senza alcuna indicazione specifica del loro contenuto¹. È ben possibile, però, che una fattispecie contrattuale sia determinata indicando il *rapporto* che deve intercorrere tra le prestazioni di un contratto, piuttosto che la *natura* delle stesse. E proprio da tale rapporto emerge il profilo finalistico e qualificante della transazione: la composizione di una lite attuale o potenziale.

Vi è stato pure chi, in passato, ha negato la natura contrattuale alla transazione, sostenendo che essa consisterebbe in “*una combinazione di due negozi unilaterali reciprocamente condizionati*”². Questa tesi è stata contestata affermando che, come ogni contratto commutativo, per individuare la volontà unitaria

¹ C.f.r. F. ARANGIO, *La transazione*, Utet, Torino, 2004, pag 3.

² F. CARNELUTTI, *La transazione è un contratto?*, in *Riv. Dir. Proc. Civ.*, 1953, I, p.184 “ *le due parti della transazione rinunciando parzialmente alla pretesa e parzialmente riconoscendola, non vogliono affatto la stessa cosa [...]. I due negozi sono collegati, ma non fusi [...]. La transazione non è un contratto, ma la combinazione di una rinuncia e di riconoscimento, dei quali ciascuno è condizionato all'esistenza dell'altro*”

sottesa ad esso non bisogna guardare alle singole volizioni delle parti nella fase di formazione del contratto, che saranno inevitabilmente confliggenti , ma al *quid novi* risultante dal loro incontro. Volendo ulteriormente specificare, nel contratto le due volontà hanno un contenuto non omogeneo ma si integrano reciprocamente per il raggiungimento di un obiettivo comune. Nella transazione, infatti, si può individuare un'unica volontà di cui ciascuna promessa delle parti costituisce parte integrante allo scopo di dirimere la lite. Scindendo la transazione in una somma di promesse unilaterali si incorre nel rischio di attribuire un valore ad eventuali dichiarazioni isolate di parziale ammissione o rinuncia, non seguite da accettazione del destinatario.

In realtà discutere a proposito della natura contrattuale o meno della transazione appare avere scarsa rilevanza pratica stante la scelta del legislatore di includerla tra i contratti tipici e avendola disciplinata al pari di un contratto. La discussione risulta oramai superata e la giurisprudenza è stata sempre compatta nell'affermare tale natura.

Gli elementi caratteristici strutturali della transazione civilistica sono : la lite, e le reciproche concessioni. Si discute poi se tra essi debba essere compresa anche la *res dubia*.

1.1 Elementi strutturali del contratto transattivo

1.1.1 Le reciproche concessioni

Il primo elemento che viene in rilievo risiede nelle reciproche concessioni, ossia quello che si può definire *aliquid datum* a fronte di un *aliquid retentum*.

Nel contratto in esame, le parti, rinunciano parzialmente alla propria pretesa (non interamente) . Questo profilo è stato valorizzato dalla Cassazione nella Sent. 10 luglio 1985, n 4106 la quale ha sottolineato la necessità che “ *i contraenti si facciano delle concessioni reciproche nel senso che l' uno sacrifichi qualcuna delle sue pretese in favore dell'altro*”. Se mancassero le reciproche concessioni ci

troveremmo di fronte ad un negozio di accertamento. Lo sottolinea la Cassazione quando afferma che a differenza della transazione (che richiede una volontà abdicativa, una reciprocità di concessioni tra le parti, in modo tale che ciascuna di esse subisca un sacrificio), il negozio di accertamento ha solo la funzione di fissare il contenuto di un rapporto giuridico preesistente con effetto preclusivo di ogni ulteriore contestazione a riguardo; esso non costituisce fonte autonoma degli effetti giuridici da esso previsti ma rende definitive ed immutabili situazioni effettuali già in stato di obiettiva incertezza, vincolando le parti. (Cass. Civ., 10.1.83, n 161, in Mass. Foro i., 1983).

Ritornando al tema specifico delle reciproche concessioni, si è posto il problema circa la necessità che le rinunce di ciascuna delle parti siano equivalenti. Non è così. In altri termini, con riferimento alle pretese originarie, non è necessario che i contraenti facciano un passo indietro di pari spessore. Ciò è avvalorato dal disposto dell' art. 1970 che preclude l'impugnazione della transazione per causa di lesione. E *a fortiori*, la Cassazione ha addirittura affermato l'irrilevanza di un eventuale successivo accertamento dell'infondatezza assoluta di una delle due posizioni; è richiesta la sola discordanza tra le due³. Rimangono applicabili tutti gli altri principi di autonomia contrattuale⁴.

Anche quando la transazione verte su un conflitto futuro, risulta ugualmente necessario che si possano individuare i rispettivi diritti vantati, anche se il contrasto non deve necessariamente aver assunto i caratteri propri della pretesa e della contestazione.

1.1.2 La lite

Il secondo elemento rilevante è la *res litigiosa* che si riscontra quando una parte avanza una pretesa circa la titolarità di un diritto, al quale sono connesse

³ F. ARANGIO, *La transazione*, Utet, Torino, 2004, per il quale è comunque richiesta la buona fede contrattuale delle parti. Infatti il disposto di cui all'art. 1971 ("Se una delle parti era consapevole della temerarietà della sua pretesa, l'altra può chiedere l'annullamento della transazione") sancisce l'impugnabilità della transazione per pretesa temeraria.

⁴ F. GALGANO, *Trattato di diritto civile*, 2009, Cedam, Padova, pag.228 ss.

obbligazioni o doveri dell'altra parte, e l'altra contesta e l'esistenza o attualità di tale diritto, o oppone l'esistenza a sua volta di un proprio diritto, cui siano ricollegabili obblighi o doveri della prima (Cfr. Cass., 9 novembre, n 6636). Da ciò discende che non possono essere oggetto di pretesa interessi che non siano ritenuti dall'ordinamento come meritevoli di tutela.

Stando alla lettera dell'art. 1965 lo scopo della transazione, che civilisticamente dovrebbe qualificarsi quale *causa* del contratto, sta nel porre fine a una lite già iniziata tra i contraenti o nel prevenirne una che possa insorgere nel futuro.

1.1.3 La *res dubia*

Come precedentemente accennato, vi è incertezza nell'affermare la rilevanza della *res dubia*. Questo profilo è molto attuale in quanto non si è ancora formata una giurisprudenza consolidata sul tema. Secondo la tesi che vuole affermarne l'esistenza, la situazione di incertezza è elemento costitutivo del contratto di transazione. Tale situazione permette di identificare la funzione tipica del contratto nella sostituzione di una situazione giuridica certa ad una incerta. In giurisprudenza la *res dubia* non è considerata come un carattere indispensabile della situazione su cui le parti transigono, ma è piuttosto una conseguenza della contesa tra le parti⁵; da ciò deriva che l'eventuale successivo accertamento dell'infondatezza delle pretese non incide sulla validità del contratto (vedi supra par. 1.2.1 le reciproche concessioni). La Cassazione ha sottolineato (Cass. Civ. sez III. 13 maggio 1996 n. 4448, in Mass, 1996) che *“poiché il presupposto della res dubia che caratterizza la transazione, è costituito non dall'incertezza obiettiva circa lo stato di diritto, ma dalla sussistenza di discordanti valutazioni in ordine alle correlative situazioni giudiziali dei rispettivi diritti ed obblighi delle parti, nessuna incidenza sulla validità ed efficacia del negozio può attribuirsi, al di fuori delle ipotesi previste dagli art. 1971 e segg. c.c. all'accertamento ex post della assoluta*

⁵ In sostanza se le parti sono in lite, l'incertezza su quella che è l'effettiva situazione giuridica è ineliminabile. La lite porta intrinsecamente con sé l'incertezza (giuridica).

infondatezza delle contrapposte pretese". In sostanza, per la Cassazione, l'incertezza non può avere carattere oggettivo, nel senso che chiunque nelle medesime circostanze avrebbe dubitato della spettanza o meno del diritto. Se così fosse stato allora, ogni transazione sarebbe stata impugnabile dimostrando la fondatezza del proprio diritto⁶. Si è preferito propendere per una incertezza soggettiva, riferendosi ad un dubbio reale, effettivo sulla situazione concreta.

La dottrina sembra accogliere la tesi negazionista della rilevanza di questo elemento affermando apertamente che l'art. 1965 c.c. fa riferimento ad una lite già iniziata o che può sorgere tra le parti e non ad una situazione di incertezza da eliminare⁷. Alcuni autori si spingono a evidenziare⁸ che, in fondo, manca qualsiasi riferimento all'incertezza nel codice civile e ciò è dovuto ad una scelta deliberata del legislatore⁹.

1.2 La transazione novativa e impugnabilità della transazione.

Ai fini di questa trattazione il carattere eventualmente novativo che può assumere la transazione è scarsamente rilevante. Ma ragioni di completezza di sistema richiedono un cenno, seppur minimale.

Come anticipato, ai sensi del disposto dell' art. 1965 secondo comma la transazione può essere novativa dei rapporti preesistenti (diversamente dal contratto di accertamento che non può mai aver mai valenza novativa) ma solo se espressamente previsto dalle parti. Da ciò deriva che la transazione

⁶ Come si è detto *supra* la transazione è impugnabile ex art. 1971 è impugnabile se una delle parti era consapevole della temerarietà della sua pretesa. Non se ha sostenuto in buona fede l'esistenza di un suo diritto.

⁷ L. VIOLA, *Il contratto*, Cedam, Padova, 2009, pag.1629

⁸ F. ARANGIO, *La transazione*, Utet, Torino, 2004.

⁹ Contra F. GALGANO, *Trattato di diritto civile*, 2009 CEDAM pag.228 ss. secondo il quale la "transazione presuppone l'incertezza sull'esito della lite ed è quindi annullabile anche la transazione su lite già decisa con sentenza passata in giudicato, della quale le parti o una di esse non avevano notizia (art. 1974); è invece irrilevante l'accertamento successivo dell'infondatezza di una delle contrapposte pretese".

comporterà l'estinzione del precedente rapporto e la costituzione di uno nuovo¹⁰. Per determinare il carattere novativo o conservativo della transazione occorrerebbe accertare se le parti, nel comporre il precedente rapporto litigioso, abbiano inteso o meno addivenire alla conclusione di un nuovo rapporto. Perciò se una delle parti risultasse inadempiente rispetto agli obblighi nascenti dalla transazione, l'altra può chiederne la risoluzione con l'effetto di poter riaprire la lite originaria. La novazione è senza effetto se non esisteva l'obbligazione originaria¹¹.

Quanto all'impugnabilità del contratto transattivo, questo soggiace sicuramente alla disciplina generale dei contratti quanto a nullità e annullabilità. In più essendo un contratto tipico soggiace anche alla disciplina speciale dettata appositamente dal legislatore. Il riferimento è all'art 1966 rubricato "*capacità a transigere e disponibilità dei diritti*". Per poter transigere, la legge richiede che le parti devono avere la capacità di disporre dei diritti che formano oggetto della lite. L'oggetto della transazione deve essere "*disponibile alle parti*". Questo presupposto è considerato talmente importante dal legislatore che la mancanza è sanzionata con la nullità del contratto; mentre tutti gli altri vizi della transazione considerati negli articoli seguenti sono sanzionati con la semplice annullabilità.

La transazione non è annullabile per errore di diritto sulle questioni oggetto della controversia perché, per sua natura, è uno strumento per chiudere o prevenire una lite in via consensuale¹².

¹⁰ La giurisprudenza non ha negato l'esistenza di una transazione che modifica la fonte del rapporto preesistente, ma non ne determina necessariamente l'estinzione.

¹¹ Cfr. F. GALGANO, *Trattato di diritto civile*, Padova, Cedam, 2009; F. SANTORO-PASSARELLI, *La transazione Jovene*, Napoli, 1986, p186.

¹² Agli articoli 1971-1976 è disciplinato il regime della transazione per quanto riguarda aspetti marginali rispetto al tema che ci interessa. Pertanto si rinvia a F. GALGANO, *Trattato di diritto civile*, Padova, Cedam, 2009; F. SANTORO-PASSARELLI, *La transazione Jovene*, Napoli, 1986, p186; L. VIOLA, *Il contratto*, Cedam, Padova, 2009, pag.1629; F. ARANGIO, *La transazione*, Utet, Torino, 2004.

2. La transazione ” di diritto pubblico”

L'art. 239 del codice dei contratti pubblici ha positivizzato un istituto già utilizzato nella prassi amministrativa: la *transazione* civile come forma generale di risoluzione del contenzioso in sede stragiudiziale. Il legislatore ha agito in conformità a quelle che sono le recenti tendenze di spostare il conflitto dalla sede giudiziale, in un'ottica di deflazione del contenzioso¹³ (stante anche la difficoltà di ottenere una pronuncia in tempi brevi). Il Consiglio di Stato ha però evidenziato che questo istituto avrebbe eroso spazi all'*accordo bonario* disciplinato nel seguente art. 240 del codice. Da questa problematica non sono neppure rimaste completamente estranee le istituzioni comunitarie. Il Consiglio d'Europa ha emanato nel 2001 una Raccomandazione¹⁴ con la quale si invitavano gli Stati Membri ad “*apprestare e potenziare i modi alternativi di risoluzione delle controversie in alternativa ai ricorsi giurisdizionali*” e anche che “*gli Stati si dotino di leggi nazionali attributive del potere di transigere alle autorità amministrative*”.

Il legislatore si è preoccupato di creare un istituto apposito per consentire la risoluzione concordata delle controversie che possono insorgere tra stazione appaltante e il privato nelle varie fasi attinenti ai contratti pubblici. Si tratta quindi di transazioni su rapporti di diritto privato. È unanime in dottrina il riconoscimento agli enti pubblici della capacità di diritto privato accanto a quella di diritto pubblico, basandosi sulla circostanza che l'ente pubblico sia innanzitutto una persona giuridica di diritto comune. Ancorché operante nell'ambito della sua capacità di diritto privato, l'Amministrazione rimane un soggetto pubblico e non può esimersi dai vincoli Costituzionali che la distinguono da un qualunque privato operante sul mercato (cfr. art. 97 Cost.)¹⁵. Ciò ha sempre spinto il legislatore verso forme di composizione del conflitto che

¹³ F. ASTONE, *Strumenti di tutela e forme di risoluzione bonaria del contenzioso nel codice dei contratti pubblici*, Giuffrè, Milano, 2007, p. 95 ss.

¹⁴ 2001/310/CE del 4 aprile 2001.

¹⁵ “è indubbio che l'attività della pubblica amministrazione sia finalizzata al perseguimento del pubblico interesse, e deve sempre essere riguardata sotto quest'ottica” S. VINTI, *Limiti funzionali all'autonomia negoziale della Pubblica Amministrazione nell'appalto di opere pubbliche*, Padova, Cedam, 2008, p.38.

contemperassero la natura pubblicistica di uno dei soggetti coinvolti¹⁶ con le esigenze di efficienza e buon andamento dell'amministrazione da un lato e le ragioni di economia del privato dall'altro.

Prima dell'introduzione dell'istituto in commento erano già presenti nell'ordinamento forme di accordo bonario obbligatorio da attuare quando la pubblica amministrazione valutasse con prudente apprezzamento, che la questione sollevata dall'affidatario potesse determinare una variazione sostanziale nei costi dell'appalto. L'accordo bonario ha per oggetto i diritti soggettivi derivanti dall'esecuzione dei contratti. La transazione trova applicazione anche al di fuori dell'ambito di operatività dell'accordo bonario, come strumento alternativo e facoltativo di definizione del contenzioso per la risoluzione di tutte le controversie relative all'esecuzione dei contratti pubblici¹⁷. La dottrina dominante¹⁸ era concorde nell'affermare che la transazione di diritto civile potesse essere uno strumento stragiudiziale di risoluzione delle controversie tra Pubblica Amministrazione e privato. La codificazione nell'art. 239 del codice dei contratti pubblici è stata una positivizzazione del diritto vivente¹⁹. A prova di ciò la relazione al codice sottolinea come si tratti di una

¹⁶Tenendo anche conto della risalente teoria che vede l'amministrazione operare su un piano diverso e non equiordinato rispetto al privato; si tratterebbe di soggetti che non operano sullo stesso piano in quanto aventi natura diversa; l'amministrazione infatti esercita il proprio *potere* sul privato.

¹⁷"nell'ambito degli accordi C.d. "sostitutivi del provvedimento" si può annoverare l'accordo bonario previsto dall'art. 31-bis della legge 11 febbraio 1994, n 109 e successive modifiche, il quale ai fini dell'accelerazione della risoluzione del contenzioso in materia, al primo comma stabilisce che: "per i lavori pubblici affidati dai soggetti di cui all'articolo 2, comma 2, lettere a) e b), in materia d'appalti e concessioni, qualora, a seguito dell'iscrizione di riserve sui documenti contabili, l'importo economico dell'opera possa variare in misura sostanziale e in ogni caso non inferiore al 10 per cento dell'importo contrattuale, il Responsabile del procedimento promuove la costituzione d'apposita commissione perché formuli, acquisita la relazione del Direttore dei Lavori e ove costituito dell'organo di collaudo, entro novanta giorni dalla apposizione dell'ultima delle predette riserve, proposta motivata d'accordo bonario. In merito alla propostasi pronunciano, nei successivi trenta giorni, l'appaltatore ed il soggetto committente.[...]"cit. F. ASTONE, *Strumenti di tutela*, cit. Giappichelli, Torino, 2007, pgg.95, ss.

¹⁸ E. GUICCIARDI, *La transazione degli enti pubblici*, in *Arch. Dir. Pubbl.*, 1936, 64; C. FERRARI, *Transazione della Pubblica amministrazione*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, Vol. XXXI, 7, 1994; P. CHIRULLI- P. STELLA RICHTER, *Transazione (Dir. Ammin)*, in *Enc. Dir.*, XLIV, Milano, 1992, 867.

¹⁹ C.f.r. F. ASTONE, *Strumenti di tutela e forme di risoluzione bonaria del contenzioso nel codice dei contratti pubblici*, Giappichelli, Torino, 2007p. 95 ss..

norma di chiusura che consente l'appianamento delle liti, che potrebbero coinvolgere dei diritti soggettivi derivanti dall'esecuzione dei contratti pubblici di lavori, servizi e forniture, essendo uno strumento agile, alternativo, e facoltativo all'accordo bonario. La dottrina amministrativistica ha di recente dimostrato un crescente interesse verso tutte le forme di deflazione del contenzioso alternativi, ma anche aggiuntivi rispetto alla giurisdizione senza ovviamente escludere il ricorso al giudice in ultima istanza..

I caratteri che vengono in rilievo in relazione a tale istituto, sono gli stessi di cui si è detto sopra a proposito della transazione ex art. 1965²⁰. È poi disegnato un iter procedimentale da rispettare per giungere (cfr. art 240 comma 3) alla transazione e che riguarda tutte le amministrazioni e gli enti aggiudicatori e quindi anche i soggetti privati in base al disposto dell'art 3 comma 29 del codice dei contratti pubblici. Le modalità sono preordinate alla stipulazione della transazione. La proposta può essere formulata dal soggetto aggiudicatario o dallo stesso dirigente competente previa audizione dell'interessato. La forma richiesta è quella scritta *ad substantiam* pena di nullità. Per la transazione ex art 1965 è richiesta la forma scritta solo *ad probationem*. Ma questa non è una norma speciale per le pubbliche che sono tenute sempre a concludere i contratti in forma scritta.

Quanto alla disponibilità del diritto, richiesta ai fini della transazione, il comma 2 del 239 prevede per gli enti aggiudicatori che non sono amministratori o enti pubblici, il parere dell'avvocatura dello stato che difende il soggetto in mancanza del funzionario di grado più elevato e competente per il contenzioso. Ciò limitatamente alle controversie (*rectius* liti) di valore superiore a 100.000 euro. Per le amministrazioni assoggettate alla legge sulla contabilità di Stato, è necessario il parere del Consiglio di Stato.

La norma in commento non determina il venir meno delle norme che riguardano le attività di controllo e consultive che devono necessariamente

²⁰ F. ASTONE, *Strumenti di tutela e forme di risoluzione bonaria del contenzioso*, Giappichelli, Torino, 2007, p. 98ss..

precedere l'accordo transattivo secondo i regimi peculiari delle singole amministrazioni pubbliche. Non vi è abrogazione implicita di tali specifiche disposizioni. Essa ha la funzione precipua di proceduralizzare il percorso che il soggetto pubblico deve compiere fino alla stipulazione della transazione a garanzia di trasparenza dell'attività amministrativa ma anche a garanzia dei soggetti agenti, sul piano della responsabilità in quanto il loro operato deve essere sempre preordinato al perseguimento di interessi pubblici²¹.

Si è posto il problema del rapporto che si crea tra questo istituto di diritto pubblico, e la transazione codicistica ex 1965. Si è risposto nel senso che quest'ultima è un rimedio di diritto comune che può essere impiegato in qualsiasi caso in cui se ne ravvisi l'opportunità, e la transazione ex art. 240 è uno strumento funzionale alla natura pubblicistica dell'ente. Più specificamente si deve distinguere tra *rapporti di diritto pubblico* e *rapporti di diritto privato* della Pubblica Amministrazione.²²

Nei rapporti di diritto privato l'amministrazione non esercita bilateralmente o consensualmente un potere amministrativo, ma pone in essere una vera e propria fattispecie contrattuale agendo sul piano giuridico come un qualsiasi altro soggetto privato, in un rapporto di parità con la controparte²³. Quest'affermazione deve essere, tuttavia, rettificata nella misura in cui, per stipulare una transazione è necessario un'attenta valutazione dalla quale devono emergere la convenienza e l'adequatezza del risultato raggiungibile rispetto al ricorso al giudice. Vi sono inoltre delle disposizioni di legge che pongono vincoli

²¹ M. DE PAOLIS, *Le controversie sui contratti pubblici. In sede stragiudiziale e nel processo civile, amministrativo, penale e contabile*, Cedam, Padova, 2010, secondo il quale si tratta di regole che garantiscono un contraddittorio tra soggetto pubblico e privato indispensabile a realizzare un effettivo rapporto tra le parti con lo scopo ultimo di giungere alla formulazione di una proposta di transazione in grado di contemperare effettivamente i contrapposti interessi in gioco e per renderla in tal modo maggiormente efficace.

²² Tra i quali vedi F. ASTONE, *La transazione*, Giappichelli, Torino, 2007, 98.

²³ S. BUSCEMA - A. BUSCEMA- R. RAFFAELE, *I contratti della Pubblica Amministrazione*, Cedam, Padova, 2008, per i quali l'attività amministrativa di diritto privato della P.A. deve essere tenuta distinta da quella di diritto pubblico, non tanto per il ruolo autonomo che la stessa è chiamata a svolgere, quanto per la individuazione del diverso modo di realizzare inderogabilmente un interesse pubblico.

procedurali per arrivare all'accordo transattivo tra pubblica amministrazione e privati²⁴(vedi *supra*).

Pacifica è dunque l'ammissibilità dell'istituto nei rapporti di diritto privato di cui è parte una pubblica amministrazione. E ciò trova fondamento anche in altri istituti consolidati come gli accordi di cui all'art. 11 l.240/1990 riconoscendo in essi un valido strumento dell'amministrazione per poter raggiungere un accordo con i privati al fine di risolvere le liti aventi ad oggetto rapporti di diritto pubblico. Tali accordi potranno anche avere natura transattiva. Non devono, però, venire meno i principi fondamentali che sorreggono l'agire amministrativo, fra i quali quello del giusto temperamento tra interesse primario e interesse secondario che l'Amministrazione deve effettuare quando esercita un potere discrezionale. In tal caso l'amministrazione dovrà effettuare la scelta di dirimere o prevenire la controversia temperando l'interesse pubblico (primario) e l'interesse dell'altro contraente (secondario), se conciliabile²⁵.

Per quanto attiene ai *rapporti di diritto pubblico*, questi hanno ad oggetto l'esercizio di poteri amministrativi. Di conseguenza sia il rapporto, sia il negozio transattivo, sono da qualificare in termini di diritto pubblico.

Come nota la dottrina²⁶, in questa tipologia di rapporti la pubblica amministrazione sarebbe parte di una transazione vertente su rapporti di diritto pubblico, su cui essa esercita poteri amministrativi. Sorge il dubbio relativamente

²⁴ Per fare degli esempi per quanto attiene alle amministrazioni statali l'art 13, r.d. n. 1611/1933 (T.U. avv. St.) che attribuisce alcuni compiti e responsabilità in capo all'Avvocatura dello Stato in ordine alla proposte transattive che coinvolgono le amministrazioni Statali, si aggiunga l'art. 14 della l. cont. Stato che menziona a certe condizioni anche il parere obbligatorio del Consiglio di Stato. In realtà tali previsioni rinviavano a delle procedure di *evidenza pubblica interna*, che pur riguardando solo la formazione di volontà dell'Amministrazione, coinvolge per forza di cose anche il privato, in quanto gli effetti confluiscono in quelli del contratto. A tal proposito vedi F. ASTONE, *La transazione*, op. cit., p.98.

²⁵ Da ciò deriva che questo tipo di transazioni sono assimilabili agli accordi di cui all'art.11 l. 240/1990 e ne rimangono assoggettate al regime, e quindi anche ai principi del codice civile in materia di obbligazioni e contratti. Vedi F. ASTONE, *La transazione*, Giappichelli, Torino,2007,p. 98.

²⁶ F. ARANGIO, *La transazione*, Utet, Torino, 2004;

alla disponibilità da parte dell'amministrazione dei diritti contesi. In caso di dimostrata indisponibilità dei diritti oggetto di transazione, per il disposto di cui all' art. 1966 verrebbe meno il potere di transigere, e quindi si produrrebbe una transazione invalida perché nulla (vedi *supra*, par. 1.1). La dottrina²⁷ qui scinde le situazioni in cui l'amministrazione non può assolutamente disporre del diritto a tutela dell'interesse pubblico, da quelle in cui ha un potere di disponibilità limitato in quanto trovano fondamento nella volontà dei soggetti coinvolti. In quest'ultima circostanza sarebbe ipotizzabile la transazione dei diritti pur essendo coinvolto un atto amministrativo.

Non trascurabile è la notazione effettuata dalla dottrina²⁸ in ordine alla necessità dell'istituto. Si afferma che la transazione sia sostituibile con altre forme giuridiche di espressione di volontà di amministrazione e privati che sono pacificamente ammesse in diritto amministrativo. Si pensi alla conciliazione, alla rinuncia, all'acquiescenza. Alla transazione è stata attribuita una autonomia logico-giuridica²⁹ rispetto agli strumenti citati tale da essere utilizzabile, in via alternativa al giudizio, per comporre convenzionalmente eventuali controversie su rapporti di diritto pubblico in modo convenzionale.

Un ulteriore punto di criticità riguarda la contestualizzazione del tema all'interno della dottrina dell'inammissibilità dei *contratti di diritto pubblico*³⁰, dottrina intorno alla quale ruotano tutto un insieme di profili dogmatici che influenzarono la dottrina e la giurisprudenza tributaria stante il particolare legame che sussiste tra il diritto tributario e il diritto amministrativo³¹ (studiando

²⁷ E. GUICCIARDI, *La transazione degli enti pubblici*, in *Arch. Dir. Pubbl.*, 1936, 64.

²⁸ C. FERRARI, *Transazione della Pubblica amministrazione*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, Vol. XXXI, 7, 1994.

²⁹ C. FERRARI, *Transazione della Pubblica amministrazione*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, Vol. XXXI, 7, 1994.

³⁰ Per una trattazione completa vedi C. IAIONE, *La nozione codicistica di contratto pubblico*, reperibile al sito www.anticorruzione.it, alla voce dottrina;

³¹ Legame rafforzato anche dal fatto che gli stessi amministrativisti si trovarono spesso a dover trarre conclusioni aventi ad oggetto un insieme di possibili fattispecie nel cui ambito era ricompresa anche la fattispecie di "concordato tributario". Molte affermazioni di principio di cui si avvalsero i sostenitori delle tesi unilaterali furono essenzialmente recepite dal dibattito di diritto

il contratto di diritto pubblico la dottrina trovò delle risposte anche in ordine alla natura dell'accordo in campo fiscale).

La dottrina che si è espressa nel senso di negare l'esistenza del c.d. "contratto di diritto pubblico", ha ritenuto che la transazione avesse non una natura contrattuale, bensì unilaterale (*rectius* come *una combinazione di due negozi unilaterali reciprocamente condizionati*)³². Si è specificato che concepire la transazione in via contrattuale, provocherebbe un contrasto con il postulato della *posizione di supremazia dell'amministrazione*, in quanto essa si dovrebbe porre su un piano di parità con il cittadino.

Al contrario, chi ha aderito alla tesi della bilateralità della transazione³³, ha affermato che essa è un normale contratto tra due soggetti di natura diversa ma con pari diritto alla tutela dei propri interessi³⁴. Le posizioni dei due soggetti coinvolti si diversificano in ragione della loro natura. L'amministrazione si preoccupa di perseguire l'interesse pubblico. Il privato il proprio.

Criticamente si potrebbe controbattere che la pretesa, in quanto basata su rapporti di diritto pubblico sia indisponibile. Tuttavia anche in presenza della parte pubblica, potrà giungersi alla instaurazione di un rapporto bilaterale di tipo transattivo, nascente dall'incontro da un lato della volontà della Pubblica Amministrazione perseguita uno o più interessi pubblici e dall'altro della dichiarazione del privato basata su una visione univoca della situazione³⁵.

amministrativo. In questo senso M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Giuffrè, Milano, 2001.

³² F. CARNELUTTI, *La transazione è un contratto?*, in *Riv. Dir. Proc. Civ.*, 1953, I, p.184.

³³ P. CHIRULLI- P. STELLA RICHTER, *Transazione*, in *Enc. Dir. (Dir. Amm.)*, XLIV, Milano 1992 p 871.

³⁴ Bisogna, ovviamente, tenere distinto il piano dalla formazione della volontà della Pubblica amministrazione (di natura pubblicistica, che deve seguire un apposito procedimento disciplinato dalla legge) dal momento della formazione del contratto e quindi dell'incontro delle due volontà.

³⁵ F. ASTONE, *Strumenti di tutela e forme di risoluzione bonaria del contenzioso nel codice dei contratti pubblici*, Giuffrè, Milano, 2007, 104;

3. La transazione nel diritto tributario: evoluzione normativa

Il legislatore ha nel tempo dimostrato una particolare attenzione verso forme di gestione concordata della crisi d'impresa preferendole alla mera liquidazione dei beni³⁶. Questa propensione è stata avallata anche dai recenti interventi in campo tributario, in particolare inserendo all'interno della legislazione fallimentare l'istituto della transazione fiscale (art 182-ter D.lgs. 5/2006) con Legge delega 14 maggio 2005, n 80.

Per cogliere pienamente l'intenzione del legislatore è necessario fare un passo indietro, considerando la legislazione previgente a tale intervento; esaminando le modalità con le quali i crediti tributari sono stati trattati con riferimento alle procedure concorsuali in generale e cercando di capire se ci sia o meno soluzione di continuità tra gli istituti che andiamo ad analizzare.

3.1 Art 90 D.P.R. 602/1973

Il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 detta le disposizioni sulla riscossione in materia di imposte sul reddito. Il titolo II , all'interno del quale si colloca la disposizione in commento , è stato completamente riscritto a seguito del d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46³⁷ e successivi interventi legislativi.

³⁶ V. ZANICHELLI , *I concordati giudiziali*, UTET, Torino 2010, p. 257.

³⁷D.Lgs 46/99 Riordino del sistema della riscossione emanato in attuazione della legge delega n. 337 del 28 settembre 1998 . le modificazioni attengono alla riscossione a mezzo ruolo di cui al capo II del Titolo I e tutta la disciplina dell'espropriazione forzata di cui al Titolo II del D.P.R. 602/73. Una importante norma è costituita dall'art 7 confluito nell'Art 19 D.P.R. 602/73(modificato dalla legge finanziaria 2008 cioè L.244/2007e da altri interventi successivi che hanno completamente riscritto lo stesso)L'art 7 consentiva all'ufficio, su richiesta del contribuente, di *"concedere , nell'ipotesi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà dello steso la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo fino ad un massimo di sessanta rate mensili ovvero la sospensione della riscossione per un annoe , successivamente, la ripartizione del pagamento fino ad un massimo di 48 rate mensili [...]"* La scelta tra la prima e la seconda forma di rateizzazione era attribuita alla discrezionalità dell'amministrazione interessata, soprattutto per quanto attiene alla valutazione dello status soggettivo della "temporanea situazione di obiettiva difficoltà" del contribuente. Il D.Lgs. introduceva anche delle nuove ipotesi di sospensione della riscossione: a) qualora si verificassero eventi straordinari tali da alterare gravemente lo svolgimento di un corretto rapporto tra i debitori e gli enti impositori; b) nel caso in cui il contribuente presenti ricorso contro

Il filo conduttore della suddetta riforma è da rinvenirsi nella politica normativa degli ultimi anni, la quale tende a ricorrere all'esecuzione forzata solo quale ultima risorsa a disposizione dell'agente della riscossione³⁸. Il legislatore ha infatti perseguito l'ideale dell'efficienza e dell'economicità³⁹ dell'amministrazione preferendo meccanismi di incentivazione all'adempimento rispetto alle procedure esecutive, spesso foriere di contenzioso⁴⁰. Tale apertura si può cogliere da numerose disposizioni tra cui quelle relative alla rateizzazione del debito tributario e quelle relative alla sospensione della riscossione in presenza di determinate circostanze.

Tuttavia, perché tale obiettivo venisse raggiunto è stata conferita una certa discrezionalità all'amministrazione. Invero il legislatore, non attribuisce dei *diritti* al contribuente, quanto la possibilità per l'ufficio di *concedere* la rateazione piuttosto che la sospensione della riscossione al ricorrere della "temporanea situazione di obiettiva difficoltà" del contribuente⁴¹.

Ove non fosse possibile ottenere l'adempimento né attraverso gli istituti appena citati, né attraverso compensazione volontaria (ex art. 28-ter), il blocco dei pagamenti (ex 48-bis), la dichiarazione stragiudiziale di terzi (art 75-bis) l'agente della riscossione procede all'esecuzione forzata attraverso una procedura espropriativa in via amministrativa simile a quella disciplinata dal codice di procedura civile, al quale infatti rinvia.

l'iscrizione al ruolo, possibilità in ogni caso subordinata alla valutazione discrezionale dell'ufficio.

³⁸ M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*, Giappichelli, Torino 2009, p. 240.

³⁹ Da rincondurre all'art 97 c.1 Cost, principio che la dottrina ha spesso ritenuto poter prevalere sul principio di capacità contributiva ex Art 53 Cos sulla base di un giudizio di bilanciamento di valori costituzionali. Vedi *supra* par. 1

⁴⁰ M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, in *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, (a cura di) Ambrosini-Demarchi-Vitiello, Zanichelli, 2009, p.276;

⁴¹ Gli interventi successivi del legislatore hanno tuttavia privato tali concessioni delle correlative garanzie fidejussorie e attribuito il non facile compito di valutare "l'obiettiva difficoltà" non più all'ufficio, quanto all'agente della riscossione.

L'art. 90 regola il rapporto tra l'esecuzione forzata operata dall'agente della riscossione e le forme concordate di risoluzione della crisi d'impresa. Vale a dire concordato preventivo e amministrazione controllata. A tal proposito è stabilito che *“ se il debitore è ammesso al concordato preventivo o all'amministrazione controllata, il concessionario compie, sulla base del ruolo, ogni attività necessaria ai fini dell'inserimento del credito da esso portato nell'elenco crediti della procedura”*(comma 1). A ciò il legislatore aggiunge che *“ se sulla somme iscritte a ruolo sorgono contestazioni, il credito è comunque inserito in via provvisoria nell'elenco ai fini previsti dall'art 176 primo comma e 181 terzo comma, primo periodo del R.D. 267/1942”*(comma 2).

La disposizione si riferisce solo ai casi in cui il debitore sia stato già ammesso alla procedura concorsuale e si limita a raccomandare al concessionario della riscossione di compiere tutte le attività necessarie affinché il credito sia inserito tra quelli della procedura.

Il secondo comma si rivolge invece al giudice delegato, il quale è chiamato a inserire il credito nell'elenco nonostante l'insorgenza di eventuali contestazioni⁴². Se sulle somme iscritte a ruolo sorgono contestazioni il credito è inserito in via provvisoria nell'elenco dei creditori ai fini del voto e del calcolo delle maggioranze (art. 176, comma 1, L.F.) e ai fini del deposito delle somme relative ai crediti contestati che il debitore è tenuto a depositare in seguito al decreto di omologa (art. 180, ult comma, L.F.)⁴³. Tale disposizione ad oggi è stata superata dal disposto dell'Art 182-ter di cui si parlerà ampiamente più avanti.

⁴² L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato, commento sistematico*, (a cura di) Giorgio Schiano Di Pepe, CEDAM, Padova, 2007, pag 677 e ss.

⁴³ C. ZAFARANA, *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Ipsoa, 2007, pag. 334

3.2 La c.d. Transazione dei ruoli (Art. 3, comma 3, D.L. 8 Luglio 2002 n. 138)

L'art. 3, comma 3 introdotto da D.L. 8 Luglio 2002, n. 138⁴⁴ prevede l'istituto della c.d. "*transazione dei ruoli*"; denominata così in quanto ha ad oggetto i soli crediti iscritti a ruolo. È facile notare come, in realtà, tale disposizione non era inserita nell'ambito delle procedure concorsuali, ma era una norma generalmente applicabile anche al di fuori di esse alla sola condizione della situazione di insolvenza del debitore⁴⁵.

La legittimazione attiva è stata attribuita dal legislatore alla sola Amministrazione finanziaria⁴⁶. Oggetto della transazione erano i tributi amministrati dalla Agenzia delle Entrate di spettanza dello Stato, con esclusione di altri enti impositori (altre Agenzie locali ecc). L'accordo concluso con l'Amministrazione poteva essere sia parzialmente remissorio che dilatorio. Come notava la dottrina⁴⁷ l'utilità di questo istituto risiedeva nel fatto che la dilazione era consentita anche in assenza delle condizioni necessarie per dar luogo a rateazione del debito ma soprattutto nel fatto che l'amministrazione poteva percorrere la strada della transazione nell'esplicita ottica della maggiore

⁴⁴ "L'Agenzia delle entrate può procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo dai propri uffici per importi complessivamente superiori a euro 1,5 milioni ed il cui gettito e' di esclusiva spettanza dello Stato, in caso di accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alla attività di riscossione coattiva, con atto approvato dal Direttore dell'Agenzia su conforme parere obbligatorio della Commissione consultiva per la riscossione, di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, acquisiti altresì gli altri pareri obbligatoriamente prescritti dalle vigenti disposizioni di legge. I pareri si intendono rilasciati con esito favorevole decorsi 45 giorni dalla data di ricevimento della richiesta, se non pronunciati espressamente nel termine predetto. La transazione può comportare la dilazione del pagamento delle somme iscritte a ruolo anche a prescindere dalla sussistenza delle condizioni di cui all'articolo 19, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602". Questa disposizione è stata convertita con la l. 8 agosto 2002, n. 178.

⁴⁵ M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, in *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, (a cura di Ambrosini-Demarchi-Vitiello), Zanichelli, 2010. La norma era destinata alla risoluzione delle esposizioni fiscali di una nota società calcistica, anche se è stata applicata anche in altri casi: A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale e previdenziale*, Maggioli Editore, Rimini, 2011, p.88.

⁴⁶ A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale cit.*, 2011, p. 87. Si voleva evitare che il contribuente *stringesse al muro* l'Amministrazione.

⁴⁷ L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*, Padova, Cedam, 2007, op cit., p. 682. A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale cit.*, 2011, p. 88.

economicità e proficuità rispetto al presumibile esito della già iniziata riscossione coattiva.

Tale previsione legislativa ha ricevuto rara applicazione. Uno dei motivi è stato sicuramente la scarsa chiarezza del disposto⁴⁸. Già dall'entrata in vigore dell'istituto non sono mancate diatribe sulla natura di tale accordo⁴⁹ (se fosse transattivo ex. Art. 1966 cod. civ. o piuttosto abdicativo) e conseguentemente sulla legislazione applicabile (se quella di cui all'art 1976 cod. civ. o eventuali disposizioni speciali); non sono neppure mancati dubbi in ordine all'ambito di applicazione⁵⁰. Qual era l'esatta ampiezza da attribuire alla locuzione "*tributi il cui gettito è di esclusiva spettanza dello Stato*"? possono formare oggetto dell'accordo, oltre agli interessi e alle sanzioni, anche i tributi per i quali sono previste forme di compartecipazione di altri Enti impositori? Questioni di stretta interpretazione hanno investito il concetto di insolvenza. Non era chiaro, infatti, se il legislatore avesse inteso mutuare in concetto di insolvenza contenuto nella legge

⁴⁸ Sono stati diversi i quesiti prospettati dalla dottrina, sia di ordine teorico (si pensi all'inquadramento costituzionale o alla compatibilità con l'art 87TUE sul divieto di aiuti di Stato) ma anche di ordine più strettamente pratico-applativo. Per questo si veda E. STASI, *La transazione fiscale*, Il Falimento n° 7/2008 p. 733 e M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, in *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, a cura di Ambrosini, Demarchi, Vitiello, Zanichelli, Bologna 2009

⁴⁹ Ag. Entrate circ. 8/E 2005 "*Relativamente alla configurazione giuridica dell'istituto, si ritiene che il termine "transazione" utilizzato dal legislatore debba essere riferito al contratto tipico previsto dall'art. 1965 del c.c., primo comma [...]. Per quanto attiene alla nozione di lite, insorta o che può insorgere, è appena il caso di evidenziare che il presupposto in relazione al quale può configurarsi un negozio transattivo, non si concretizza soltanto con riferimento alle liti giudiziarie pendenti ma anche a quelle potenziali. Il negozio transattivo inoltre è caratterizzato dalla reciprocità di concessioni; queste devono essere sempre presenti, sia che le parti facciano riferimento alla posizione assunta nella lite eventualmente già in atto, sia che ci si riferisca ad una controversia che può insorgere*".

⁵⁰ Fu richiesto il parere del Consiglio di Stato, riportato anche nella circ. 8/E del 2005 in cui si legge che "*la norma lascia emergere con chiarezza le linee portanti del nuovo istituto che consente - al verificarsi delle condizioni date - di concludere un ragionevole accordo transattivo che, senza incidere sulla materia imponible 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 contenziosi*".

fallimentare (Art. 5 r.d. n°267/1942) oppure avesse inteso creare un concetto autonomo in ambito fiscale⁵¹.

Dalla circolare 8/E del 4 marzo 2005 si evince che la preoccupazione maggiore dell'Amministrazione Finanziaria è quella della revocabilità dell'accordo in caso della successiva dichiarazione di fallimento del debitore. Ciò ha comportato una interpretazione restrittiva dell'istituto in commento, e si è giunti ad escludere l'applicabilità della transazione sui ruoli a quei debitori che ex art. 1 r.d. 267/1942 erano assoggettabili a fallimento, a meno che l'accordo non consistesse in un piano globale di riassetto imprenditoriale che coinvolgesse tutti i creditori del soggetto e che i creditori di grado pari o superiore all'Agenzia delle Entrate avessero espresso il loro assenso all'accordo con l'Agenzia.

Lo scarso utilizzo è stato causato anche dalla ritrosia dell'Agenzia delle Entrate ad adattarsi ad *una visione più progredita*⁵² del principio di indisponibilità del credito tributario di cui all'art 49 del d.l. 28 maggio 1924 n° 827.

La norma in commento è stata abrogata e sostituita con l'istituto della transazione fiscale⁵³.

⁵¹Su queste problematiche vedi Circ. Min. 8/E del 2005; E. BELLI, *La transazione con il Fisco sui ruoli della riscossione*, in *Boll. Trib. Inf.* 2003, pag. 1465.

⁵² E. STASI, *La transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n° 7/2008. Egli lascia, forse intendere, la necessità di un allargamento di vedute da parte dell'Agenzia delle Entrate la quale si adagia ancora su antichi dogmi noncurante del cambiamento dei tempi. Diversamente per altra parte della dottrina, la ritrosia è dovuta ad un'ovvia violazione del principio di indisponibilità del debito tributario che rimane tacitamente indiscusso. Vedi M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, in *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, a cura di Ambrosini, Demarchi, Vitiello, Zanichelli, Bologna 2009.

⁵³ Tra la precedente e l'attuale versione della transazione fiscale vi è soluzione di continuità. L'art. 151 d.lgs. 5/2006 ha abrogato con effetto immediato la pregressa disciplina della transazione dei ruoli di cui all'art3 comma 3 D.L. n.138/2002, vedi *infra* par. successivo; vedi anche A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale e previdenziale*, Maggioli Editore, Rimini, 2011, p. 87.

3.3 La transazione fiscale nella legge fallimentare

Con il D.lgs 9 gennaio 2006, in attuazione ai criteri direttivi dettati dalla legge n.80/2005 che ha convertito il D.L. n. 35/2005, è avvenuta la riforma organica della disciplina delle procedure fallimentari che ha, ovviamente avuto ad oggetto il R.D. 16 marzo 942, n. 267 (la c.d. legge fallimentare).

Nella Relazione di accompagnamento si legge che la previgente disciplina era orientata verso finalità *“essenzialmente liquidatorie dell’impresa insolvente ed a una tutela accentuata dei diritti dei creditori”* che attualmente risultavano scarsamente rispondenti ai mutati obiettivi che *“l’evoluzione socio-economica intende realizzare nelle situazioni di insolvenza imprenditoriale”*.

In sostanza, la normativa fallimentare interna 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. Il legislatore privilegia un profilo di “maggiore sensibilità” per la conservazione dei beni produttivi ma soprattutto dei livelli occupazionali assicurando, fin dove possibile, la sopravvivenza dell’impresa⁵⁴.

Notevole importanza riveste per ogni impresa il rapporto 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 tale rapporto.

È in questo panorama che il legislatore ha inserito la disposizione di cui all’art. 182-ter nel contesto della riforma del diritto fallimentare.

⁵⁴ S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in Il Fisco n. 20 del 15 maggio 2006. Vedi anche E. STASI, *La transazione fiscale*, in Il Fallimento n. 7/2008 il quale sottolinea che questo istituto è stato introdotto nel corpus delle norme dedicate alla discipline dei modelli di soluzione consensuale della crisi per consentire la fruizione da parte degli imprenditori insolventi. Ciò avrebbe la finalità di incentivare i tentativi di risanamento dei complessi aziendali in difficoltà anche i ottemperanza alla volontà del legislatore delegato di realizzare la riconduzione della disciplina della transazione fiscale per insolvenza o assoggettamento a procedure concorsuali al concordato preventivo)

L'art. 182-ter della legge fallimentare⁵⁵ a seguito della riforma del 2006, contempla e disciplina l'istituto della transazione fiscale. Il legislatore introduce una norma *eccezionale*⁵⁶ che consente all'imprenditore in crisi che decide di ricorrere al concordato preventivo⁵⁷ 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'impresa⁵⁸. La norma in commento delinea il procedimento attraverso il quale si addiviene all'accordo, scandendone le fasi e

⁵⁵ Art. 182- ter 1. f. :*Con il piano di cui all'articolo 160 il debitore può proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea. La proposta può prevedere la dilazione del pagamento. Se il credito tributario è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali; se il credito tributario ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari. Copia della domanda e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, deve essere presentata al competente concessionario del servizio nazionale della riscossione ed all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda, al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale. Il concessionario, non oltre trenta giorni dalla data della presentazione, deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso. L'ufficio, nello stesso termine, deve procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni ed alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, unitamente ad una certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché da ruoli vistati, ma non ancora consegnati al concessionario. Dopo l'emissione del decreto di cui all'articolo 163, copia dell'avviso di irregolarità e delle certificazioni devono essere trasmessi al Commissario giudiziale per gli adempimenti previsti dall'articolo 171, primo comma, e dall'articolo 172. In particolare, per i tributi amministrati dall'agenzia delle dogane, l'ufficio competente a ricevere copia della domanda con la relativa documentazione prevista al primo periodo, nonché a rilasciare la certificazione di cui al terzo periodo, si identifica con l'ufficio che ha notificato al debitore gli atti di accertamento. Relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, l'adesione o il diniego alla proposta di concordato è approvato con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale, ed è espresso mediante voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori, ovvero nei modi previsti dall'articolo 178, primo comma. Relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, quest'ultimo provvede ad esprimere il voto in sede di adunanza dei creditori, su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione regionale. La chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'articolo 181, determina la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi di cui al primo comma. Ai debiti tributari amministrati dalle agenzie fiscali non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 182-bis.*

⁵⁶ Vedi Cass. Civ. Sez.I, del 22 marzo 2010, n. 6901.

⁵⁷ Ed ora, come vedremo, anche agli accordi di ristrutturazione ex. Art. 182-bi 1.f.

⁵⁸ A differenza della transazione sui ruoli, il presente istituto accentua l'esigenza di salvaguardare l'unità aziendale ed imprenditoriale e di tutelare l'occupazione a fronte del rischio di dispersione derivante dal fallimento e dalla liquidazione dei beni. In questo senso vedi . LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale cit.*, 2011, p. 89.

gli adempimenti a cui il debitore da un lato e l'amministrazione dall'altro, devono far fronte.

A fronte della proposta di transazione avanzata dal contribuente, l'amministrazione dovrà effettuare una serie di attività per addivenire alla *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.

Si è evidenziato come la transazione fiscale, pur ponendosi, in un certo senso, in continuità con quello previgente della transazione dei ruoli, in realtà ne restringe l'ambito applicativo soggettivo, riguardando i soli imprenditori in stato di crisi che intendano accedere alla procedura di concordato preventivo e non in altre ipotesi, anche prescindenti dalle procedure concorsuali⁵⁹. Questa è stata una precisa scelta del legislatore; era la stessa legge delega che nel rispetto e in coerenza con la normativa comunitaria prevedeva, come principio direttivo, oltre alla realizzazione del necessario coordinamento con le disposizioni vigenti, anche la riconduzione della transazione fiscale alla disciplina del concordato preventivo (art. 1 comma 5, l. 80/2005).

Tra la precedente e l'attuale versione della transazione fiscale vi è soluzione di continuità. L'art. 151 d.lgs. 5/2006 ha abrogato con effetto immediato la pregressa disciplina della transazione dei ruoli di cui all'art. 3 comma 3 D.L. n.138/2002. Ciò è stato formalmente giustificato col fine di evitare che nel periodo di *vacatio legis* si verificasse un aumento intenzionale del ricorso all'istituto abrogato⁶⁰.

⁵⁹ L. MANDRIOLI; *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso*, in Giur. Comm., n.2 Marzo-Aprile 2008; . LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale cit.*, 2011, p. 87.

⁶⁰ L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182ter*, in Jorio A. – Fabiani M. (a cura di), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2006-2007, pag. 945; di ciò si trova traccia nella relazione di accompagnamento allo schema di decreto . Anche (L. MAGNANI, *la transazione fiscale*, in *il diritto fallimentare riformato, commento sistematico* (a cura di) G..Schiano Di Pepe, CEDAM 2007).

Nel rapporto con il previgente istituto la dottrina sottolinea la continuità lessicale, che tuttavia non corrisponde ad una pari continuità sotto il profilo della natura transattiva. Più precisamente si ritiene che dal tenore letterale della disposizione sulla transazione dei ruoli emergesse, per diversi aspetti, una vera e propria natura transattiva dell'accordo. Invece il nuovo 182-ter pur continuando a parlare di transazione attenua il carattere transattivo ancorandosi a logiche consensualistiche. Oggi, infatti, l'adesione dell'ufficio si estrinseca attraverso il voto (favorevole o contrario) alla proposta di concordato preventivo espresso in sede di adunanza dei creditori. Per l'Agenzia delle Entrate e il Consiglio di Stato la transazione sui ruoli dava origine ad una vera e propria transazione e dunque ad un atto dispositivo che deve ritenersi soggetto alle regole in tema di revocatoria fallimentare in caso di fallimento successivo del contribuente⁶¹. Ad ora non si può tuttavia assumere una posizione definitiva sul punto in quanto la natura dell'istituto in commento è ancora in discussione. Le opinioni spaziano dalla remissione del debito, *al pactum ut minus solvatur* alla transazione vera e propria⁶². Prima di affrontare organicamente questo aspetto occorre delineare in maniera puntuale gli aspetti tecnici e procedurali dell'istituto. Si rinvia al proseguo per una più completa trattazione del punto.

⁶¹ L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182-ter*.

⁶² V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, UTET, Torino, 2010, pag. 259). La Cassazione (Cass. Civ., sez. I, 7 maggio 1992, n.5424, Fa 1992, 802) ha ricostruito la parziale esdebitazione come *pactum de non petendo*, in virtù di ciò parte della dottrina attribuisce alla transazione ex art. 182-ter la stessa natura del concordato cui accede, soprattutto in seguito alla accentuazione della natura privatistica dell'istituto concordatario. Vedi anche L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso*, Giur. Comm., 2008, 646. . LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale cit.*, 2011, p. 93.

3.4 Successive modifiche

Gli interventi successivi alla riforma della legge fallimentare sono stati due. Uno risale al D.Lgs n. 217/2007 l'altro intervenuto con il D.L. n. 185/2008. Anche la manovra finanziaria 2010⁶³ ha apportato alcune precisazioni.

Con il d.lgs. 217 del 2007 si superano tutti i dubbi in ordine al rango dei crediti tributari che rientrano nell'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale. Il legislatore prevede espressamente la transigibilità anche dei crediti tributari privilegiati. Vengono negate le tesi precedenti che prospettavano la possibilità di visualizzare la transazione fiscale alla stregua di un istituto del tutto autonomo rispetto al concordato, nel senso che il pagamento in percentuale dei crediti fiscali privilegiati sarebbe stato possibile solo con il consenso prestato dall'Amministrazione Finanziaria⁶⁴ ai sensi dell'art. 182-ter e non, invece, attraverso il *cram down*⁶⁵.

La riforma ha novellato l'art. 160 comma 2 ove viene sancita la possibilità del debitore concordatario di proporre il pagamento parziale o la dilazione del pagamento dei creditori privilegiati purché la percentuale offerta non sia inferiore a quella realizzabile. L'ultimo periodo prevede che il trattamento

⁶³ Le novità introdotte dal D.L. n. 78/2010 sono state innanzitutto l'estensione del divieto di falcidia previsto per l'Iva, anche alle ritenute alla fonte non versate (per questo vedi *infra* cap. 4); si è dato logo alla definizione puntuale della documentazione da predisporre qualora la proposta transattiva sia presentata nell'ambito di un accordo di ristrutturazione. Inoltre è stata introdotta un'apposita fattispecie di illecito tributario, rappresentato dal consapevole aggravio della situazione dell'impresa, allo scopo di indurre l'Amministrazione finanziaria all'accettazione della proposta. È stata infine prevista la revoca dell'accordo transattivo in caso di mancata esecuzione entro novanta giorni dalle scadenze pattuite. Per questo vedi ANDREANI G. - TUBELLI A., *L'Assonime fa il punto sulla disciplina della soluzione concordata della crisi d'impresa*, in *Corr. Trib.*, 45/2010, pagg. 3773-3780; e anche ANDREANI G. - TUBELLI A., *La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 21/2010, p. 2170-2177;

⁶⁴ E. STASI, *La transazione fiscale*, in *il Fallimento*, n. 7/2008)

⁶⁵ Il *cram down* è quel fenomeno per il quale il concordato preventivo diviene obbligatorio per tutti i creditori, anche se abbiano dato voto negativo. L'art. 180 l. f. sancisce la necessità che il tribunale all'interno del giudizio di *cram down* mantenga un potere di valutazione del merito del piano, e in caso di mancata approvazione del piano di una classe, impone di accertare se il concordato possa soddisfare i creditori della classe dissenziente in misura non inferiore alle alternative concretamente prevedibili. C.f.r. D. GALLETTI, *La formazione delle classi nel concordato preventivo: ipotesi applicative*, in www.ilcaso.it, doc. 14 febbraio 2007, p.12.

stabilito per ciascuna classe di creditori non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione.

L'art. 35 comma 5 lett. a) del D.L. 29 novembre 2008, n.185 convertito dalla l. 28 gennaio 2009, n.2 che ha direttamente modificato l'art. 182-ter della legge fallimentare si colloca nel contesto del dibattito sulla transigibilità dell'IVA. Il legislatore ha esplicitato l'esclusione da falcidia del credito erariale per l'imposta sul valore aggiunto⁶⁶. Esso può essere assoggettato solo a dilazione di pagamento

La manovra finanziaria 2010, approvata con D.L. 78/2010, convertita con modificazioni nella l. 122/2010 è intervenuta su più punti, da un lato innovando, e dall'altro introducendo delle precisazioni utili al superamento di alcuni dubbi che erano avanzati in dottrina. In particolare il riferimento è alla modifica dell'art. 87 del D.p.r. 602 del 1973. In realtà tale modifica non incide direttamente sull'art. 182-ter ma è di notevole interesse per la sua applicazione⁶⁷. Viene confermata l'inapplicabilità della transazione fiscale al concordato fallimentare in quanto l'art. 182-ter non è espressamente richiamato⁶⁸. È infatti previsto che nell'ambito di tale procedura concorsuale il debitore può proporre la falcidia dei crediti tributari e previdenziali sulla base del disposto dell'art. 124 l.f., ivi compresi i debiti Iva e le ritenute non versate⁶⁹. La modifica intervenuta con la manovra ha lo scopo di riattribuire alle Agenzie fiscali le scelte decisive sulla tutela del proprio credito, sottraendole ai concessionari della riscossione che si sono insinuati al passivo.

⁶⁶ M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, cit. vedi anche A. LA MALFA, *L'agenzia delle entrate illustra l'estensione della transazione fiscale all'iva*, in *Corr. Trib. Prassi amministrativa* n. 24/2009, pag 1946. Vedi più ampiamente Cap. IV.

⁶⁷ A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale cit.*, 2011, p. 258.

⁶⁸ A. LA MALFA, *Transazione fiscale applicabile anche al concordato fallimentare*, in *Corr. Trib.*, 2008, 37, p.2997A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale cit.*, 2011, p. 87.;

⁶⁹ Per questo profilo vedi più ampiamente Cap. IV.

L'art. 29 della Manovra ha inoltre esteso l'applicazione del regime dell'Iva alle ritenute alla fonte⁷⁰ operate dall'impresa debitrice e non versate all'Erario⁷¹.

E' stata inoltre prevista una nuova fattispecie di reato introducendo un nuovo comma all'art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000, rubricato "*Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*". La fattispecie incriminatrice punisce con la reclusione da sei mesi a quattro anni "*chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila*".

È inoltre modificato l'art. 319-bis c.p. prevedendo la punibilità solo per dolo dei pubblici ufficiali dell'Amministrazione finanziaria che ai fini della transazione fiscale operano erronee valutazioni di diritto e di fatto⁷². La *ratio* dell'intervento è quella di abbassare la soglia della responsabilità in considerazione della difficoltà delle valutazioni che devono essere operate dal funzionario pubblico. È punita la sola collusione di quest'ultimo con

⁷⁰ In relazione alle quali l'impresa debitrice non è soggetto passivo d'imposta ma sostituto d'imposta.

⁷¹ G. ANDREANI- A. TUBELLI, *La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 21/2010. Vedi più ampiamente Cap IV par. 3.2.2 per le critiche sorte a tal proposito.

⁷² Sulla responsabilità vedi ampiamente A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale cit.*, 2011, p. 285 ss. Il quale sottolinea come nel disposto di cui all'art. 182-ter non vi sia alcun riferimento al regime di responsabilità connesso alla procedura di transazione. Il legislatore di recente si è però accorto dei rischi connessi all'estensione dell'area di autonomia negoziale e alla restrizione dei controlli giudiziali nell'ambito delle procedure concorsuali, settore a cui è applicata la transazione. Di scarso interesse pratico è il regime di responsabilità civile e penale del contribuente-debitore il quale è già in una situazione di crisi tale da rendere difficile il recupero del credito, figuriamoci il risarcimento del danno. Di maggiore spessore è lo studio del ruolo del professionista coinvolto, il quale da un lato è retribuito dal proponente e dall'altro deve svolgere un'attività autonoma che richiede competenze tecniche. Le figure professionali interessate sono molteplici. Sotto il profilo civile egli sarà responsabile ex art. 2043 c.c. nei confronti dei creditori. Potrebbe anche rilevare una responsabilità di natura contrattuale nei confronti dello stesso imprenditore in crisi. In campo penale potrebbe ipotizzarsi un'ipotesi di concorso con il debitore nel reato di cui all'art. 236 l.f. La manovra finanziaria ha ristretto alle ipotesi di dolo la responsabilità del funzionario. Vedi anche cap. III par. 3.2.

l'imprenditore nel caso in cui fosse consapevole dell'illegittimità della transazione⁷³.

4. La Transazione fiscale: aspetti fondamentali

4.1 Rapporto tra transazione fiscale e concordato preventivo.

L'art. 182-ter esordisce *“con il piano di cui all'art. 160 il debitore può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi ...”*. Il legislatore ha creato con la riforma un legame imprescindibile tra il concordato preventivo e la transazione fiscale, tale che essa può essere proposta solo nell'ambito del primo⁷⁴. Non si esclude che forme di accordo con il fisco possano essere concluse al di fuori dello schema della transazione fiscale. Qui si vuole dire solo che essa, con le forme e gli effetti di cui all'art. 182-ter l.f. in origine era possibile solo nell'ambito del concordato preventivo. Questa affermazione sembra pacifica⁷⁵. È stata accolta anche dall'Agenzia delle Entrate, la quale nella circolare 40/E del 2008 ha affermato che *“non è possibile pervenire ad una soddisfazione parziale dello stesso (credito tributario) al di fuori della specifica disciplina di cui all'art. 182-ter”*⁷⁶.

⁷³ A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale cit.*, 2011, p. 292.

⁷⁴ V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, UTET, Torino, 2010. Il quale evidenzia che ad oggi l'istituto è applicabile anche agli accordi per la ristrutturazione dei debiti per via della modifica apportata con il decreto correttivo. Ciò, presumibilmente, in base alla considerazione che un risanamento dell'impresa in crisi, sia che avvenga attraverso un concordato preventivo, sia con un accordo di ristrutturazione dei debiti, difficilmente può prescindere da un intervento sui debiti fiscali, sanzioni e interessi.

⁷⁵ Si tratterà in seguito dell'ampliamento dell'ambito di applicazione dell'istituto anche agli accordi di ristrutturazione dei debiti operato con il D.Lgs. n. 169/2007. In realtà però, qui l'Agenzia sottolinea un aspetto ulteriore e cioè quello della possibilità di ottenere una falcidia del credito tributario al di fuori del procedimento di cui all'art. 182-ter.

⁷⁶ Tale conclusione è basata, nella circolare n.40/E del 2008, per un verso sul principio di indisponibilità dei crediti tributari, per altro verso sulla natura negoziale (transattiva in senso stretto) dell'istituto di cui si discute, e per altro ancora sul carattere eccezionale e di stretta interpretazione dell'art. 182-ter l.f. A. LA MALFA, *rapporto tra transazione fiscale e concordato preventivo*, Corr. Trib., n.9/2009, 707.

Occorre, a questo punto una breve trattazione dei principi che sorreggono l'istituto concordatario al fine di cogliere i tratti salienti dello stesso, utili per il proseguo della trattazione.

La riforma della legge fallimentare, intervenuta con il l D.Lgs 9 gennaio 2006, n. 5 e successive modifiche apportate con il D.Lgs correttivo approvato il 15 giugno 2007 n. 169, ha ovviato all'inadeguatezza del quadro normativo previgente che si ispirava ad una finalità essenzialmente liquidatoria dell'impresa insolvente. Va tenuto presente che, muovendo da quel sistema normativo concorsuale, qualsiasi tentativo di riforma della materia doveva risultare non soltanto compatibile con la legislazione europea, ma anche ispirarsi ad una nuova prospettiva di recupero delle capacità produttive dell'impresa. Alla luce dell'evoluzione economica e sociale non è più individuabile un esclusivo interesse dell'imprenditore, secondo la ristretta concezione del legislatore del '42, ma confluiscono interessi più ampi, che privilegiano il ricorso alla via del risanamento e del superamento della crisi aziendale⁷⁷.

Il legislatore della riforma ha privilegiato l'aspetto dell'anticipazione dell'emersione dello stato di difficoltà, prima che la crisi divenga irreversibile e l'unica alternativa sia la liquidazione della stessa, comportando un danno sociale ed economico alla società nella prospettiva suindicata⁷⁸.

Da sempre l'alternativa al fallimento è stato il concordato preventivo, un istituto che consente un accordo tra imprenditore e creditori per consentire al primo di mantenere la titolarità dell'impresa evitando la liquidazione, e ai secondi una soddisfazione creditoria anticipata e certa nell'ammontare. Stante il pregresso abuso della procedura, soprattutto verso finalità poco limpide, la riforma ha prospettato soluzioni adeguatrici che hanno ampliato l'operatività dell'istituto nell'ottica di una maggiore efficienza (con l'obiettivo del

⁷⁷ G. LO CASCIO, *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, IPSOA, 2007.

⁷⁸ V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, UTET, Torino 2010, p. 265.;

risanamento) e dell'attribuzione di un maggior peso alla volontà dei creditori⁷⁹. A prova di ciò, va notato come la novità più importante che viene ad evidenza e che rende “nuovo”⁸⁰ il concordato sia rispetto a quello delineato dal legislatore del 1942 sia rispetto al concordato speciale introdotto con il Decreto Marzano (dal nome dell'allora ministro delle attività produttive Antonio Marzano) è il presupposto oggettivo. Mentre questi ultimi possono essere richiesti solo dall'imprenditore che versa in stato di insolvenza, nel “nuovo” concordato la richiesta può essere avanzata dall'imprenditore in crisi, e cioè di colui che si trova in uno stato di difficoltà meno grave e non irreversibile⁸¹.

Non vi sono più cause ostative derivanti dalle condizioni personali (un tempo minimo di iscrizione al registro delle imprese, la precedente ammissione a procedure concorsuali, precedenti penali); è scomparso anche l'obbligo di proporre una percentuale minima di soddisfacimento dei creditori chirografari fissata per legge. Non muta il requisito della necessità che la proposta preveda comunque un pagamento in misura non irrisoria ai chirografari. Come anticipato, è diverso anche il peso attribuito dalla riforma alla volontà dei creditori accentuando la connotazione privatistica dell'istituto⁸².

Si è in passato molto discusso anche della natura del concordato preventivo. La dottrina era divisa tra la teoria *pubblicistica* e quella *privatistica*.

⁷⁹ S.BONIFATTI- L. PANZANI *La riforma organica della procedure concorsuali*, IPSOA 2008; V. ZANICHELLI, *La nuova disciplina del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, UTET, Torino, 2008.

⁸⁰ S. PACCHI, *il nuovo concordato preventivo*, IPSOA, 2005; P.F. CENSONI, “il nuovo” concordato preventivo, in *Giur. Comm.*, 2005, I.

⁸¹ V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, UTET, TORINO 2010. “Poiché il concetto di stato di crisi non è legislativamente definito[...]”.

⁸² Ciò è desumibile dalla limitazione del ruolo del giudice il quale, ora, è chiamato solamente a verificare la regolarità del procedimento in modo tale che il giudizio dei creditori diviene l'unica condizione alla soluzione positiva della crisi V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, UTET, Torino, 275.

I sostenitori della prima⁸³ trovavano argomento nell'articolazione giurisdizionale del procedimento di omologazione del concordato (salvo poi vedere se si tratti di procedimento contenzioso, cautelare, di cognizione o di esecuzione). Questo orientamento aveva trovato anche avallo nella giurisprudenza di legittimità⁸⁴.

Al contrario, i fautori della *tesi privatistica* (o *contrattualistica*) evidenziavano la centralità dell'accordo tra il debitore e i creditori, per quanto attiene alle modalità di soddisfazione, facendo venire in rilievo il carattere contrattualistico dell'istituto. L'omologazione da parte del giudice era vista solo come una *condicio iuris* da rispettare unicamente nell'ottica di una garanzia per i creditori dissenzienti o non partecipanti alla procedura (la replica a questa affermazione, faceva leva sull'evidente efficacia obbligatoria che il concordato omologato aveva anche sui creditori dissenzienti o non partecipanti alla procedura facendo venir meno l'elemento contrattualistico)⁸⁵.

Alla luce della riforma, parte della dottrina ritiene superato il dibattito stante la scelta del legislatore per un modulo marcatamente privatistico, incentrato, sul ruolo del curatore sul consenso dei creditori, e sul controllo di questi ultimi sull'operato del primo. Non solo, ad oggi è prevista una maggiore libertà per quanto attiene al contenuto della proposta (non più limitata a vincoli percentuali di soddisfazione della pretesa creditoria), o per quanto attiene alla procedura applicativa e l'eliminazione dei requisiti soggettivi dell'imprenditore⁸⁶.

⁸³ R. PROVINCIALI, *Trattato di diritto fallimentare*, Milano, Giuffrè, 1974, 189; G.U. TEDESCHI, *Manuale di diritto fallimentare*, Cedam, Padova, 2001.

⁸⁴ Cass. Civ., sez. trib., 29/02/2008, n. 5474.

⁸⁵ V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, Utet, Torino, 2010, p 257.

⁸⁶ V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, Utet, Torino 2010; M. VITIELLO, *Il nuovo concordato preventivo*, "Oggi è senz'altro possibile aderire alla tesi che considera il concordato preventivo un contratto tra debitore e creditori, e ciò a causa della significativa riduzione dei poteri di intervento del tribunale, e quindi dell'aspetto pubblicistico, e dell'espresso richiamo che la normativa opera ai principi civilistici dettati nella materia delle obbligazioni da contratto (art. 186 l. fall., come riformulato dal decreto legislativo n. 169/07). Nell'esame complessivo della novella, peraltro, è necessario compiere uno sforzo interpretativo aggravato da una tecnica legislativa che, nel primo intervento, si è limitata a riformare sei articoli della legge fallimentare

4.2 Autonomia della transazione fiscale rispetto al concordato

In dottrina ci si è posti il problema di stabilire se la transazione fiscale sia autonoma o meno rispetto all'istituto del concordato preventivo⁸⁷

Come si desume chiaramente dall'art. 182 ter, comma 1, l'istituto può trovare applicazione soltanto nell'ambito del concordato preventivo, sia esso con ristrutturazione dei debiti (art. 160, 1 co., lett. a), o con cessione dei beni (art. 160, 1 co., lett. b), ed ora, sulla base del decreto correttivo 12.9.2007, n. 169, anche negli accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 182 bis)⁸⁸. Nel concordato preventivo l'impresa in stato di crisi può quindi proporre la transazione fiscale, offrendo il pagamento parziale o dilazionato dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali, e dei relativi accessori, ancorché non ancora iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea. Attualmente l'istituto in commento è applicabile anche ai contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatoria e dei relativi accessori (vedi *infra*)⁸⁹.

(il 160, 161, 163, 177, 180 e 181), non coordinando la radicale riformulazione dei detti sei articoli di legge con tutte le altre norme, rimaste intonse, e in quanto tali ancorate alla natura ed alla unzione dell'istituto dipendenti dalla previgente disciplina. L'intervento correttivo del 2007 ha parzialmente risolto i problemi originati dalle imprecisioni del legislatore del 2005, recependo nella sostanza le soluzioni cui buona parte della giurisprudenza era già pervenuta, nel risolvere le questioni interpretative più spinose. Come si vedrà, la disciplina che scaturisce dal decreto legislativo n. 169 del 12 settembre 2007, integra un deciso passo in avanti verso un sistema maggiormente coerente e logico, in linea con il principio di privatizzazione che ha ispirato la complessiva riforma delle procedure concorsuali, ma che non esclude un controllo giurisdizionale significativo da parte del tribunale."

⁸⁷ Essendo di più recente introduzione la transazione fiscale sugli accordi di ristrutturazione dei debiti, la dottrina in materia si è sviluppata intorno al solo concordato preventivo.

⁸⁸ Vedi specificamente MARENGO, *Transazione fiscale*, in AA. VV., *Il correttivo della riforma fallimentare*, a cura di F. Di Marzio, Torino, 2008, 235.

⁸⁹ L'art. 182 ter è stato in tal senso modificato ed integrato dall'art. 32 del D.L. 20.11.2008, n. 185 conv. con L. 28.1.2009, n. 2).

Nel caso di concordato con cessione dei beni la transazione fiscale assumerà una connotazione strumentale, potendo rilevare significativamente ai fini del carico finanziario gravante sull'assuntore⁹⁰.

Nel fallimento e nel concordato fallimentare, non potendo trovare applicazione la transazione fiscale⁹¹, la dottrina ipotizza che possa residuare l'ordinaria applicazione dei consueti istituti di definizione dei rapporti tributari, dall'accertamento con adesione, alla conciliazione giudiziale, alla definizione agevolata delle sanzioni, alla rateizzazione della riscossione ecc., mentre non potrà mai trovare applicazione la definizione transattiva ex artt. 1965, o mediante altri contratti o accordi di diritto civile, stante l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, (vedi *infra* cap II) salvi i casi ed i modi previsti dalla legge, ed il regime pubblicistico ed autoritativo dei rapporti tributari⁹². Di diverso avviso, una dottrina minoritaria sostiene l'ammissibilità della proposizione del pagamento percentuale dei crediti del Fisco, siano essi chirografari o anche privilegiati⁹³.

L'art. 182-ter oltre a dettare i limiti di applicabilità dell'istituto, detta disposizioni che regolano gli obblighi procedurali in capo alle parti, gli effetti del raggiunto accordo e la graduazione dei privilegi che non trovano riscontro nella disciplina comune⁹⁴. Il mancato rispetto delle regole formali determinerebbe

⁹⁰ L. del Federico, *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in A.A.V.V. Le riforme della legge fallimentare, a cura di A. Didone, Torino 2009, p. 2059-2078.

⁹¹ In quest'ultimo a maggior ragione dopo la manovra finanziaria 2010. Per questo vedi *supra* par.3.4.

⁹² L. DEL FEDERICO, *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in A.A.V.V. Le riforme della legge fallimentare.

⁹³ A. LA MALFA, *Transazione fiscale applicabile anche al concordato fallimentare*, in Corr. Trib. n. 37/2008, pag. 2997, per il quale la ragione principale di detta affermazione (oltre che nella volontà del legislatore della riforma di dare al concordato la massima possibilità applicativa permettendo di superare lo sbarramento culturale che impediva all'erario di votare ed acconsentire la falcidia del proprio credito) risiede nel meccanismo di voto.

⁹⁴ V. ZANICHELLI, I concordati giudiziali.

l'inammissibilità della transazione, rilevabile dagli uffici finanziari, i quali potrebbero legittimamente rilevarla e negare l'accesso alla transazione⁹⁵.

Come si diceva in apertura per molto tempo ci si è interrogati sul rapporto tra transazione fiscale e concordato preventivo. Coloro i quali sostengono che la transazione fiscale costituisca un accordo di carattere autonomo rispetto al concordato, argomentano dalla considerazione che presupposto della validità dello stesso è l'ottenimento del consenso da parte del Fisco attraverso il voto favorevole in sede di adunanza dei creditori. In mancanza non si potrebbe addivenire efficacemente al pagamento percentuale e come conseguenza i crediti fiscali dovrebbero essere pagati integralmente.

Se si sostenesse che la transazione è un subprocedimento interno al concordato preventivo⁹⁶ (e quindi non autonoma ma strettamente integrata nel concordato) nonostante il voto contrario alla proposta omologata, la sorte del credito tributario rimarrebbe legata a quella del concordato. Quindi, in caso di omologa, la falcidia prevista dalla proposta diverrebbe vincolante anche per il Fisco⁹⁷. Si specifica inoltre che l'inadempimento alle incombenze procedurali a carico degli Uffici comporta, per la disciplina del concordato, una parificazione al voto contrario. Anche in questo caso opererebbe il meccanismo ora descritto⁹⁸.

⁹⁵ A. LA MALFA, *Transazione fiscale applicabile anche al concordato fallimentare*, in Corr. Trib. n. 37/2008.

⁹⁶ Tribunale di Pavia; 8 ottobre 2008, Tribunale di Milano, 13 dicembre 2007, Il Fallimento, 2008, 333 con nota di LO CASCIO; Corte d'Appello di Milano, 14 maggio 2008, Il Fallimento, 2008, con nota di LA CROCE.

⁹⁷ Con il meccanismo del c.d. *cram down*. Si tratta di un istituto giuridico previsto dal diritto statunitense previsto nell'ambito degli istituti di riorganizzazione delle imprese in crisi. Sulla base di detto istituto il giudice può dichiarare il programma proposto vincolante per tutti i creditori, anche se una parte di essi non si sono dimostrati favorevoli, qualora lo ritenga equo. Più approfonditamente vedi B. SANTACROCE- D. PEZZELLA, *Il ruolo della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Corriere Tributario*, n. 34/2010, p. 2785; L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso*, in *Giur. Comm.*, n.2 mar-apr 2008, p.9. Entrambi rinviano per una più ampia trattazione a C.J. Tabb, *The law of bankruptcy*, in *The foundation press*, 1997, pag.854.

⁹⁸ A. LA MALFA, *rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, in Corr. Trib. n. 9/2009, pag 706; F. MARENGO, *il correttivo al correttivo della transazione fiscale*, in *www.ilcaso.it*, doc. 132/2008. *Contra* vedi anche V.ZANICHELLI, *concordati giudiziali;* " tale interpretazione sarebbe innanzitutto in palese contrasto con il dettato dell'art. 184 a mente del quale "il concordato omologato è

Aderire alla prima ricostruzione permette di differenziare il caso in cui il concordato rimanga in piedi nonostante il voto sfavorevole dell'Amministrazione Finanziaria da quello in cui quest'ultima abbia dato il suo assenso al piano. Solo in quest'ultimo caso opererebbero gli effetti propri della transazione quali il consolidamento del debito fiscale e la cessazione della materia del contendere (per i quali vedi *infra*)⁹⁹.

Negli ultimi anni sta andando consolidandosi nella giurisprudenza di merito¹⁰⁰ e anche nella dottrina¹⁰¹ un orientamento che ha ricevuto di recente anche l'avallo della giurisprudenza di legittimità con la sent. n. 6901 del 19 gennaio 2010 della Cassazione, Sez. I civ. Il riferimento è alla natura eccezionale della norma che disciplina la transazione fiscale. Essa è applicabile ai soli crediti tributari¹⁰² e soprattutto è facoltativa.

obbligatorio per tutti i creditori anteriori al decreto di apertura della procedura di concordato", che avrebbe dovuto essere modificato escludendo i crediti di natura pubblicistica, ma avrebbe anche l'effetto di rendere sostanzialmente inattuabile in molti casi la soluzione concordataria affidandola alla discrezionale valutazione dell'amministrazione, in piena controtendenza rispetto all'intenzione del legislatore di favorire questa alternativa al fallimento"; Tribunale di Roma, 27 gennaio 2009.

⁹⁹ V. ZANICHELLI, *concordati giudiziali*, Utet, Torino, 2010, cit.

¹⁰⁰ *Ex multis* si veda Corte d'Appello di Torino, sent. 6 maggio 2010; Corte d'Appello di Firenze, 13 aprile 2010; Trib. Milano 12 ottobre 2009; Trib. La Spezia, 2 luglio 2009 per un commento ampio della quale si veda V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, UTET, Torino 2010, pagg 274-275.

¹⁰¹ G. ANDREANI - A. T. UBELLI, *La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 21/2010, p. 3780; V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, UTET, Torino 2010, pagg 274; P. PURI, *La transazione fiscale al vaglio della Suprema Corte*, in *Corr. Trib.* 25/2010; L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.* n. 4, lug-ago 2006, p. 1071; L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182-ter*, in AA. VV., *Il nuovo diritto fallimentare*, (a cura di) Jorio A. – Fabiani M. (a cura di), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2007, p. 2561; L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*, commento sistematico, (a cura di) Giorgio Schiano Di Pepe, Padova, Cedam, 2007, p. 683.

¹⁰² Il caso di specie aveva ad oggetto la legittimità di un decreto di omologa di un concordato preventivo intervenuto senza la partecipazione al voto dell'Amministrazione finanziaria; in particolare, quest'ultima aveva presentato richiesta di differimento delle operazioni di voto, richiesta disattesa dal tribunale. Nonostante ciò la Cassazione ritiene che il decreto fosse pienamente legittimo in quanto *il tribunale non ha alcun obbligo di concedere un rinvio dell'adunanza dei creditori convocata per il voto nel rispetto del termine fissato dalla legge e l'eventuale mancato utilizzo del potere discrezionale di differire le operazioni di voto non è censurabile in sede di legittimità*. (cit) Cass, Sez. I civ., 22 marzo 2010, n. 6901.

Proprio il fatto che la Cassazione ritenga non necessaria la partecipazione dell'Amministrazione alle operazioni di voto *svaluta enormemente la decisività di tale passaggio procedurale*¹⁰³. Pertanto si trova conferma che gli Uffici finanziari rimangono vincolati alla regola del c.d. *cram down*. E cioè che anche l'amministrazione, nonostante in sede di adunanza dei creditori non abbia prestato voto favorevole, (o nel caso di specie non abbia neppure partecipato alle operazioni di voto) nondimeno in caso di raggiungimento delle maggioranze richieste dalla legge, il concordato sarà omologato e sarà vincolante per la stessa. Secondo il disposto dell'art. 180, comma 4, l.f. il credito del Fisco sarà soddisfatto in misura parziale "*in misura non inferiore alle alternative concretamente applicabili*" risolvendosi in una transazione di fatto anche sui crediti fiscali¹⁰⁴.

La strada per tale affermazione era stata già spianata dalla dottrina. Infatti si è sostenuto che sebbene il legislatore abbia scelto di procedimentalizzare la transazione fiscale prevedendo le modalità di presentazione della proposta e la formulazione di un voto da parte dell'Amministrazione, in realtà la transazione si identifica con il concordato stesso, "*del quale esso non può che dividerne le sorti nelle sue varie fasi fisiologiche (esecuzione) o patologiche (risoluzione o annullamento)*"¹⁰⁵.

Una chiarificazione su questo argomento era attesa con la Manovra Finanziaria 2010, che ha introdotto delle novità connesse alla transazione fiscale¹⁰⁶. Tuttavia neppure con questa¹⁰⁷ è stato possibile raggiungere un punto

¹⁰³ Cit. P. PURI, *La transazione fiscale al vaglio della Suprema Corte*, in *Corr. Trib.* 25/2010, p. 1992.

¹⁰⁴ C.f.r. P. PURI, *La transazione fiscale al vaglio della Suprema Corte*, in *Corr. Trib.* 25/2010, p. 1992.

¹⁰⁵ Tali parole così chiarificatrici sul punto sono di L. DEL FEDERICO, *La disciplina della transazione fiscale, orientamenti interpretativi innovativi*, in *Il Fallimento*, n.3/2008, p.333.

¹⁰⁶ Per un approfondimento vedi ANDREANI G. - TUBELLI A., *L'Assonime fa il punto sulla disciplina della soluzione concordata della crisi d'impresa*, in *Corr. Trib.*, 45/2010, p. 3773-3780; ANDREANI G. - TUBELLI A., *La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 21/2010;

¹⁰⁷ D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010 n. 122.

fermo¹⁰⁸. La dottrina, rimane comunque orientata nella direzione della Cassazione. E senza più mettere in dubbio la possibilità di addivenire alla falcidia del credito tributario al di fuori della procedura di transazione fiscale, fa un discorso di mera opportunità. In particolare si sostiene che si possa legittimamente perfezionare un concordato preventivo in cui il Fisco è estromesso¹⁰⁹ (in quanto non è stata presentata alcuna proposta con le modalità previste dalla legge). Ove non si dia luogo alla transazione anche i crediti relativi ai tributi subiranno le stesse conseguenze previste dalla legge fallimentare per i crediti rimasti fuori dal concordato¹¹⁰ (o dagli accordi di ristrutturazione).

D'altro canto la scelta di inserimento della transazione fiscale nel concordato preventivo sarà utile e opportuna per l'impresa debitrice quando essa abbia necessità di chiudere eventuali contenziosi con il fisco o di prevenire quelli potenziali al fine di addivenire ad una rapida ed efficace chiusura della procedura di concordato¹¹¹.

4.3 Estensione dell'istituto anche agli accordi di ristrutturazione

Il legislatore con il decreto correttivo D.Lgs. 169/2009 ha reso applicabile la Transazione fiscale anche agli accordi di ristrutturazione dei debiti, 182-bis del R.D. 267/1942¹¹². Ciò presumibilmente, facendo leva su quelli che sono i

¹⁰⁸ ANDREANI G. - TUBELLI A., *L'Assonime fa il punto sulla disciplina della soluzione concordata della crisi d'impresa*, in *Corr. Trib.*, 45/2010, p. 3779;

¹⁰⁹ perché il contribuente non è interessato a chiederla, e l'amministrazione non può proporla.

¹¹⁰ L. DEL FEDERICO, *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, in *Corriere tributario*, n. 29/2020, pag. 2381.

¹¹¹ per gli effetti in parola, e cioè della *cessazione della materia del contendere* e del *consolidamento del debito tributario*, è necessario conseguire il consenso del fisco. C.f.r. ANDREANI G. - TUBELLI A., *L'Assonime fa il punto*, *Corr. Trib.*, cit., p.3780.

¹¹² *Il debitore può effettuare la proposta di cui al primo comma anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis. La proposta di transazione fiscale, unitamente con la documentazione di cui all'articolo 161, è depositata presso gli uffici indicati nel secondo comma, che procedono alla trasmissione ed alla liquidazione ivi previste. Alla proposta di transazione deve altresì essere allegata la dichiarazione sostitutiva, resa dal debitore o dal suo legale rappresentante ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che la documentazione di cui al periodo che precede rappresenta fedelmente ed integralmente la*

principi ispiratori comuni a questa procedura concorsuale e al concordato preventivo.

Si tratta di uno strumento disciplinato dalla legge fallimentare che consente al debitore in stato di crisi di concludere con ciascuno dei suoi creditori ogni forma di patto che non sia vietato dalla legge. A garanzia della serietà dell'iniziativa, che ovviamente comporta un *vulnus alla par condicio creditorum*, è prevista l'omologazione dell'accordo da parte del tribunale il quale accerta anche che non vi sia un danno a carico dei creditori non aderenti¹¹³. La disposizione, tuttavia, si limita a prevedere che la proposta di transazione possa essere avanzata agli uffici fiscali anche nell'ambito delle trattative che precedono gli accordi di ristrutturazione, da presentare poi per l'omologazione, confermando la procedura da seguire per il concordato preventivo. Vengono confermati gli stessi limiti oggettivi di applicazione. La dottrina si è però espressa in modo critico a fronte di tale intervenendo, per ragioni soprattutto di tecnica legislativa¹¹⁴. Si ritiene, infatti, che il decreto correttivo abbia ampliato la

situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio. (4) Nei successivi trenta giorni l'assenso alla proposta di transazione è espresso relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale, e relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, con atto del concessionario su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione generale. L'assenso così espresso equivale a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione. (5)VII. La transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis e' revocata di diritto se il debitore non esegue integralmente, entro 90 giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti alle Agenzie fiscali ed agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie.

¹¹³ Vedi S. AMBROSINI, *Il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, Cedam, Padova, 2008; V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, "L'accordo di ristrutturazione dei debiti è un procedimento alternativo al concordato preventivo [...] La natura dell'accordo è essenzialmente privatistica dal momento che vincola solo i contraenti, è efficace per il solo fatto di essere stato stipulato; non incide in via diretta sui crediti di coloro che ne rimangono estranei. È ben vero che, a differenza del piano attestato di cui all'art. 67, 3 co., lett. d), è previsto l'intervento del giudice con giudizio di omologazione ma questo non influisce sulla natura dell'accordo che resta di per sé insensibile agli esiti giudiziali, in quanto il ricorso alla procedura di omologazione è imposto solo come condizione per il verificarsi di determinati effetti, quali la protezione del debitore dall'aggressione di singoli creditori e l'esenzione della revocatoria per determinati atti posti in essere in esecuzione dell'accordo."

¹¹⁴V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, pag.609; E. MATTEI, *la transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Dir.Fall.* 2008 n.6, parte I, pag.868. e anche MATTEI, che parla di "frettolosità correttiva" in *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Dir. Fall.* 2008

possibilità di accedere alla transazione fiscale senza, però, apportare alla disciplina quegli adeguamenti che la rendano accessibile.

La prima considerazione da fare riguarda proprio la circostanza che vengono confermati gli stessi limiti applicativi cui la transazione è soggetta nel concordato preventivo¹¹⁵. Se, infatti, tali limiti possono avere una concreta applicazione nel concordato preventivo (stante il vincolo alla libertà del debitore nel formulare la propria proposta) per quanto riguarda gli accordi di ristrutturazione, invece, la comparazione tra gli accordi conclusi con i vari debitori e quelli proposti al fisco appare difficile per la natura privatistica degli accordi con i creditori diversi dal Fisco, che in quanto tali sono svincolati da qualsiasi limite legale. Ne consegue che il trattamento del credito, concordato con i singoli creditori prescinda dal rango dello stesso o dalle varie posizioni giuridiche ricoperte, trovando una giustificazione in ragioni eminentemente economiche¹¹⁶.

4.4 Ambito di applicazione oggettivo

Sotto il profilo soggettivo, accede alla transazione fiscale l'imprenditore che si avvale del concordato preventivo (ex art. 160 L.F.) o degli accordi di ristrutturazione dei debiti (ex art. 182-bis L.F.). Entrambi gli istituti presuppongono lo stato di crisi, non l'insolvenza¹¹⁷. L'inoltro della proposta compete "al debitore", cioè a quel soggetto che è attratto nelle procedure

¹¹⁵ Se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie; se il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole.

¹¹⁶ V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, Utet, Torino; Contra vedi E. MATTEI, *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Dir. Fall.* 2008.

¹¹⁷ A.M. AZZARO, in *Le funzioni del concordato preventivo tra crisi e insolvenza*, Il Fallimento, 2007, p.741; L. PANZANI, *Soggetti e presupposto oggettivo*, Il Fallimento, 2006, p.1009; G. LO CASCIO, *Il concordato preventivo*, Giuffrè, Milano, 2008.

concorsuali. L'iniziativa può essere assunta solo "con il piano di riparto di cui all'art.160"¹¹⁸. Al di là dei profili di diritto fallimentare, è necessario ai nostri fini individuare l'ambito oggettivo di operatività della transazione fiscale. Stabilendo più specificamente, quali debiti tributari possono divenire oggetto di "accordo" con il Fisco.

L'art 182- ter prevede espressamente che *"Con il piano di cui all'articolo 160 il debitore può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, [...], ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea; [...]"*.

Facendo riferimento ai "tributi" la prima questione che sorge è quella relativa alla definizione di tributo, della quale non troviamo una espressa definizione legislativa. Ci si deve pertanto rifare alla ricostruzione dottrinali e giurisprudenziali. La dottrina maggioritaria concepisce il tributo come "prestazione patrimoniale imposta" caratterizzata dalla partecipazione alle pubbliche spese¹¹⁹.

Per la Corte Costituzionale la nozione di tributo è *"caratterizzata dalla ricorrenza di due elementi essenziali da un lato l'imposizione di un sacrificio economico individuale realizzata attraverso un atto autoritativo di carattere ablatorio; e dall'altro la*

¹¹⁸ S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in *Il Fisco*, n.20/2006.

¹¹⁹ Così A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2003, 52; A. FEDELE, *La nozione di tributo e l'art. 75 cost.*, in *Giur. cost.*, 1995, 23 ss.; G. FALSITTA, *La latitudine del divieto di abrogazione delle leggi tributarie mediante referendum e la nozione tricotomia di tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, 272 ss.; VIOTTO, *Tributo*, in *Digesto*, disc. priv., sez. comm., Torino, 1999, XVI, 1999, 221 ss.; L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino 2000, 111 ss., 180 ss.; G. FRANSONI, *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, 123 ss.; M. INGROSSO, *Tributo e Sovranità*, *ibidem*, 137 ss.; F. FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. trib.*, 2007, 1059 ss. F. TESAURO, secondo cui *"le definizioni di tributo possono essere più di una, e ciascuna ha valore in rapporto alla disposizione che serve ad interpretare"*, ed ancora *"sono[...]da considerare obsolete le definizioni e le classificazioni tradizionali, essendo necessario fissare più nozioni di tributo, a seconda delle finalità per cui la nozione è usata"*. Così *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2004, 6; in senso analogo *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2006, 10.

*destinazione del gettito al fine di integrare la finanza pubblica allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario necessario a coprire le spese pubbliche”*¹²⁰.

Sulla base di questa uniformità di vedute, la dottrina e giurisprudenza prevalenti riconducono alla categoria del tributo le imposte, le tasse ed i contributi¹²¹.

L'art. 182-ter succitato fa riferimento ai soli tributi gestiti dalle Agenzie fiscali.

Per Agenzie fiscali si devono intendere quelle istituite con l'art. 57, comma 1, del D.Lgs. 30 Luglio 1999, n.300¹²² (concernente la “riforma dell'organizzazione del Governo”) e cioè l'Agenzia delle Entrate, l'Agenzia delle Dogane, l'Agenzia del Territorio, l'Agenzia del Demanio. Da ciò ne deriva che anche i tributi il cui gettito spetta agli enti locali, se amministrati dalle Agenzie Fiscali (per legge o per attribuzione) possono diventare oggetto di transazione¹²³.

¹²⁰ Corte Cost., 11.1.1995, n. 2 e n. 11, in Riv. dir. trib. 1995, II, 261.

¹²¹ In questo contesto si intende far riferimento ai contributi di natura tributaria, e non a quelli di natura previdenziale. Sulla concezione unitaria della categoria del tributo v. per tutti A. FANTOZZI, Diritto tributario cit., 56 ss.; ed in giurisprudenza: Corte Cost. 22.4.80 n. 54, in Foro it. 1980, I 1557, e 2.2.90 n. 63 in Giur. Cost. 1990, 247.

¹²² L'art. 57 del D.Lgs. 300/1993 ha disposto il trasferimento di tutti i poteri e rapporti giuridici precedentemente di competenza del Ministero delle Finanze e dei relativi uffici locali, ivi inclusi quelli relativi alla gestione del contenzioso tributario, alle c.d. Agenzie Fiscali. Esse sono state rese operative dal 1 gennaio 2001 con il D.M. 28 dicembre del 2000 n. 1390. Esse si articolano come sopra abbiamo detto in Agenzia delle Dogane, Agenzia delle entrate, Agenzia del territorio, agenzia del demanio. Si tratta di persone giuridiche di diritto pubblico alle quali è affidata l'attuazione della funzione di imposizione. Da ciò discende l'attribuzione a dette Agenzie di tutti i poteri ed i rapporti giuridici precedentemente di competenza degli organi periferici del Ministero delle Finanze, inclusi quelli relativi alla gestione del contenzioso tributario. A questo proposito, la Corte di Cassazione ha sancito con la sentenza del 14 gennaio 2005, n. 604 che nei rapporti processuali in corso all'1 gennaio 2001, ai sensi dell'art. 11 c.p.c. C.f.r. A. DI CISELLO, - P. SAGGESE, Contenzioso tributario, IPSOA, Milano, 2010.; C. ZAFRANA, *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, IPSOA, Milano, 2010, p.270.

¹²³ M. CORVAJA-A.GUERRA, *La transazione fiscale*, in *Il Fisco*, n.13, 27 marzo 2006 secondo il quale dato che l'art 57, comma 2 stabilisce che le Regioni e gli enti locali “*possono attribuire alle agenzie fiscali, in tutto o in parte, la gestione delle funzioni ad essi spettanti*” provvedendo a regolare le modalità di svolgimento dei compiti e degli obblighi con autonoma convenzione, nel caso di attribuzione parziale di dette funzioni potrebbero sorgere problemi interpretativi circa l'individuazione del soggetto cui riferire l'amministrazione del tributo. In questi casi appare dubbio se il tributo possa essere oggetto o meno della transazione di cui trattasi. S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in *Il Fisco*, n. 20 del 15 maggio 2006. Si trova conferma di ciò nell'espressione “*ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea*” da

Al contrario altri autori affermano con assoluta chiarezza, che restano fuori “dalla sfera operativa della norma in questione i tributi propri degli enti locali”¹²⁴.

Per ciò che attiene più strettamente ai tributi oggetto di transazione, tenendo conto che il concetto di amministrazione racchiude le funzioni di controllo, accertamento, riscossione del tributo¹²⁵ si ritiene che siano tributi transigibili: Irpef, Ires, con le relative addizionali ed imposte sostitutive, Irap, imposta di registro, imposta ipotecaria e catastale, imposta di bollo, imposte sulle successioni e donazioni, imposta sugli intrattenimenti, tasse automobilistiche, tasse sui contratti di borsa, canone di abbonamento alla televisione, imposte demaniali, dazi di importazione ed esportazione, imposte di fabbricazione e di consumo¹²⁶.

La dottrina maggioritaria sostiene che possono formare oggetto di transazione con il Fisco anche le somme dovute a titolo di sanzioni ed interessi moratori, dato che rientrano nella definizione di “accessori” di cui al primo comma dell’art. 182-ter.¹²⁷ Anche l’Agenzia delle Entrate, nella circolare 4 marzo 2005, n.8/E aveva ritenuto transigibili anche le sanzioni; altra parte della dottrina¹²⁸ ha ritenuto che non siano transigibili le sanzioni amministrative di carattere pecuniario, che a causa della loro funzione afflittiva, non partecipano della natura del tributo. Inoltre, si sostiene che, solo per gli accessori, il

intendersi come unica ipotesi espressamente prevista dal legislatore in cui ancorché il tributo sia amministrato dalle agenzie fiscali, non è però assoggettabile a transazione.

¹²⁴ E. STASI, *La transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 7/2008, p. 736.

¹²⁵ L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*, a cura di G. Schiano di Pepe, Cedam, Padova, 2007, p.682.

¹²⁶ F. MARENGO, *Il correttivo e la nuova transazione fiscale*, in www.ilcaso.it; E. STASI, *La transazione fiscale*, *Il Fallimento*, n.1/2008, p.736; L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*; L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso*, in *Giur. Comm.*, n.2 mar-apr 2008.

¹²⁷ M. POLLIO - P. PAPALEO, *La fiscalità nelle nuove procedure concorsuali*, IPSOA 2007; L. MANDRIOLI, *La transazione fiscale e concordato preventivo*, cit

¹²⁸ L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, Cedam, 2007 cit, p.682

concordato è ammesso per la sola quota di debito di natura chirografaria. Da ciò ne discende che i suddetti debiti, se chirografari, possono essere pagati in parte anche se non iscritto a ruolo. Quelli privilegiati, invece dovranno scontare un pagamento integrale.

Come detto precedentemente l'art. 182-ter prevede inoltre che siano assoggettabili a transazione tutti i tributi gestiti dalle Agenzie fiscali *ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea; [...]*".

Alla luce di ciò si può evidenziare che per legge sono esclusi i tributi, che sebbene amministrati dalle Agenzie fiscali costituiscono risorse proprie dell'Unione Europea. Si tratta di contributi agricoli, (art. 2 lett. a Decisione del Consiglio del 29 settembre 2000, relativa al sistema delle risorse proprie delle comunità europee, n. 2000/597/CE Euratom) nonché i dazi doganali amministrati dall'Agenzia delle Dogane¹²⁹. È qui che si colloca il dibattito sulla transigibilità o meno dell'IVA¹³⁰. Il problematico inquadramento di tale tributo nel contesto della transazione è dovuto alla sua particolare natura. L'Iva è infatti un tributo istituito e disciplinato a livello comunitario attraverso numerose direttive, che hanno però avuto attuazione nel nostro ordinamento attraverso atti normativi interni. Inoltre un contributo Iva è dovuto da ciascuno Stato membro all'Unione Europea. Tuttavia esso non è basato su parametri di effettività, ma su un calcolo aritmetico sulla base imponibile dell'imposta, cui viene applicata un'aliquota concordata da tutti i Paesi dell'Unione che prescinde dalla riscossione dell'imposta dovuta dal singolo contribuente. Questo aspetto verrà trattato ampiamente nel prosieguo¹³¹.

¹²⁹ Vedi più ampiamente S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in *Il Fisco*, n.20/2006; L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, cit, p.682.

¹³⁰ Si tratterà più ampiamente *infra*.

¹³¹ Vedi *infra* Cap. IV dedicato alle implicazioni comunitarie della transazione fiscale e in particolar modo del regime del credito Iva.

4.5 Procedimento applicativo e adempimenti degli uffici finanziari

Il procedimento da seguire per addivenire alla conclusione dell'accordo con il fisco è dettato dal comma 2 dell'articolo 182-ter.

Si ritiene ¹³² che l'importanza da attribuire a tale disposizione non risiede solo nel fissare gli adempimenti richiesti al raggiungimento dello scopo, ma soprattutto nello scandire una tempistica stringente, a carico dell'Amministrazione fiscale, perché fornisca risposte precise. Il legislatore è infatti preoccupato di garantire la fattibilità del concordato, coinvolgendo il fisco ma rispettando i piuttosto celeri termini di legge.

4.5.1 Avvio della procedura

L'iniziativa al procedimento di transazione fiscale spetta al solo debitore, a differenza di quanto avveniva nel pregresso istituto della transazione dei ruoli¹³³. È onere del debitore inserire nel ricorso di cui all'art. 161 per l'avvio del concordato preventivo, la proposta di accordo con l'Amministrazione che abbia ad oggetto tutti i debiti tributari sui quali può incidere la transazione fiscale.

È previsto che il debitore debba provvedere a che “*Copia della domanda e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, deve essere presentata al competente concessionario del servizio nazionale della riscossione ed all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda*”¹³⁴.

¹³² V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, Utet, Torino 2008.

¹³³ MAGNANI L., *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*, commento sistematico, (a cura di) Giorgio Schiano Di Pepe, Padova, Cedam, 2007, pag. 684; V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, UTET, Torino 2010 p.269; A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale e previdenziale*, Maggioli Editore, Rimini, 2011, p.88.

¹³⁴ Art 182-ter, comma 2, primo periodo.

L'avvio della procedura per addivenire alla transazione fiscale coincide con l'avvio della procedura di concordato preventivo, in quanto, la proposta di transazione deve essere presentata contestualmente alla domanda di concordato e di essa si dovrà dar menzione nel ricorso presentato ex artt. 160 e 161 l.f.¹³⁵.

Il debitore, quindi, contestualmente al deposito presso il Tribunale competente a conoscere della proposta di concordato, dovrà presentare copia della domanda di transazione all'Ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale, nonché al competente agente della riscossione (secondo l'Agenzia delle Entrate ciò vale come requisito di ammissibilità della transazione fiscale). Tuttavia l'art 182-ter della L.F. non disciplina la forma o il contenuto della domanda di transazione fiscale¹³⁶.

La dottrina ritiene che l'espressione "*contestualmente*" sia impropria in quanto essa va intesa nel senso che il deposito in tribunale e il deposito all'Amministrazione finanziaria devono essere *contemporanei*¹³⁷ perché contestuale è solo la proposta di transazione rispetto al ricorso. Questa

¹³⁵ M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, in *Il concordato preventivo*, (a cura di) S.Ambrosini, P.G. Demarchi, M.Vitiello, Zanichelli, 2009, pag.283.

¹³⁶ L'Agenzia delle Entrate detta dettagliatamente anche il contenuto che la domanda di transazione in aggiunta ai requisiti richiesti dalla legge, allo scopo che gli uffici ricevano una domanda redatta nel modo più analitico ed esauriente possibile, in analogia con le regole che disciplinano il concordato preventivo. Vale a dire:

- le indicazioni complete del contribuente che richiede la transazione (denominazione o nome, codice fiscale, rappresentante legale, ecc.);
- se del caso, gli elementi identificativi della procedura di concordato preventivo in corso (indicazione degli organi giudiziari competenti, dati identificativi del procedimento, del decreto di ammissione ecc.);
- la completa ed esauriente ricostruzione della posizione fiscale del contribuente, così come a lui nota, con indicazione di eventuali contenziosi pendenti;
- l'illustrazione della proposta di transazione, con indicazione dei tempi, delle modalità e delle garanzie prestate per il pagamento, tenendo conto di tutti gli elementi utili per un giudizio di fattibilità e convenienza della transazione;
- l'indicazione, anche sommaria, del contenuto del piano concordatario (come già chiarito, il piano andrà comunque allegato alla domanda di transazione, con tutta la documentazione relativa, prevista dagli articoli 160 e seguenti della L.F.);
- ogni altro elemento che il contribuente riterrà utile all'accoglimento della proposta e che, comunque, ponga l'Ufficio in condizione di effettuare le proprie valutazioni.

- le indicazioni complete del contribuente che richiede la transazione (denominazione o nome, codice fiscale, rappresentante legale, ecc.);

¹³⁷ L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato, commento sistematico*, (a cura di) Giorgio Schiano Di Pepe, Padova, Cedam, , 2007, pag. 684.

previsione ha lo scopo di sollecitare gli uffici fiscali coinvolti ad attivarsi nel termine legale.

Il debitore si ritrova così a giocare “*su due tavoli*”¹³⁸, da un lato quello della massa dei creditori e del Tribunale territorialmente competente a conoscere del piano di concordato, e dall'altro quello con l'Amministrazione finanziaria.

Il D.L. 185/2008 ha inserito all'inizio del comma relativo al procedimento la precisazione per cui copia della domanda di concordato e della relativa documentazione devono essere inoltrate all'ufficio finanziario “*ai fini della proposta di accordo sui crediti di natura fiscale*”. Con questa disposizione il legislatore ha voluto esplicitare che l'attività degli uffici fiscali successiva alla comunicazione della proposta è preordinata alla sola transazione fiscale¹³⁹.

In sostanza, il debitore che intende accedere al concordato preventivo o al piano di ristrutturazione dei debiti, ha l'onere di inserire nel ricorso di cui all'art.161 la proposta e le condizioni di pagamento di tutti i propri debiti tributari¹⁴⁰.

Questo è solo un atto prodromico alla conseguente attività, che costituirà la vera e propria iniziativa del debitore e che consiste nella presentazione della copia del ricorso e della documentazione di cui abbiamo detto all'Ufficio o alle Agenzie creditrici nonché al concessionario della riscossione territorialmente competente¹⁴¹.

¹³⁸ M. VITIELLO, *l'istituto della transazione fiscale*, in *Il concordato preventivo*, Zanichelli, 2009.

¹³⁹ V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, Utet, Torino, 2010.

¹⁴⁰ Secondo una tesi, la proposta potrebbe anche non riguardare la totalità dei debiti con il Fisco suscettibili di transazione, dovendosi ritenere che per quella parte di debito che rimane fuori dalla proposta operi la regola generale della falcidia concordataria. In questo senso vedi D'AMORA, *La transazione fiscale nel concordato preventivo*, reperibile all'indirizzo www.tribunale-milano.net, febbraio 2006; Trib. Venezia, 27 febbraio 2007, in *Fall.*, 2007, 1464, con nota di FINARDI, *Transazione fiscale e crediti privilegiati nel concordato preventivo*.

¹⁴¹ L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*, a cura di G. Schiano di Pepe, CEDAM, 2007 E. STASI, *La transazione fiscale*, *Il Fallimento* n° 7/2008 p. 73; L. MAZZUOCCOLO, *Transazione fiscale: nuove disposizioni introdotte dall'art. 182-ter del r.d. n. 267/1942*, in *il Fisco*, n.15/2006 MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso*, in *Giur. Comm.*, n.2 mar-apr 2008 ; M. CORVAJA-A.

La dottrina¹⁴² ritiene che oltre alle dichiarazioni fiscali e a quelle integrative menzionate nel secondo comma dell'art.182-ter, si necessiti della presentazione dei dati relativi ai redditi realizzati nel precedente periodo di imposta per i quali non sia ancora scaduto il termine di presentazione della dichiarazione¹⁴³.

4.5.2 Adempimenti dell'amministrazione finanziaria

Il secondo passo spetta al da un lato all'ufficio e dall'altro al concessionario. Entrambi hanno l'onere di svolgere nel termine di trenta giorni, le attività che andremo a descrivere.

Il concessionario della riscossione trasmette al debitore una certificazione con la quale attesta l'entità del debito tributario iscritto a ruolo scaduto o sospeso. La sospensione può derivare dall'apposito provvedimento ottenuto in sede amministrativa¹⁴⁴ o giudiziale¹⁴⁵.

L'ufficio dell'Agenzia delle Entrate procede alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni per le quali non è pervenuto al debitore l'esito dei controlli automatici e notifica eventuali avvisi di irregolarità (ex art. 36-ter, d.p.r. 600/1973); procede inoltre a liquidare le imposte dovute sulla base delle

GUERRA, La transazione fiscale, in *Il Fisco*, n.13, 27 marzo 2006 ; E. MATTEI, *la transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Dir.Fall.* 2008 n.6, parte I, pag.868.

¹⁴² In particolare E. STASI, , *La transazione fiscale*, *Il Fallimento* n° 7/2008 p. 73.

¹⁴³ A questo proposito viene introdotta anche la questione riguardante i crediti IVA ; E. STASI, si chiede si debba o meno provvedere alla liquidazione della posizione IVA alla data di apertura della procedura visto che l'IVA è esigibile dal momento di effettuazione dell'operazione imponibile.

¹⁴⁴ C.f.r. art. 19 D.P.R. n. 602/1972.

¹⁴⁵ Vedi art. 47 D. Lgs n. 546/1992.

dichiarazioni integrative relative ai periodi di imposta antecedenti la presentazione della domanda¹⁴⁶.

L'ufficio dovrà inoltre provvedere alla certificazione dell'ammontare dei tributi risultanti da atti di accertamento, anche non definitivi, per la parte ancora non iscritta a ruolo o risultante da ruoli non vistati dal concessionario¹⁴⁷ dovendo, l'importo già iscritto a ruolo, risultare dalla certificazione del concessionario. Il legislatore si riferisce da un lato alle fattispecie dell'accertamento definitivo per il quale non si sia già provveduto alla formazione del ruolo ma dall'altro anche ai casi di atti di accertamento non impugnati¹⁴⁸ in conseguenza dei quali si procede alla iscrizione a ruolo provvisoria del relativo debito per la quota riscuotibile ex art. 68 D.Lgs. n. 546/1992¹⁴⁹.

Per i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane, la competenza a ricevere copia della domanda e della necessaria documentazione, nonché a rilasciare la certificazione menzionata appartiene all'ufficio che ha notificato al debitore gli atti di accertamento.

Se la tempistica imposta viene rispettata, entro trenta giorni dal deposito della domanda, dovrebbe essere “cristallizzato”¹⁵⁰ dall'Amministrazione

¹⁴⁶ Tali dichiarazioni devono essere allegate alla domanda. Il riferimento qui è al c.d. “controllo cartolare” di cui all'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/1973 per le imposte dirette, mentre per le dichiarazioni Iva si fa mente all'art. 54 bis del D.P.R. 633/1972¹⁴⁶.

¹⁴⁷ E. MATTEI, *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Il Diritto fallimentare e delle società commerciali*, 2008, fasc. 6 pag. 867 – 901; V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, UTET, Torino 2010 p.270; L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib. n 4*, lug-ago 2006; M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, in *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, (a cura di) Ambrosini-Demarchi-Vitiello, Zanichelli, 2009; L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182ter*, in Jorio A. – Fabiani M. (a cura di), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2006-2007.

¹⁴⁸ Per questo vedi MAGNANI L., *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato, commento sistematico*, (a cura di) Giorgio Schiano Di Pepe, Padova, Cedam, , 2007, pag. 686.

¹⁴⁹ Per la disciplina relativa all'iscrizione a ruolo provvisoria vedi BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*, Giappichelli, Torino, 2009, p.145;

¹⁵⁰ M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, in *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, Zanichelli 2009. anche V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, Utet, Torino, 2010. L.

finanziaria il prospetto delle sue pretese creditorie, stabilendo, così, la base di partenza per l'eventuale accordo. Tuttavia nessuna sanzione è prevista né per il ritardo né per l'omesso espletamento dell'attività¹⁵¹.

In dottrina si è sviluppato un importante dibattito intorno a detto termine¹⁵². Alcuni ritengono che il termine previsto sia perentorio, ed il mancato rispetto comporterebbe il consolidamento del debito tributario nella misura indicata dal debitore¹⁵³. Altri ancora seguono una via intermedia, ritenendo che in capo all'Amministrazione vi sia un vero e proprio obbligo di svolgere l'attività istruttoria descritta, di effettuare eventuali controlli sostanziali (e, successivamente, l'obbligo di esprimersi attraverso un voto), ma rifuggono dall'idea di un termine da considerarsi perentorio, in quanto questo contrasterebbe con la ratio dell'istituto concordatario¹⁵⁴.

MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo, tra lacune normative e principi del concorso*, in Giur. Comm. n.2/2008.

¹⁵¹ FERRO-PROVERONI, *Transazione fiscale*, in *Le insinuazioni al passivo- trattato teorico pratico dei crediti e dei privilegi nelle procedure concorsuali*, (a cura di) M. Ferro- Nappi, Padova, 2006 IV; M. POLLIO, *La transazione fiscale*, in *il Fallimento e altre procedure concorsuali*, a cura di G. Fauceglia e L. Panzani, Torino, 2009.

¹⁵² Per il quale vedi ampiamente *infra*.

¹⁵³ vedi L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182ter*, in Jorio A. – Fabiani M. (a cura di), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2006-2007 il quale esclude, inoltre, che in assenza di una norma *ad hoc* si possa parlare di silenzio assenso, dovendo l'amministrazione, non solo attestare l'entità del debito, ma anche liquidare i tributi risultanti dalle dichiarazioni e notificare i relativi avvisi sidi irregolarità; a questo proposito si specifica che deve essere esclusa la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di procedere nel termine di trenta giorni anche ai controlli sostanziali che siano la premessa di successive attività di accertamento, attività per le quali il termine di trenta giorni è impossibile che sia sufficiente; in questo senso M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, in *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, cit., Zanichelli 2009.

¹⁵⁴ E.STASI,, *La transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n° 7/2008. Questa stessa argomentazione conduce parte della dottrina a conclusioni opposte, e cioè che alla luce delle esigenze di celerità proprie del concordato preventivo, e della necessità che il consolidamento del debito tributario si perfezioni in termini compatibili con quelli scanditi dagli artt. 160 e ss., si necessita che le attività dell'Amministrazione si esauriscano entro un termine indefettibile.

Al di là delle considerazioni strettamente legate alla natura, vi è chi giudica il termine eccessivamente breve e ritiene improbabile che il procedimento possa esaurirsi nei trenta giorni a disposizione¹⁵⁵.

4.5.3 Adempimenti procedurali a carico del tribunale. Omologazione del concordato.

Ritornando alla scansione procedurale degli adempimenti, una volta presentata la domanda di transazione fiscale con le modalità e nei termini del ricorso al tribunale (con il piano concordatario ex art.182-ter comma1), e contestualmente provveduto alla consegna di copia della domanda di transazione e della relativa documentazione all'ufficio finanziario e al concessionario della riscossione (art.182-ter comma 2), il Tribunale, verificata la propria competenza e la regolarità formale della documentazione, con decreto dichiara aperta la procedura di concordato preventivo. Con lo stesso decreto ordina la convocazione dei creditori non oltre trenta giorni dalla data del decreto e stabilisce il termine per la sua comunicazione ai creditori (art.163).

Dopo l'emissione del decreto il concessionario e l'ufficio devono trasmettere le copie delle certificazioni e degli avvisi di irregolarità al commissario giudiziale (art. 183-ter comma 2) per la convocazione dei creditori prevista dall'art. 171 e per la redazione della relazione prevista dall'art. 172 (relazione sulle cause del dissesto, sulla condotta del debitore e sulla proposta di concordato) da depositare in cancelleria almeno tre giorni prima dell'adunanza dei creditori.

Il commissario procede alla verifica dell'elenco dei creditori. Segue, quindi, la fase di deliberazione del concordato incentrata sull'adunanza dei creditori fermo restando la tradizionale assenza di una verifica in senso stretto

¹⁵⁵ E. MATTEI, *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Dir. Fall.* 2008 n.6, parte I, pag.868.

dei crediti, limitandosi il controllo del commissario a quanto necessario ai fini del voto e del calcolo delle maggioranze artt. 174-176¹⁵⁶.

I commi 1 e 2 dell'art. 182-ter disciplinano le modalità di adesione e di diniego alla proposta di concordato¹⁵⁷ a seconda che il debito sia o meno iscritto a ruolo.

Limitatamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio della riscossione alla data della presentazione della domanda, alla votazione provvede quest'ultimo su indicazione del direttore dell'ufficio, previo parere conforme della competente direzione regionale.

Per i tributi non iscritti a ruolo ovvero iscritti in ruoli vistati ma non ancora consegnati al concessionario alla data suddetta, l'adesione o il diniego alla proposta di concordato è approvata con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della direzione regionale, ed è espressa mediante voto (favorevole o contrario), in sede di adunanza dei creditori¹⁵⁸. La dottrina rinviene in tale atto, non più un'attività di ponderazione di interessi (basata sui principi di economicità e convenienza) di natura transattiva, ma ne rileva il

¹⁵⁶ M. VITIELLO, L'istituto della transazione fiscale, in *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, Zanichelli 2009; MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso*, in *Giur. Comm.*, n.2 mar-apr 2008; L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182ter*, in Jorio A. – Fabiani M. (a cura di), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2006-2007; L. MAZZUOCOLO, *Transazione fiscale: nuove disposizioni introdotte dall'art.182-ter del R.D. n. 267/1942*, in *Il Fisco*, n.15/2006.

¹⁵⁷ Ex multis E. STASI, , *La transazione fiscale*, *Il Fallimento* n° 7/2008; M. CORVAJA - A. GUERRA, *La transazione fiscale*, in *Il Fisco*, n.13, 27 marzo 2006; E. MATTEI, *la transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, reperibile all'indirizzo www.ilcaso.it, doc. n.104 del 7 giugno 2008; F. MARENGO, *Il correttivo e la nuova transazione fiscale*, www.ilcaso.it, doc. n.94 del 31 gennaio 2008; L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso*, in *Giur. Comm.*, n.2 Marzo-Aprile 2008; VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, in AA. VV *il concordato preventivo e la transazione fiscale*, Zanichelli, (a cura di) Ambrosini- De Marchi- Vitiello, 2009; L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182ter*, in Jorio A. – Fabiani M. (a cura di), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2006-2007, pag. 945;

¹⁵⁸ Nell'ambito della previgente transazione dei ruoli l'accordo si perfezionava in base ad un atto del Direttore dell'Agenzia delle entrate; si trattava di un vero e proprio atto di accettazione della transazione di natura discrezionale a fronte del quale, in capo al contribuente si perfezionava una situazione giuridica soggettiva corrispondente all'interesse legittimo. In questo senso vedi il parere del Consiglio di Stato poi recepito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 8/E del 2005 ciò in quanto, attraverso tale atto, veniva effettuata una ponderazione di interessi sulla base dei criteri di economicità e proficuità dell'accordo rispetto alla riscossione coattiva.

carattere concorsuale¹⁵⁹. In realtà sul punto la dottrina non è concorde. Vi è, infatti, chi muove dalle considerazioni espresse in merito dall'Agenzia delle entrate¹⁶⁰ secondo la quale la valutazione della proposta deve essere effettuata non solo alla luce dei principi di economicità ed efficienza dell'azione amministrativa e della tutela degli interessi erariali, ma anche degli interessi parimenti coinvolti nella gestione della crisi nell'ottica della ratio sottesa all'istituto concordatario (gestione della crisi di impresa, tutela dell'occupazione, continuità dell'attività produttiva, probabilità di successo del piano). Da ciò se ne ricava la natura discrezionale¹⁶¹ dell'accettazione o diniego dell'amministrazione finanziaria con le conseguenti ricadute in tema di impugnabilità dell'atto. A tal proposito si specifica che proprio il criterio dell'economicità da un lato, e la valutazione sulla capacità dell'impresa a continuare l'attività, consentono di superare i paventati dubbi di incostituzionalità e incompatibilità comunitaria dell'istituto¹⁶².

La norma tace in relazione all'eventuale astensione dell'Amministrazione¹⁶³

¹⁵⁹ L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182ter*, in Jorio A. – Fabiani M. (a cura di), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2006-2007.

¹⁶⁰ Vedi circ. Ag. Entrate n. 40/E 2008.

¹⁶¹ E. STASI, *La transazione fiscale*, *Il Fallimento* n° 7/2008 “è quantomeno dubbio che l'eventuale diniego espresso dall'amministrazione finanziaria, in quanto atto discrezionale, possa essere impugnato innanzi al giudice amministrativo o come altri ritengono, davanti alle commissioni tributarie, non rientrando neppure tra gli atti elencati dall'art. 19 D.lgs. n. 546/1992.” Egli ritiene possibile, invece, un'azione di responsabilità per danni contro l'Amministrazione finanziaria e la configurabilità della responsabilità del funzionario nei confronti della Pubblica Amministrazione per negligenza nell'istruttoria della pratica. Contra vedi VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale, in il concordato preventivo e la transazione fiscale*, Zanichelli, 2009 Il quale ritiene che l'intervento in adunanza del concessionario sia privo di discrezionalità, essendo prevista l'acquisizione dell'indicazione dell'ufficio e del parere della direzione regionale. Anche MAZZUOCCOLO, *Transazione fiscale: nuove disposizioni introdotte dall'art. 182-ter del r.d. n. 267/1942*, in *il Fisco*, n.15/2006 ritiene che il diniego dell'amministrazione non sia impugnabile.

¹⁶² A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale cit.*, 2011, p. 77.

¹⁶³ L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo, tra lacune normative e principi del concorso*, in *Giur. Comm.* n.2/2008.

Il voto potrà essere espresso dall'Amministrazione nei seguenti venti giorni rispetto alla data fissata per l'adunanza dei creditori¹⁶⁴ ex art. 178, comma 1 della legge fallimentare

4.6 Effetti sul credito tributario.

4.6.1 La cessazione della materia del contendere

La chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'articolo 181, determina la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi di cui al primo comma (art. 182-ter comma 5).

Questa disposizione, introduce una interessante novità rispetto al previgente istituto¹⁶⁵. Precedentemente, infatti, mancava una disciplina espressa a riguardo. Ciò aveva condotto l'Agenzia delle entrate ad esplicitare che la transazione esattoriale (ex art. 3 comma 3, D.L. 8 Luglio 2002 n. 138) non poteva avere l'effetto di chiudere le controversie di cognizione di fronte al giudice tributario o altro giudice¹⁶⁶.

¹⁶⁴ M. QUATRARO, *La transazione fiscale*, consultabile su www.fallimentotribunalemilano.net, 2005; L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo, tra lacune normative e principi del concorso*; M. CORVAJA-A.GUERRA, *La transazione fiscale*, in *Il Fisco*, n.13, 27 marzo 2006. si specifica inoltre che, dato che la versione definitiva dell'art.182-ter non contiene il periodo “*in deroga a quanto previsto dall'art. 177, comma 3 legge fallimentare, l'espressione del voto non comporta rinuncia ai diritti di prelazione derivanti da privilegio, pegno o ipoteca*” contenuto nello schema iniziale del decreto di riforma, allora ne consegue l'applicazione piena dell'art. 177 l.f. In base al quale “*i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca,[...] non hanno diritto al voto se non rinunciano alla prelazione.*” Questo comporta per l'Amministrazione finanziaria che la votazione sarà limitata alla quota del credito avente natura chirografaria. A meno che non si voglia affermare che il sistema della votazione, nell'ambito della transazione fiscale, per l'Amministrazione sia uno strumento equiparabile al potere di ciascun creditore di contestare, in sede di discussione della proposta concordataria, la legittimità e opportunità del concordato preventivo, dal momento che sarebbe un controsenso far perdere il privilegio all'Amministrazione che vuole esprimere il proprio parere in ordine alla proposta transattiva.

¹⁶⁵ L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo, tra lacune normative e principi del concorso*, in *Giur. Comm.*n.2/2008

¹⁶⁶ Circ. min. 4 marzo 2005 n. 8/E.

Attualmente, invece, non vi sono dubbi¹⁶⁷ in ordine al fatto che con il decreto di omologa del concordato da parte del tribunale si addivenga alla definizione dell'esposizione debitoria tributaria in essere al momento della presentazione della domanda di concordato.

Il tenore letterale della disposizione porterebbe a ritenere (ma l'affermazione non è pacifica) che la definitiva cessazione della materia del contendere discenda dal solo fatto che il concordato venga omologato. E più precisamente, dal momento del passaggio in giudicato del decreto¹⁶⁸ anche nell'ipotesi di diniego da parte dell'amministrazione finanziaria espresso in sede di adunanza dei creditori. Da ciò discende che l'Amministrazione, per evitare gli effetti di consolidamento, dovrà proporre opposizione al decreto ex art.180 l.f.

Dello stesso avviso l'Agenzia delle entrate che nella circolare 40/E del 2008 ha specificato che per i tributi oggetto di contenzioso, e solo per quelli oggetto di transazione (non anche alle controversie non riferibili alla proposta di transazione) vale il disposto di cui al comma 5 art. 182-ter. Tale effetto si produce con la chiusura della procedura e quindi con il decreto di omologazione. Solo nel caso in cui venga meno l' accordo (il decreto omologato) per successivo annullamento o risoluzione ai sensi dell'art.186 l. f. si determina la ripresa del contenzioso.

Altra parte della dottrina ritiene che perché si produca tale effetto è necessario che l'Amministrazione abbia aderito alla proposta¹⁶⁹. Nel sistema

¹⁶⁷ M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, in *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, cit. Zanichelli, 2009, p286.

¹⁶⁸ In questo senso L .MANDRIOLI; *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso*, in Giur. Comm., n.2 Marzo-Aprile 2008; D'AMORA, *La transazione nel concordato preventivo*, in www.fallimentotribunalemilano.net, 2006,3; S.CAPOLUPO, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in *Il Fisco* n. 20 del 15 maggio 2006 Per il quale la chiusura della procedura di concordato conduce alla definitiva cessazione della materia del contendere, e l'approvazione del concordato “*chiude definitivamente la partita anche ai fini fiscali[...] si attribuisce finalmente certezza al rapporto giuridico d'imposta e si riconosce all'atto di rinuncia dell'Agenzia delle entrate formale riconoscimento di atto dispositivo*”.

¹⁶⁹ V. ZANICHELLI , *i concordati giudiziali*, UTET, Torino 2010,273; VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, in *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, (a cura di Ambrosini-Demarchi-Vitiello), Zanichelli, 2010.; E. STASI, *La transazione fiscale, Il Fallimento* n° 7/2008.

della nuova transazione fiscale, il voto dell'amministrazione ha duplice valenza, da un lato di approvazione della proposta di concordato e dall'altra di approvazione della transazione. Nel caso di voto negativo di questa non si producono gli effetti di cui al comma 5, art. 182-ter l.f., e a prescindere dell'adesione alla proposta da parte dell'amministrazione.

Ne conseguirà la sopravvivenza dei poteri dell'amministrazione di effettuare accertamenti per periodi di imposta anteriori alla presentazione della domanda, e la prosecuzione dei giudizi pendenti, salvi gli effetti del decreto omologato¹⁷⁰. Solo a fronte dell'omologazione con adesione dell'Amministrazione si produce il consolidamento.

4.6.2 Consolidamento del debito tributario

Parzialmente differente è la questione relativa alla persistenza dei poteri di controllo dell'amministrazione anche successivamente al perfezionamento della transazione¹⁷¹.

Come detto precedentemente (vedi *supra* par. 7) se la tempistica imposta viene rispettata, entro trenta giorni dal deposito della domanda, dovrebbe essere “cristallizzato” dall'Amministrazione finanziaria il prospetto delle sue pretese creditorie, stabilendo, così, la base di partenza per l'eventuale accordo. In poche parole si realizza il c.d. *consolidamento del debito tributario*¹⁷².

¹⁷⁰ Ai sensi dell'art. 184 l'omologazione del concordato non pregiudica i diritti dei creditori nei confronti dei coobbligati, dei fidejussori del debitore ed obbligati in via di regresso i quali continuano a rispondere nei confronti del fisco.

¹⁷¹ Art. 182-ter comma 2 “*Ai fini della proposta di accordo sui crediti di natura fiscale copia della domanda e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, deve essere presentata al competente concessionario del servizio nazionale della riscossione ed all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda, al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale*”.

¹⁷² Per un approfondimento sui profili impugnatori degli atti connessi all'effetto di consolidamento del debito vedi Cap. III par. 2.

Intorno a questo tema sono stati sollevati numerosi dubbi, stante anche l'evidente brevità del termine di trenta giorni in cui deve essere svolta l'attività dell'ufficio.

Principalmente il problema riguarda i c.d. "*anni aperti*"¹⁷³, cioè di quei periodi di imposta per i quali l'amministrazione manterrebbe, per disposizione di legge, il potere di accertamento anche dopo l'omologazione del concordato. Si pensi al caso in cui venga effettuata una proposta di transazione fiscale avente ad oggetto anche il debito tributario relativo ad un periodo di imposta in relazione al quale non sia stata ancora presentata la dichiarazione in quanto non sono ancora scaduti i termini.

Non vi è alcuna espressa disciplina in merito. Questo apre un ulteriore falla nell'istituto che non gioca certo a favore della stabilità del concordato¹⁷⁴.

L' Agenzia delle entrate ha ritenuto¹⁷⁵ che la disposizione di cui all'art. 182-ter comma 5¹⁷⁶ non preclude l'ulteriore attività di controllo da parte dell'ufficio in caso di transazione fiscale. Ove ne ricorrono le condizioni, l'Amministrazione potrà sempre esercitare i poteri relativi e addivenire alla determinazione di un debito tributario anche superiore rispetto a quello attestato nella certificazione rilasciata ex art 182-ter comma 2 o individuato al termine della procedura di transazione fiscale. Tale credito potrà essere fatto valere, non solo nei confronti del debitore che ha ottenuto l'omologa dal tribunale, ma anche nei confronti degli obbligati in via di regresso.

Nella circolare dell'Agenzia delle entrate n. 40/E del 2008 viene affermato che nonostante l'accettazione della proposta (sia in sede di concordato preventivo che di accordi per la ristrutturazione dei debiti) non sarà precluso all'ufficio di esercitare i poteri di controllo su quella dichiarazione che verrà,

¹⁷³ M. CORVAJA - A. GUERRA, La transazione fiscale, in *Il Fisco*, n.13, 27 marzo 2006.

¹⁷⁴ Per tale critica vedi V. ZANICHELLI, *i concordati giudiziali*, UTET, Torino 2010, pag 270.

¹⁷⁵ C.f.r. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 40/E del 2008.

¹⁷⁶ Nella specie, quella parte della norma che si riferisce all'effetto di consolidamento del debito fiscale.

legittimamente,¹⁷⁷ presentata dal contribuente successivamente all'omologazione del concordato, in quanto si riferisce ai periodi di imposta ancora in corso al momento dell'omologazione .

Anche parte della dottrina¹⁷⁸ è giunta alle stesse conclusioni ma presentando un'argomentazione articolata. Ci si è mossi dall'assenza di una disciplina *ad hoc* a tale proposito. Si reputa, pertanto, applicabile la norma generale di cui all'art.43, comma 3 del D.p.r. 29 settembre 1973, n.600,(termine per l'accertamento) in materia di accertamento secondo il quale “*Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificatamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte*”. Se il legislatore avesse voluto escludere tale possibilità lo avrebbe fatto espressamente come nel caso dell'accertamento con adesione¹⁷⁹.

Di tutt'altro avviso, altra parte della dottrina ritiene inconcludente il fatto che venga imposta al fisco una serie di adempimenti tassativi (al fine esplicitato di determinare la pretesa tributaria, di addivenire ad un accordo con il debitore e anche degli altri creditori e giungere fino all'approvazione e omologazione del

¹⁷⁷ Poiché i relativi termini per la presentazione non sono ancora scaduti.

¹⁷⁸ M. CORVAJA- A.GUERRA, La transazione fiscale, in *Il Fisco*, n.13, 27 marzo 2006; in base a tale considerazione “*è ovvio che l'interesse del contribuente a chiudere la propria posizione fiscale sarebbe maggiormente stimolata, fermo restando l'interesse pubblico a recuperare a tassazione rilevanti evasioni di imposta non emerse al momento della conclusione dell'accordo transattivo*.”. Anche D. PISELLI, *concordato e transazione fiscale*, in www.ilcaso.it, 14 marzo 2009, II, doc. n. 143, 8 ; L. TOSI, *il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Giust. Trib.*, 1, 2008.

¹⁷⁹ Il parallelismo è giustificato dalla similarità degli istituti, entrambi preordinati alla definizione dei rapporti tra Fisco e contribuente. Il riferimento è all'art. 2, commi 3 e 4, del D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, “*l'accertamento non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio*” salvo il ricorrere di alcune ipotesi tassative tra le quali figura la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi che consentono di accertare un maggior reddito imponibile superiore al 50% di quello definito e comunque non inferiore a euro 77.468,53.

concordato) se poi l'importo stabilito possa essere rimesso in discussione senza alcuna difficoltà dall'Amministrazione¹⁸⁰.

A tal proposito vi è chi si spinge a sottolineare che se la ratio dell'istituto concordatario è quella di permettere il superamento della crisi d'impresa anche rispetto al rischio fiscale, *la natura transattiva può rinvenirsi proprio nella rinuncia dell'ufficio ad avvalersi compiutamente degli strumenti e dei tempi ordinariamente riconosciuti dalla legge*, accettando di dover effettuare degli accertamenti sommari¹⁸¹; si rinviene nell'effetto di consolidamento il *nucleo qualificante ed innovativo* della transazione fiscale¹⁸².

Se il termine di trenta giorni è obiettivamente breve per lo svolgimento delle attività cui l'Amministrazione è deputata, cosa accade nel caso in cui non venga rispettato?

Un primo indirizzo dottrinale si limita a sottolineare che tale termine non sia di natura ordinatoria¹⁸³, ma lascia aperta la questione relativa alle conseguenze di un ritardo o di una omissione in tal senso dell'Amministrazione, e non escludono che concludere per la decadenza dai poteri di accertamento sia la soluzione più ragionevole per non far perdere di appetibilità la transazione.

Inoltre vi è chi¹⁸⁴ ritiene che si verifichi un fenomeno di decadenza dell'Amministrazione (che dovrà anche subire tutti gli effetti del concordato

¹⁸⁰ V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, UTET, Torino 2010, pag 271. S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in Il Fisco n. 20 del 15 maggio 2006 a questo fine vedi nota 137.

¹⁸¹ V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, UTET, Torino 2010 p.271.

¹⁸² L. DEL FEDERICO, *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.* n. 29/2010, pag. 2380. Il quale sottolinea che la mera falcidiabilità del credito tributario era già prevista, come effetto normale scaturente dal concordato così come delineato prima della riforma della legge fallimentare ex art. 184.

¹⁸³ Attraverso un'interpretazione letterale della locuzione “*non oltre trenta giorni [...] deve trasmettere*” e l'inserimento di tale procedura all'interno di quella di concordato preventivo ispirata ad esigenze di celerità. In questo senso L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.* n. 4, lug-ago 2006, p.5. contrariamente a quanto sostenuto dall'Amministrazione finanziaria nella cir. N. 40/E 2008.

¹⁸⁴ Di questa opinione è L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182ter*, in Jorio A. – Fabiani M. (a cura di), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2006-2007, p. 2575; dello stesso autore *La*

omologato). Tuttavia questo non si produce in relazione al potere di accertamento ma solo sotto il profilo liquidatorio, in quanto, non sarebbe ammissibile una così radicale limitazione del potere di accertamento in un lasso di tempo troppo ristretto rispetto al normale. Si fa salva la possibilità dell'Amministrazione di intervenire con controlli sostanziali e atti di accertamento nei normali termini di legge¹⁸⁵. Non è mancato chi¹⁸⁶ ha sostenuto la produzione di un effetto decadenziale anche per il potere di accertamento, ma solo nel caso di voto favorevole dell'Amministrazione in sede di adunanza dei creditori.

In particolare, soffermandosi sulla fattispecie della certificazione degli accertamenti effettuata dall'Amministrazione¹⁸⁷, si ritiene che il consolidamento rileva solo per la parte di debito già accertata ma non iscritta a ruolo e che *ai fini della proposta concorre a formare il credito concorsuale*¹⁸⁸. In sostanza si ritiene che la brevità del termine non consente all'ufficio di condurre *ex novo* un'attività di controllo e di accertamento, ma il legislatore ha voluto che essa potesse insinuare nella procedura quel credito non ancora iscritto a ruolo o non iscrivibile, ma in relazione al quale l'accertamento si era già esaurito. In questi casi vale la regola

nuova transazione fiscale secondo il Tribunale di Milano: dal particolarismo tributario alla collocazione endoconcorsuale, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, p. 342.

¹⁸⁵ Per una ricostruzione delle varie tesi aventi ad oggetto la valenza del termine di trenta giorni riservato dalla disciplina della transazione fiscale all'Ufficio e al concessionario della riscossione per far fronte alle descritte attività vedi F. RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Rivista di diritto Tributario*, 2008, I, pag. 838- 839, il quale concorda con la ricostruzione prospettata da L. DEL FEDREICO in quanto l'art. 282-ter fa riferimento all'*attività di liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni* da parte dell'Amministrazione, cioè ai controlli formali ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 per le imposte dirette e all'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972 per le dichiarazioni Iva. Attribuisce il medesimo significato a tale locuzione anche MAGNANI L., *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*, commento sistematico, (a cura di) Giorgio Schiano Di Pepe, Padova, Cedam, 2007, p.687 per la quale vedi nel prosieguo della trattazione.

¹⁸⁶ E. STASI, *La transazione fiscale*, *Il Fallimento* n° 7/2008, p.107. il quale mette in allarme il lettore in ordine alle conseguenze che possono promanarsi da una conservazione in capo all'amministrazione dei normali poteri di accertamento. Si corre, infatti, il rischio di vanificare la procedura concordataria.

¹⁸⁷ Vedi *supra* par. 4.5.2.

¹⁸⁸ F. RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Rivista di diritto Tributario*, 2008, I, pag. 839.

per la quale *il concordato omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori al decreto di apertura della procedura di concordato*¹⁸⁹. Il credito scaturente sulla base di tali accertamenti deve essere considerato anteriore al decreto di apertura in quanto trova la sua base fattuale in un periodo ad esso antecedente¹⁹⁰.

Una via di mezzo¹⁹¹ è percorsa da chi ha sostenuto da un lato che il compimento di quelle attività scansionate nel tempo dalla norma determina la consumazione del relativo potere. Tuttavia le attività non previste¹⁹² possono essere comunque svolte dall'Amministrazione ma secondo le norme generali dell'accertamento tributario, senza alcuna previsione di carattere eccezionale. Queste ultime, non essendo inserite all'interno del consolidamento non potranno incidere sulla quantificazione del debito né possono influire sulla valutazione della proposta. Nel momento in cui, sulla base di esse, sarà emanato un avviso di accertamento o altro atto avente efficacia costitutiva dell'obbligazione tributaria, si realizzerà una semplice fattispecie di credito

¹⁸⁹ Art. 184 l.f., R.D. 16 Marzo 1942, n. 267.

¹⁹⁰ In questo senso v. F. RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Rivista di diritto Tributario*, 2008, I, pagg. 840-841. Per addivenire a tali conclusioni l'autore ha dapprima concordato con la tesi prospettata da L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182ter*, in Jorio A. – Fabiani M. (a cura di), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2006-2007, p. 2575; dello stesso autore *La nuova transazione fiscale secondo il Tribunale di Milano: dal particolarismo tributario alla collocazione endoconcorsuale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, p. 342, per poi cercare di delimitare l'affermazione cercando una motivazione normativa. Egli ha ritenuto, tuttavia, di dover superare quelle tesi che hanno riguardo alla natura giuridica dell'accertamento e che vengono classificate in costitutive e dichiarative. In particolare, mentre le prime ritengono che l'obbligazione tributaria sorga nel momento in cui è emanato l'atto di accertamento, le seconde, più recenti, ritengono che l'obbligazione tributaria sia un'obbligazione ex lege. L'autore mette da parte entrambe ritenendo che, utilizzarle come base di partenza per una disamina di tal genere, costituisca un *approccio metodologico del tutto errato*. Ciò che rileva è solo la regola che ai fini della concorsualità dei crediti rileva solo l'elemento fattuale cui essi si ricollegano. È alla stregua del momento in cui si verifica il presupposto che si deve valutare se un credito ha o meno natura concorsuale.

¹⁹¹ La tesi a questo proposito è di L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato, commento sistematico*, (a cura di) Giorgio Schiano Di Pepe, Padova, Cedam, , 2007, pag. 686.

¹⁹² Come i controlli diversi da quello cartolare o le verifiche e gli accertamenti.

successivo al concordato preventivo¹⁹³, che come tale, a norma della legge fallimentare troverà soddisfazione al di fuori del concordato¹⁹⁴.

4.7 Transigibilità dei crediti previdenziali

In passato, nell'ambito dell'applicabilità oggettiva della transazione, sono stati spesso sollevati dubbi in ordine all'estensione della stessa ai crediti previdenziali. Il dubbio si è fatto più consistente in seguito all'introduzione della transazione anche per gli accordi di ristrutturazione dei debiti. Tale ultima novella era, infatti, ispirata proprio dalla volontà del legislatore di “*rinvigorire il ruolo attivo dell'Amministrazione nel ripristino delle condizioni di equilibrio finanziario dell'imprenditore*”. L'interrogativo che si poneva¹⁹⁵ era, dunque, perché non richiedere la stessa cosa anche agli Enti pubblici previdenziali, alla luce del fatto che questi costituiscono una parte considerevole del passivo aziendale¹⁹⁶?

¹⁹³ La tesi è sempre di L. MAGNANI, *La transazione fiscale, in Il diritto fallimentare riformato, commento sistematico*, Padova, Cedam, 2007 p. 686.

¹⁹⁴ Per il trattamento dei crediti successivi all'apertura del concordato vedi: C. ORSI, *Manuale pratico del commercialista*, Maggioli Editore, Rimini, 2008, p. 286, secondo il quale i crediti successivi all'apertura del concordato preventivo sono crediti della massa cui non spetta il beneficio della prededuzione, salvo si tratti di crediti sorti in conseguenza della prosecuzione dell'attività d'impresa, approvata dai creditori anteriori al decreto di ammissione alla procedura. Vedi anche V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, UTET, Torino 2010, p. 206 ss.; L.GHIA, C. PICCININNI, F. SEVERINI *Gli organi del fallimento e la liquidazione dell'attivo*, Torino, Utet, 2010, p.276. Contra vedi F. RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Rivista di diritto Tributario*, 2008, I, pag. 839. Il quale, tuttavia al termine della critica mossa a tale impostazione, è tornato sui suoi passi. Egli ha ritenuto che inserire il credito tributario all'interno della procedura concorsuale, in ogni caso in cui esso trova la sua base in un momento fattuale antecedente al decreto di apertura del concordato, rischia di ridurre il *consolidamento* a ben poca cosa. Pertanto, secondo quanto sempre ribadito dal legislatore, per l'ammissione dei tributi alle procedure concorsuali ciò che conta è l'iscrizione a ruolo. L'art. 90 del D.P.R. 602/73 richiede la necessità dell'iscrizione a ruolo “*ai fini dell'inserimento del credito da esso portato nell'elenco dei crediti della procedura*”. Questo è stato recepito nella giurisprudenza più recente. In conclusione la riforma ha innovato la disciplina sotto il profilo del consolidamento del debito tributario permettendo all'Amministrazione di far valere le *ragioni di credito nascenti da accertamenti già notificati cui non abbia seguito l'iscrizione a ruolo o dagli avvisi di irregolarità*.

¹⁹⁵ F. MARENGO, *Transazione fiscale*, in *Il Correttivo della Riforma fallimentare*, DI MARZIO (a cura di), Torino, 2008, p.252 e 253.

¹⁹⁶ Parlare di ristrutturazione di debiti previdenziali non è poi così privo di fondamento, dato che l'8 ottobre 2007 si è chiusa l'operazione di regolarizzazione dei debiti avviata l'11 giugno 2007, che ha consentito agli imprenditori agricoli, non in crisi d'impresa, di sanare la propria

I commentatori hanno evidenziato come il diritto al lavoratore alle prestazioni previdenziali e assistenziali obbligatorie è un diritto indisponibile e inviolabile (ex art 38 Cost¹⁹⁷), ma il diritto di credito degli Enti previdenziali per i contributi, premi e accessori dovuti in base alla legge non trova un riferimento in Costituzione, dovendosi perciò, concludere per una indisponibilità relativa o affievolita, al pari di quella prevista per i crediti tributari¹⁹⁸.

Il legislatore è intervenuto in materia nel 2008, prevedendo all'art. 32 del D.L. n.185, il quale estende ai crediti contributivi il contenuto della proposta afferente al concordato preventivo o agli accordi di ristrutturazione dei debiti¹⁹⁹. Questo prevede che *“con decreto del Ministro del lavoro, della salute, e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle finanze, da emanare entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto-legge, sono definite le modalità di applicazione nonché i criteri e le condizioni di accettazione da parte degli enti previdenziali degli accordi sui crediti contributivi”*.

A ciò si è provveduto con il Decreto del Ministro del Lavoro del 4 agosto 2009²⁰⁰ che ha subordinato l'approvazione della proposta da parte degli enti previdenziali a vincoli ancora più rigorosi di quelli che sono previsti per crediti tributari dalla disciplina della transazione fiscale.

L'ambito oggettivo di applicazione esclude dalla proposta di accordo: *a) i crediti oggetto di cartolarizzazione ai sensi dell'art. 13 della citata legge n. 448 del 1998 e*

esposizione debitoria per debiti contributivi nei confronti dell'Inps. L'operazione, chiamata tecnicamente ristrutturazione dei debiti ma che per gli effetti prodotti ha configurato un condono contributivo, è stata realizzata mediante la cessione di crediti dall'Inps a banche acquirenti; la costituzione di una società di cartolarizzazione dei crediti inps. In questo senso vedi MARENGO, *La transazione previdenziale ed assistenziale*, in *Transazione fiscale e previdenza*, (a cura di) F. MARENGO- A. LA MALFA, Maggioli, Rimini, 2011, p.349.

¹⁹⁷ “I lavoratori hanno diritto che siano preveduti ed assicurati mezzi adeguati alle loro esigenze di vita in caso di infortunio, malattia, invalidità e vecchiaia, disoccupazione involontaria. “

¹⁹⁸ F. MARENGO, *La transazione previdenziale ed assistenziale*, Maggioli, Rimini, 2011, p.352.

¹⁹⁹ Vedi ampiamente A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale cit.*, 2011, p. 263 ss.

²⁰⁰ In G.U. Del 25 ottobre 2009 n.251

successive modificazioni; b) i crediti dovuti in esecuzione delle decisioni assunte dagli organi comunitari in materia di aiuti di Stato”.

Ed inoltre *“la proposta di pagamento parziale per i crediti privilegiati di cui al n. 1) del primo comma dell'art. 2778 c.c. e per i crediti per premi non può essere inferiore al cento per cento e per i crediti privilegiati di cui al n.8) del primo comma dell'art. 2778 c.c. non può essere inferiore al trenta per cento. La proposta di pagamento parziale per i crediti di natura chirografaria non può essere inferiore al trenta per cento. La proposta di pagamento dilazionato non può essere superiore a sessanta rate mensili con applicazione degli interessi al tasso legale, nel tempo vigente”*.

Il nuovo istituto è stato descritto come avente un impianto disciplinare multilivello²⁰¹. Il primo livello è costituito dall'art. 182-ter e dall'art. 32, comma sesto del D.l. 29 novembre 2008, n.185 che demanda alla normativa ministeriale l'integrazione della disciplina. Il secondo è costituito dal regolamento interministeriale 4 agosto 2009. Il terzo è costituito dalle circolari emanate da Inps e Inail²⁰².

Per ciò che attiene al contenuto degli accordi, l'art. 182-ter prevede che nell'ambito di un concordato preventivo o di un accordo per la ristrutturazione dei debiti ex art.182-bis il debitore può proporre un accordo per il pagamento parziale o dilazionato, *“dei debiti relativi ai contributi amministrati dagli enti di previdenza e di assistenza obbligatoria e dei relativi accessori”*.

Per quanto riguarda il secondo livello. L'art. 3 del decreto ministeriale fissa i limiti di soddisfazione dei crediti.

Il decreto ministeriale disciplina anche le modalità per addivenire all'accordo. Infatti l'art. 32 ha modificato l'art.182-ter introducendo l'inciso per il quale il procedimento disciplinato *“rileva unicamente ai fini della proposta di accordo sui crediti di natura fiscale”* non per quelli contributivi²⁰³ pertanto, mentre per

²⁰¹ A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale cit.*, 2011, p. 263 ss.

²⁰² Non sono delle mere circolari organizzative.

²⁰³ V. ZANICHELLI , *I concordati giudiziali*, UTET, Torino 2010, p.274.

giungere all'accordo remissorio o dilatorio con il Fisco si seguirà il procedimento disciplinato dall'art.182-ter. Per l'iter da seguire in tema di definizione dei crediti previdenziali, l'art. 32 rinvia ad un regolamento interministeriale²⁰⁴.

²⁰⁴ Che dovrà essere emanato entro sessanta giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione del 29 novembre 2008 n.185.

II. CAPITOLO

TRANSAZIONE FISCALE E INDISPONIBILITA' DELL' OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA.

1. Premessa

Nel primo capitolo sono stati offerti alcuni spunti di riflessione su quelli che sono gli elementi costitutivi del contratto transattivo di cui all'art. 1965 cod. civ.²⁰⁵. Ciò è servito da premessa per introdurre una serie di interrogativi che costituiranno la chiave di volta di questa trattazione. Ci ritroviamo, infatti, di fronte ad una serie di bivi. A seconda della direzione imboccata, il percorso argomentativo può condurre a conclusioni diverse. E, tuttavia, qualunque sia la combinazione di soluzioni scelte, ci si imbatte sempre nel tema dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Per mantenere la metafora introdotta nel capitolo precedente questo tema rappresenta un "*passaggio obbligato*" per la trattazione delle questioni che rilevano nel presente lavoro.

Con l'art. 182-ter della legge fallimentare il legislatore ha introdotto l'istituto "transazione fiscale"²⁰⁶. Non ci si può dunque esimere dal raffronto con il contratto tipico di transazione disciplinato all'art. 1965 del codice civile per chiedersi se si tratta di istituti assimilabili, o, se al contrario, l'allusione del legislatore è stata meramente nominale²⁰⁷.

Il disposto di cui all'art. 1966 cod. civ. richiede per transigere, la capacità a *disporre*²⁰⁸ dei diritti che formano oggetto della lite²⁰⁹. La transazione è nulla se

²⁰⁵ Vedi Cap I, pag. 3 e ss. (le reciproche concessioni, la lite, la res dubia).

²⁰⁶ Vedi più approfonditamente Cap. I.

²⁰⁷ Questo costituisce il primo interrogativo che ci poniamo. In altre parole: si tratta di un istituto suscettibile nel paradigma della transazione codicistica? Oppure, nonostante l'utilizzo della stessa terminologia si tratta di istituti non comparabili?

²⁰⁸ Corsivo nostro.

²⁰⁹ Per questo aspetto vedi E. DEL PRATO, *Transazione*, in *Enc. del dir.*, XLIV, 1992, p. 813; M. A. Fino, *Transazione*, in *Riv. dir. civ.*, 2002, II, p. 295; F. SANTORO-PASSARELLI, *La transazione*, Jovene, Napoli, 1986; F. ARANGIO, *La transazione*, Utet, Torino, 2004; F. CARNELUTTI, in *La transazione è un contratto?*, in *Riv. Dir. Proc. Civ.*, 1953, I; G. STOLFI, *La transazione*, Napoli, 1931; F. CARRESI, *La transazione nel trattato del Vassalli*, Torino, 1956; F. VASSALLI, *Composizione della lite e tutela del credito, la transazione*, Milano, 1980;

tali diritti, per loro natura o per espressa disposizione di legge, sono sottratti alla disponibilità delle parti²¹⁰.

Se si dovesse ritenere che la transazione fiscale sia pienamente assimilabile alla transazione civilistica, o si dovesse comunque rilevare un'affinità forte tra gli istituti, allora anche per la prima dovrebbe valere il limite di cui all'art. 1966 cod. civ. Pertanto la trattazione dovrebbe proseguire esaminando la qualifica del credito tributario e capire se si tratta di:

- a) diritto disponibile dall'amministrazione finanziaria;
- b) diritto indisponibile dall'amministrazione finanziaria:
 - b1) per espressa disposizione di legge;
 - b2) per sua natura ;

Se invece, si dovesse concludere in senso negativo, ritenendo che si tratta di un istituto autonomo, nondimeno, dovremmo affrontare gli stessi interrogativi di cui sopra ma in una diversa prospettiva. Cioè, non più nell'ottica di ritagliare uno spazio di validità dell'accordo che scampi alla previsione di nullità prevista dal codice civile; ma, in una visuale più ampia, cercando di collocare l'istituto in uno spazio che gli sia proprio e ineludibile, giustificandolo alla luce dei principi costituzionali e della legge ordinaria.

Alla luce di quanto anticipato, per esigenze sistematiche, si tratterà in un unicum la questione relativa all'indisponibilità dell'obbligazione tributaria,²¹¹ dopo aver risposto al primo interrogativo.

²¹⁰ L. FRANCARIO, *Indisponibilità* (vincoli di), in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XVI, 1989; F. NEGRO, *Lineamenti di un trattato dell'indisponibilità giuridica*, Cedam, Padova, 1957; A. CHIANALE, *Vincoli negoziali di indisponibilità*, in AA.VV, *Scritti in onore di Rodolfo Sacco : la comparazione giuridica alle soglie del 3. Millennio*, (a cura di) P. Cendon, Milano, Giuffrè, 1994.

²¹¹ In quanto imprescindibile qualsiasi sia la risposta che si voglia dare all'interrogativo preliminare relativo all'attribuzione o meno di natura negoziale (ex art.1965 c.c.) alla transazione fiscale.

2. La natura giuridica della transazione fiscale. Inquadramento dell'istituto nel parametro legislativo di cui all'art. 1965 cod. civ.

La dottrina²¹² nella disamina dell'istituto, fraziona il contratto transattivo ex art. 1965 cod. civ. in diversi segmenti. Ciò rende più semplice la ricerca della risposta all'interrogativo che ci stiamo ponendo.

Si è detto²¹³ che tali elementi costitutivi del contratto sono costituiti dalla lite, dalle reciproche concessioni, e dalla *res dubia*²¹⁴.

a. La lite

La transazione è un istituto volto alla composizione della lite. Lo scopo, intrinseco nella stessa nomenclatura²¹⁵, è quello di superare la lite insorta o che potrebbe insorgere tra le parti²¹⁶. Si fatica a ritrovare questo aspetto nella transazione fiscale che è stata introdotta per consentire all'imprenditore in crisi, che abbia presentato una proposta di concordato preventivo, di proporre all'Erario il pagamento falcidiato o dilazionato di alcuni tributi²¹⁷.

²¹² C.f.r. F. SANTORO-PASSARELLI, *La transazione*, Jovene, Napoli 1986; F. ARANGIO, *La transazione*, Utet, Torino, 2004, pag 3; M. DE PAOLIS, *Le controversie sui contratti pubblici. In sede stragiudiziale e nel In sede stragiudiziale e nel processo civile, amministrativo, penale e contabile*, Cedam, Padova, 2010, pag.4; L. VIOLA, *Il contratto*, Cedam, Padova, 2009.

²¹³ Vedi cap.I pag.3 ss.

²¹⁴ Non tutti concordano sulla necessaria sussistenza e sul modo di qualificare la *res dubia*. Per tali questioni si rinvia a Cass. Civ. sez III. 13 maggio 1996 n. 4448, in Mass, 1996; per la dottrina vedi L. VIOLA, *Il contratto*, Cedam, Padova 2009, pag.1629; ARANGIO F., *La transazione*, Utet, Torino, 2004 il quale evidenzia che, nel codice civile in fondo, manca qualsiasi riferimento all'incertezza e ciò è dovuto ad una scelta deliberata del legislatore.

²¹⁵ "transigere" da *trans* e *agere*: superare, andare oltre (la lite).

²¹⁶ La lite costituisce un conflitto di interessi qualificato dalla presenza della pretesa di una delle parti, cui si contrappone la contestazione da parte dell'altra. F. CARNELUTTI, *Sistema di diritto processuale civile*, Padova, 1936, p. 40. F. SANTORO-PASSARELLI, *La transazione*, Napoli, 1963, p.5.

²¹⁷ C.f.r. F. MARENGO, *Il correttivo e la nuova transazione fiscale*, in *www.ilcaso.it*, doc. 94/2008; E. MATTEI, in *la transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, "in *www.ilcaso.it*, doc. n. 104 del 7 giugno 2008. In realtà, mentre nel caso di concordato preventivo

L'art 182-ter è di matrice marcatamente concorsuale²¹⁸, tanto che ad oggi l'adesione dell'ufficio si esprime mediante voto favorevole o contrario alla proposta di concordato in sede di adunanza dei creditori. È ciò che viene qualificato come "*concordato nel concordato*"²¹⁹. La transazione fiscale è stata pensata dal legislatore come interna a due rimedi²²⁰ la cui funzione principale non è quella di evitare la procedura fallimentare (rectius la lite), bensì favorire la composizione della *lite*²²¹ dell'imprenditore²²².

Non si deve, tuttavia, trascurare il tenore dello stesso art.182-ter comma 5 secondo il quale "la chiusura della procedura di concordato [...] determina la *cessazione della materia del contendere* nelle liti aventi ad oggetto i tributi di cui al primo comma"²²³.

La transazione può avere ad oggetto tributi contestati, oggetto di lite tra il contribuente e il fisco determinando la cessazione della materia del contendere e la conseguente estinzione del processo; ma se si argomenta a contrario partendo dal disposto di cui al primo comma²²⁴, appare evidente come la transazione può

la transazione fiscale non è l'unico strumento idoneo a consentire la falcidia del credito fiscale, nell'ambito degli accordi di ristrutturazione la transazione fiscale costituisce l'

²¹⁸ L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182ter*, in *Il nuovo diritto fallimentare*, (a cura di), Jorio A. – Fabiani M., Bologna, 2006-2007, p. 2561 e ss.

²¹⁹ Così GAFFURI, *la transazione fiscale conquista spazi*, in *Il Sole24 ore*, 2 febbraio 2006, 31.

²²⁰ Il concordato preventivo e gli accordi per la ristrutturazione dei debiti.

²²¹ Corsivo nostro.

²²² Così F. MARENGO, *Il correttivo e la nuova transazione fiscale*, in *www.ilcaso.it*, doc. 94/2008; il quale vede nella transazione inserita nel contesto del concordato preventivo, un ampliamento della platea dei soggetti creditori con cui addivenire ad una "*estinzione concertata*" delle sue obbligazioni in modo tale da comprendere anche il Fisco. Per questo punto vedi anche *supra* cap I par. 4.

²²³ F. MARENGO, *Il correttivo e la nuova transazione fiscale*, in *www.ilcaso.it*, doc. 94/2008. "Tuttavia pensiamo che quest'ultima prescrizione normativa attenga al profilo degli effetti che discendono dalla chiusura del concordato nel quale viene innestata una transazione fiscale, piuttosto che alle caratteristiche causali dell'istituto ex art. 182 ter". (Per questo aspetto vedi *infra*).

²²⁴ A norma del quale: "il pagamento anche parziale dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali [...] anche se non iscritti a ruolo".

avere ad oggetto crediti iscritti a ruolo in relazione ai quali non vi è alcuna contestazione²²⁵.

E, proprio la dottrina di cui abbiamo detto sopra²²⁶, ritiene che alla luce del disposto dell'art. 1965, dovrebbero sussistere due elementi imprescindibili perché si possa parlare di transazione: l'esistenza di un debito fiscale e un contenzioso attuale e probabile con l'Amministrazione finanziaria. Nella procedura concorsuale c'è un debito fiscale ma non un contenzioso²²⁷.

Questa affermazione (che non troverebbe riscontro in una interpretazione letterale del disposto normativo²²⁸) fa leva su tre argomenti: 1) *la natura giuridica* dell'istituto: la transazione fiscale è parte integrante del concordato e degli accordi, dei quali segue le sorti e persegue la finalità di favorire il risanamento dell'impresa²²⁹; 2) *la finalità*: l'istituto è contemplato nell'ambito dei rimedi previsti dall'ordinamento per la sistemazione negoziale della crisi d'impresa; 3) *il profilo deontologico-normativo*: il riferimento ai "tributi iscritti a ruolo" dovrebbe essere inteso nel senso che oggetto di transazione fiscale possono essere – al pari

²²⁵ L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182ter*, in *Il nuovo diritto fallimentare*, (a cura di), Jorio A. – Fabiani M., Bologna, 2006-2007; VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, in *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, (a cura di) Ambrosini-Demarchi-Vitiello, Zanichelli, 2009; L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso*, in *Giur. Comm*, n.2 mar-apr 2008;

²²⁶ F. MARENGO, *Il correttivo e la nuova transazione fiscale*, in *www.ilcaso.it*, doc. 94/2008.

²²⁷ Contra vedi *infra*, ma anche E. STASI, *La Transazione Fiscale*, in *Fall.*, 2008, 1, p. 105 e ss.; L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso*, in *Quad. giur.*, 2007,6; M. QUATRARO, *La transazione fiscale*, in *www.fallimentitribunalemilano.net*, 2005.

²²⁸ Che si riferisce espressamente ai tributi iscritti a ruolo.

²²⁹ E. MATTEI, *Accordi di ristrutturazione e transazione fiscale*, in S. Ambrosini (a cura di), *Le nuove procedure concorsuali*, Zanichelli, 2008, p. 597 e ss.. Lo stesso Autore anche in *L'applicabilità della transazione fiscale agli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *www.fallimentitribunalemilano.net/studi giuridici*, 8 gennaio 2008; STASI E., *La Transazione Fiscale*, in *Fall.*, 2008, 1, p. 105 e ss.; L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*, G. SCHIANO di PEPE (a cura di), 2007, p. 682 e ss.; L. DEL FEDERICO, *Profili processuali della transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2007, 45, p. 3657 e ss. e sempre dello stesso Autore, L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182ter*, in *Il nuovo diritto fallimentare*, (a cura di), Jorio A. – Fabiani M., Bologna, 2006-2007, p. 2561 e ss.; MANDRIOLI L., *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso*, in *Quad. giur.*, 2007, 6, anche in *transazione fiscale e concordato preventivo: compatibilità, incongruenze e profili problematici*, in *Dir. fall.*, 2007.

dei debiti verso gli altri creditori – soltanto quei debiti tributari il cui ammontare è certo e determinato, o perché risultante dalla dichiarazione del contribuente o perché risultante da un avviso di accertamento non impugnato, ossia definitivo²³⁰.

In conclusione detta dottrina ritiene che l'art. 182-ter si riferisca ai “tributi iscritti a ruolo” intendendo quei tributi il cui ammontare, comprensivo degli interessi e delle sanzioni amministrative, è certo e determinato.

Altra parte della dottrina afferma l'assimilabilità dei due istituti. Nel tentativo di individuare le affinità tra la transazione ex art. 1965 codice civile e quella ex art. 182-ter della l. fallimentare, probabilmente forzando la lettera della legge, interpreta in maniera così ampia il termine “lite”, da farvi rientrare addirittura la mera potenziale inefficacia della riscossione e la maggiore proficuità di un accordo con l'imprenditore in crisi²³¹.

²³⁰ F. MARENGO, *Il correttivo e la nuova transazione fiscale*, in www.ilcaso.it, doc. 94/2008 affronta questo aspetto in maniera approfondita. Si legge che “In particolare, la riscossione dei tributi da parte dell'Amministrazione può avvenire in tre modi: a) per ritenuta diretta; b) per versamento diretto del contribuente degli acconti e dei saldi d'imposta in base alla dichiarazione; c) per iscrizione a ruolo in tutti i casi nei quali la riscossione non è avvenuta mediante ritenuta diretta o versamento diretto.

Pertanto una volta ricevuta la dichiarazione non corredata dalla quietanza del versamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione del contribuente, il Fisco iscrive a ruolo le somme non versate. Così come sono iscritte a ruolo le imposte, gli interessi e le sanzioni amministrative dovute in base ad un avviso di accertamento. Ricevuto l'avviso di accertamento, il contribuente può impugnarlo o attendere la cartella esattoriale ed effettuare il pagamento. Nel caso, dell'impugnativa dell'avviso di accertamento, c'è un presunto credito tributario che forma oggetto di contestazione da parte del contribuente. Tuttavia anche se contestato, il credito tributario risultante dall'avviso di accertamento dovrà essere corrisposto per quella parte che sarà iscritta a ruolo provvisoriamente, in attesa della conclusione del giudizio pendente dinanzi al Giudice tributario. In tale circostanza l'iscrizione a ruolo è detta provvisoria perché sub iudice. Mentre nella seconda ipotesi, quella di un avviso di accertamento non impugnato e quindi definitivo, l'iscrizione a ruolo è a titolo definitivo”

²³¹ Ancora secondo E. MATTEI, in *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, “Ed è proprio in tema di potenziale inefficacia della fase della riscossione del tributo che si è innestata una norma dalla quale può farsi discendere l'attuale istituto della transazione fiscale: mi riferisco all'art. 3, terzo comma, D.L. 8 luglio 2002, n. 138 conv. in L. 8 agosto 2002, n. 178”. L'autore allude alla transazione esattoriale, istituto per il quale il legislatore aveva espressamente indicato come criterio guida proprio la maggiore proficuità e convenienza dell'accordo rispetto alla riscossione coattiva.

In una posizione mediana si pone chi²³² ritiene ammissibile una transazione ex art. 182-ter che abbia ad oggetto anche i crediti erariali contestati dinanzi alle Commissioni tributarie; pertanto con una sopravvenuta transazione fiscale siglata tra imprenditore e Agenzia verrebbe posto fine ad un processo pendente di fronte alle commissioni tributarie²³³.

b. Le reciproche concessioni.

La transazione ex art. 1965 si incentra²³⁴ sulle reciproche concessioni che i contraenti effettuano nel concludere il contratto²³⁵; nella transazione fiscale tuttavia, non risulta alcuna “reciprocità” nelle concessioni. Essa, collocandosi nel contesto delle procedure concorsuali, non può che comportare una concessione da parte del creditore, cioè il Fisco²³⁶. L'imprenditore in crisi, infatti, con la proposta di transazione richiederà la dilazione o la falcidia del credito tributario anche se iscritto a ruolo²³⁷.

A tale affermazione si potrebbe però obiettare affermando la sussistenza di tale elemento costitutivo anche nella transazione fiscale poiché qui da un lato c'è l'Amministrazione che rinuncia a pretendere la parte di credito non

²³² E. STASI, *La Transazione Fiscale*, in *Il fallimento*, 2008, 1, p. 105 e ss.; L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso*, in *Quad. giur.*, 2007, 6; QUATRARO M., *La transazione fiscale*, in *www.fallimentitribunalemilano.net*, 2005.

²³³ Questa tesi fa leva sulla ratio della norma, e sulla previsione dell'art. 182 ter che ritiene transigibili i crediti tributari iscritti a ruolo.

²³⁴ Cassazione civile, Sez. II, 19/03/1999, n. 2526, commento di C. Romeo, in *I contratti*, n.12/1999; Cass. Civ., 14/2/1996, n.1102, in *Mass. Giust. Civ.*, 1996,189; L. VIOLA, *Il contratto*, Cedam, Padova, 2009, pag 1632.

²³⁵ A fronte di un *aliquid datum* (un passo indietro rispetto alla pretesa iniziale di una delle parti) si ottiene un *aliquid retentum* (la soddisfazione di una parte della pretesa iniziale). Più ampiamente F. SANTORO-PASSARELLI, *La transazione*, Jovene 1986; F. ARANGIO, *La transazione*, Utet, Torino, 2004, pag 3; M. DE PAOLIS, *Le controversie sui contratti pubblici. In sede stragiudiziale e nel In sede stragiudiziale e nel processo civile, amministrativo, penale e contabile*, Cedam, Padova, 2010, pag.4; L. VIOLA, *Il contratto*, Cedam, Padova, 2009, pag. 1630 ss..

²³⁶ F. ARANGIO, *La transazione*, Utet, Torino 2004.

²³⁷ E. STASI, *La transazione fiscale*, in *Fall.*, 2008, 1, p. 105 e ss.;

soddisfatto ma dall'altro si pone l'imprenditore che offre le garanzie per pagare una percentuale di crediti²³⁸.

c. La *res dubia*.

Con il termine *res dubia* si intende l'incertezza della situazione giuridica oggetto di transazione. In diritto civile, non vi è unanimità di vedute in ordine alla necessaria sussistenza di tale elemento per la configurabilità di una transazione²³⁹.

Mentre per alcuni la *res dubia* è elemento costitutivo del contratto, per altri²⁴⁰ tale elemento non è estraneo alla transazione fiscale, ma ha una rilevanza esclusivamente marginale.

A differenza della transazione ex art. 1965 cod. civ., che è finalizzata a regolare una lite insorta o ad evitare l'insorgenza di una lite futura, la transazione fiscale s'incentra, piuttosto, sulla falcidia o dilazione di pagamento dei crediti.

²³⁸ Questa obiezione è avanzata da F. ARANGIO, *La transazione*, Utet, Torino 2004, ma lo stesso autore dimostra, non motivando sotto questo profilo, l'inconsistenza della stessa. La prestazione di una garanzia non può essere considerata come una concessione, in quanto, così facendo, il contribuente a nulla rinuncia a fronte del "passo indietro" effettuato dall'Amministrazione.

²³⁹ F. ARANGIO, *La transazione*, Utet, Torino 2004., vedi *infra* Cap. I, par. 1" *La dottrina sembra accogliere la tesi negazionista della rilevanza di questo elemento affermando apertamente che l'art. 1965 c.c. fa riferimento ad una lite già iniziata o che può sorgere tra le parti e non ad una situazione di incertezza da eliminare. Alcuni autori si spingono a evidenziare che, in fondo, manca qualsiasi riferimento all'incertezza nel codice civile e ciò è dovuto ad una scelta deliberata del legislatore". Vedi più ampiamente capI.*

²⁴⁰ In giurisprudenza la *res dubia* non viene considerata come un necessario attributo della situazione oggetto di transazione, ma viene ricollegata alle discordanti valutazioni in ordine alle posizioni delle parti, elemento già insito nella causa del contratto. Questa svalutazione dell'elemento dell'incertezza ha fatto sì che la giurisprudenza considerasse la lite l'unico presupposto della transazione, fondando la distinzione tra transazione e negozio di accertamento sulla diversa rilevanza dei concetti di *res litigiosa* e *res dubia*. C.f.r. Cass. 2 marzo 1969, n. 1019, i *Mass*, 1969. Contra vedi F. CARRESI, *La transazione nel trattato del Vassalli*, IX, 3, fasc. 2 Torino, 1956; E. VALSECCHI, *Il giuoco e la scommessa. La transazione*, in *trattato Cicu-Messineo*, XXXVII, 2, Milano, 1986, 241. Per L. VIOLA, *Il contratto*, Cedam, Padova, 2009, p.1629: *affinchè una transazione sia validamente conclusa è necessario [...] che essa abbia ad oggetto un ares dubia, e cioè che cada su un rapporto giuridico avente, almeno nella opinione delle parti, carattere di incertezza [...]*"

Diremo quindi che la transazione fiscale attiene alla fase di adempimento dell'obbligazione, non già all'esistenza o alla determinazione dell'entità del credito tributario²⁴¹. A tal proposito si può richiamare quella dottrina²⁴² che ritiene che oggetto di transazione siano solo i crediti tributari iscritti a ruolo, certi nell'ammontare e determinati²⁴³, per i quali l'unico profilo che potrebbe essere oggetto di accordo è solo quello dell'adempimento dell'obbligazione.

II.1. Conclusioni

In conclusione si dovrebbe ritenere che la denominazione dell'istituto come transazione non comporterebbe una necessaria assimilabilità al contratto transattivo ex art. 1965. Pertanto nel diritto tributario il termine transazione deve essere concepito in maniera atecnica, dato che, come appena visto, nell'ambito della transazione fiscale gli elementi costitutivi del contratto di transazione di cui all'articolo 1965 del codice civile si presentano in realtà come meramente eventuali²⁴⁴.

In alcuni casi, la dottrina si è espressa in maniera esplicita affermando che la transazione fiscale conserva della civilistica solo la denominazione, mutandone struttura e scopo²⁴⁵.

²⁴¹ Per questo vedi A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 2007, il quale, riferendosi all'istituto della transazione dei ruoli (ex art. 3 comma 3, D.L. 138/2002 convertito con legge 8 agosto 2002, n. 178) ed estendendo successivamente tali considerazioni anche alla transazione fiscale (ex art. 182-ter l.f.) afferma che l'istituto attiene alla fase della riscossione e non a quello dell'accertamento tributario. Ciò permette di non intaccare il principio costituzionalmente garantito dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

²⁴² F. MARENGO, *Il correttivo e la nuova transazione fiscale*, in *www.ilcaso.it*, doc. 94/2008

²⁴³ In relazione ai quali non dovrebbero sussistere dubbi in ordine alla sussistenza del debito, né del suo ammontare.

²⁴⁴ In questo senso D. PISELLI, *Concordato e transazione fiscale*, in *www.ilcaso.it*, doc. n. 143/2009

²⁴⁵ F. MARENGO, *Il correttivo e la nuova transazione fiscale*, in *www.ilcaso.it*, doc. 94/2008, pag. 12

Non si esclude che la transazione fiscale possa eventualmente atteggiarsi in concreto come una vera e propria transazione nel senso civilistico del termine. Ad esempio quando essa si riferisce a materia impositiva oggetto di contenzioso, o comunque non oggetto di accertamento definitivo.

A questo punto risultano interessanti alcune notazioni. Posto che il perfezionamento della transazione fiscale comporta *ex lege* la cessazione della materia del contendere essa, in determinate situazioni, può produrre gli effetti, e svolgere funzioni simili a quelle di altri istituti propri del diritto tributario²⁴⁶.

Il primo paragone che si può fare è quello con l'accertamento con adesione²⁴⁷. Nel caso in cui vi siano stati avvisi di accertamento già emanati ma non impugnati dal contribuente, quest'ultimo può raggiungere una soluzione concordata con il fisco avente ad oggetto anche l'ammontare del tributo e delle sanzioni. In secondo luogo si nota come effetti simili a quelli della conciliazione²⁴⁸ si producono nel caso in cui la transazione intervenga *lite pendente*, o comunque prima di sentenza definitiva. In relazione, invece, ai tributi relativi ai c.d. "*anni aperti*"²⁴⁹, la dottrina maggioritaria ritiene che con la transazione fiscale, in virtù della cessazione della materia del contendere e del consolidamento del debito tributario, l'amministrazione finanziaria perda il potere di esercitare ulteriori attività di accertamento. Di contrario avviso l'Agenzia delle Entrate²⁵⁰.

Ciò che distingue la transazione fiscale da tali tipologie di definizione del rapporto obbligatorio d'imposta e dagli altri strumenti deflattivi del contenzioso tributario, è il fatto che nella transazione fiscale le sorti del rapporto giuridico

²⁴⁶ F. MARENGO, *Il correttivo e la nuova transazione fiscale*, in www.ilcaso.it

²⁴⁷ Ex artt. 1-13, d.lgs. 218/97.

²⁴⁸ Ex art. 48, d.lgs. 546/92, così come sostituito dall'art. 14, comma primo, d.lgs. 218/97.

²⁴⁹ Cioè i periodi di imposta in relazione ai quali non si è ancora esaurito il potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria. Il termine è di M. CORVAJA - A. GUERRA, *La transazione fiscale*, in *Il Fisco*, n.13, 27 marzo 2006.

²⁵⁰ Su questo punto vedi *supra*, Cap.I, Par 8.2. Per la posizione della Ag. Delle Entrate vedi circolare n. 40/E 2008.

d'imposta sono rimesse alla volontà non solo del Fisco e del debitore²⁵¹, ma anche della totalità dei creditori.

Affianco a tale peculiarità il legislatore ha posto un limite che funge da garanzia a che il procedimento si risolva nella maniera più favorevole all'Amministrazione Finanziaria: il c.d. *cram down*,²⁵² il quale impone un vincolo giurisdizionale di verifica della convenienza per tutti i creditori ed in particolare per l'Amministrazione Finanziaria²⁵³.

Seguendo le tracce della dottrina maggioritaria, senza per questo escludere dalla nostra analisi le voci (anche solo parzialmente) discordanti, si è giunti ad affermare la non piena coincidenza tra l'istituto civilistico e quello tributario²⁵⁴.

La prima volta in cui, nel diritto tributario, si parlò di "transazione" fu in relazione alla transazione esattoriale²⁵⁵. Già con riferimento a tale istituto (come

²⁵¹ Ciò, tuttavia nel solo concordato preventivo e non negli accordi di ristrutturazione dei debiti, stante le differenze procedurali tra essi.

²⁵² Di parere simile è anche R. DOMINICI, *La sorte dei crediti tributari nel concordato preventivo con transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, 2008, II, 350, il quale ritiene che il Fisco potrebbe subire una falcidia anche contro la propria volontà: ma se questo accadesse, è perché gli altri creditori ed eventualmente il tribunale hanno valutato quella falcidia come la più conveniente anche per il creditore che avesse espresso il proprio dissenso sulla proposta concordataria. In realtà è difficile immaginare che ciascuno dei creditori voti tenendo in considerazione anche gli interessi altrui.

²⁵³ Con gli unici limiti che sia il Fisco stesso a richiederla dopo avere votato contro la proposta e che esso appartenga ad una classe dissenziente

²⁵⁴ La questione preliminare che ci eravamo posti, se l'eventuale indisponibilità dell'obbligazione tributaria dovesse condurre alla nullità della transazione ex art. 1966 cod. civ. per indisponibilità dei diritti oggetto di transazione diventerebbe così un vicolo cieco.

²⁵⁵ In tal senso, per l'analogo istituto previsto dal d.l. 8 luglio 2002, n. 138, si veda la circolare n. 8/E del 4 marzo 2005, per la quale «*relativamente alla configurazione giuridica dell'istituto, si ritiene che il termine "transazione" utilizzato dal legislatore debba essere riferito al contratto tipico previsto dall'art. 1965 del c.c., primo comma, che definisce la transazione come "il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine ad una lite già incominciata, o prevengono una lite che può sorgere tra loro". Per quanto attiene alla nozione di lite, insorta o che può insorgere, è appena il caso di evidenziare che il presupposto in relazione al quale può configurarsi un negozio transattivo, non si concretizza soltanto con riferimento alle liti giudiziarie pendenti ma anche a quelle potenziali*»

per la transazione fiscale) si discuteva se esso potesse essere ricondotto all'interno dell'alveo della transazione di cui all'art. 1965 c.c., e la maggior parte della dottrina si era espressa negativamente²⁵⁶.

3. Il principio dell' indisponibilità dell' obbligazione tributaria

Il percorso argomentativo fin ora seguito, porta ineludibilmente ad affrontare il tema dell' indisponibilità dell' obbligazione tributaria.

La dottrina sull' indisponibilità tributaria²⁵⁷ è molto ampia, e si può spaziare dai contributi più risalenti a quelli più recenti. Ciò in quanto si è sentita la necessità di ricercare il fondamento di molti istituti, in particolare dei c.d.

²⁵⁶ A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell' obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 2007; F. BRIGHENTI *La transazione dei tributi: nuovo corso o stravaganza normativa?*, in *Bollettino Tributario*, 2002, 1301-1302; M. BRUZZONE, *Il potenziamento dell' attività di riscossione e la transazione dei ruoli*, in *Corr. Tributario*, 2002, 3233-3234; S. LA ROCCA, *La transazione fiscale dei tributi iscritti a ruolo*, in *Fisco*, 2005, 11290; P. PANNELLA, *L' incognita transazione fiscale*, in *Il fallimento*, 2009, p. 645. *Contra* L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182ter*, in *Il nuovo diritto fallimentare*, (a cura di), Jorio A. – Fabiani M., Bologna, 2006-2007, Tomo II., 2563; F. PACE, *Transazione dei debiti iscritti a ruolo: i dubbi della nuova disciplina*, in *Forum fiscale* n. 1 del novembre 2002, 33;

²⁵⁷ Senza presunzione di completezza vedi M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario-contributo allo studio dell' accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Giuffrè 2001; A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell' obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 2007; S. LA ROSA, *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2008; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, 1972; P. PERUGGIA, *Concordato fiscale ed indisponibilità dell' obbligazione tributaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1980, II, pag. 927 ss.; G. TESORO, *Il principio della inderogabilità nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, in *Riv. It., Dir. Fin.*, 1950, II, pag. 55 ss.; G.A. MICHELI- G. TREMONTI, *Obbligazioni* (dir. Trib), in *Enc. Dir.*, Milano, 1979 pag 459; M. FANNI, *L' indisponibilità del credito tributario salvo tassative deroghe*, commento a Cass., sez. trib., 16 marzo 2001 n. 12314, in *Dir. e Prat. Trib.*, II, 2002, pag. 725; M. REDI, *Appunti sull' indisponibilità del credito tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1995 fasc. 2, pp. 407 - 432; A. NAPOLI, *Sull' indisponibilità dell' obbligazione tributaria alla luce delle più recenti innovazioni legislative e fiscali*, in *“il fisco”* n. 40/2003; L. FRANCARIO, *Indisponibilità* (vincolo di), in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XVI, 1989; F. BRIGHENTI, *L' indisponibilità dell' obbligazione tributaria: un sasso in piccionaia*, in *Boll. Dir. Trib.*, 2006; F. NEGRO, *Lineamenti di un trattato dell' indisponibilità giuridica*, Padova 1957; ID., *indisponibilità giuridica*, in *Noviss. Dig. It.*, vol. VIII, Torino 1962, pag 605 ss.;

“strumenti deflativi del contenzioso tributario”²⁵⁸ i quali sembravano collidere con fondamentali pilastri del diritto tributario consacrati in Costituzione ed in particolare con il principio di indisponibilità.

Dottrina autorevole²⁵⁹ ha preso consapevolezza di quante e quali siano le diverse voci che si sono confrontate su questo campo e ha lucidamente rilevato come, spesso, le stesse argomentazioni siano utilizzate per sostenere tesi divergenti. Questo perché, pur riferendosi allo stesso principio, i vari autori ne colgono diverse sfumature comportando uno “*spostamento del piano*”²⁶⁰ di indagine. Ciò è dovuto anche al fatto che le diverse tesi si sono sviluppate in momenti storici differenti.

Diversa è anche la terminologia utilizzata per riferirsi al dogma dell’indisponibilità. e proprio nella diversità lessicale si riflette l’impostazione dogmatica che vi è alle spalle.

In materia fiscale fin dalle origini si è parlato di “*indisponibilità*”, in quanto il “concordato tributario” ha da sempre avuto come punto di fuga il paradigma contrattuale della transazione, per la validità della quale è richiesta la disponibilità dei diritti ad oggetto. Nel tempo si è anche parlato di “*non negoziabilità*” o di “*non rinunciabilità*”²⁶¹.

²⁵⁸ M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario- contributo allo studio dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Giuffrè 2001 pag. 304, il quale in nota sottolinea come qualunque tipo di approccio sul piano teorico-dogmatico dovesse necessariamente passare per una rivisitazione dei numerosi assiomi coinvolti dall’argomento fin dai suoi sviluppi di fine Ottocento.

²⁵⁹ M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Giuffrè 2001, pag 305; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1999; F. BATISTONI-FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir., Agg. II*, Milano 1998, p.26; dello stesso autore *Conciliazione Giudiziale*, in *Enc. Dir., Agg.*, Milano 1998, p. 887 e ss.; G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1989, p.139. Contra (per le dottrine più tradizionali di derivazione amministrativistica) S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino 2000 178-181; dello stesso autore *Concordato, conciliazione e flessibilità dell’Amministrazione Finanziaria*, in *Dir. Prat. Trib.* 1995, 1091.

²⁶⁰ Il termine è di M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario- contributo allo studio dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Giuffrè, Milano, 2001 pag. 304.

²⁶¹ G. INGROSSO, *Sul contenuto giuridico del concordato tributario*, in *Foro it.*, 1939, I 1539;

Anche per quanto attiene all'oggetto di tali qualificazioni la dottrina è evoluta nel tempo. Nelle ricostruzioni più risalenti si parla di "*supremazia tributaria*"²⁶² come potere di istituire e regolamentare i tributi, o di "*potere di imposizione*" inteso o come potere "normativo" di imposizione o come potere "amministrativo" di imposizione²⁶³. Più di recente si preferisce riferirsi o all' "*obbligazione tributaria*"²⁶⁴ strictu sensu, o al "*diritto di credito*"²⁶⁵, o più ampiamente al "*rapporto giuridico di imposta*"²⁶⁶.

Per riuscire a dare un quadro preciso e chiaro delle diverse teorie elaborate in materia, ci occuperemo innanzitutto del dogma dell'indisponibilità in senso generale, in tutte le sue accezioni e di seguito dell'obbligazione tributaria segnalando le caratteristiche che la differenziano dall'obbligazione di diritto civile.

3.1 Vincoli di indisponibilità. Elaborazione di teoria generale.

Il dogma di indisponibilità nel senso più ampio del termine è stato oggetto di analisi da parte di numerosa dottrina²⁶⁷.

²⁶² PUGLIESE M., *Corso di diritto e procedura tributaria*, Cedam Padova, 1937, p. 189 ss, il quale utilizza questa terminologia con delle variazioni. Egli infatti ritiene che qualsiasi forma di accordo con l'Amministrazione finanziaria si componga non di un unico atto, ma da due fasi distinte. La prima in cui l'Amministrazione con un atto unilaterale ritira la precedente pretesa fiscale, e la sostituisce con una nuova ispirata a ragioni di giustizia sostanziale. La seconda fase è di accettazione da parte del contribuente. In questo modo l'autore aggira il problema della transazione tra Amministrazione e contribuente e si avvicina alla teoria di Carnelutti, il quale negando la natura negoziale alla transazione ha ritenuto che si trattasse di "*una combinazione di due negozi unilaterali reciprocamente condizionati*", per questo vedi CARNELUTTI F., in *La transazione è un contratto?*, in *Riv. Dir. Proc. Civ.*, 1953, I, p.184;

²⁶³ A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Utet, Torino, 2003, p.217.

²⁶⁴ B. COCIVERA, *Concordato tributario*, in *Enc. Dir. VIII*, Milano, 1961, 528; PERUGGIA P., *Concordato fiscale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1980, II.

²⁶⁵ E. CAPACCIOLI, *L'accertamento*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1966, I, 30; P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Giuffrè Milano, 1968; F. BATISTONI FERRARA, *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv., Comm.*, Torino, 1994, 308.

²⁶⁶ A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè Milano, 1972.

²⁶⁷ A. PIRAS, *Sull'esercizio della facoltà di disporre*, in *Nuova Riv. Dir. comm.*, 1947, 27; L. FRANCARIO, *Indisponibilità (vincoli di)*, in *Enc. Giur.*, XVI, 1989, 685; F. REALMONTE- A. MAGRÌ, *Indisponibilità*, *Enc. Dir., agg. III*, Milano, 1999, pp. 694-695. NEGRO F., *Lineamenti di un*

Ricostruire il principio è stato difficile in quanto è risultato impossibile astrarre dal legame sussistente con il diritto cui la qualificazione di indisponibilità si riferisce. In particolare nel nostro ordinamento non è ravvisabile una nozione univoca di indisponibilità essendo questo un concetto variabile a seconda del diritto che ha ad oggetto. Pertanto se si vuole mantenere un elevato rigore scientifico si deve rinunciare ad offrire una nozione generale di indisponibilità. Tale difficoltà ha addirittura indotto autorevole dottrina ad affermare che l'indisponibilità sia un *mero rilievo di fatto*; un concetto elaborato dalla dottrina, la quale ha iniziato la sua indagine invece che dal diritto stesso, da quelli che sono gli effetti dei vincoli che agiscono sul diritto²⁶⁸. Tali vincoli consistono nell'assenza di alcuni poteri o facoltà come la rinuncia, il rifiuto, la rimessione, la transazione²⁶⁹ ecc., o come autorevole dottrina ha sintetizzato²⁷⁰ i diritti indisponibili si caratterizzano per la mancanza in essi "*dell'attitudine a subire atti di disposizione*".

Il carattere di indisponibilità nell'ordinamento giuridico è attribuito ad una moltitudine di diritti eterogenei. Si spazia dai diritti del lavoratore²⁷¹ ex art. 2109 cod. civ., ai diritti personalissimi (diritto alla vita e integrità fisica), ai diritti spettanti al coniuge nel diritto di famiglia, l'usufrutto legale dei genitori sui beni del figlio minore²⁷², i diritti agli alimenti (ex art. 447 cod. civ.), il diritto di uso e di abitazione (ex art. 1024 cod. civ.). Sono indisponibili i beni del patrimonio

trattato dell'indisponibilità giuridica, Padova, Cedam, Padova, 1957; A. CHIANALE, *Vincoli negoziali di indisponibilità*, in AA.VV, *Scritti in onore di Rodolfo Sacco : la comparazione giuridica alle soglie del 3. Millennio*, (a cura di) P. Cendon, Milano, Giuffrè, 1994.

²⁶⁸ S. CASSESE, *I beni pubblici*, Milano, 1969, 106; F. LUCARELLI, *Solidarietà e autonomia privata*, Napoli, 1970, 211 ss.

²⁶⁹ S. LA ROSA, *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2008.

²⁷⁰ Forse in maniera tautologica. Per questo vedi S. PUGLIATTI, *L'atto di disposizione e il trasferimento dei diritti*, in *Ann. Messina*, I, 1927.

²⁷¹ Quelli alle ferie o al riposo settimanale sebbene indisponibili, per la dottrina possono essere convertiti in indennità in denaro.

²⁷² C.M. BIANCA, *Diritto civile*, Milano, 1981, 12 ss..

indisponibile (ex art. 828 cod. civ.)²⁷³, ma anche il diritto di proprietà dei beni appartenenti al demanio.

Si parla ugualmente di indisponibilità in relazione a semplici vincoli posti a carico di un diritto che per sua natura è disponibile²⁷⁴. Questa tipologia di indisponibilità, in quanto originato dal vincolo, non esclude *in toto* la possibilità di disporre. Alla luce di tale affermazione si devono dire validi taluni atti dispositivi del diritto.

Vi è addirittura chi²⁷⁵ esclude che vi sia una categoria astratta e ben definita di diritti indisponibili, esistendo invece diritti per i quali la legge predispone vincoli più o meno forti alla disponibilità in dipendenza del singolo momento storico e dell'interesse che in detto momento si vuole perseguire.

Una diversa ricostruzione è stata fornita da quella dottrina che ha preferito discostarsi da un'analisi incentrata sul diritto "affetto" da indisponibilità e ha spiegato il fenomeno in un'ottica negoziale: esso rientrerebbe nell'ampio concetto della mancanza di legittimazione ad agire²⁷⁶. Infatti, per quanto attiene più propriamente alla transazione l'art. 1966 cod. civ.²⁷⁷ al primo comma stabilisce che "*per transigere le parti devono avere la capacità*

²⁷³ Forse sarebbe più opportuno parlare di vincolo di destinazione come afferma G. FALZONE, *I beni del patrimonio indisponibile*, Giuffrè, Milano 1957, 149 ss., ma non si può negare che il vincolo di destinazione si attegga come una limitazione alla disposizione (ancorché non la escluda del tutto). L'inalienabilità configura una sfera di limitazioni meno ampia rispetto alla indisponibilità. vedi S. PUGLIATTI, *Alienazione*, in *Enc. Dir.*, II Milano, 1958, 3.

²⁷⁴ L. FRANCARIO, *Indisponibilità (vincoli di)*, in *Enc. Giur.* L'autore effettua una digressione su questo aspetto, motivando la sua affermazione. Per "vincolo" si deve intendere una qualunque limitazione della proprietà con finalità conservativa, ma anche alla situazione dello stesso obbligato. Per un approfondimento vedi anche A.M. SANDULLI, *Natura ed effetti dell'imposizione di vincoli paesistici*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.* 1961, 817; M. GIORGIANNI, *L'obbligazione*, I, Milano, 1968, 145; P. RESCIGNO, *Obbligazioni (diritto privato)*, in *Enc. Dir.* XXXIX, Milano, 1979, 143.

²⁷⁵ M. REDI, *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1995 fasc. 2, pp. 407 - 432; una simile lettura è stata espressa da M. FANNI, *L'indisponibilità del credito tributario salvo tassative deroghe*, commento a Cass., sez. trib., 16 marzo 2001 n. 12314, in *Dir. e Prat. Trib.*, II, 2002.

²⁷⁶ F. NEGRO, *Indisponibilità giuridica*, in *Noviss. Dig. It.*, vol. VIII, Torino 1962.; dello stesso autore *Lineamenti di un trattato dell'indisponibilità giuridica*, Padova, 1957.

²⁷⁷ Rubricato "capacità a transigere e disposizione del diritto" per il quale vedi *supra* cap. I par. 1

di disporre dei diritti che formano oggetto della lite". Si è affermato che tale disposto, richiedendo la "capacità a transigere" (a pena di nullità) si riferisce, alla capacità d'agire in generale. Dall'altro lato il secondo comma dello stesso articolo recita : *"la transazione è nulla se tali diritti, per loro natura o per espressa disposizione di legge, sono sottratti alla disponibilità delle parti"*. Si ritiene che esso faccia riferimento alla posizione delle parti rispetto all'oggetto della lite, cioè alla c.d. capacità di disporre²⁷⁸.

Altra parte della dottrina ritiene che nell'articolo in esame il legislatore non abbia voluto riferirsi alla capacità d'agire in generale, ma abbia fatto riferimento nel primo comma alla legittimazione a transigere e nel secondo abbia solo definito l'oggetto del contratto di transazione²⁷⁹.

Un ulteriore orientamento, che in realtà è pienamente compatibile con il precedente, sostiene che l'articolo 1966, comma 1, c.c. faccia riferimento tanto alla capacità di agire generale, quanto allo specifico potere di agire in riferimento ai rapporti sui quali incide la transazione (c.d. legittimazione)²⁸⁰.

Ciò che sin ora è stato detto riguarda il vincolo di indisponibilità quanto alla natura e agli effetti. Non ci siamo curati della sua origine. Il disposto di cui all'art. 1966 comma 2 recita: *"[...] se tali diritti, per loro natura o per espressa disposizione di legge, sono sottratti alla disponibilità [...]"*. Dunque l'indisponibilità di un diritto può discendere o dalla sua natura o dalla legge²⁸¹.

²⁷⁸Con la conseguenza che, mentre in mancanza di quest'ultima verrebbe sancita espressamente la nullità, in mancanza dell'altra troverebbe applicazione l'articolo 1425 c.c., il quale prevede la semplice annullabilità.

²⁷⁹F. CARRESI, *La transazione*, nel *Trattato di diritto civile*, Torino, 1954, p. 128; F. MESSINEO, *Dottrina generale del contratto*, Milano, 1948, p. 48 ss; P. RESCIGNO, *Incapacità naturale e adempimento*, Napoli, 1950, p. 208. Cass. 16 febbraio 1957, n. 565, in *Foro it.*, Mass., 1957, p. 111.

²⁸⁰F. SANTORO-PASSARELLI, *La transazione*, Napoli, 1963, p. 97

²⁸¹Ex multis P. BIONDO, *L'istituto della compensazione in ambito tributario e la presunta indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Commento a Cass. Civ. sez. trib., n.22872/2006, in *fisconline*; M. FANNI, *L'indisponibilità del credito tributario salvo tassative deroghe*, commento a Cass., sez. trib., 16 marzo 2001 n. 12314, in *Dir. e Prat. Trib.*, II, 2002; . VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario-contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Giuffrè 2001; A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Cedam,

I diritti indisponibili *per natura* sono diritti in relazione ai quali un'eventuale disposizione “*violenterebbe la propria essenza e frusterebbe la loro funzione esistenziale*”²⁸². In genere non hanno natura patrimoniale, ma spesso sono presenti degli elementi economicamente valutabili (come nel caso dei diritti alimentari ex art. 433 cod. civ.²⁸³); prevale però il carattere di tutela di interessi di natura esistenziale e personale. Per antonomasia²⁸⁴, diritti indisponibili per loro natura sono i diritti personalissimi, vale a dire i diritti della personalità, il diritto all'integrità fisica, ecc.

La seconda categoria è costituita dai diritti resi indisponibili dalla legge. La legge attribuisce il carattere di indisponibilità ad un diritto rendendolo inalienabile *inter vivos*, intrasmissibile *mortis causa*, irrinunciabile, impignorabile, inusucapibile. Ma in realtà alcuni ritengono che la categoria dei diritti “assolutamente” indisponibili per disposizione di legge costituzionale, per norma ordinaria inderogabile o da principi generali dell'ordinamento non esista²⁸⁵. Nella maggior parte dei casi si tratta, infatti, di diritti che normalmente sono

Padova, 2007; S. LA ROSA, *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2008 ; E. GRASSI, *Transazione fiscale e disponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Il fisco* n. 1/2010 pag. 42; Contra vedi M. REDI, , *Appunti sull'indisponibilità del credito tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1995 fasc. 2, pp. 407 – 432, il quale ritiene inesistente una categoria assoluta di diritti indisponibili, e che dal disposto di cui all'art. 1966 non può farsi discendere questa classificazione, essendo, tale norma, preordinata a regolare la sola *capacità a transigere* delle parti.

²⁸²G. 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) La Rosa, Giuffrè, Milano, 2008, pag. 65. Il quale aggiunge che “*La indisponibilità scaturisce perciò dai limiti impliciti nel credito di imposta, il quale metterebbe capo ad un istituto anfibologico se potesse infrangere detti limiti e veicolare poteri dispositivi, ossia poteri in grado di introdurre variazioni ai criteri di riparto codificati nella legge d'imposta e dei quali il debito di imposta imputato al singolo soggetto passivo è applicazione*”.

²⁸³Diritto agli alimenti a favore di coloro che si trovano in situazioni di bisogno e si trovano nell'impossibilità di provvedere al proprio mantenimento.

²⁸⁴ M. REDI, *Appunti sull'indisponibilità del credito tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1995 fasc. 2, pp. 407 - 432.

²⁸⁵ G. GRASSO, *Dei poteri del giudice*, in *Comm. del codice di procedura civile*, diretto da Allorio, 1, II sub artt. 113-114, Torino, 1973, 1276; M. REDI, *Appunti sull'indisponibilità del credito tributario*, cit. p 407 - 432

disponibili, e che sono resi parzialmente indisponibili²⁸⁶ per motivi legati o alla veste del titolare o alla destinazione dei beni che formano oggetto del diritto²⁸⁷.

3.2 L'obbligazione tributaria. (obbligazione di diritto pubblico)

Il termine “*obbligazione pubblica*” è stato ideato in primo luogo per poter qualificare come “rapporto obbligatorio” una determinata situazione giuridica che mette in relazione la pubblica amministrazione e il cittadino; e in secondo luogo per poter disancorare la situazione obbligatoria da quella che è la vicenda amministrativa dalla quale scaturisce²⁸⁸. Tuttavia la dottrina non è unanime nel definire in cosa consista il carattere *pubblico* delle obbligazioni che vale a distinguerle da quelle private.

La categoria generale delle *obbligazioni pubbliche* è stata descritta dalla dottrina sempre tenendo lo sguardo sulle obbligazioni tributarie²⁸⁹. Proprio in questo contesto, chi ne fa risaltare le differenze con l'obbligazione civilistica²⁹⁰ afferma che “*la regolazione normativa dell' obbligazione tributaria denuncia [...] particolarità sostanziose relative alla struttura e alle forme positive della sua attuazione*”.

Un tratto distintivo tra obbligazioni pubbliche e obbligazioni civili è stato rinvenuto nella fonte. Le obbligazioni pubbliche sono obbligazioni che nascono

²⁸⁶ In quanto vengono privati solo di alcune facoltà di disposizione o il titolare vede parzialmente limitato il suo diritto.

²⁸⁷ Il riferimento è a quei diritti di cui abbiamo detto sopra quali: l'usufrutto legale dei genitori sui beni del figlio minore, i beni del patrimonio indisponibile (ex art. 828 cod. civ.), ma anche il diritto di proprietà dei beni appartenenti al demanio.

²⁸⁸ C.f.r. G. FALCON, (*Obbligazione, VIII*) *Obbligazioni pubbliche*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXI, Roma, 1990, pag. 6.

²⁸⁹ G. FALCON, (*Obbligazione, VIII*) *Obbligazioni pubbliche*, cit., pag. 6.

²⁹⁰ Tramutando quei tratti che A.D. Giannini aveva riferito allo schema di attuazione della norma impositiva, in peculiarità proprie dell'obbligazione tributaria come obbligazione pubblica. Per questo c.f.r. G.A. MICHELI - G. TREMONTI, *Obbligazioni* (dir. Trib), i quali nella trattazione si occupano dettagliatamente (dedicando un intero paragrafo) di tutte le peculiarità dell'obbligazione tributaria definendole “*strutturali*”. Di diverso avviso MS Giannini aveva predicato l'identità di struttura tra obbligazione tributaria e obbligazione civile, che anzi erano la medesima obbligazione.

ex lege o da un provvedimento amministrativo. Ma in realtà anche le obbligazioni di diritto privato possono nascere dalla legge²⁹¹. Pertanto rimangono sicuramente pubbliche le sole obbligazioni nascenti da un provvedimento dell'Amministrazione²⁹².

In realtà il codice civile all'art. 1173 annovera tra le fonti dell'obbligazione il contratto, la legge, e ogni "*altro fatto o atto idoneo a produrle in conformità con l'ordinamento giuridico*". In quest'ultima categoria potrebbero essere ricompresi gli atti amministrativi. In tal modo si priverebbe di valore la distinzione appena prospettata basata sulla fonte.

Secondo la dottrina di A. D. Giannini²⁹³ sull'obbligazione tributaria²⁹⁴, invece, il rapporto di imposta ha una indubbia natura pubblicistica, e nondimeno l'obbligazione tributaria ha la stessa struttura dell'obbligazione civilistica²⁹⁵. Più precisamente egli ritiene che l'obbligazione tributaria sia un'obbligazione che nasce *ex lege* e trova il suo fondamento nella riserva di legge ex art. 23 Cost. Da ciò deriva la natura pubblicistica del rapporto d'imposta. L'identità di struttura con l'obbligazione civilistica è data dal fatto che non vi è alcuna "*nota distintiva*" che accedendo alla sostanza giuridica del rapporto creditorio differenzi radicalmente l'obbligazione tributaria da un debito di diritto civile.

Per i sostenitori della c.d. *teoria dichiarativa*²⁹⁶ l'obbligazione tributaria è un'obbligazione *ex lege* che deriva direttamente dall'ordinamento giuridico ogni

²⁹¹ M.S. GIANNINI, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 1981, 499 ss.

²⁹² Ma la distinzione così delineata appare insoddisfacente. G. FALCON, *Obbligazioni pubbliche*, cit. p.1. nell'ambito delle obbligazioni nascenti ex lege si ripropone il problema di distinguere tra obbligazioni pubbliche e quelle di diritto privato.

²⁹³ A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1972, pag. 78 ss.

²⁹⁴ Cui abbiamo spesso accennato nel corso della presente trattazione

²⁹⁵ C.f.r. GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956.

²⁹⁶ Come si è detto sopra, gli aderenti a questa concezione, si riferiscono al fenomeno dell'indisponibilità in termini di: "indisponibilità del credito di imposta", "indisponibilità dell'obbligazione tributaria", "inderogabilità dell'obbligazione tributaria", "inderogabilità di norme regolatrici", "imperatività delle norme regolatrici". In sostanza, essi si riferiscono al rapporto creditorio che intercorre tra amministrazione e contribuente, o comunque alle norme che lo regolano. Esponenti di tale teoria sono A.D. GIANNINI, ., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956; G. TESORO, *Principii di diritto tributario*, Bari, 1938; P. RUSSO, *Manuale di*

qualvolta si verifichi il presupposto previsto dalle singole leggi tributarie. Pertanto essa è da considerarsi un'obbligazione di diritto pubblico²⁹⁷ ed è dalla sua natura pubblicistica che tale dottrina ne fa derivare il carattere indisponibile²⁹⁸ in quanto, nell'esercizio della sovranità tributaria, l'amministrazione ha il dovere di agire in conformità e nei limiti delle leggi in vigore²⁹⁹.

Inoltre vi è stato chi³⁰⁰ con l'obiettivo di evidenziare i confini dogmatici dell'obbligazione tributaria ha sottolineato che essa è cosa diversa rispetto al complessivo rapporto di imposta che lega l'Amministrazione al contribuente. Anche A.D. Giannini distingue tutto l'insieme di diritti e doveri reciproci esistenti tra Stato e contribuenti dal singolo "debito di imposta"³⁰¹.

In relazione a questa ricostruzione parte della dottrina ha denunciato una "supervalutazione dell'obbligazione tributaria" in quanto, tale impostazione, in passato ha condotto a degli errori di prospettiva³⁰². Tuttavia, in epoca più recente

diritto tributario, Milano, 1999; BATISTONI-FERRARA, *Diritto tributario processuale*, Cedam, Padova, 2009; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1957, vol II, tomo I. Si è già detto delle teorie costitutive che si esprimono nel senso dell'assoluta doverosità dell'Amministrazione finanziaria nell'esercitare i suoi poteri, di "indisponibilità della funzione impositiva", di "indisponibilità del potere di costituire il credito" di "supremazia tributaria".

²⁹⁷ Vedi A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 2007, p. 7.

²⁹⁸ All'Amministrazione sarebbe preclusa qualsiasi valutazione discrezionale in sede di applicazione delle fattispecie impositive. A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit. p. 7.

²⁹⁹ M. PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937 pag. 37.

³⁰⁰ Un esempio autorevole è Antonio Berliri la cui teoria è ampiamente descritta *infra* al par. 3.4.3

³⁰¹ A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 155 ss.

³⁰² Tale critica è di M. REDI, , *Appunti sull'indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1995, p. 430. L'autore ritiene che l'errore del Berliri sia stato quello di porre sullo stesso piano la molteplicità di obblighi e divieti che intercorrono tra Amministrazione e contribuente, o che siano posti a carico di terzi. Ciò ha condotto a due teorie antitetiche. La prima che ritiene che l'obbligazione tributaria potrebbe avere il contenuto più diverso (inglobando una serie disparata di situazioni giuridiche). La seconda per la quale in ogni imposta non vi è che una obbligazione tributaria alla quale si affiancano obblighi di natura amministrativa. Il secondo errore di metodo che questa impostazione ha comportato è stato quello di ritenere che gli atti posti in essere dai suoi soggetti principali e secondari siano momenti della vita stessa dell'obbligazione e devono

la prevalente dottrina e la giurisprudenza considerano l'obbligazione tributaria come il momento predominante delle relazioni tra ente impositore e contribuente. Sono, però, numerosi gli aspetti in cui le opinioni differiscono: a) rapporto tra obbligazione civile e obbligazione tributaria; b) momento genetico dell'obbligazione; c) caratteristiche peculiari del diritto tributario che non rendono possibile l'assimilazione a istituti di diritto civile. Tenzialmente ci si trova concordi nell'affermare che, come più volte ribadito, l'obbligazione tributaria sorge ex lege, e alcuni aggiungono che essa non è semplicemente "assimilabile" ad una obbligazione di diritto civile, ma è *quella stessa obbligazione*³⁰³.

Ciò che A.D. Giannini denominava "*rapporto di imposta*"³⁰⁴, (da tenere distinti dalla singola obbligazione pecuniaria), nella dottrina più recente è definito come "*procedimento*"³⁰⁵ in modo da mettere in risalto il carattere dinamico legato al complesso delle situazioni soggettive che insorgono tra ente impositore e contribuente. Al di là di ciò rimane il fatto che dette situazioni giuridiche soggettive siano connesse e strumentali all'obbligazione tributaria, ma non si confondono con essa e non incidono sulla sua natura³⁰⁶. Infatti le minuziose regole dettate dal legislatore per garantire l'adempimento dei debiti

essere letti in quella prospettiva. Da ultimo la dottrina ha cercato di ricondurre l'obbligazione tributaria ad un unico schema.

³⁰³ C.f.r. M. REDI, *Appunti sull'indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1995., p. 412., con ciò l'autore intende dire che l'obbligazione di diritto pubblico in realtà di nulla differisce con quella "civilitica". Già nelle opere di M.S. Giannini si legge che la nozione di "obbligazione pubblica" è in realtà inappropriata perché nel nostro ordinamento la legge pur prevedendo dei rapporti obbligatori tra privati e pubbliche amministrazioni, li assoggetta alla normativa di diritto privato. M.S. GIANNINI, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Giuffrè, Milano, 1981, pag. 499 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv., Comm.*, Torino, 1994.

³⁰⁴ A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè, Milano 1968, pag. 81 ss; egli si riferiva al complesso dei rapporti reciproci tra Stato e contribuenti da tenere distinti dalla singola obbligazione pecuniaria.

³⁰⁵ F. BATISTONI-FERRARA, *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv., Comm.*, Torino, 1994 il quale però ritiene che Giannini non custodisse una visione statica del rapporto ma ne avesse colto il carattere dinamico; tale diversa nomenclatura consente di evidenziare il carattere procedimentale ed autoritativo dell'agire dell'Amministrazione. Carattere non riscontrabile nell'ambito di un rapporto privatistico.

³⁰⁶ M. REDI, *Appunti sull'indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1995., p. 414.

tributari non sono legate a caratteri tipici dell'obbligazione, ma sono finalizzate solo a garantire la riscossione, spesso derogando alle norme dettate dal codice civile. Questo in quanto l'ente pubblico creditore ha a sua disposizione mezzi anche coattivi per ottenere l'adempimento dell'obbligazione, mezzi che non spettano comunemente al creditore di diritto privato³⁰⁷.

Ritornando al tema della distinzione tra obbligazione tributaria e obbligazione civile, la giurisprudenza, ha ritenuto che la materia delle imposte sia per la specialità, sia per il suo carattere pubblicistico, non può andare strettamente misurata alla stregua del diritto privato³⁰⁸. Conseguentemente, quei tratti (in particolare le modalità di attuazione dell'obbligazione tributaria e le forme di riscossione coattiva) che nelle dottrine appena descritte furono qualificati come esterni al rapporto obbligatorio e imputati alla particolare forma di regolazione normativa, diventano ora peculiarità proprie dell'obbligazione tributaria che valgono a distinguerla da quella civilistica³⁰⁹. Questa caratterizzazione si è sviluppata in tempi più recenti e non risulta contraddetta dall'eventuale rinvio, per alcuni aspetti, a disposizioni codicistiche.

A questo proposito si argomenta che la materia della riscossione dei tributi è interamente riservata alle relative leggi, creando un sistema “*autonomo e autosufficiente completato da disposizioni particolari regolatrici di una materia ed estensibili ad ogni imposta*”.

In conclusione, a seconda che si ritenga che fonte dell'obbligazione tributaria sia la legge o l'atto impositivo, cambia il carattere che varrebbe a distinguere l'obbligazione tributaria da quella civile³¹⁰. Nel primo caso il carattere

³⁰⁷ G.A. MICHELI - G. TREMONTI, *Obbligazioni* (dir. Trib), in *Enc. Dir.*, Milano, 1979, p.441.

³⁰⁸ A titolo esemplificativo ci si può riferire ad alcune peculiari pronunce: App. Milano, 12 agosto 1869, in *Repertorio generale della giurisprudenza italiana*, 1872, 1050; Cass. Torino 3 dicembre 1869, *ivi* 1051; Cassa. Napoli 10 marzo 1871, in *Riv. Amm.* 1871, XXII, 479; Trib. Ancona 26 dicembre 1870, in *Repertorio generale della giurisprudenza italiana*, 1879, 1049; Cass. Roma 19 dicembre 1879, in *Foro it.*, 1879, IV, I, 334.

³⁰⁹ C.f.r. G. MANTELLINI, *Lo Stato e il Codice Civile*, Firenze, 1882, p.233;

³¹⁰ A. MICHELI - G. TREMONTI, *Obbligazioni* (dir. Trib), in *Enc. Dir.*, Milano, 1979, p.442; prosegue evidenziando come con il progressivo affermarsi della teoria costitutiva in ordine

distintivo risiederebbe nella particolare disciplina della riscossione tributaria. Nel secondo caso distinzione tra le due obbligazioni risiederebbe nel fatto che l'obbligazione tributaria, al di là della disciplina normativa, è da considerarsi il frutto dell'esercizio di una funzione pubblica.

3.3 L'indisponibilità del credito tributario. Incertezze terminologiche.

Come si è anticipato poco sopra, le ricostruzioni del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria sono molteplici³¹¹. Anche i metodi di indagine adottati sono stati differenti. Ora che abbiamo chiarito cosa significa "indisponibilità" e che cosa si intenda con "obbligazione tributaria", si hanno sufficienti premesse per comprendere le diverse ricostruzioni offerte sul tema.

Precedentemente si è detto anche della varietà della terminologia utilizzata per riferirsi al principio di indisponibilità del diritto tributario³¹². La difformità della nomenclatura è derivata soprattutto dalla disomogeneità delle ricostruzioni teoriche relative alla nascita dell'obbligazione tributaria³¹³. Si

all'efficacia degli atti di imposizione che il fenomeno assume una forma definita. Si ritiene che passando da una concezione all'altra, l'obbligazione tributaria "si libera gradatamente del suo connotato particolare e pubblicistico".

³¹¹ Per coloro i quali il credito tributario è indisponibile per sua natura vedi 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) La Rosa, Giuffrè, Milano, 2008 pag. 65. L'autore ha statuito che la natura del credito tributario è quella di ripartire il carico fiscale così come sancito dalla Costituzione all'art. 53. Si tratta di un diritto di credito indisponibile in sé, ontologicamente intangibile, in quanto una eventuale disposizione del diritto, anche da parte del potere legislativo lederebbe inevitabilmente gli interessi degli altri contribuenti. Questo aspetto sarà puntualizzato nel prosieguo. In effetti a fronte del mancato pagamento di imposte da parte di un contribuente corrisponde un necessario aumento della quota di contribuzione della platea dei soggetti passivi della stessa imposta.vedi *ibidem* pag. 61. Per chi ha il fondamento normativo spesso di rango costituzionale A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 2007 pag 3; M. REDI, *Appunti sull'indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1995 pag. 408; P. RSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in AA.VV. *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, (a cura di) S. La Rosa, Giuffrè, Milano, 200, pagg. 89 ss., 2008

³¹² Vedi par. 3 pag. 13.

³¹³ M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Giuffrè 2001 nota 20 pag. 213.; G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"* cit., Milano, 2008 pag 48.

segnala, a questo proposito, la presenza di due teorie³¹⁴: quella “*dichiarativa*”³¹⁵ e quella “*costitutiva*”³¹⁶.

Gli aderenti alla prima teoria, ritengono che la nascita dell’obbligazione tributaria si collega direttamente al verificarsi in concreto della fattispecie astratta prevista dalla norma tributaria (cd. schema norma-fatto); lo schema tipico del rapporto d’imposta viene identificato in un rapporto di debito-credito. il compito dell’Amministrazione finanziaria è definito in termini di mero accertamento di rapporti interamente regolati dalla legge, pertanto gli eventuali atti di accertamento da essa emanati hanno efficacia meramente dichiarativa di una rapporto di imposta che è già sorto.

Secondo la teoria costitutiva invece, l’obbligazione tributaria nasce a seguito dell’emanazione di un atto di accertamento da parte dell’Amministrazione finanziaria. L’atto di accertamento è un provvedimento amministrativo con efficacia costitutiva del rapporto d’imposta. Senza tale emanazione non vi è obbligazione tributaria. Nei tributi con accertamento le norme regolatrici dell’imposta hanno natura di norme strumentali le quali attribuiscono alla Pubblica Amministrazione una funzione amministrativa impositiva e i correlati poteri autoritativi. Solo dal concreto esercizio di tale funzione dipende il sorgere dell’obbligazione. La critica che viene mossa dai dichiarativisti è che, ragionando in questi termini, si violerebbe il disposto dell’art. 23 Cost. che sancisce il principio di riserva di legge in materia

³¹⁴ Per un’articolata disamina e classificazione di tali posizioni vedi A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell’obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 2007.

³¹⁵ A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 270; G. TESORO, *Principii di diritto tributario*, Bari, 1938; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999; F. BATISTONI-FERRARA, *La determinazione della base imponibile nelle imposte indirette*, Napoli, 1964; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1957, vol. II, tomo I.; E. CAPACCIOLI, *L’accertamento tributario*, in *Riv. Dir. fin.*, 1966, I, 3.

³¹⁶ MICHELI *Corso di diritto tributario*, VIII, Torino, Utet, 1989; C. GLENDI *L’oggetto del processo tributario*, Cedam, Padova, 1984, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Volume 1, Utet, Torino, 2008, pag. 222; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, Utet, 2003; E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942, p.85;

tributaria³¹⁷ in quanto l'obbligazione tributaria è un'obbligazione che sorge ex lege per il verificarsi del presupposto di fatto previsto dalla norma.

I c.d. “*costitutivisti*” si riferiscono al principio di indisponibilità nel senso “dell'assoluta doverosità” dell'Amministrazione finanziaria nell'esercitare i suoi poteri, dell' “indisponibilità della funzione impositiva”³¹⁸, dell' “indisponibilità del potere di costituire il credito”³¹⁹, della “supremazia tributaria”³²⁰.

D'altro canto i c.d. “*dichiarativisti*” si esprimono in termini di: “indisponibilità del credito di imposta”, “indisponibilità dell'obbligazione tributaria”, “inderogabilità dell'obbligazione tributaria”, “inderogabilità di norme regolatrici”, “imperatività delle norme regolatrici”. In sostanza, essi si riferiscono al rapporto creditorio che intercorre tra amministrazione e contribuente, o comunque alle norme che lo regolano.

In realtà analizzando gli studi che sono stati svolti sull'argomento si nota come sia difficile discernere il piano dell'obbligazione e del credito di imposta da quello strettamente connesso alla funzione impositiva. Non si possono trattare come fossero compartimenti stagni. Se si tiene mente al fenomeno complessivo dell'imposizione tributaria, agli strumenti di definizione del credito di imposta e quelli deflattivi del contenzioso, e al vertice, alla qualificazione dell'obbligazione tributaria appare evidente che si tratta di questioni interdipendenti³²¹.

³¹⁷ Vedi A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956.

³¹⁸ C.fr. G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, VIII, Torino, Utet, 1989.

³¹⁹ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, Utet, 1969. Egli si riferisce all' “*esigenza della esatta ed effettiva applicazione di codesto diritto: precisamente nel scoprimento di tutti i cespiti tributari senza evasioni; nella determinazione in concreto di tutti gli obblighi tributari che secondo legge è giusto che vengano in essere; nel regolare soddisfacimento di detti obblighi una volta costituiti*”.

³²⁰ A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1957, vol II, tomo I; *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1965.

³²¹ Questa problematica è stata espressamente messa in luce anche da M. REDI, , *Appunti sull'indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.* 1995, il quale ha condotto l'analisi in un unicum. Si veda anche M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario- contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Giuffrè 2001 il quale analizza le diverse declinazioni attribuibili all'indisponibilità.

3.4 Le diverse ricostruzioni del principio di indisponibilità. La ricerca del suo fondamento.

Le diverse tesi ricostruttive del principio di indisponibilità sono in realtà riconducibili ad una triplice classificazione³²².

Innanzitutto vi sono coloro i quali hanno affermato la valenza dogmatica del principio di indisponibilità stante l'”*ontologica disegualità tra le parti del rapporto d'imposta*”³²³. Altri, sempre per affermare l'esistenza del principio nel nostro ordinamento, hanno incentrato le proprie argomentazioni sul dettato costituzionale. In realtà, se si approfondisce l'analisi, emerge chiaramente come tali posizioni siano estremamente vicine, in quanto il dettato costituzionale costituisce la base di partenza per determinare innanzitutto la legittimità della legislazione ordinaria, e di riflesso anche l'ampiezza del potere e il ruolo dell'Amministrazione finanziaria.

Da ultimo vi è stato chi ha fortemente criticato le precedenti tesi³²⁴ e ha preso atto della attuale “*tensione tra i nuovi strumenti di deflazione del contenzioso*” e il tradizionale principio di indisponibilità, pertanto al fine di garantire la coesistenza di entrambi hanno invertito la prospettiva di ricerca cercando piuttosto *i limiti* del suddetto principio.

³²² Per questa affermazione e per una attenta e specifica disamina di ciascuna categoria e i relativi esponenti vedi 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, Giuffrè, 2008, pagg. 91 ss.

³²³ L'espressione citata è di P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, 2008, pag.91.

³²⁴ In quanto mentre i primi hanno affermato l'esistenza del principio di indisponibilità e hanno cercato di *conformare* il contenuto di istituti come l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale in ossequio al principio stesso, i secondi affermano che non si possa modellare il contenuto di un istituto in virtù di assiomi dogmatici. Pertanto hanno invertito la prospettiva di ricerca concentrandosi sui *limiti* al principio di indisponibilità. 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, Giuffrè, 2008, p. 91.

L'obiettivo che ci si propone con il presente lavoro è di analizzare le suddette tesi nei loro caratteri tipizzanti e proporre una lettura più consapevole del principio provando ad ipotizzare una soluzione ricostruttiva unitaria.

3.4.1 Rilevanza normativa del principio di indisponibilità alla luce della Costituzione Italiana.

In uno Stato di diritto, il dato di partenza di ogni ricerca giuridica deve sicuramente essere il dato normativo. Già da prima dell'entrata in vigore della Costituzione il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria veniva fatto derivare dal disposto dell'art. 13 R.D. n. 3269 del 23 dicembre 1923³²⁵ che vietava al Ministero delle Finanze, ai funzionari da esso dipendenti ed a qualsiasi altra autorità pubblica sia di concedere *“alcuna diminuzione delle tasse e sovrattasse stabilite da questa legge”* che *“di sospendere dalla riscossione senza divenire personalmente responsabili; ma anche l'art. 49 del Regolamento di Contabilità dello Stato ove si prevede che “nei contratti con lo Stato non si può convenire alcuna esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione”*³²⁶.

Con l'entrata in vigore della Costituzione Repubblicana, il principio in esame è stato ricondotto da un lato al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. e dall'altro al principio di riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.

L'art. 23 Cost.³²⁷ fissa il principio di riserva di legge in materia tributaria. La riserva di legge costituisce un vincolo interno nel sistema delle fonti normative, attiene cioè alla ripartizione delle potestà all'interno dell'ordinamento³²⁸. Ponendo la riserva di legge, il costituente ha stabilito che

³²⁵ La c.d. legge di successione e di registro.

³²⁶ Parte della dottrina, anche di recente, tende escludere che tali norme abbiano portata generale.

³²⁷ A norma del quale *“Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”*.

³²⁸ A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 200, p.23.

solo il Parlamento³²⁹, espressione della volontà popolare, possa imporre prestazioni di carattere patrimoniale ai cittadini. L'Amministrazione ha la funzione di interpretare la legge che va ad attuare e di valutare le situazioni di fatto legislative individuate nell'ambito della sua discrezionalità tecnica³³⁰; non potrebbe validamente derogarvi. Essa deve agire *secundum legem*³³¹.

L'art. 53 Cost. al primo comma³³² stabilisce i principi cardine del diritto tributario: generalità dell'imposizione tributaria e capacità contributiva³³³.

In un primo momento è stato attribuito alla norma carattere meramente programmatico³³⁴, come se avesse la sola funzione di ribadire il principio di legalità nel settore tributario (sancito all'art. 23) e di introdurre il principio di salvaguardia del minimo vitale. Successivamente fu rivalutata la portata precettiva della norma facendo leva anche sui lavori preparatori, i quali facevano riferimento alla "forza economica" come parametro cui commisurare l'entità del prelievo.

³²⁹ O il consiglio regionale per i tributi regionali.

³³⁰ Questo aspetto relativo alla vincolatività dell'agire è stato affrontato precedentemente. Vedi *supra*. Per un approfondimento F. GALLO, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. Dir. fin. Sc. Fin.*, 1992, I, 655; L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, p.63 ss.

³³¹ L'Amministrazione finanziaria non solo non può agire *contra legem*, non può neppure comportarsi *praeter legem*. Questo per quanto riguarda la determinazione dell'oggetto e dei soggetti passivi del tributo. per tali aspetti vedi le sentenze della Corte costituzionale. Tra le quali le più peculiari: sent. N. 4 del 26 gennaio 1957 in *Giur. Cost.*, 1957, p.22; sent. n. 47 del 18 marzo 1957, in *Giur. Cost.* 1957, p. 598.

³³² A norma del quale "*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*".

³³³ Il secondo comma stabilisce che il sistema tributario sia informato a criteri di progressività. Anche questo aspetto costituisce attuazione del principio di uguaglianza sostanziale. Tuttavia questa norma viene ancora letta come una direttiva programmatica al legislatore ordinario. La peculiarità del capoverso è però offuscata dalla possibilità di questo di rimanere assorbito nel principio di capacità contributiva di cui al primo comma.

³³⁴ L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1959, 19.

La Corte Costituzionale ha confermato questa lettura con una costante giurisprudenza. Più in particolare, essa si è espressa³³⁵ nel senso che il principio di capacità contributiva è una garanzia per il contribuente in quanto assicura che ogni prelievo tributario trovi una giustificazione in indici concretamente rivelatori di ricchezza. Essa tuttavia non si limita a sancire una rilevanza meramente patrimoniale della capacità contributiva, ma ne evidenzia una valenza “economica”, come attributo proprio della persona e non legato semplicemente ai beni che fanno capo a ciascun individuo³³⁶.

Tale disposizione impedisce un trattamento tributario dissimile in situazioni uguali, ma non incide direttamente sui procedimenti di quantificazione del debito tributario e non obbliga ad adottare modelli d'imposizione valevoli in ogni circostanza³³⁷.

Il principio di capacità contributiva lega indissolubilmente il prelievo fiscale alla capacità economica di ciascun contribuente³³⁸ e costituisce, per certi versi, attuazione del principio di uguaglianza sostanziale sancito dall'art. 3

³³⁵ Corte Cost., sent. N.45/1964; n.16/1965; n. 89/1966; n.97/1968; sino alle pronunce più recenti. Vedi Corte Cost. sent. n. 156/2001.

³³⁶ L'imposta come con-tribuzione, rinasce dalle ceneri del diritto romano per trasformarsi nel *Bill of rights* dello Stato americano del Massachusetts del 1780, e dopo essere stata trasfusa nei documenti costituzionali degli altri stati americani diventa parte della *Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789*. Da lì viene incorporata nelle costituzioni Europee. Di ciò si ha traccia in Italia fin dall'entrata in vigore dello Statuto Albertino. Agli artt. 24 e 25 dello stesso vengono codificati i principi di universalità, uguaglianza, di necessaria correlazione tra contribuente e “averi” e della doverosità di partecipare al concorso con una “quota” di essi. L'art. 30 fissava il principio di riserva di legge. Per questi aspetti vedi G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua “indisponibilità”*, cit, p.62. Studi successivi hanno portato a concludere che: “La struttura di diritto pubblico della imposta presuppone anche il principio dell'uguaglianza giuridica. Questo costituisce il punto centrale delle garanzie costituzionali nel campo del diritto tributario e l'espressione giuridica della giustizia tributaria”.

³³⁷ BIONDO P., *L'istituto della compensazione in ambito tributario e la presunta indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Commento a Cass. Civ. sez. trib., n.22872/2006, in *fisconline*; F. BATISTONI-FERRARA, *L'evoluzione del quadro normativo, in Adesione: conciliazione ed autotutela disponibilità dell'obbligazione tributaria?*, in Studi n.3, fondazione Luca Pacioli, 2002, p.2.

³³⁸ Cfr. I. MANZONI- G. VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Giappichelli, Torino, 2008; F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1993; il quale ritiene che vi sia un collegamento tra l'art. 3 e l'art. 53 Cost., tuttavia il secondo ha una portata autonoma rispetto al primo. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Cedam, Padova, 2005;

Cost.³³⁹. Della capacità economica si predica il requisito della effettività³⁴⁰. Ciò implica che il presupposto impositivo di ciascuna legge di imposta debba essere, non solo espressione di capacità economica, ma anche legittimo sotto il profilo dei principi e valori dell'ordinamento giuridico ed in particolare dell'art. 3 Cost.

Autorevole dottrina³⁴¹ ha evidenziato come in campo tributario derogare al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria significherebbe vulnerare il principio di uguaglianza sancito in Costituzione. La capacità contributiva rappresenta l'“unità di misura dell'uguaglianza”³⁴², una sorta di punto di riferimento. Il principio di eguaglianza è la colonna portante del principio di giustizia. È sulla base di tali principi che si afferma la parità di trattamento di coloro i quali appartengono alla stessa categoria. Tuttavia i parametri rilevanti ai fini della differenziazione del trattamento, e le modalità del trattamento stesso sono stabilite dal legislatore nell'ambito della sua discrezionalità politica³⁴³.

Tale dottrina ha sostenuto che il contribuente è titolare di un diritto inviolabile: *il diritto al rispetto della disciplina costituzionale del fenomeno fiscale consistente nell'insieme dei principi di giusta imposta individuati sinteticamente negli artt. 2, 3, 53 Cost.*³⁴⁴. Secondo tale ricostruzione, il carattere indisponibile del tributo

³³⁹ “Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali. (comma 1). È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese. (comma 2).”

³⁴⁰ Per questo carattere vedi I. MANZONI- G. VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Giappichelli, Torino, 2008.

³⁴¹ G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua “indisponibilità”* cit., pag. 77.

³⁴² Per questa citazione vedi G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Cedam, Padova, 2005, pag. 153.

³⁴³ A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 2007, p. 24.

³⁴⁴ Citazione di G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua “indisponibilità”* cit., pag. 87.

non deriva, però dalla legge, ma dalla sua natura³⁴⁵. Il diritto di credito tributario è un diritto che nasce intrinsecamente limitato, svuotato ab originem di qualsiasi potere dispositivo che comunemente connota un diritto di credito³⁴⁶; questo per ragioni di sistema. Il diritto tributario, nella nostra Costituzione, è un insieme di regole funzionali ad una *equa* ripartizione dei carichi pubblici (come sancito dall'art. 53 Cost.). Consentire una variazione di tali rigidi equilibri comprometterebbe in modo irreversibile il sistema violando il principio di giustizia. Ciò in quanto “*per ciascun contribuente non è irrilevante che gli altri cointeressati paghino o non paghino la loro quota*”³⁴⁷; l'errato riparto avvantaggia taluni membri della comunità a scapito di altri. Non sarà, infatti, lo Stato a ridimensionare le proprie esigenze finanziarie, ma si assisterà ad una ineludibile diversa distribuzione del carico fiscale sugli altri contribuenti che risulteranno gravati in maniera maggiore rispetto al “giusto”.

3.4.2 Nozione di tributo. Perequazione e riparto dei carichi fiscali.

È necessario ora effettuare una breve digressione sul sistema tributario per poter cogliere meglio quanto sin ora detto e per poter affrontare con maggiore senso critico le obiezioni che potranno essere mosse alle teorie descritte.

Il dogma dell'irrinunciabilità del credito tributario erode alla base la possibilità di configurare, in ambito tributario, un negozio transattivo³⁴⁸. Questo profilo è legato alle origini del diritto tributario, alla funzione del prelievo fiscale e al meccanismo di funzionamento. Abbiamo appena detto di coloro i quali

³⁴⁵ G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"* cit., pag. 65.

³⁴⁶ Questo aspetto è legato alla qualificazione come *pubblica* dell'obbligazione tributaria. Per questo profilo vedi *infra*.

³⁴⁷ G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"* cit., pag. 61. Il quale evidenzia lucidamente come “*ogni errore nel riparto avvantaggia alcuni e danneggia altri. Lo Stato non può subire danno perché il quantum debeatur, per coprire la spesa non può subire alterazioni*”.

³⁴⁸ Tale argomento è stato utilizzato in passato per negare natura transattiva al concordato tributario. Vedi E. GUICCIARDI, *Le transazioni degli enti pubblici*, Arch. Dir. Pubbl., 1936.

ritengono che il principio di indisponibilità sia intrinseco al sistema tributario dello Stato moderno e pertanto l'obbligazione tributaria sia indisponibile "per sua natura"³⁴⁹.

Rinviando alla dottrina che si è occupata di questi temi per l'approfondimento dei profili puramente storici del diritto tributario³⁵⁰, qui ci si vuole concentrare sulla funzione del tributo fin dalle sue origini. Di ciò si ha traccia già in epoca romana. Il vivere nella *civitas* comportava necessariamente il versamento di un *tributum* per ripartire le spese pubbliche o le spese comuni di tale organizzazione sociale³⁵¹. Questa necessità è presente, anche ora, in ogni aggregato associativo (Stato, Regioni, comuni ecc..) anche il più elementare ove vi siano delle esigenze comuni da soddisfare.

Nella definizione di "*rapporto giuridico di imposta*" data da autorevole e risalente dottrina italiana³⁵², 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 economici³⁵³. Tale dottrina non ha riconosciuto neppure nell'art. 53 della Costituzione Repubblicana un ostacolo a tale definizione; il legislatore è onnipotente;

³⁴⁹ G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"* cit., pag. 61.

³⁵⁰ Vedi P. BONFANTE, *Storia del diritto romano*, S.E.L. Milano, 1923, vol. I, p. 97 ss.; G. GERA-S. GIGLIO, *La tassazione dei senatori nel tardo impero romano*, Roma, 1984; E. FAZZINI, *Attività economiche ed imposizione fiscale: profili storico-sistematici*, Cedam, Padova, 2005, XII;

³⁵¹ G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"* cit., p. 53 ss.; F. SANTAGATA., *Etica fiscale o fiscalità etica? Una questione ancora aperta*, Napoli, 2009.

³⁵² A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico di imposta*, Milano 1937.

³⁵³ Per questa espressa critica vedi G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"* cit., pag. 58.

l'imposta è correlata alla potestà di imperio³⁵⁴. Aderendo a questa impostazione non ci sarebbero (come si è visto poc'anzi³⁵⁵) problemi nel ritenere disponibile il credito di imposta.

Da questa visione si discosta la nuova concezione “*democratica-comunitaria*”³⁵⁶; in tale contesto l'imposta è una prestazione obbligatoria di carattere economico finalizzata a soddisfare i bisogni comuni. Viene meno la concezione atomistica dei rapporti di imposta³⁵⁷.

Il rapporto tra ciascun contribuente e il fisco non è una monade indipendente dagli altri fasci di rapporti che il Fisco ha con gli altri cittadini. Il contesto sociale e di solidarietà comune fa sì che tali rapporti siano intrecciati e interdipendenti³⁵⁸.

Consequenziale 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*”³⁵⁹.

³⁵⁴ Impostazione non lontana da quella del commentatore Bartolo da Sassoferrato per il quale l'imposta è una prestazione pecuniaria “*necessario subimus lege vel mero imperio eius qui habet potestatem*”.

³⁵⁵ Vedi Par. precedente.

³⁵⁶ Per un approfondimento vedi S. ROMANO, *Principi di diritto amministrativo italiano*, Milano, II ed., 1906, p. 293 il quale definisce il tributo “prestazione obbligatoria di denaro ad enti pubblici, per il raggiungimento generale e indistinto di fini pubblici”; G. MANTELLINI, *Lo Stato e il codice civile*, Firenze, 1880, vol. I, p. 233.

³⁵⁷ Come già il Berliri aveva notato non si può ridurre il rapporto di imposta ad una normale obbligazione tra contribuente e fisco in quanto si perde l'aspetto “comunitario” della fiscalità venendo meno il legame di interferenza e di conflitto di interessi che corre tra l'insieme dei rapporti di una stessa imposta”.

³⁵⁸ Per un profilo di filosofia del diritto vedi H. KELSEN, *Il concetto di Stato e la psicologia sociale. Con particolare riguardo alla teoria delle masse di Freud*, trad. it. Di G. Contri e C. Marzotto, in *La democrazia*, a cura di G. Gavazzi, Il Mulino, Bologna, 1981; Egli spersonalizza il rapporto tra gli uomini; esiste solo la comune soggezione ad una norma.

³⁵⁹ G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua “indisponibilità”* cit., pag. 34. L'autore ritiene che lo Stato sia una delle tante organizzazioni giuridiche della società umana secondo la teoria della pluralità degli ordinamenti giuridici; sottolinea come ove vi sia la sottoposizione di un aggregato sociale ad una autorità comune

Autorevoli studi economici risalenti³⁶⁰ identificano i cardini dell'evoluzione dei sistemi tributari moderni nel:

- a) Principio della proporzionalità: partecipazione dei cittadini al finanziamento dello stato in maniera proporzionale alle proprie capacità ;
- b) Principio della certezza e della chiarezza: determinazione chiara dell'imposta e semplicità delle modalità di pagamento;
- c) Principio della comodità: riscossione nei tempi e nei modi più favorevoli al contribuente;
- d) Principio di efficienza: efficienza nella riscossione per evitare impieghi improduttivi delle imposte raccolte;

Il punto nevralgico è la definizione di “*equità*”. Questo concetto, in campo tributario è stato dalla dottrina ricondotto all'equa ripartizione dei carichi fiscali³⁶¹. Altro criterio fondamentale che deriva da questa analisi è il principio di *uguaglianza* che nella nostra Carta Costituzionale è formalmente riconosciuto all'art. 3, di cui il comma 2 rappresenta l'aspetto sostanziale. Spetta allo Stato rimuovere gli ostacoli che limitano l'effettivo sviluppo della persona.

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*³⁶² tra contribuenti

attraverso una organizzazione permanente, lì vi è un “ordinamento giuridico” e quindi un “diritto tributario”.

³⁶⁰ Che si richiamano alle teorie di ADAM SMITH , *Le imposte*, in *la ricchezza delle nazioni*, 1776, e riprese nell'opera di F. SANTAGATA, *Etica fiscale o fiscalità etica? Una questione ancora aperta*, Napoli, 2009, che si riporta nel testo.

³⁶¹ Visione da altri criticata come riduttiva: F. SANTAGATA, *Etica fiscale o fiscalità etica? Una questione ancora aperta*, Napoli, 2009, pag 3. L'autrice si richiama a studiosi dell'antichità come Aristotele , il quale riteneva equa la distribuzione se realizzativa di uguaglianza proporzionale.

³⁶² Per questa terminologia vedi G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua “indisponibilità”* cit., pag. 61.

stabilendo il rapporto relativo di partecipazione individuale alla comune contribuzione.

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 scorretta³⁶³.

La Corte costituzionale spagnola esprime al meglio questo connotato della fiscalità "*comunitaria*" quando afferma che la distribuzione ingiusta dei carichi fiscali è da evitare «*poiché quanto non è pagato da chi dovrebbe pagare dovrà essere pagato da altri con maggior spirito civico o con meno possibilità di frode*»³⁶⁴. 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 poiché si ripercuote sulla posizione di quanti non hanno beneficiato della rinuncia³⁶⁵. Addirittura si potrebbe dire che in astratto lo Stato non subirebbe alcun danno da un eventuale errore nel riparto perché il *quantum debeatur* per coprire la spesa non può subire alterazioni³⁶⁶.

³⁶³ G. MANTELLINI, *Lo Stato e il codice civile*, Firenze, G. Barbera, ed. 1880, 233-234 ripreso anche da G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"* cit., p.61; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano 2001;

³⁶⁴ Questo profilo permette di ricollegarsi al tema dell'evasione e dell'elusione fiscale. Comportamenti che più che essere odiosi per l'erario sono dannosi per i contribuenti che non possono o non vogliono evadere.

³⁶⁵ G. FALSITTA, *Profili della tutela costituzionale nella giustizia tributaria*, reperibile all'indirizzo www.corsomagistratitributari.unimi.it.

³⁶⁶ G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"* cit., p.62.

3.4.3 La relazione tra il principio di indisponibilità tributaria e il potere (vincolato) dell'Amministrazione finanziaria.

Quanto sin ora detto non può che influire anche sull'attività impositiva dell'amministrazione. Si è affermato che l'indisponibilità del credito tributario ha come risolto il carattere vincolato del potere dell'Amministrazione finanziaria, o più precisamente che *“indisponibilità e vincolatezza non sono attributi diversi [...] ma sono lo stesso carattere che muta nome sol perché da alcuni il tributo è concepito e costruito come un rapporto giuridico e da altri come funzione giuridica”*³⁶⁷. L'elemento di novità introdotto da questa ricostruzione risiede nel fatto che si ritiene che *“la funzione di imposizione non potrebbe essere discrezionale neppure se la legge espressamente lo volesse”* in quanto un eventuale potere dispositivo, andrebbe a ledere quel diritto fondamentale del contribuente di cui abbiamo detto prima.

Ribaltando il piano di indagine³⁶⁸, altra parte della dottrina³⁶⁹ ritrova il fondamento dogmatico del principio di indisponibilità tributaria nel carattere vincolato³⁷⁰ del potere dell'Amministrazione finanziaria. Infatti i sostenitori della teoria costitutiva declinano il principio di indisponibilità tributaria in termini di *“indisponibilità del diritto di supremazia tributaria”*³⁷¹, evidenziando con ciò la centralità del potere dell'Amministrazione finanziaria. Le prime tracce di questa tesi si rinvencono già nel contesto di studi risalenti. Le teorie del Berliri sono, a

³⁶⁷ G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua “indisponibilità”* cit., p.66.

³⁶⁸ Le teorie precedentemente descritte fanno derivare la vincolatività del potere dell'Amministrazione finanziaria dall'indisponibilità del tributo, e tale principio dalla natura stessa del credito tributario. Questa dottrina invece fa derivare il principio di indisponibilità dal carattere vincolato del potere dell'Amministrazione.

³⁶⁹ G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua “indisponibilità”*, 2008 cit., pag.68 ss.; questa dottrina è descritta anche da P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., pagg. 111 ss.

³⁷⁰ A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 2007, pag.25.

³⁷¹ Il termine ci deriva dalle risalenti teorie del Berliri. Per la diversità della terminologia con cui i vari autori si sono riferiti al principio di indisponibilità tributaria vedi *supra* par. 3.2.

questo proposito, un importante punto di riferimento. Pertanto non ci si può esimere da una breve trattazione.

L'autore prende le mosse da quella che è la potestà impositiva. Tale potestà, spettante a seconda dei casi allo Stato o alle Regioni o altri Enti locali, non può essere negoziata con i contribuenti. Non è ammessa l'istituzione o modificazione dei tributi attraverso un accordo negoziale. La potestà tributaria deriva dalla legge, la quale può essere modificata soltanto dallo stesso legislatore, e non invece dall'esecutivo, né tantomeno da un atto negoziale.

Questo profilo va tenuto distinto da quello della singola obbligazione tributaria, la quale sorge successivamente alla realizzazione del presupposto impositivo da cui discende l'obbligo di pagamento. Essa è solo un elemento della complessa fattispecie del rapporto d'imposta. Quest'ultimo è definito quale un rapporto complesso composto da tutte le obbligazioni di pagamento a favore di uno stesso soggetto attivo di imposta e da tutti i correlati diritti, potestà, poteri, facoltà e divieti.

Alla luce di ciò, il Berliri ritiene che il potere attribuito dalla legge all'Amministrazione sia inderogabile, e tale inderogabilità discende da leggi di diritto pubblico e soprattutto costituzionali. Tuttavia egli non esclude la possibilità di disporre della singola obbligazione tributaria che costituisce solo un frammento dell'intero rapporto d'imposta³⁷²

Tuttavia la dottrina successiva non è stata di questa opinione e perciò non ha condiviso tali conclusioni. Tra gli autori più recenti³⁷³ vi è stato chi, stimando le teorie del Berliri come "*inappaganti*", ha negato la validità di tale posizione minandola dalle fondamenta. Il Berliri aveva tratto conforto per questa tesi dal fatto che l'ordinamento stesso offre numerosi esempi di obbligazioni tributarie

³⁷² Trasponendo tali affermazioni nel contesto della transazione fiscale, si potrebbe concludere che un atto di disposizione dell'obbligazione tributaria (e segnatamente la transazione) sia pienamente ammissibile dato che coinvolge solo le singole obbligazioni tributarie (disponibili) e non mette in discussione il piano del potere impositivo.

³⁷³ G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, 2008 cit., pag. 49.

che possono essere modificate dalla volontà dell'Amministrazione finanziaria apportando degli esempi (tra cui la possibilità di concedere una rateazione, di modificare la scadenza, ecc.). La critica che viene mossa è che la facoltà di accordare dilazioni e rateazioni non intacca il principio di indisponibilità, infatti, esse sono sempre a carattere oneroso; la rinuncia al privilegio fiscale³⁷⁴ non equivale certo a rinuncia al credito, si tratta solo di un accessorio del credito stesso.

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 conseguenze³⁷⁵.

È proprio per questo che autorevole dottrina ha avuto cura di distinguere quella che è la "funzione impositiva" dal rapporto obbligatorio di imposta"; si voleva evitare che dal carattere pubblicistico della disciplina tributaria, si facesse derivare per ciò stesso il carattere indisponibile del credito³⁷⁶. Si evidenzia come il potere impositivo dell'amministrazione *nella sua astratta dimensione normativa e come espressione di una funzione pubblica* è ovviamente indisponibile alla luce del principio di legalità³⁷⁷. Tale principio comporta infatti la doverosità dell'esercizio

³⁷⁴ Di cui all'art. 56 del r.d. n. 78/1922

³⁷⁵ Per quanto attiene ai concetti di discrezionalità del potere della pubblica amministrazione, discrezionalità tecnica e potere vincolato ci si deve rifare alle ricostruzioni dottrinali elaborate dalla dottrina amministrativistica (conformi a tale opinione VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano 2001, p.369§; G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, 2008, cit. p.66 stante il fatto che in campo tributario non sono stati sviluppati concetti autonomi e che ci si riferisce comunque ad una Amministrazione Pubblica. Per tali riferimenti vedi: M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione*, Milano, 1988; A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, I, Napoli, 1989; C. MORTATI, *Discrezionalità*, in *Noviss. Dig. It.*, V, Torino, 1960, 1098; A. PIRAS, *Discrezionalità amministrativa*, in *Enc. Dir.*, XIII, Milano, 1964, 65; P. VIRGA, *Diritto amministrativo, I principi*, Milano, 1989; V. CERULLI-IRELLI, *Corso di diritto amministrativo*, III, Torino, 2001; G. BARONE, *Discrezionalità (Dir. amm)*, in *Enc. giur. it.*, XI, Roma, 1989, 1 ss;

³⁷⁶ 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, Giuffrè, 2008, p.111.

³⁷⁷ Da tale principio deriva che l'Amministrazione possa esercitare solo i poteri che le sono attribuiti dalla legge; Corollari del principio di legalità sono: a) il principio di tipicità dei

di tali poteri. L'amministrazione non si può esimere dal dare attuazione alla volontà del legislatore.

Diversamente si deve concludere per il rapporto debito credito che sorge dalla fattispecie impositiva. Si sostiene³⁷⁸ che non vi sia alcuna ragione ontologica per escludere la possibilità di disporre del singolo credito tributario. Ma è nella legge che, eventualmente, bisogna cercare un tale divieto. Tuttavia la dottrina in esame non ne trova traccia³⁷⁹.

Precedentemente si è detto che il principio di legalità, inteso anche come doverosità dell'azione amministrativa, vincola l'Amministrazione a dare attuazione alla legge. Tuttavia l'art. 23 Cost. è una norma di garanzia (in *bonam partem*) per il contribuente contro prelievi coattivi non previsti da leggi ordinarie; pertanto non si comprende come da ciò possa conseguire l'impossibilità per la legge di prevedere che l'Amministrazione possa disporre del credito³⁸⁰.

La dottrina che sostiene che il fondamento al principio di indisponibilità³⁸¹ 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

provvedimenti amministrativi; b) il principio di necessità dell'azione amministrativa; c) il principio di continuità dell'azione amministrativa.

³⁷⁸P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, 2008, cit., pag. 112. *Contra* vedi la tesi precedentemente delineata di G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, 2008 cit., pag. 68 ss. Il quale sostiene che il credito tributario è indisponibile per sua natura e che il carattere vincolato del potere dell'amministrazione finanziaria ne è diretta e ineludibile conseguenza. Dovrebbe essere così anche se la legge prevedesse diversamente.

³⁷⁹ Vedi in particolare P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, 2008, cit., pag. 115.

³⁸⁰ Per queste notazioni vedi P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, 2008, cit., pag. 115.

³⁸¹ A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 2007, p. 26.; BIONDO P., *L'istituto della compensazione in ambito tributario e la presunta indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Commento a Cass. Civ. sez. trib., n. 22872/2006, in *fisconline*.; M. REDÌ, *Appunti sull'indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1995, p. 430; G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, cit., p. 75.

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.

3.4.4. Il principio di efficienza e buon andamento e la responsabilità del funzionario. Una nuova chiave di lettura.

Tra coloro i quali hanno affermato con sicurezza che il principio di indisponibilità non trova un ancoraggio nella nostra costituzione³⁸², si è fatta strada l'idea che a garanzia degli interessi dell'Amministrazione possa assumere rilievo l'art. 97 Cost. e in particolare la responsabilità per danno erariale del pubblico funzionario che ha agito³⁸³.

L'art. 97 Cost.³⁸⁴ sancisce il principio di legalità, imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione³⁸⁵.

In base al principio di imparzialità all'amministrazione è vietato operare indebite discriminazioni tra i destinatari dei suoi provvedimenti. Per la dottrina tradizionale³⁸⁶ 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

³⁸² 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, Giuffrè, 2008, pagg. 89 ss.; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario- contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Giuffrè, Milano, 2001, p.380 ss.

³⁸³ Il legislatore non ha trascurato tale profilo prevedendo già in tema di conciliazione giudiziale e accertamento con adesione e all'autotutela tributaria, un regime di responsabilità patrimoniale dei dipendenti pubblici per danno erariale cagionato con dolo o colpa grave.

³⁸⁴ Testualmente art. 97 Cost, comma 1 *"I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione"*.

³⁸⁵ Per un approfondimento sul tema: E. CASETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Giuffrè, Milano, 2006; F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, Giuffrè 2007; D. SORACE, *Diritto delle amministrazioni pubbliche, una introduzione*, Il Mulino, Bologna, 2010.

³⁸⁶ Il riferimento è agli autori della nota precedente.

contribuente, più di quanto si possa conseguire da un contenzioso o dalla procedura concorsuale di fallimento. Nell'un 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 incapienza dei beni del debitore, potrebbe compromettere la soddisfazione del credito fiscale. Per avvalorare quest'ultima obiezione si argomenta che in tema di transazione fiscale la stessa Agenzia delle entrate nella circolare n. 8/E³⁸⁷ ha previsto che la scelta se transigere o meno deve essere fatta alla luce dei principi di economicità ed efficienza dell'azione amministrativa e della tutela degli interessi erariali, ma anche degli interessi parimenti coinvolti nella gestione della crisi nell'ottica della ratio sottesa all'istituto concordatario (gestione della crisi di impresa, tutela dell'occupazione, continuità dell'attività produttiva, probabilità di successo del piano).

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 transazione³⁸⁸.

In realtà già la Corte Costituzionale³⁸⁹ aveva implicitamente rigettato questioni di illegittimità costituzionale delle norme che disciplinano forme di

³⁸⁷ Vedi circ. Ag. Entrate n. 40/E 2008.

³⁸⁸ A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale e previdenziale*, Maggioli Editore, Rimini, 2011, p. 77. In riferimento all'art. 53 Cost. la dottrina ha inoltre negato che eventuali istituti deflattivi del contenzioso, quali la conciliazione giudiziale, possano "riverberarsi sul piano della norma sostanziale, occupata dal coerente riparto del carico impositivo, (o) su quello [...] dell'esercizio dell'attività di accertamento, informato ai criteri di imparzialità e buon andamento". Vedi M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit. 2001

³⁸⁹ Corte Costituzionale, sent. del 24 ottobre 2000, n. 433. La Corte qui decide per l'infondatezza del ricorso del remittente che sosteneva l'illegittimità costituzionale delle "norme che consentono agli uffici tributari di addivenire alla conciliazione della lite a loro insindacabile giudizio" per "inconferenza del richiamo operato agli artt. 97 e 53 Cost. dovuto ad una erronea sovrapposizione di piani, quello sostanziale e quello processuale". La Corte in questa sede sostiene che gli artt. 53 e 97 Cost. attengono, secondo consolidata giurisprudenza della stessa Corte, non alla funzione giurisdizionale quanto il primo all'organizzazione dei pubblici uffici e l'altro alla garanzia sostanziale della proporzionalità dell'imposta alla capacità del contribuente" sotto questo profilo vedi anche FANNI M., *L'indisponibilità del credito tributario salvo tassative deroghe*, commento a Cass., sez. trib., 16 marzo 2001 n. 12314, in *Dir. e Prat. Trib.*, II, 2002;

accordi con l'Amministrazione che intervengono sul procedimento di imposizione.

Questa non è la sola critica che è stata mossa sotto il profilo della vincolatezza dell'agire dell'amministrazione finanziaria. È stato inoltre affermato, che la vincolatezza dell'azione dell'Amministrazione non è ontologicamente incompatibile con ogni ipotesi di disposizione del credito tributario. Tutt'al più potrebbe assurgere a criterio per valutare la responsabilità del funzionario per atti di disposizione compiuti senza una *effettiva giustificazione*³⁹⁰. Secondo questo indirizzo, più che negare astrattamente la possibilità di disporre del credito tributario, la garanzia dei contribuenti passa attraverso il corretto e imparziale esercizio dei poteri di disposizione.

3.4.5 La funzione impositiva. Profili di discrezionalità

Generalmente si afferma che il potere vincolato in capo all'Amministrazione finanziaria si estrinseca nell'impossibilità per la stessa di procedere a valutazioni discrezionali³⁹¹, in quanto essa è tenuta esclusivamente a dare un contenuto alle scelte effettuate dal legislatore nelle singole leggi di imposta. L'amministrazione deve limitarsi ad accertare l'esistenza del presupposto di imposta, senza dover bilanciare alcuno degli interessi in gioco³⁹². Deve agire secondo norme stabilite dalla legge, consentendo la trasparenza

³⁹⁰ Così M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e Conciliazione Giudiziale*, in *Commento agli interventi di Riforma Tributaria* a cura di M. Miccinesi, Padova, 1999 il quale ritiene che imparzialità e potere di rinuncia siano conciliabili in vista del fine pubblico della percezione dell'imposta. Dello stesso tenore 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, Giuffrè, 2008, p.115.

³⁹¹ L'unico tipo di discrezionalità che può riconoscersi in capo all'amministrazione finanziarie, la cui compresenza a fronte dell'esercizio di un potere vincolato non è mai stata posta in discussione, è la discrezionalità tecnica. Si pensi alle valutazioni di stima connesse alla determinazione del valore di un immobile. Su questo vedi A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, nota 38, pag 15.

³⁹² Secondo la definizione maggioritaria di "discrezionalità amministrativa", per cui vedi autori citati nella nota n.99.

dell'attività amministrativa³⁹³. Non ha quell'ampia facoltà di scelta che è propria del creditore privato.

Il problema dell'elasticità della norma tributaria ha condotto la dottrina a domandarsi che cosa accade quando il confine tra discrezionalità amministrativa e discrezionalità tecnica si assottiglia. Una dottrina risalente, non distinguendo precisamente tra le due, ha sostenuto la tesi per la quale, quando l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad applicare una norma che consente un ampio margine di scelta, essa deve seguire il criterio dell'opportunità (elemento proprio del potere discrezionale)³⁹⁴. Attualmente invece, anche in campo amministrativo, si è giunti a una più concorde distinzione tra discrezionalità amministrativa e tecnica, ritenendo che la prima sia legata al bilanciamento di contrastanti interessi in gioco; l'altra legata ad un apprezzamento effettuabile da ogni essere raziocinante e pensante³⁹⁵ basata sulla libertà di pensiero e sindacabile.

Una dottrina più recente ha, invece, affermato che le più evidenti forme di discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria piuttosto che nel momento impositivo si rinvencono nell'ambito dei poteri istruttori e di accertamento; e più precisamente nella possibilità di selezionare i contribuenti da sottoporre ad accertamento³⁹⁶ e nella scelta delle modalità³⁹⁷ con cui esercitare i poteri istruttori³⁹⁸.

³⁹³ Il profilo della trasparenza nell'attività amministrativa, principio fondamentale del diritto pubblico è introdotto da M. REDI, *Appunti sull'indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1995 pag. 430.

³⁹⁴ Per gli autori che hanno ritenuto discrezionale il potere dell'amministrazione di fronte ad una norma elastica vedi G. ZINGALI, *L'elasticità della norma e la discrezionalità dell'amministrazione nel campo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1960, 5. G. FALSITTA, *Il ruolo della riscossione*, Cedam, Padova, 1972.

³⁹⁵ R. POMINI, *Note sull'attività discrezionale della p.a. in materia tributaria*, in *Riv. Dir. fin.*, 1962, I, 175 ss.; G.A MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. Dir. fin. Sc. Fin.*, 1967, I, 268.

³⁹⁶ FANTOZZI, *Rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. fin. Sc. Fin.*, 1984, I, 218.

Alla luce di ciò si può affermare che il potere dell'Amministrazione si scinde in due componenti. La prima assolutamente vincolante³⁹⁹ che attiene all'attuazione delle norme impositive, e la seconda che riguarda gli altri aspetti del rapporto tributario, che può coinvolgere profili di discrezionalità amministrativa. Infatti le limitate ipotesi di discrezionalità che si riscontrano (si pensi all'accertamento con adesione o alla conciliazione giudiziale), non incidono sulla determinazione del *quantum debeatur*⁴⁰⁰, ma solo su altri profili del rapporto come il raggiungimento della *verità* in modo rapido e attendibile. In particolare, ai fini della transazione fiscale la scelta dell'Amministrazione se prestare il consenso all'accordo o meno⁴⁰¹ rappresenta un esercizio di potere discrezionale. Di recente la legge ha stabilito per alcuni istituti dei parametri a cui l'amministrazione deve attenersi nella scelta se prestare o meno il proprio consenso avendo riguardo al margine di soddisfazione che deriva dall'accordo; questo profilo è ancora totalmente assente nel settore della transazione fiscale⁴⁰².

3.4.6 Possibile esistenza di un nuovo concetto: la discrezionalità tributaria

Prendendo le mosse da quanto detto (in ordine al fatto che l'amministrazione gode di una certa discrezionalità di fronte alla scelta di

³⁹⁷ Sulla possibilità che la scelta del grado di intensità possa presentare le caratteristiche della discrezionalità, F. GALLO, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. Dir. sc. Fin.*, 1992, 655 s.s.;

³⁹⁸ Con la conseguenza che la corrispondente posizione del cittadino è qualificabile come di interesse legittimo e tutelabile sotto il profilo dell'eccesso di potere. Per questo vedi VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano 2001, pag 373.

³⁹⁹ Secondo la dottrina maggioritaria precedentemente esposta.

⁴⁰⁰ A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 2007, pag. 15. Egli afferma apertamente che *nelle intenzioni del legislatore [...] la conciliazione o l'accertamento con adesione non rappresentano di certo dei congegni giuridici normativizzati che legittimano un "accordo tra ufficio e contribuente circa la determinazione del debito di imposta: essi costituiscono soltanto dei mezzi tecnici messi a disposizione dall'amministrazione per raggiungere la verità in sede di accertamento del tributo in modo più rapido e con la maggiore attendibilità possibile"*.

⁴⁰¹ Per questa affermazione vedi M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano 2001. Il quale evidenzia come già in passato in molti avevano qualificato il concordato un atto vincolato per quanto attiene alla determinazione della base imponibile.

⁴⁰² Questo profilo problematico verrà trattato in maniera più estesa nel proseguo della trattazione.

accordarsi o meno con il contribuente si ritiene condivisibile quanto precedentemente affermato), parte della dottrina ha manifestato una certa difficoltà nel difendere la tesi per la quale il potere dell'amministrazione di determinare il *quantum* del tributo sia un potere vincolato⁴⁰³.

Si afferma che quando il momento valutativo e quello volitivo sono intimamente connessi (come nel caso in cui l'amministrazione deve assumere la decisione di accordarsi o meno) è estremamente difficile discernere il momento della discrezionalità e quello della vincolatezza. Questa notazione è stata effettuata nell'ambito del diritto amministrativo⁴⁰⁴. La stessa considerazione è stata riproposta anche in materia tributaria, in quanto è sempre coinvolta un'amministrazione pubblica⁴⁰⁵.

Ciò appare tanto più ovvio se si propone un esempio. Riferendoci al modulo dell'accordo tributario, il consenso raggiunto sul *quantum debeatur* influenza e determina la scelta sul "*se concordare o meno*" e viceversa. E non potrà che essere così. Se ci si riferisce alla transazione fiscale, la proposta transattiva presentata dal contribuente all'Amministrazione finanziaria, sarà esaminata e la decisione del fisco non potrà certo prescindere dalla percentuale di soddisfazione del credito tributario proposta. Questa scelta sarà conseguenza di una valutazione discrezionale del risultato (dell'accordo) sulla base del rapporto costi/benefici nell'ottica dell'efficienza e buon andamento della Pubblica Amministrazione.

Sulla base di queste considerazioni tale dottrina è giunta ad affermare che il dogma della vincolatività dell'agire dell'Amministrazione finanziaria può essere sconfessato in quanto essa spesso agisce al di fuori di rigidi schemi

⁴⁰³ M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano 2001, pag 379.

⁴⁰⁴ F. LEVI, *L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, Torino, 1967, 220 ss.; G. BARONE, *Discrezionalità (Dir. amm)*, in *Enc. giur. it.*, XI, Roma, 1989.

⁴⁰⁵ Nell'operato dell'Amministrazione finanziaria non si possono separare i due momenti, quello discrezionale dell'accordo e quello vincolato dell'imposizione. Per questo vedi E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, Utet, 1969.

legislativamente predeterminati, essendo chiamata ad effettuare valutazioni tecniche o di opportunità⁴⁰⁶.

È stato ritenuto possibile definire un nuovo concetto: la discrezionalità tributaria⁴⁰⁷; essa troverebbe il suo spazio vitale tra la *discrezionalità amministrativa* e la *discrezionalità tecnica*. L'accordo con l'amministrazione comporta la scelta, a pena di responsabilità del funzionario, della soluzione migliore in termini di rapporto costi/benefici⁴⁰⁸, valutando il possibile esito di una eventuale lite. Questa operazione non implica discrezionalità amministrativa in quanto non vi è un contemperamento di opposti interessi in gioco in funzione di massimizzazione di quello erariale, né tantomeno discrezionalità tecnica perché non coinvolge l'applicazione di conoscenze tecniche specialistiche di un determinato settore.

Si evidenzia in questo ambito l'esplicita scelta del legislatore di vincolare l'amministrazione al rispetto di criteri generali, non già all'esatta determinazione della base imponibile; di conseguenza sarebbe necessario che il legislatore stabilisca dei parametri più precisi cui attenersi nell'attività di scelta da parte del funzionario⁴⁰⁹.

⁴⁰⁶ Si è inoltre evidenziato come, tale dogma ha in passato condotto molti studiosi a conclusioni aprioristiche per ciò che concerne il concordato tributario. Da un lato "sono state ricercate complesse distinzioni concettuali nella speranza che potessero in qualche modo giustificare la scelta della parte pubblica" e dall'altro "a pensare che l'unica soluzione possibile fosse quella di ingessarne le possibilità volitive". M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano 2001.

⁴⁰⁷ Vedi M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano 2001, pag. 382; dello stesso autore anche *L'accertamento con adesione: strumenti e tecniche di tutela del contribuente*, atti del convegno sull'accertamento con adesione, rinvenibile sul sito www.giustiziatributaria.it.

⁴⁰⁸ O, per quanto ci interessa ai fini della transazione fiscale, dalle possibili conseguenze di un voto contrario in sede di adunanza dei creditori.

⁴⁰⁹ Criteri di efficienza e buon andamento dell'agire dell'amministrazione, con le relative conseguenze sul piano della responsabilità del funzionario. Si tratta della negazione di una critica che era stata mossa dalla dottrina maggioritaria. Si riteneva, infatti, che sulla base del dogma della vincolatezza dell'agire dell'amministrazione dovessero essere emanate delle normative regolamentari per fissare dei criteri-guida rigidi per l'amministrazione finanziaria. Ciò sulla base della considerazione per la quale non è ammissibile alcuno schema negoziale-transattivo nell'ambito del diritto tributario.

3.4.7 Derogabilità del principio. La posizione della giurisprudenza

Secondo la teoria precedentemente descritta di A.D. Giannini, l'obbligazione tributaria ha le medesime caratteristiche dell'obbligazione civilistica, ed essendone il legislatore in un certo senso il *dominus*, nulla gli potrebbe impedire di attribuire all'Amministrazione il potere di disporre con transazioni, abbuoni, sconti, concordati ecc⁴¹⁰. Tale affermazione è stata criticata in quanto si riduce l'indisponibilità a mero "guscio privo di sostanza", in quanto consisterebbe soltanto nel mero rispetto di norme di legge al di fuori delle quali i funzionari non possono decidere che gli adempimenti tributari vengano assolti in modi e termini diversi da quanto previsto dal legislatore⁴¹¹.

Partendo da questo punto, autorevoli scrittori hanno sostenuto che il principio di indisponibilità può essere derogato per espressa volontà del legislatore. In presenza di una normativa *ad hoc*, che contempla la possibilità di deroga si può legittimamente assistere alla disposizione di un'obbligazione tributaria⁴¹². Questa tesi è stata condivisa dalla giurisprudenza di legittimità.

In particolare la corte di Cassazione, sezione tributaria nella sentenza n. 12314 del 16 marzo 2001 prende spunto dalla questione di diritto che le è stata prospettata per affrontare un tema collaterale a quello di cui ci stiamo occupando e cioè quello della natura negoziale della conciliazione giudiziale e degli altri

⁴¹⁰ G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, cit., p.50., e dello stesso autore, *Principi dir. trib.*, Torino, Giappichelli, s.d., 2004, p. 79, secondo il quale «in altri termini, in assenza di norme espresse, né il contribuente può chiedere, né l'Amministrazione consentire, che gli adempimenti tributari vengano assolti in modi e termini diversi da quel che le norme stabiliscono»; l'orientamento di altri scrittori non è dissimile. Nel senso che la inderogabilità o indisponibilità della obbligazione tributaria si risolve esclusivamente nella vincolatezza della attività amministrativa di imposizione, regolata in ogni suo aspetto dalla legge, al cui rispetto sono tenute tutte le parti del rapporto v. G. TESORO, *Il principio della inderogabilità nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1937, II, p.55 ss., ID., *Principi di dir. trib.*, Bari, 1938, pp.52-53; M. PUGLIESE, *Istituzioni di dir. fin.*, Padova, Cedam, 1937, 37; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di dir.trib.*, Milano, Giuffrè, 1951, p. 20, 57 e nota 5; MICHELI-TREMONTE, *Obbligazioni (dir.trib.)*, in *Enc. dir.*, XXIX, p.453, nota 244.

⁴¹¹ Questa critica è mossa da G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, cit. pag 50; per questi profili vedi anche: S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2004, p.79.

⁴¹² C.f.r. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, p.314; ma anche F. BATISTONI-FERRARA, *Conciliazione giudiziale*, in *Enc. Dir. agg.*, Milano, 1998, 234.

istituti di deflazione del contenzioso tributario⁴¹³, nonché della stessa (in)disponibilità del credito tributario.

La Cassazione afferma che la conciliazione giudiziale è un vero e proprio accordo tra Amministrazione e contribuente volto a definire la lite mediante un incontro di volontà intorno all'entità dell'accertamento; questo inquadramento non inficia il principio della normale indisponibilità per l'Erario del credito di imposta. Un eventuale accordo delle parti, al di fuori delle condizioni previste dalla legge non può essere considerato vincolante.

La Corte conclude affermando che la conciliazione giudiziale “è [...] una forma di composizione convenzionale della lite tributaria [...] e si pone in deroga al principio della normale indisponibilità per l'Erario del credito di imposta”. E ancora che, ammettere una conciliazione giudiziale in difetto dei presupposti di legge significherebbe consentire “una transazione, inammissibile in materia tributaria in assenza di una specifica disposizione”.

Ciò porterebbe ad affermare che il legislatore può liberamente prevedere la possibilità per l'amministrazione transigere e di addivenire ad un accordo con il contribuente, senza che sia violato alcun dogma. Queste conclusioni sono state possibili in quanto il principio di indisponibilità è considerato dalla Corte derogabile a fronte di previsioni legislative ad hoc. Le deroghe costituiscono un *numerus clausus* e sono norme di “stretta interpretazione”, e tutto quanto non sia riconducibile alla disciplina legale deve essere escluso.

La dottrina ha colto una certa urgenza della Corte a prendere posizione sul tema e ha cercato di capire come mai la Cassazione avesse ceduto a tale riconoscimento⁴¹⁴. Si aveva, quasi comunemente, la percezione di un progressivo

⁴¹³ M. FANNI, *L'indisponibilità del credito tributario salvo tassative deroghe*, commento a Cass., sez. trib., 16 marzo 2001 n. 12314, in *Dir. e Prat. Trib.*, II, 2002;

⁴¹⁴ Probabilmente la Corte è stata spinta in primo luogo dal sopravvenire di “pericolose” pronunce recenti delle Commissioni tributarie; soprattutto della Commissione Tributaria Provinciale di Torino che ha ritenuto che la conciliazione, pur al di fuori e in mancanza di una controversia tributaria, rappresenti una manifestazione di volontà delle parti. E ancora di più la Commissione Regionale che riteneva di avere solo un ruolo di controllo formale sull'operato delle stesse. La funzione di controllo della Commissione si arresta solo in caso di accertata esistenza di controversia tra le parti. In secondo luogo la Corte è stata spinta dallo sviluppo della recente dottrina in relazione alla moltiplicazioni di istituti tributari basati sulla deflazione del

superamento del principio di indisponibilità del credito tributario⁴¹⁵ dovuta al proliferare di istituti che, con l'obiettivo di snellire l'enorme mole di lavoro pendente di fronte alle commissioni, consentisse all'Amministrazione di gestire managerialmente le liti per avere un risultato migliore in termini di efficienza. Tutto ciò ai danni del consolidato dogma dell'indisponibilità.

La dottrina⁴¹⁶, consapevole di questa evoluzione, nel tentativo ultimo di difendere il dogma dallo "scolorimento"⁴¹⁷, ha sottolineato che la discrezionalità amministrativa rimane comunque finalizzata al raggiungimento di scopi predeterminati dalla legge. Agendo nell'obiettivo di temperare tutti (e solo) gli interessi considerati dal legislatore, l'Amministrazione non è titolare di un potere arbitrario. Permane il carattere dell'indisponibilità dell'obbligazione, che, tuttavia, deve ora essere temperato con altri interessi, e in particolare la riduzione delle lungaggini del contenzioso⁴¹⁸.

Sulla scia della pronuncia del 2001, la Corte ha ribadito con la sent. n. 21325 del 13 giugno 2006 che "*la conciliazione giudiziale di cui all'art. 48⁴¹⁹ attiene all'esercizio di poteri dispositivi delle parti*" e aggiunge che "*essa costituisce un istituto di deflazione di tipo negoziale*"⁴²⁰.

contenzioso. C.f.r. FANNI, *L'indisponibilità del credito tributario salvo tassative deroghe*, in *Dir. e Prat. Trib.*, II, 2002, p.734.

⁴¹⁵ A., CUVA *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 2007, p.31; M. FANNI, *L'indisponibilità del credito tributario salvo tassative deroghe*, p.733.

⁴¹⁶ G. PETRILLO, *La conciliazione giudiziale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, I, 2001, 514 ss.

⁴¹⁷ Secondo la terminologia utilizzata da M. FANNI, *L'indisponibilità del credito tributario salvo tassative deroghe*, p.733.

⁴¹⁸ F. NATOLI, *Considerazioni in tema di conciliazione giudiziale tributaria ed estinzione del giudizio*, in *Dir. Prat. Trib.*, n.9 del 2000, p.855.

⁴¹⁹ Del D.lgs n. 546/1992, che consente di chiudere in maniera agevolata la lite con il Fisco, avviata con ricorso innanzi alla Commissione tributaria provinciale.

⁴²⁰ M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario- contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Giuffrè 2001 . 410 ss. La conciliazione giudiziale, così come l'accertamento con adesione sono ispirati ad una comune e particolare *ratio*, quello di ottenere una soddisfazione anche parziale del credito tributario, per garantire la sopravvivenza dell'attività di impresa. Se si tiene conto anche che essi sono difficilmente riconducibili negli schemi classici dell'attuazione tributaria si è già parzialmente risposto al

3.5 Conclusione

La pronuncia della Cassazione sembra essere un tentativo di pacificazione tra le diverse voci esistenti in dottrina. Da un lato è stato ribadito il principio di indisponibilità tributaria, ma dall'altro è stato creato un *vulnus* all'interno dello stesso in quanto è stato ritenuto "derogabile dal legislatore" attraverso una normativa *ad hoc*⁴²¹.

Anche la dottrina⁴²² aveva sottolineato come nel caso della conciliazione giudiziale, ma anche dell'accertamento con adesione, non si ha alcuna rinuncia al diritto ma "si realizza una forma di collaborazione"⁴²³ tra contribuente e Amministrazione al fine di agevolare la determinazione del debito di imposta. Il principio di indisponibilità non è messo in discussione in quanto tali istituti non ne risultano lesivi.

Spingendosi oltre, altri⁴²⁴ hanno affermato che in realtà nell'ordinamento non vi è alcuna norma inderogabile che sancisce il principio di indisponibilità. Ed in particolare gli art. 23 e 53 Cost. sono inconferenti sotto tale profilo in quanto da un lato essi vincolano solo il legislatore, e dall'altro sono norme dettate a garanzia del cittadino. Pertanto non possono essere addotti a sostegno

perché si è così faticato ad arrivare alle conclusioni di cui sopra. La dottrina denuncia la carenza di elasticità dimostrata dagli studiosi che sono stati condizionati dall'approccio dogmatico in tema di accertamento. Le difficoltà erano anche dovute al fatto che si partiva da uno schema proprio del diritto privato (accordo, conciliazione, transazione ecc.) per attuare una funzione pubblica, per di più vincolata.

⁴²¹ In realtà, come è stato osservato la Suprema corte ha scelto di perseguire una strada consente di sancire definitivamente la legittimità di istituti che hanno, nella pratica, un indiscusso effetto positivo svolgendo una funzione deflattiva del contenzioso. A. CUVA *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit., p.31; M. FANNI, *L'indisponibilità del credito tributario salvo tassative deroghe*, cit. p.733.

⁴²² A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 2007, p. 12.

⁴²³ A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 2007, p. 12; M. POLANO, *La conciliazione giudiziale*, in *Rass. Trib.*, 2002, p.40.

⁴²⁴ P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit. ,pagg. 91 ss.

del principio suddetto che invece ha la funzione di tutelare le ragioni dell'Erario. Tali ragioni potranno semmai ricevere protezione dall'attuazione del principio di efficienza e buon andamento dell'amministrazione di cui all'art. 97 Cost. La nuova chiave di lettura dovrebbe risiedere, quindi, nella responsabilità del funzionario pubblico⁴²⁵ il quale è chiamato ad effettuare delle scelte discrezionali in caso di atti di disposizione compiuti senza una *effettiva giustificazione*⁴²⁶.

E tuttavia una critica che può essere effettivamente mossa è che, sebbene le norme di cui all'art. 23 e 53 Cost. siano sicuramente poste a garanzia di ogni cittadino, lo stesso non può dirsi della conciliazione e dell'accertamento con adesione. In realtà, come si è detto precedentemente⁴²⁷, il mancato pagamento di una quota di contribuzione avvantaggia chi ne usufruisce a danno degli altri consociati⁴²⁸. Lo Stato non subisce da ciò alcun danno in quanto non muterà le sue esigenze di spesa che si ripercuoteranno sui contribuenti adempienti. Ciò compromette l'equità e la giustizia del sistema tributario incentrato sul *principio di capacità contributiva* consacrato nell'art. 53 Cost.

La chiave di lettura torna ad essere la norma costituzionale. Il principio di indisponibilità può essere considerato una declinazione del principio di capacità contributiva nella misura in cui garantisce ciascun cittadino dall'essere gravato dal carico fiscale in misura superiore a quanto "dovuto" in base ai parametri costituzionali⁴²⁹. Inoltre, la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. impedisce che il

⁴²⁵ P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., pagg. 115 ss. M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., pag. 393. Vedi anche *supra* par. 3.4.4.

⁴²⁶ Così M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e Conciliazione Giudiziale*, in *Commento agli interventi di Riforma Tributaria* a cura di M. Miccinesi, Padova, 1999 il quale ritiene che imparzialità e potere di rinuncia siano conciliabili in vista del fine pubblico della percezione dell'imposta. Dello stesso tenore 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, Giuffrè, 2008, p.115.

⁴²⁷ Più approfonditamente vedi par. 3.4.2.

⁴²⁸ 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) La Rosa, Giuffrè, Milano, 2008, pag. 53.

⁴²⁹ Si rimanda al paragrafo 3.4.2 per una disamina in dettaglio degli equilibri del sistema fiscale e della portata del principio di capacità contributiva. Per un ulteriore approfondimento sul tema si

potere legislativo trasli su altri poteri pubblici, e in particolare sugli uffici, la funzione di imporre prelievi fiscali. Tale funzione è irrinunciabile.

In base a queste premesse la conciliazione giudiziale e l'accertamento con adesione sono stati accusati di violare il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Per difendere tali istituti, parte della dottrina ha affermato che essi non coinvolgono una scelta discrezionale dell'Amministrazione, ma implicano solo una collaborazione tra questa e il contribuente per una determinazione della base imponibile più vicina possibile alla realtà.⁴³⁰ Lo stesso non si può però dire per la transazione fiscale. In questi casi l'amministrazione rinuncia alla riscossione di crediti certi, in alcuni casi già iscritti a ruolo.

A questo punto sembrerebbe inevitabile concludere per l'incostituzionalità della transazione. Ma in realtà gli obiettivi che si vogliono raggiungere attraverso tale istituto sono da un lato quello di recuperare a tassazione materia imponibile che altrimenti andrebbe perduta⁴³¹, e dall'altro quello di consentire all'impresa in crisi di evitare il fallimento e rimanere sul

vedano F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur. Treccani*, 1988, p.3; F. BATISTONI-FERRARA, *Capacità contributiva*, in *Enc. Dir. Agg.*, III, 1999, p. 347.

⁴³⁰ M. POLANO, *La conciliazione giudiziale*, in *Rass. Trib.*, 2002, p.40. A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 2007, p 57.

⁴³¹ A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 2007, p 57. Ricorrere alla transazione è per l'Amministrazione più conveniente, vantaggioso ed economico. Ciò è stato detto in relazione alla transazione dei ruoli ma è stato ripreso nelle pagine successive anche per la transazione fiscale ex art. 182-ter l.f.

mercato tutelando esigenze sociali e occupazionali⁴³². Si tratta di interessi meritevoli di tutela che trovano anche una copertura costituzionale⁴³³.

Il legislatore quando nell'esercizio della sua funzione legislativa si trova di fronte all'esigenza di tutelare interessi costituzionali configgenti è chiamato ad effettuare un bilanciamento di tali interessi. La sua scelta potrà, eventualmente, essere sottoposta al vaglio della Corte Costituzionale che ne valuterà la ragionevolezza⁴³⁴.

Concludendo, se si accoglie la tesi per la quale l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria non è altro che "l'altra faccia"⁴³⁵ del principio di capacità contributiva il problema della legittimità di un istituto quale la transazione fiscale si potrebbe risolvere in una ponderazione di interessi che trovano pari tutela Costituzionale⁴³⁶.

⁴³² S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in *Il Fisco* n. 20 del 15 maggio 2006. Vedi anche E. STASI, *La transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 7/2008 il quale sottolinea che questo istituto è stato introdotto nel corpus delle norme dedicate alla discipline dei modelli di soluzione consensuale della crisi per consentire la fruizione da parte degli imprenditori insolventi. Ciò avrebbe la finalità di incentivare i tentativi di risanamento dei complessi aziendali in difficoltà anche i ottemperanza alla volontà del legislatore delegato di realizzare la riconduzione della disciplina della transazione fiscale per insolvenza o assoggettamento a procedure concorsuali al concordato preventivo.

⁴³³ Si tenga conto che la giurisprudenza costituzionale ammette al bilanciamento sia i diritti positivizzati sia altri diritti non espressamente previsti nel testo costituzionale. Emblematico è il caso dei diritti della personalità, veicolati attraverso l'art. 2 Cost. Sono stati così riconosciuti espressamente il diritto alla vita, il diritto alla libertà sessuale, il diritto degli inabili all'accompagnamento, il diritto alla *privacy*, il diritto all'espatrio, il diritto all'identità personale, il diritto all'abitazione, il diritto alla libertà sociale, il diritto al nome ecc.

⁴³⁴ Il giudizio di bilanciamento è operato della Corte Costituzionale nel valutare la legittimità costituzionale di una legge ordinaria. Per il giudizio di bilanciamento vedi R. BIN- G. PITRUZZELLA, *Diritto Costituzionale*, Torino, Giappichelli 2009, p.478ss.

⁴³⁵ Sarebbe più preciso dire "una delle altre facce", dato che questo principio costituisce la matrice di diversi dogmi dell'ordinamento tributario come ad esempio l'elusione fiscale o all'abuso del diritto. Per questo vedi F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in *La capacità contributiva* (a cura di) G. Lorenzon, R. Schiavolin, L. Tosi, Padova, 1993, pagg. 15-16.

⁴³⁶ Vedi anche cap. 4 per quanto riguarda i profili di compatibilità con l'ordinamento comunitario.

4 Cenni comparatistici

L'esperienza italiana in ordine ai rapporti tra amministrazione e contribuente sotto il profilo degli accordi aventi ad oggetto gli obblighi tributari non può essere decontestualizzata dal panorama europeo.

Il principio di indisponibilità del debito tributario non è estraneo ai sistemi fiscali degli altri Stati dell'Unione Europea. Tuttavia ha avuto un'attuazione differenziata.

Vi sono degli elementi costanti in tutti gli ordinamenti che verranno presi in considerazione. Il principale è il principio di legalità in materia tributaria, che spesso subisce deroghe o affievolimenti a causa del bilanciamento con il principio di efficienza tributaria e buon andamento dell'azione amministrativa

Nel sistema fiscale spagnolo si è prestata notevole attenzione al principio di indisponibilità tributaria. Diversamente in Germania, Francia e soprattutto nel Regno Unito.

4.1 La Spagna.

Il principio di legalità è un elemento in comune con l'esperienza spagnola. La riserva di legge (relativa)⁴³⁷ in materia tributaria è consacrata all'art. 31 comma 1 della Costituzione del Regno, e prevede che “*potranno stabilirsi prestazioni personali o patrimoniali di carattere pubblico solo per legge*”⁴³⁸. Di conseguenza il contenuto e il regime giuridico dell'obbligazione tributaria sono sottratte alla volontà dispositiva delle parti⁴³⁹.

⁴³⁷ Vedi F. PEREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Madrid, 1998, pag. 126.

⁴³⁸ Così F. CERIONI, *Gli accordi nel procedimento di accertamento delle imposte nel Regno Unito, in Germania, in Spagna ed in Francia*, Università di Bologna, Collana del corso di perfezionamento in diritto tributario “A. Berli”, 2000.

⁴³⁹ Così anche A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 2007, p 28.

Per quanto riguarda la legge ordinaria, conferme del principio costituzionale sono contenute nella “legge generale tributaria del 1963” e nella “Legge generale tributaria” del 2003⁴⁴⁰. Le norme rilevanti sotto questo profilo sono:

- art 18 che è rubricato proprio “*indisponibilità del credito tributario*” e prevede che “*il credito tributario è indisponibile salvo previsione contraria di legge*”⁴⁴¹ ;
- art. 75 dedicato al condono fiscale, il quale prevede che i crediti tributari potranno essere condonati solo in base alla legge, nella misura e nei modi in essa stabiliti⁴⁴²;
- art. 17 comma 4 in base al quale gli elementi dell’obbligazione tributaria non possono essere convenzionalmente modificati; eventuali patti di tale tenore saranno inefficaci nei confronti dell’Amministrazione;⁴⁴³

Ulteriore fonte normativa che interessa ai nostri fini è la “*legge generale presupuestaria*” a norma della quale sono proibiti l’alienazione, l’imposizione di oneri la concessione dei diritti economici spettanti alla Pubblica Amministrazione, nonché condoni, esenzioni dilazione di pagamento dei diritti pubblici fuori dai casi previsti dalla legge⁴⁴⁴. L’art. 39 della stessa legge proibisce che i diritti spettanti all’Amministrazione pubblica divengano oggetto di qualunque tipo di transazione giudiziale ed extragiudiziale, salvo espressa

⁴⁴⁰ Legge 17 dicembre 2003, n.58.

⁴⁴¹ Letteralmente “*Indisponibilidad del crédito tributario*” e “*El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa*”.

⁴⁴² “*Condonación*”; “*Las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de Ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen*”.

⁴⁴³ “*La relación jurídico-tributaria*”; “*Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.*”.

⁴⁴⁴ C.f.r. A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell’obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 2007, p 28.

autorizzazione con decreto reale del Consiglio dei Ministri previo parere dell'Adunanza plenaria del Consiglio di Stato⁴⁴⁵.

Da ciò non è conseguita una totale chiusura rispetto a tali tipologie di iniziative. La giurisprudenza prima e il legislatore poi, hanno ridimensionato la portata assoluta inizialmente posseduta dal principio di indisponibilità tributaria consentendo talune forme di accordo⁴⁴⁶ con le quali si predetermina la base imponibile del tributo.

La dottrina ritiene che gli eventuali accordi che potranno essere conclusi con l'Amministrazione potranno trovare spazio solo in situazioni di provata incertezza sugli elementi costitutivi del debito tributario. Essi non possono intervenire né nel caso in cui l'Amministrazione possiede elementi sufficienti per determinare la base imponibile, né quando si possa ipotizzare l'esistenza di un reato⁴⁴⁷.

4.2 La Germania

La Costituzione tedesca prevede al §80, comma 1 il legalitätsprinzip (il principio di legalità). Alla luce di questo principio la Corte Costituzionale ha affermato che *“gli Uffici finanziari facciano rispettare gli obblighi impositivi previsti*

⁴⁴⁵ In questo senso F. CERIONI, *Gli accordi nel procedimento di accertamento delle imposte nel Regno Unito, in Germania, in Spagna ed in Francia*, Università di Bologna, Collana del corso di perfezionamento in diritto tributario “A. Berli” , 2000, p. 86.

⁴⁴⁶ Sotto questo profilo merita menzione la legge 26 febbraio 1998, n. 1 che introduce gli *Acuerdos previos de valoración*, con i quali si predetermina la base imponibile del tributo. Si tratta dei c.d. APA previsti all'art. 9 della suddetta legge, poi recepito nell'art. 91 della nuova legge generale Tributaria del 2003 il quale prevede che *“los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, producos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria”*.

⁴⁴⁷ P. SANCHEZ – OSTIZ, *La definizione transattiva delle pendenze tributarie in Italia e nell'Unione Europea. Normativa vigente e prospettive di armonizzazione. La situazione nel diritto spagnolo*, in *Il fisco*, n. 36 del 1999, pag. 1174.

*dalla legge, procedano ad accertare la base imponibile, verificando la corrispondenza del debito e della relativa misura ai presupposti di legge*⁴⁴⁸.

La dottrina tedesca arriva a conclusioni non dissimili, sostenendo l'inammissibilità di accordi tributari che consistano in rinunce totali o parziali della riscossione delle imposte dovute per legge⁴⁴⁹.

Tuttavia la prassi va evolvendosi nel senso opposto. L'Amministrazione è solita concludere degli accordi con il contribuente nei casi di incertezza nel calcolo della base imponibile; tali accordi sono considerati pienamente leciti e vincolanti in quanto si vuole salvaguardare l'efficacia e l'efficienza dell'Amministrazione⁴⁵⁰.

4.3 La Francia

La Costituzione francese del 1958, prevede il principio di riserva di legge all'art 34, comma 2. In modo non dissimile da ciò che è accaduto in Germania, si è cercato di non irrigidire l'operato dell'Amministrazione. Tuttavia la risposta è stata di portata notevolmente differente. Le possibilità di accordo con l'Amministrazione sono circoscritte alle sanzioni tributarie e alle maggiorazioni d'imposta⁴⁵¹.

La Francia, come l'Italia, si è dotata di un nuovo istituto, quello della *transaction*⁴⁵². Nulla ha a che vedere con la transazione fiscale del sistema italiano. L'ambito applicativo è limitato. È un mezzo per concludere la vertenza in breve tempo e con condizioni accettabili per entrambe le parti.

⁴⁴⁸ BVerfGE 28, pag 216(228).

⁴⁴⁹ Così A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 2007, p 28.

⁴⁵⁰ F. CERIONI, *Gli accordi nel procedimento di accertamento delle imposte nel Regno Unito, in Germania, in Spagna ed in Francia*, 2000, p. 50.

⁴⁵¹ Così A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 2007, p 30.

⁴⁵² C.f.r. art. 247 L., 3°, del Livre des procédures fiscales

Il *Conseil d'Etat* francese ritiene che in generale non sia proibito allo Stato concludere una transazione. Non vi sono norme di legge o regolamenti che lo vietino.

Dall'altro lato la corte di Cassazione ha sancito il diritto di transazione in materia doganale fin dal 1820 con sentenza del 30 giugno ⁴⁵³.

La transazione può intervenire a norma dell'art 247- 3° del *Livre des procédures fiscales* solo nei casi in cui, a seguito di una infrazione possono conseguire una pena pecuniaria fiscale o una maggiorazione di imposta, sempre che tali sanzioni non abbiano carattere definitivo. Sono escluse dal lambito applicativo della transazione, ma anche di rimessione o riduzione, le sanzioni pecuniarie che siano state comminate da Tribunali penali.

L'iniziativa è assunta generalmente dal contribuente che è assoggettato a controllo. Un rilievo importante è dato al comportamento del contribuente. La Direzione generale delle imposte effettuerà *prima facie* una quantificazione aritmetica che sarà temperata da una valutazione della responsabilità del contribuente. Se emergono comportamenti fraudolenti, atti anomali di gestione o abuso del diritto, la Direzione generale non sarà propensa a dare esito positivo alla proposta di transazione⁴⁵⁴.

La transazione è conclusa nel momento in cui è accettata dal contribuente e approvata dall'autorità competente⁴⁵⁵. Con l'approvazione della transazione si abbandonano le istanze contenziose in corso.

Se il contribuente non dà piena esecuzione all'accordo, la transazione non è definitiva e l'Amministrazione può procedere in via contenziosa per il recupero dell'imposta e delle sanzioni. Incaricati di sorvegliare la corretta esecuzione della transazione sono gli uffici delle imposte e quelli incaricati della riscossione. Lo

⁴⁵³ T. LAMBERT, *Francia -La transazione con il fisco: aspetti legali e operativi*, in *Il fisco*, n. 12 del 20 marzo 2000, pag 3364.

⁴⁵⁴ Cf.r. T. LAMBERT, *Francia -La transazione con il fisco: aspetti legali e operativi*, in *Il fisco*, n. 12 del 20 marzo 2000.

⁴⁵⁵ Conseil d'Etat 4 maggio 1988, n. 58991.

stesso vale per il contribuente. Nel caso in cui quest'ultimo abbia cambiato idea in ordine all'opportunità dell'accordo, o semplicemente voglia mutare la sua strategia con l'inesecuzione dell'accordo anch'egli riacquista il diritto di proseguire in via contenziosa.

4.4 Il Regno Unito

L'esperienza Inglese costituisce una nota peculiare nel panorama Europeo. Tale singolarità le deriva innanzitutto dall'ampia discrezionalità di cui gode l'Amministrazione fiscale nel Regno Unito. Ciò le permette di concludere accordi con il contribuente senza che vengano sollevate polemiche in ordine a supposti contrasti con eventuali principi di indisponibilità fiscale. L'esigenza di tutela dell'efficienza e rapidità nell'attività di riscossione porta ad ammettere senza riserve la conclusione di accordi⁴⁵⁶.

Una nota differenziale è anche data dal principio di legalità. Sin ora si è detto di Paesi in cui tale fondamentale postulato, dal quale conseguono importanti limiti, è consacrato nelle rispettive Costituzioni. Il regno Unito non possiede una costituzione scritta⁴⁵⁷. Il principio di legalità è contenuto dai *Parliament Acts* del 1911 e del 1949, si tratta di norme di legge ordinaria che possono essere derogate da altre fonti ordinarie.

Così accade che la *section 54 del Tax Management Act* del 1970 prevede che i *tax inspectors* possono concludere accordi con i contribuenti per porre fine ad una contestazione⁴⁵⁸.

⁴⁵⁶ Così A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 2007.

⁴⁵⁷ Sin ora si è detto di Paesi di civil law. Probabilmente, le differenze che possiamo riscontrare sono legate al fatto che il Regno Unito è un sistema giuridico di common law.

⁴⁵⁸ "Section 54(1) deals with the settlement of appeals by "agreement". The subject matter of the agreement referred to in s 54(1) is the amount of an assessment. An assessment is a declaration that a global amount of tax falling under a particular head, for examples schh E, is due in respect of a particular year of assessment[...]" cit. Advocate General for Scotland v. General Commissioner for Aberdeen City

III. CAPITOLO

INCERTEZZE APPLICATIVE DELLA NORMATIVA

1. Premessa

L'istituto della transazione fiscale solleva notevoli criticità interpretative ed applicative⁴⁵⁹. Tra i fattori che hanno contribuito a rendere fosca l'interpretazione della norma non si può non considerare la formulazione letterale poco efficace e il particolare quadro normativo nel quale è inserita⁴⁶⁰.

In realtà la difficoltà maggiore è stata quella di “accettare” l'istituto⁴⁶¹ e di superare le critiche in ordine alla presunta violazione del principio di indisponibilità nel diritto tributario. Una volta che è stata riconosciuta una piena legittimità all'istituto l'attenzione si è spostata sul modulo applicativo dello stesso.

Con l'intenzione di porre rimedio alle “crepe” individuate dalla dottrina, il legislatore è intervenuto in due momenti. Innanzitutto con il D.Lgs. 12 settembre 2007 n. 169, il cui art. 16 comma 6 ha esteso l'applicabilità della transazione fiscale, oltre che al concordato preventivo anche agli accordi di

⁴⁵⁹ Tra coloro i quali hanno esplicitato tale difficoltà e hanno cercato di dipanare la matassa interpretativa vedi: F. MARENGO, *Il correttivo e la nuova transazione fiscale*, in www.ilcaso.it, documento n. 94/2008; F. RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Rivista di diritto Tributario*, 2008, I, pagg. 837 ss.; G. LA CROCE, *Autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Il Fallimenti*, n.2/2010, pagg. 142-151; L. DEL FEDERICO, *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.* n. 29/2010, pagg. 2377-2381; S. LOCONTE, *La tutela giurisdizionale del debitore nell'ambito della transazione fiscale*, in AA.VV., *Le procedure concorsuali* (a cura di) A. Caiafa, Torino Utet, 2009; M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, in *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, (a cura di) Ambrosini-Demarchi-Vitiello, Zanichelli, 2009; D. PISELLI, *concordato e transazione fiscale*, in www.ilcaso.it, 14 marzo 2009, II, doc. n. 143; L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*, commento sistematico, (a cura di) Giorgio Schiano Di Pepe, Cedam, Padova, 2007; G. ANDREANI- A. TUBELLI, *La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.* , 21/2010, p.2170.

⁴⁶⁰ Per questa affermazione vedi F. MARENGO, *Il correttivo e la nuova transazione fiscale*, in www.ilcaso.it documento n. 94/2008, p. 17; della stessa opinione anche L. DEL FEDERICO, *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.* n. 29/2010, pag. 2377 che attribuisce all'ibrida matrice e all'infelice formulazione della norma la causa dell'incertezza interpretativa che ha reso ardua l'applicazione.

⁴⁶¹ Si è visto nel precedente capitolo quante e quali siano state le critiche sollevate in ordine alla presunta violazione del canone di indisponibilità del tributo da parte dell'istituto in commento (e degli altri istituti di deflazione del contenzioso tributario).

ristrutturazione dei debiti⁴⁶². Il secondo intervento è del 2008. Con l'art. 32, comma 5 del D.L. 29 novembre, 2008 n. 185 convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009 n.2, l'istituto ha trovato una nuova estensione, questa volta ai contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatoria⁴⁶³. Non basta. Con quest'ultima legge è stata operata anche una precisazione intorno alla transigibilità dell'Iva⁴⁶⁴: per questa imposta è consentita la sola dilazione di pagamento e non la falcidia del credito. Il legislatore ha inoltre introdotto (per i crediti chirografari) il divieto espresso di trattamento differenziato del credito tributario rispetto a quello degli altri creditori chirografari, ovvero, nel caso di suddivisione in classi, "*dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole*"⁴⁶⁵. Anche con la manovra finanziaria 2010⁴⁶⁶ il legislatore ha ritenuto opportuno tornare sulla formulazione

⁴⁶² F. MARENGO, *Transazione fiscale*, in AA. VV., *Il correttivo della riforma fallimentare*, a cura di F. Di Marzio, Torino, 2008, 235; M. VITIELLO, *l'istituto della transazione fiscale*, in *Il concordato preventivo*, (a cura di) S.Ambrosini, P.G. Demarchi, M.Vitiello, Zanichelli, 2009, pag.283; MAZZUOCCOLO L., *Transazione fiscale: nuove disposizioni introdotte dall'art. 182-ter del r.d. n. 267/1942*, in *il Fisco*, n.15/2006;

⁴⁶³ Il Ministero del lavoro in attuazione del Decreto Legge ha dettato la normativa di dettaglio per quanto attiene alla transazione dei contributi previdenziali con il D.M. 4 agosto 2009. Per questo vedi L. DEL FEDERICO, *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.* n. 29/2010, pag. 2377.

⁴⁶⁴ In questo senso tra molti vedi M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, in *Il concordato preventivo*, (a cura di) S.Ambrosini, P.G. Demarchi, M.Vitiello, Zanichelli, 2009, pag.281; PISELLI D., *Concordato e transazione fiscale*, in www.ilcaso.it, 14 marzo 2009, II, doc. n. 143.p.10 ss.; l'argomento sarà trattato più ampiamente nel Cap IV.

⁴⁶⁵ A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale e previdenziale*, Maggioli Editore, Rimini, 2011, p.176, i quali affermano che la norma consente il trattamento pieno dei crediti fiscali e contributivi chirografari precisandone il limite. Essi sospettano che la norma sia sovrabbondante in quanto: in assenza di suddivisione in classi il trattamento dei chirografari è uniforme; se invece i crediti chirografari vengono suddivisi in classi, il trattamento del credito tributario o previdenziale non può essere deteriore a quello dei creditori che beneficiano del trattamento più favorevole. "*La norma vuole tutelare il credito tributario e previdenziale collocandolo al primo posto nell'ambito delle classi anche in deroga [...] ai principi sull'omogeneità giuridica*". Vedi inoltre V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, UTET, Torino 2010; VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, in *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, (a cura di) Ambrosini-Demarchi-Vitiello, Zanichelli, 2009; L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182ter*, in Jorio A. – Fabiani M. (a cura di), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2006-2007; MANDRIOLI L., *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso*, in *Giur. Comm.*, n.2 mar-apr 2008; V. ZANICHELLI, *Transazione fiscale e pagamento percentuale dei crediti privilegiati nel concordato preventivo: più dubbi che certezze*, commento a Trib. Bologna 26 ottobre 2006, in *Il fallimento*, 2007, 579;

⁴⁶⁶ D.L. 31 maggio 2010 n. 78. Con questo strumento normativo il legislatore ha esteso il regime previsto per l'Iva (prevedendo esclusivamente la dilazione di pagamento ed escludendo la falcidia

dell'art. 182-ter della legge fallimentare per operare alcune modifiche di natura sostanziale e procedurale. Neppure la conversione in legge della Manovra 2010 operata con la l. 122/2010 ha apportato le auspiccate modifiche alla disciplina della transazione fiscale⁴⁶⁷, pertanto, ancora oggi molti punti della normativa continuano a rimanere oscuri⁴⁶⁸.

In relazione alle suddette modifiche normative sono sorti ulteriori interrogativi che si sono aggiunti ai precedenti. Non è infatti chiaro quale sia il criterio guida che deve condurre l'Amministrazione verso l'accettazione o il diniego della proposta di transazione fiscale; e ancora è necessario riflettere su quali siano le conseguenze del mancato assenso dell'Amministrazione e le possibilità di impugnazione da parte del contribuente; al contrario, in caso di adesione all'accordo, in che cosa consiste il fenomeno del "consolidamento" del debito tributario e quali sono gli effetti connessi alla transazione fiscale? Come vengono gestiti i crediti tributari privilegiati nella procedura di transazione fiscale nel contesto di un concordato preventivo?

L'obiettivo che ci proponiamo è quello di tentare di dare una risposta a tali interrogativi, o perlomeno di fornire delle chiavi di lettura.

del credito) alle ritenute alla fonte subite dall'imprenditore a titolo di sostituto d'imposta (per questo vedi Cap. IV, par. 3.2.2). E' stata prevista una nuova fattispecie di reato introducendo un nuovo comma all'art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000, rubricato "*Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*". La fattispecie incriminatrice punisce con la reclusione da sei mesi a quattro anni "*chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila*". È inoltre modificato l'art. 319-bis c.p. prevedendo la punibilità solo per dolo dei pubblici ufficiali dell'Amministrazione finanziaria che ai fini della transazione fiscale operano erronee valutazioni di diritto e di fatto. Vedi più ampiamente infra Par. 3.2.

⁴⁶⁷ B. SANTACROCE- D. PEZZELLA, *Il ruolo della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Corriere Tributario*, n. 34/2010, p. 2782-2786.

⁴⁶⁸ C.f.r. G. ANDREANI- A. TUBELLI, *La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 21/2010.

2. Il “consolidamento” del debito tributario e il problema dell’impugnabilità degli atti in cui si concreta.

2.1 La proposta di transazione fiscale e il c.d. “effetto di consolidamento”. Una premessa.

L’iniziativa al procedimento⁴⁶⁹ di transazione fiscale spetta al solo debitore, a differenza di quanto avveniva nel pregresso istituto della transazione dei ruoli⁴⁷⁰. È onere del debitore inserire nel ricorso di cui all’art. 161, la proposta di accordo con l’Amministrazione che abbia ad oggetto tutti i debiti tributari sui quali può incidere la transazione fiscale. Ciò costituisce solo il presupposto dell’atto con cui formalmente si concreta l’iniziativa del debitore: la presentazione della copia del ricorso e della ulteriore documentazione finalizzata al consolidamento del debito, all’ufficio dell’ Agenzia delle Entrate e al concessionario della riscossione territorialmente competenti⁴⁷¹.

A questo punto⁴⁷², da un lato il concessionario della riscossione provvederà alla trasmissione al debitore della certificazione relativa al debito fiscale iscritto a ruolo scaduto o sospeso; dall’altro l’ufficio dell’Agenzia delle Entrate procede alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni per le

⁴⁶⁹ Per i dettagli relativi al procedimento attraverso il quale si addivene alla transazione con il fisco vedi Cap. I, par. n. 4.5; per quanto attiene agli effetti della transazione e segnatamente al consolidamento del debito tributario vedi Cap I, par. 4.6.3.

⁴⁷⁰ L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*, commento sistematico, (a cura di) Giorgio Schiano Di Pepe, Padova, Cedam, 2007, pag. 684; V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, UTET, Torino 2010 p.269;

⁴⁷¹ In questo senso L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*, commento sistematico, (a cura di) Giorgio Schiano Di Pepe, Padova, Cedam, 2007, pag. 684 il quale specifica che la legge non richiede alcuna forma particolare per l’esecuzione di tale adempimento; da ciò deriva che qualunque modalità che consenta di dimostrare l’avvenuta presentazione può risultare idonea allo scopo. Per quanto attiene agli aspetti strettamente procedurali vedi anche E. MATTEI, *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Il Diritto fallimentare e delle società commerciali*, 2008, fasc. 6 pag. 867 – 901; F. MARENGO, *Il correttivo e la nuova transazione fiscale*, in www.ilcaso.it, documento n. 94/2008.

⁴⁷² Anche per questi aspetti degli adempimenti del concessionario della riscossione e dell’Ufficio competente vedi Cap. I, par. 4.5.2.

quali non è pervenuto al debitore l'esito dei controlli automatici e delle dichiarazioni integrative relative ai periodi di imposta antecedenti la presentazione della domanda. Tali dichiarazioni devono essere allegate alla domanda. Il riferimento qui è al c.d. "controllo cartolare" di cui all'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/1973 per le imposte dirette, mentre per le dichiarazioni Iva si fa mente all'art. 54 bis del D.P.R. 633/1972⁴⁷³.

L'ufficio dovrà inoltre provvedere alla certificazione dell'ammontare dei tributi risultanti da atti di accertamento, anche non definitivi, per la parte ancora non iscritta a ruolo o risultante da ruoli non vistati dal concessionario⁴⁷⁴ (in quanto l'importo già iscritto a ruolo deve risultare dalla certificazione del concessionario). Il legislatore fa riferimento sia alle fattispecie dell'accertamento definitivo per il quale non si sia già provveduto alla formazione del ruolo ma anche ai casi di atti di accertamento non impugnati⁴⁷⁵ (in conseguenza dei quali si procede alla iscrizione a ruolo provvisoria del relativo debito per la quota riscuotibile ex art. 68 D.Lgs. n. 546/1992⁴⁷⁶).

Gli Uffici hanno a disposizione trenta giorni⁴⁷⁷ per provvedere agli adempimenti descritti. Trascorso tale termine, dovrebbe essere chiaro il quadro

⁴⁷³ Per queste precisazioni vedi MAGNANI L., *La transazione fiscale, in Il diritto fallimentare riformato, commento sistematico*, (a cura di) Giorgio Schiano Di Pepe, Padova, Cedam, , 2007, pag. 685.

⁴⁷⁴ E. MATTEI, *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Il Diritto fallimentare e delle società commerciali*, 2008, fasc. 6 pag. 867 – 901; V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, UTET, Torino 2010 p.270; L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib. n 4*, lug-ago 2006, p. 9; M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, in *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, (a cura di) Ambrosini-Demarchi-Vitiello, Zanichelli, 2009; L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182ter*, in *Jorio A. – Fabiani M.* (a cura di), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2006-2007.

⁴⁷⁵ Per questo vedi MAGNANI L., *La transazione fiscale, in Il diritto fallimentare riformato, commento sistematico*, (a cura di) Giorgio Schiano Di Pepe, Padova, Cedam, , 2007, pag. 686.

⁴⁷⁶ Per la disciplina relativa all'iscrizione a ruolo provvisoria vedi M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*, Giappichelli, Torino, 2009, p.145;

⁴⁷⁷ Termine molto breve per poter provvedere ad un'attenta disamina della documentazione e per poter prendere piena consapevolezza della situazione debitoria. Per questa critica vedi E. MATTEI, *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Il Diritto fallimentare e delle società commerciali*, 2008, fasc. 6 pag. 898.

delle pretese creditorie dell'Amministrazione finanziaria, ma nessuna sanzione è prevista né per il ritardo né per l'eventuale omissione dell'attività⁴⁷⁸.

La dottrina ha inquadrato lo schema del meccanismo della transazione come un motore messo sì in moto dal contribuente, ma il suo comportamento costituisce solo una *provocatio*⁴⁷⁹, rispetto alla successiva attività accertatrice dell'Amministrazione che è tenuta a fissare il debito tributario complessivo.

Questa attività è preordinata al “*consolidamento*” del debito fiscale. Con questo termine ci si riferisce ad uno degli effetti principali che discendono dalla transazione fiscale e costituisce uno dei maggiori incentivi alla scelta del contribuente per la procedura.

Il debitore in crisi ha interesse a procedere alla transazione con il fisco in quanto l'Amministrazione sarà sollecitata ad addivenire in breve tempo alla verifica della situazione debitoria che lo stesso contribuente ha rappresentato nella domanda e ad effettuare le relative rettifiche⁴⁸⁰. Addirittura c'è chi sottolinea che se la *ratio* dell'istituto concordatario è quella di permettere il superamento della crisi d'impresa anche rispetto al rischio fiscale, *la natura transattiva* (della transazione fiscale⁴⁸¹) *può rinvenirsi proprio nella rinuncia dell'ufficio ad avvalersi compiutamente degli strumenti e dei tempi ordinariamente riconosciuti dalla legge*, accettando di dover effettuare degli accertamenti sommari⁴⁸²; è

⁴⁷⁸ Per i dubbi relativamente alla natura perentoria od ordinatoria del termine di trenta giorni e quali siano le attività che l'Amministrazione può (*rectius* deve) svolgere vedi Cap. I, par. 4.6.4.

⁴⁷⁹ C.f.r. MAGNANI L., *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato, commento sistematico*, (a cura di) Giorgio Schiano Di Pepe, Padova, Cedam, , 2007, pag. 685.

⁴⁸⁰ L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato, commento sistematico*, (a cura di) Giorgio Schiano Di Pepe, Padova, Cedam, , 2007, pag. 685; L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182ter*, in Jorio A. – Fabiani M. (a cura di), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2006-2007p. 2574; L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.* n 4, lug-ago 2006, p.5; F. RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Rivista di diritto Tributario*, 2008, I, p. 838.

⁴⁸¹ Per questo profilo vedi Cap.2 par.1 nell'ambito del quale si è trattato ampiamente del problema della sussunzione dell'istituto della transazione fiscale nel paradigma della transazione di diritto civile ex art. 1965 cod. civ.

⁴⁸² V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, UTET, Torino 2010 p.271.

nell'effetto di consolidamento che si rinviene il *nucleo qualificante ed innovativo* della transazione fiscale⁴⁸³.

Taluni hanno sostenuto⁴⁸⁴ che il compimento di quelle attività scansionate nel tempo dalla norma determina la consumazione del potere di accertamento dell'Amministrazione (nonostante questo non sia espressamente previsto dalla legge). Tuttavia, le attività non previste⁴⁸⁵ possono essere ugualmente svolte dall'Amministrazione, ma secondo le norme generali dell'accertamento tributario, senza alcuna previsione di carattere eccezionale. Queste ultime, non essendo inserite all'interno del consolidamento non potranno incidere sulla quantificazione del debito né possono influire sulla valutazione della proposta. Nel momento in cui, sulla base di esse, sarà emanato un avviso di accertamento (o altro atto equipollente), si realizzerà una semplice fattispecie di credito successivo al concordato preventivo⁴⁸⁶, che come tale, a norma della legge fallimentare troverà soddisfazione al di fuori del concordato⁴⁸⁷.

⁴⁸³ L. DEL FEDERICO, *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.* n. 29/2010, pag. 2380. Il quale sottolinea che la mera falcidiabilità del credito tributario era già prevista, come effetto normale scaturente dal concordato così come delineato prima della riforma della legge fallimentare ex art. 184. Si aggiunge che potendosi desumere la possibilità della falcidia del debito tributario anche da altre norme del concordato (e in particolare dall'art. 160 l.f. a norma del quale "la proposta può prevedere che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale sul ricavato in caso di liquidazione") è ragionevole ritenere che l'interesse del debitore alla transazione fiscale non risieda solo nella falcidia del credito, ma proprio, e forse esclusivamente, nella definizione della pretesa fiscale. Così B. SANTACROCE- D. PEZZELLA, *Il ruolo della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Corriere Tributario*, n. 34/2010, p. 2783.

⁴⁸⁴ La tesi a questo proposito è di L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato, commento sistematico*, (a cura di) Giorgio Schiano Di Pepe, Padova, Cedam, , 2007, pag. 686; concorde anche B. SANTACROCE- D. PEZZELLA, *Il ruolo della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Corriere Tributario*, n. 34/2010, p. 2782;

⁴⁸⁵ Come i controlli diversi da quello cartolare o le verifiche e gli accertamenti.

⁴⁸⁶ La tesi è sempre di L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato, commento sistematico*, Padova, Cedam, 2007 p. 686.

⁴⁸⁷ Per il trattamento dei crediti successivi all'apertura del concordato vedi: C. ORSI, *Manuale pratico del commercialista*, Maggioli Editore, Rimini, 2008, p. 286, secondo il quale i crediti successivi all'apertura del concordato preventivo sono crediti della massa cui non spetta il beneficio della prededuzione, salvo si tratti di crediti sorti in conseguenza della prosecuzione dell'attività d'impresa, approvata dai creditori anteriori al decreto di ammissione alla procedura. Vedi anche V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, Utet, Torino 2010, p. 206 ss.; L. GHIA, C.

2.2. Impugnabilità degli atti in cui si concreta il consolidamento

In pochi hanno rilevato l'importanza del profilo delle impugnazioni degli atti di consolidamento. Se alla proposta del debitore consegue una determinata attività dell'Amministrazione a seguito della quale si *crystallizza*⁴⁸⁸ la pretesa della stessa, non è di poco conto capire che strumenti di difesa sono a disposizione del debitore di fronte alla condotta degli uffici e del concessionario della riscossione.

Si ritiene generalmente che gli effetti di consolidamento del debito tributario conseguono alla sola procedura di transazione fiscale che sia stata portata avanti nei termini previsti dalla legge e approvata dall'Amministrazione. Tale effetto promana dall'omologazione del concordato preventivo. Pertanto non si realizza il consolidamento in caso di mancata accettazione da parte del proponente o di diniego di omologazione⁴⁸⁹.

PICCININNI, F. SEVERINI *Gli organi del fallimento e la liquidazione dell'attivo*, Torino, Utet, 2010, p.276. Contra vedi F. RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Rivista di diritto Tributario*, 2008, I, pag. 839. Il quale, tuttavia al termine della critica mossa a tale impostazione, è tornato sui suoi passi. Egli ha ritenuto che inserire il credito tributario all'interno della procedura concorsuale, in ogni caso in cui esso trova la sua base in un momento fattuale antecedente al decreto di apertura del concordato, rischia di ridurre il *consolidamento* a ben poca cosa. Pertanto, secondo quanto sempre ribadito dal legislatore, per l'ammissione dei tributi alle procedure concorsuali ciò che conta è l'iscrizione a ruolo. L'art. 90 del D.P.R. 602/73 richiede la necessità dell'iscrizione a ruolo "*ai fini dell'inserimento del credito da esso portato nell'elenco dei crediti della procedura*". Questo è stato recepito nella giurisprudenza più recente. In conclusione la riforma ha innovato la disciplina sotto il profilo del consolidamento del debito tributario permettendo all'Amministrazione di far valere le *ragioni di credito nascenti da accertamenti già notificati cui non abbia seguito l'iscrizione a ruolo o dagli avvisi di irregolarità*.

⁴⁸⁸ In questo senso M. VITIELLO, *l'istituto della transazione fiscale*, in *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, Zanichelli, Torino, 2009; V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, Torino, UTET, 2010, p.270; anche L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo, tra lacune normative e principi del concorso*, in *Giur. Comm.*n.2/2008

⁴⁸⁹ V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, Torino, UTET, 2010, p. 269; a contrario si è visto L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182ter*, in Jorio A. – Fabiani M. (a cura di), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2006-2007, p. 2575; dello stesso autore *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.* n. 29/2010, pag. 2380; questo aspetto è strettamente connesso all'interrogativo in ordine alla configurazione della transazione fiscale come obbligatoria o meno all'intero del concordato preventivo. Per una disamina delle relative tesi vedi. G. ANDREANI – A. TUBELLI, *La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.* , 21/2010, p.2174 ss.

Negli ultimi anni sta andando consolidandosi nella giurisprudenza di merito⁴⁹⁰ e nella dottrina⁴⁹¹ un orientamento che ha ricevuto di recente anche l'avallo della giurisprudenza di legittimità con la sent. n. 6901 del 19 gennaio 2010 della Cassazione, Sez. I civ. La Suprema corte ha affermato che la norma che disciplina la transazione fiscale ha natura eccezionale ed è applicabile ai soli crediti tributari⁴⁹² e soprattutto è facoltativa. Proprio il fatto che la Cassazione ritenga non necessaria la partecipazione dell'Amministrazione alle operazioni di voto *svaluta enormemente la decisività di tale passaggio procedurale*⁴⁹³.

Questa conclusione risponde infondo anche alla *ratio* del procedimento cui accede la transazione. Il concordato preventivo (ma anche l'accordo di

⁴⁹⁰ *Ex multis* si veda Corte d'Appello di Torino, sent. 6 maggio 2010; Corte d'Appello di Firenze, 13 aprile 2010; Trib. Milano 12 ottobre 2009; Trib. La Spezia, 2 luglio 2009 per un commento ampio della quale si veda V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, UTET, Torino 2010, pagg 274-275;

⁴⁹¹ G. ANDREANI - A. T. UBELLI, *La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 21/2010, p. 3780; V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, UTET, Torino 2010, pagg 274; P. PURI, *La transazione fiscale al vaglio della Suprema Corte*, in *Corr. Trib.* 25/2010; L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.* n. 4, lug-ago 2006, p. 1071; L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182-ter*, in AA. VV., *Il nuovo diritto fallimentare*, (a cura di) Jorio A. – Fabiani M. (a cura di), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2007, p. 2561; L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*, commento sistematico, (a cura di) Giorgio Schiano Di Pepe, Padova, Cedam, 2007, p. 683;

⁴⁹² Il caso di specie aveva ad oggetto la legittimità di un decreto di omologa di un concordato preventivo intervenuto senza la partecipazione al voto dell'Amministrazione finanziaria; in particolare, quest'ultima aveva presentato richiesta di differimento delle operazioni di voto, richiesta disattesa dal tribunale. Nonostante ciò la Cassazione ritiene che il decreto fosse pienamente legittimo in quanto *il tribunale non ha alcun obbligo di concedere un rinvio dell'adunanza dei creditori convocata per il voto nel rispetto del termine fissato dalla legge e l'eventuale mancato utilizzo del potere discrezionale di differire le operazioni di voto non è censurabile in sede di legittimità*. (cit.) Cass., Sez. I civ., 22 marzo 2010, n. 6901.

⁴⁹³ Cit. P. PURI, *La transazione fiscale al vaglio della Suprema Corte*, in *Corr. Trib.* 25/2010, p. 1992. Pertanto si trova conferma che gli Uffici finanziari rimangono vincolati alla regola del c.d. *cram down*. E cioè che anche l'amministrazione, nonostante in sede di adunanza dei creditori non abbia prestato (o nel caso di specie non abbia neppure partecipato alle operazioni di voto) voto favorevole, nondimeno in caso di raggiungimento delle maggioranze richieste dalla legge, il concordato sarà omologato e sarà vincolante per la stessa. Secondo il disposto dell'art. 180, comma 4, 1.f. il credito del Fisco sarà soddisfatto in misura parziale *“in misura non inferiore alle alternative concretamente applicabili”* risolvendosi in una transazione di fatto anche sui crediti fiscali. Vedi anche Cap. I, par. 4.1. Per un'articolata descrizione del meccanismo del *cram down*, delle sue origini, e della sua collocazione nel nostro ordinamento vedi B. SANTACROCE- D. PEZZELLA, *Il ruolo della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Corriere Tributario*, n. 34/2010, p. 2785; L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso*, in *Giur. Comm.*, n.2 mar-apr 2008, p.9. Entrambi rinviano per una più ampia trattazione a C.J. Tabb, *The law of bankruptcy*, in *The foundation press*, 1997, pag.854.

ristrutturazione dei debiti) consiste nel favorire il risanamento delle aziende attraverso un accordo con i creditori tra cui l'Erario. Alla luce di ciò, allorquando il contribuente non intenda ricercare una soluzione anticipata con l'Amministrazione, si deve comunque ammettere la possibilità, per quest'ultimo, di procedere al concordato preventivo⁴⁹⁴. L'impresa debitrice avrà invece interesse a procedere con la transazione fiscale solo se ha la necessità di evitare (o di chiudere) eventuali contenziosi pendenti con l'Amministrazione⁴⁹⁵.

Prima di passare a vedere se gli atti in cui si concreta il consolidamento sono impugnabili, e a quale giudice è demandata la tutela del contribuente, è funzionale aprire una breve parentesi sul tema della giurisdizione delle Commissioni Tributarie.

La determinazione dei confini della giurisdizione tributaria ha rilevanza costituzionale in quanto si potrebbe paventare la violazione dell'art. 102 Cost. che sancisce il divieto di istituire giudici speciali. Tuttavia la Corte Costituzionale ha riconosciuto la legittimità delle Commissioni tributarie in virtù della VI disposizione transitoria della Costituzione⁴⁹⁶ che prevede "*Entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione si procede alla revisione degli organi speciali di giurisdizione attualmente esistenti [...]*". Tra queste vi erano proprio le Commissioni tributarie⁴⁹⁷. La giurisdizione del giudice tributario ha subito una rigida definizione attraverso una serie di pronunce da parte della Corte

⁴⁹⁴ Le quali contemplano la possibilità di soddisfare parzialmente anche i crediti privilegiati. Cit. G. ANDREANI- A. TUBELLI, *L'Assonime fa il punto sulla disciplina della soluzione concordata della crisi d'impresa*, in *Corr. Trib.*, 45/2010, p. 3780.

⁴⁹⁵ C.f.r. G. ANDREANI -A. TUBELLI, *L'Assonime fa il punto sulla disciplina della soluzione concordata della crisi d'impresa*, in *Corr. Trib.*, 45/2010, p. 3780; ritiene che l'effetto di consolidamento sia la ragione principale per la quale l'imprenditore in crisi procede a transazione fiscale B. SANTACROCE- D. PEZZELLA, *Il ruolo della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Corriere Tributario*, n. 34/2010, p. 2782-2786.

⁴⁹⁶ vedi M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*, Giappichelli, Torino, 2009p. 7 ss.

⁴⁹⁷ Il termine di cinque anni non è stato considerato perentorio. Ciò ha consentito di giustificare la tardiva revisione della giurisdizione tributaria intervenuta solo con il D.p.r. n. 636 del 26 ottobre 1972 nell'ambito della riforma tributaria. M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*, cit., p. 7ss.

Costituzionale⁴⁹⁸ che hanno evidenziato come non sia necessario che il giudice tributario rimanga nel tempo sempre uguale a sé stesso; deve, però, conservare una certa continuità con la materia tributaria⁴⁹⁹.

In origine la giurisdizione delle commissioni era delineata dall'art. 2 del D.Lgs. 546/1992 attraverso l'elencazione di una serie di imposte le cui controversie erano devolute a tale giudice⁵⁰⁰. Le restanti rimanevano di cognizione del giudice ordinario. L'elenco dei tributi è stato progressivamente ampliato dal 1972 al 2006.

Il legislatore è intervenuto con la legge n. 448/2001, e successivamente con il D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito dalla L. 2 dicembre 2005 n. 248 apportando delle modifiche all'art. 2 del D.Lgs. 546/1992. L'attuale formulazione dell'art. 2 consente di affermare che sono attribuite alla giurisdizione delle commissioni le controversie che riguardano "*tributi di ogni genere e specie, comunque denominati*" (senza operare delimitazioni tra le entrate tributarie⁵⁰¹) ad esclusione "*degli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento*"⁵⁰².

La disposizione dell'art. 2 delinea la c.d. *giurisdizione esterna* delle Commissioni, e deve essere letta in combinato disposto con l'art. 19 dello stesso D.Lgs. 546/1992 il quale precisa in quali occasioni è possibile adire il giudice

⁴⁹⁸ S. LOCONTE, *La tutela giurisdizionale del debitore nell'ambito della transazione fiscale*, in AA.VV, *Le procedure concorsuali* (a cura di) A. Caiafa, Torino Utet, 2009, p.697;

⁴⁹⁹ M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*, Giappichelli, Torino, 2009p. 9.;

⁵⁰⁰ Nei primi anni settanta i tributi dell'ordinamento previgente sono stati sostituiti da quelli della riforma.

⁵⁰¹ M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*, cit., Giappichelli, Torino, 2009p. 23. Il quale aggiunge che "*se è vero, infatti, che la nozione di tributo non è pacifica, [...] la concezione del tributo come insieme di entrate, accomunate dalla destinazione al finanziamento della spesa pubblica, ricomprensivo di imposte, tasse, contributi, prelievi speciali [...]*". S. LOCONTE, *La tutela giurisdizionale del debitore nell'ambito della transazione fiscale*, in AA.VV, *Le procedure concorsuali* (a cura di) A. Caiafa, Torino Utet, 2009, p.697;

⁵⁰² C.f.r. art. 2 comma1.

tributario⁵⁰³: è la c.d. *giurisdizione interna*⁵⁰⁴. In pratica nel diritto tributario è lo stesso legislatore che, predisponendo un elenco di atti e comportamenti dell'Amministrazione finanziaria suscettibili di autonoma impugnazione, ha a priori effettuato una valutazione in ordine alla sussistenza di un interesse ad agire concreto ed attuale⁵⁰⁵. Tale elenco era considerato tassativo. Oggi si ritiene che sia suscettibile di interpretazione analogica e si consente l'impugnazione di altri atti in aggiunta quelli espressamente elencati⁵⁰⁶. Il comma 3 dell'art. 19 specifica che ciascuno degli atti indicati è impugnabile solo *per vizi propri*⁵⁰⁷.

2.2.1 Gli avvisi di irregolarità

Gli atti posti in essere dall'Amministrazione finanziaria, attraverso i quali si realizza l'effetto di consolidamento del debito tributario, sono innanzitutto gli avvisi di irregolarità emanati dall'Ufficio competente⁵⁰⁸. Essi attengono alla liquidazione del tributo ed in linea di massima se ne predica l'impugnabilità ex

⁵⁰³ S. LOCONTE, *La tutela giurisdizionale del debitore nell'ambito della transazione fiscale*, in AA.VV, *Le procedure concorsuali* (a cura di) A. Caiafa, Torino Utet, 2009, p.697; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*, cit., Giappichelli, Torino, 2009p. 28.

⁵⁰⁴ Nella terminologia utilizzata da M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*, cit., Giappichelli, Torino, 2009, p. 29.

⁵⁰⁵ Verifica che nel processo civile è riservata in via preliminare all'attore e in sede di giudizio allo stesso giudice.

⁵⁰⁶ L'art 19 prevede inoltre che si può ricorrere contro ogni atto diverso da quelli elencati ma per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità. Più ampiamente M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*, cit., Giappichelli, Torino, 2009p. 43. S. LOCONTE, *La tutela giurisdizionale del debitore nell'ambito della transazione fiscale*, cit. p. 697.

⁵⁰⁷ Da ciò deriva che l'impugnazione di detti atti non è facoltativa, ma è necessaria, e non ricorrendo tempestivamente all'autorità giudiziaria compromette la possibilità di far valere quei vizi in altra sede. Ne deriva che ciascun atto in elenco possiede una sua autonomia processuale e non è possibile impugnare atti diversi da quelli in elenco. In relazione a tale ultima notazione si fa salva l'eventuale interpretazione analogica di cui si è detto sopra. M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*, cit., Giappichelli, Torino, 2009, p. 49.

⁵⁰⁸ Art. 36 bis del D.P.R. n. 600/1973 per le imposte dirette, mentre per le dichiarazioni Iva si fa mente all'art. 54 bis del D.P.R. 633/1972.

art. 19, lett. b) del D.Lgs. n. 546/1992⁵⁰⁹. L'argomentazione su cui si fa leva è che essi esprimono una pretesa dell'Amministrazione ancorché non si concretano in un atto tipicamente impugnabile ex art. 19.

Tale affermazione è corroborata da un recente orientamento della giurisprudenza di legittimità. Con una pronuncia a Sezioni Unite la Corte di Cassazione⁵¹⁰ ha ritenuto impugnabili i c.d. avvisi bonari di pagamento⁵¹¹. I vizi che possono essere fatti valere sono quelli consueti di natura formale e sostanziale.

2.2.2. La certificazione del concessionario e quella dell'ufficio relativa agli accertamenti

Diversamente da quanto detto in riferimento in relazione agli avvisi di irregolarità, si ritiene⁵¹² che né la certificazione del concessionario né la certificazione dell'ufficio relativa agli accertamenti, siano suscettibili di essere impugnati dal contribuente. Ciò, in quanto, esse consistono in una attestazione di debiti fiscali definitivi che sono stati costituiti con altri atti precedenti

⁵⁰⁹ Per gli aspetti relativi all'impugnabilità di atti tributari vedi M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*, Giappichelli, Torino, 2009, p. 45; gli atti di cui alla lett. b) sono gli avvisi di liquidazione del tributo, quelli con i quali si “*da per accertata o valutata sommariamente la base imponibile, si individua l'aliquota applicabile e di determina, previo eventuale riconoscimento di agevolazioni, l'imposta effettivamente dovuta*”; ritiene ammissibile l'impugnazione degli “avvisi di irregolarità” anche F. RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, I, p. 839. Per l'impugnabilità degli avvisi di liquidazione previsti dall'art. 182-ter, in relazione alla loro assimilabilità alla tipologia accertativa di cui agli artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. n. 600/73 vedi anche S. LOCONTE, *La tutela giurisdizionale del debitore nell'ambito della transazione fiscale*, in AA.VV., *Le procedure concorsuali* (a cura di) A. Caiafa, Torino Utet, 2009, p. 697;

⁵¹⁰ Cass. SS. UU., 24 luglio 2007, n. 16293.

⁵¹¹ Contra vedi G. TABET, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu.*, nota a sentenza Cass. SS. UU., 24 luglio 2007, n. 16293, in *G.T.- Riv. Giur. Trib.*, 2008, fac.4, p. 320-327. L'autore ritiene che la finalità degli avvisi di cui agli artt. 36-bis e 36-ter è di sollecitare il pagamento di somme dovute al fine di evitare l'iscrizione a ruolo. Ciò, calato nel contesto della transazione fiscale, contrasta con il divieto di legge di eseguire pagamenti preferenziali in fase di crisi d'impresa, in quanto si pone in violazione del principio di *par condicio creditorum*.

⁵¹² L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato, commento sistematico*, Padova, Cedam, 2007, p. 687.

suscettibili di autonoma impugnazione; in particolare, essendo già stati iscritti a ruolo e comunicati al debitore, quest'ultimo avrebbe dovuto impugnare la relativa cartella di pagamento o altri atti di accertamento⁵¹³.

Il comma 3 dell'art. 19 del D.Lgs. 546/1992 dispone che ciascuno degli atti autonomamente impugnabile può essere impugnato solo per vizi propri. Questo comporta che *ciascun momento di emersione della funzione impositiva ha una propria autonomia processuale*[.]⁵¹⁴ e il ricorrente non può arbitrariamente scegliere di rinviare l'impugnativa al momento di ricezione di atti successivi e consequenziali a quello.

2.2.3. La certificazione dell'ufficio relativa a ruoli non ancora consegnati

A differenza delle precedenti, la certificazione dell'Ufficio che ha ad oggetto ruoli non ancora vistati dal concessionario della riscossione si deve ritenere autonomamente impugnabile⁵¹⁵ ex art. 19 lett. d).

Il ruolo è *un atto collettivo con il quale vengono elencate una serie di partite creditorie riguardanti una pluralità di contribuenti riferibili ad un certo ambito territoriale delle quali l'agente della riscossione assume la responsabilità* [.]⁵¹⁶. Esso è pacificamente

⁵¹³ Vedi sempre M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*, Giappichelli, Torino, 2009, p. 254 ss.

⁵¹⁴ M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*, Giappichelli, Torino, 2009, p. 49.

⁵¹⁵ L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato, commento sistematico*, Padova, Cedam, 2007 p. 687; LOCONTE S., *La tutela giurisdizionale del debitore nell'ambito della transazione fiscale*, in AA.VV, *Le procedure concorsuali* (a cura di) A. Caiafa, Torino Utet, 2009, p. 699;

⁵¹⁶ Letteralmente M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*, Giappichelli, Torino, 2009, p. 235. Il ruolo costituisce titolo esecutivo sulla base del quale è possibile procedere all'esecuzione forzata. Esso vale come titolo per l'ammissione dei tributi alle procedure concorsuali. In particolare per il concordato preventivo, l'art. 90 del D.P.R. n. 602/1973 richiede l'iscrizione a ruolo per l'ammissione del credito tributario nell'elenco dei crediti della procedura. Per questo v. F. RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Rivista di diritto Tributario*, 2008, I, pag.842; partendo proprio da questa considerazione la giurisprudenza ha sempre richiesto l'iscrizione a ruolo per poter ammettere il credito tributario alle procedure concorsuali e in particolare alla procedura di fallimento. Si veda a questo proposito Corte d'Appello di Milano, 8 aprile 2003, in *Dir. Fall.*, 2003, II, p.908, con

ritenuto un atto meramente interno all'Amministrazione finanziaria⁵¹⁷ che viene posto a conoscenza del contribuente attraverso la notifica della cartella di pagamento di cui è elemento strutturale⁵¹⁸. Anche la certificazione dell'ufficio relativa a ruoli non ancora consegnati al concessionario, al pari della cartella di pagamento (sebbene successiva all'iscrizione a ruolo) costituisce il mezzo attraverso il quale il contribuente viene a prima conoscenza dell'avvenuta iscrizione a ruolo. Pertanto essa rientra nel raggio di applicazione dell'art. 19 lett. d) D.Lgs. 546/1992 che dispone l'autonoma impugnabilità del ruolo e della cartella di pagamento conformemente ai principi di delimitazione della giurisdizione tributaria⁵¹⁹.

3. Rigetto della proposta di transazione fiscale. Conseguenze e impugnabilità dell'atto.

La transazione fiscale e l'accertamento con adesione hanno forti affinità in relazione al tema dell'accordo con l'Amministrazione. Perciò sarebbe opportuno partire dall'accertamento con adesione per individuare quali sono gli elementi da prendere in considerazione, soprattutto perché in relazione a tale istituto in dottrina è stata raggiunta una soluzione comune.

nota di M. QUATRARO - R. DOMINICI, *L'ammissione al passivo fallimentare dei crediti tributari richiede l'iscrizione a ruolo*.

⁵¹⁷ C.f.r. art. 12 D.P.R. n. 602/1973.

⁵¹⁸ Per questo vedi S. LOCONTE, *La tutela giurisdizionale del debitore nell'ambito della transazione fiscale*, in AA.VV, *Le procedure concorsuali* (a cura di) A. Caiafa, Torino Utet, 2009, p. 699. Il quale in nota fa riferimento al disposto dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992 disciplinante le modalità di ricorso avverso la cartella di pagamento. Comma 1: *il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. La notificazione della cartella di pagamento equivale a notificazione del ruolo*. Comma 2: *il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'art. 19, comma 1, lett g), può essere proposto solo dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto*.

⁵¹⁹ Per una breve delineazione della giurisdizione tributaria e la sua evoluzione normativa e giurisprudenziale vedi S. LOCONTE, *La tutela giurisdizionale del debitore nell'ambito della transazione fiscale*, in AA.VV, *Le procedure concorsuali* (a cura di) A. Caiafa, Torino Utet, 2009, pagg. 692-696.

Nonostante contrarie pronunce della giurisprudenza di merito, la dottrina ritiene⁵²⁰ che il diniego di accedere alla procedura di accertamento con adesione da parte dell'ufficio o il silenzio serbato dall'amministrazione in relazione all'istanza con cui il contribuente richiede di comparire per avviare la procedura non sia impugnabile. Ciò in quanto tale procedura non è l'unico modo per realizzare l'effetto ultimo che è quello di riduzione delle sanzioni. Tale obiettivo potrebbe essere raggiunto ricorrendo alle Commissioni tributarie.

Il giudice tributario nel pronunciare la sentenza e nella condanna alle spese di giudizio terrà conto del comportamento tenuto dall'Amministrazione nella fase procedimentale. Ove l'Amministrazione non abbia considerato le ragioni del contribuente, negando la possibilità di ricorrere all'accertamento con adesione, e tali ragioni non fossero infondate, la condanna alle spese e la conseguente sentenza potrebbero risolversi in favore del contribuente stesso.

Ci si chiede se in caso di diniego dell'Amministrazione alla transazione fiscale si possa ugualmente concludere per l'inoppugnabilità del relativo provvedimento oppure vi sono altre ragioni per discostarsi da tale conclusione.

Secondo il disposto dell'art. 182-ter, l'Amministrazione esprime la sua adesione o diniego alla proposta di transazione attraverso il voto prestato in sede di adunanza dei creditori: 1) dall'Ufficio tributario, attraverso un atto del Direttore dell'Ufficio fiscale su parere conforme della competente Direzione regionale, per i tributi non iscritti a ruolo ovvero non consegnati al Concessionario incaricato della riscossione alla data di presentazione della domanda; 2) dal Concessionario della riscossione su indicazione del direttore dell'Ufficio, previo parere conforme della Direzione regionale per i tributi iscritti a ruolo e già consegnati al Concessionario alla data di presentazione della domanda⁵²¹.

⁵²⁰ M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*, Giappichelli, Torino, 2009, p 211.

⁵²¹ Così L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso*, in *Giur. Comm.*, n.2 mar-apr 2008, p.9; V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, Utet, Torino 2010, p.275 E.STASI, *La transazione fiscale*, Il Fallimento n° 7/2008; M.

Di fronte l'eventuale decisione amministrativa di rigetto della proposta di transazione, il debitore avrà un interesse ad agire per l'annullamento solo qualora il voto dell'Amministrazione risulti determinante⁵²² per la formazione delle maggioranze richieste dalla legge ai fini dell'approvazione del concordato.

Nell'ambito del previgente istituto della transazione sui ruoli⁵²³ la dottrina⁵²⁴ aveva ritenuto che l'eventuale provvedimento negativo potesse essere impugnabile di fronte al giudice amministrativo in quanto afferente ad una fase successiva all'iscrizione a ruolo⁵²⁵. Dello stesso avviso il Consiglio di Stato⁵²⁶ che si è avocato, seppur in maniera non esplicita, la cognizione di tali giudizi in quanto avevano ad oggetto un interesse legittimo del contribuente. L'atto di accettazione della transazione proposta dal contribuente emesso dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate si configurava come un provvedimento di natura discrezionale. Si trattava, infatti, di effettuare una ponderazione di interessi in

CORVAJA- A.GUERRA, La transazione fiscale, in *Il Fisco*, n.13, 27 marzo 2006; E. MATTEI, la transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti, reperibile all'indirizzo www.ilcaso.it, doc. n.104 del 7 giugno 2008; F. MARENGO, *Il correttivo e la nuova transazione fiscale*, www.ilcaso.it, doc. n.94 del 31 gennaio 2008; M. VITIELLO, *La transazione fiscale*, in *L'istituto della transazione fiscale*, in Ambrosini- De Marchi- Vitiello (a cura di) *il concordato preventivo e la transazione fiscale*, Zanichelli, Torino, 2009; L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182ter*, in Jorio A. – Fabiani M. (a cura di), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2006-2007, pag. 2575;

⁵²² L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*, commento sistematico, (a cura di) Giorgio Schiano Di Pepe, CEDAM, 2007, p 688.

⁵²³ Per la quale vedi Cap. I, par. 3.2.

⁵²⁴ L.DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182ter*, in Jorio A. – Fabiani M. (a cura di), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2006-2007, pag. 2575; L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*, commento sistematico, (a cura di) Giorgio Schiano Di Pepe, Cedam, Padova, 2007, p 689; S. LOCONTE, *La tutela giurisdizionale del debitore nell'ambito della transazione fiscale*, in AA.VV, *Le procedure concorsuali* (a cura di) A. Caiafa, Torino Utet, 2009, p.699.

⁵²⁵ C.f.r. art. 2 D.Lgs. 546/1992 a norma del quale sono attribuite alla giurisdizione delle commissioni le controversie che riguardano "tributi di ogni genere e specie, comunque denominati" con esclusione "degli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento".

⁵²⁶ Che si era espresso in sede di parere all'Agenzia delle Entrate. Parere recepito dall'Agenzia nella circolare del 4/03/2005, n. 8/E , nella quale si legge che *secondo il parere del Consiglio di Stato la struttura dell'istituto configura una posizione di interesse legittimo. L'organo consultivo ritiene, però di tutta evidenza, che i provvedimenti di diniego assunti dall'Agenzia, al termine dell'iter previsto, non possono essere soggetti a reclamo per quanto riguarda le questioni attinenti alle valutazioni di convenienza*. Vedi anche S. LA ROCCA, *La transazione fiscale dei tributi iscritti a ruolo*, in *Il Fisco*, I, n. 29/2005, 4500; M. BASILAVECCHIA, *La transazione dei ruoli*, in *Corr. Trib.*, 2005, 1219;

cui assumevano un ruolo fondamentale i parametri della maggiore economicità e della proficuità dell'accordo rispetto all'attività di riscossione coattiva. Tale accordo doveva essere attentamente motivato⁵²⁷ in relazione all'interesse dell'ordinamento ritenuto prevalente dall'Amministrazione finanziaria.

A questo punto bisognerebbe comprendere se le stesse valutazioni possono essere compiute anche per la *nuova* transazione fiscale di cui all'art. 182-ter. E segnatamente :

- a) La natura dell'atto di accettazione/diniego di transazione;
- b) La situazione giuridica soggettiva in cui versa il contribuente;
- c) La giurisdizione competente;

3.1 Natura dell'atto di accettazione/diniego di transazione

Quanto al primo aspetto la dottrina maggioritaria⁵²⁸ concorda nel considerarlo un vero e proprio provvedimento dell'Amministrazione. Si ritiene, infatti, che quest'ultima sia chiamata ad esercitare la sua funzione⁵²⁹, ponderando gli interessi in gioco, cioè quello del privato e l'interesse pubblico. Di conseguenza a tale atto risultano applicabili le normali regole di dell'agire *funzionalizzato*⁵³⁰ dell'amministrazione⁵³¹.

⁵²⁷ L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso*, in *Giur. Comm.*, n.2 mar-apr, p.9.

⁵²⁸ *Ex multis* si veda L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*, Cedam, Padova, 2007, p. 689, cit.; S. LOCONTE, *La tutela giurisdizionale del debitore*, Torino Utet, 2009, p. 699, cit.; L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.* n. 4, lug-ago 2006, p.9.; contra vedi F. RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Rivista di diritto Tributario*, 2008, I, pagg.837. il quale ritiene con la transazione non si realizzi alcun accordo, e per questa ragione non vi è necessità di contraddittorio. L'atto di diniego non è rivolto al debitore ma si inserisce nella procedura concorsuale. Per la natura contrattuale della transazione vedi L.M. PETRONE, *La transazione fiscale tra contratto transattivo e modello di adesione dell'amministrazione al concordato fallimentare*, *Nota a C. Conti ER sez. contr. 27 febbraio 2007, n.1*, in *Obbligazioni e Contratti*, 2007, fasc. 10, pagg. 793-801;

⁵²⁹ L. DEL FEDERICO, *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.* n. 29/2010, pag. 2575;

⁵³⁰ Vedi F.G. SCOCA, *Attività amministrativa*, in *Enc. Dir., Agg. VI*, Milano, 2002, 95.

⁵³¹ S. LOCONTE, *La tutela giurisdizionale del debitore*, Utet, 2009, p. 699 cit.

Alla luce di ciò l'amministrazione potrebbe esprimersi o con un voto (negativo)⁵³² o con la semplice inerzia (il silenzio). In entrambi i casi è ammesso il sindacato giurisdizionale.

Il fatto che l'atto di diniego non venga notificato al contribuente non impedisce la configurabilità "dell'atto amministrativo"⁵³³. Esso, infatti, si estrinseca in un voto; l'eventuale voto negativo è espresso in sede di adunanza dei creditori alla quale deve intervenire personalmente anche il contribuente ed inoltre è redatto processo verbale. Assumendo l'adunanza dei creditori come momento in cui il contribuente viene a conoscenza della volontà dell'Amministrazione, è da qui che decorrerà il termine per l'impugnazione.

3.2 La situazione giuridica in cui versa il contribuente

Come si è visto, l'Amministrazione è tenuta ad effettuare un bilanciamento di interessi tra le esigenze soggettive del privato, e l'interesse pubblico alla riscossione dei tributi⁵³⁴ basato sui parametri della economicità e della proficuità dell'accordo. Deve, cioè, valutare se nella situazione in cui versa il debitore è più opportuno procedere alla riscossione forzata⁵³⁵, o risulta più conveniente (in termini economici) procedere con la transazione.

A tutela degli interessi pubblici coinvolti nella transazione fiscale, il legislatore ha di recente introdotto una specifica fattispecie di reato tributario. Il

⁵³² Ovviamente l'ipotesi di voto positivo non è rilevante ai nostri fini.

⁵³³ L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*, Cedam, Padova, 2007, p. 688, cit.

⁵³⁴ Correlato al principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria per il quale vedi Cap II.

⁵³⁵ L. DEL FEDERICO, *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.* n. 29/2010, pag. 2575; I principi di imparzialità e buon andamento, finalizzati alla cura dell'interesse pubblico, paiono preminenti nell'agire discrezionale della pubblica amministrazione indipendentemente dall'articolazione del potere, sia esso unilaterale, consensuale o negoziale: sul punto cfr. M. DUGATO, *Atipicità e funzionalizzazione nell'attività amministrativa per contratti*, Milano, 1996, 61; A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale e previdenziale*, Maggioli Editore, Rimini, 2011, p.88.

D.L. 78/2010⁵³⁶ ha aggiunto un nuovo comma all'art. 11 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 rubricato *“sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte”* punendo con la reclusione da sei mesi a quattro anni *“chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila”*⁵³⁷. La ratio sottesa a tale intervento è quella di evitare comportamenti illeciti da parte dei contribuenti che al fine di convincere l'Amministrazione a prestare il proprio assenso alla suddetta proposta, rappresentino un deficit patrimoniale più grave di quello effettivo⁵³⁸. L'Amministrazione potrebbe essere indotta ad accettare la proposta di transazione e subire la conseguente riduzione della pretesa impositiva, perché tratta in inganno dalla falsa rappresentazione patrimoniale prestata dal contribuente⁵³⁹, provocando un danno all'Erario⁵⁴⁰.

⁵³⁶ La c.d. manovra finanziaria 2010.

⁵³⁷ È stata inserita anche un'aggravante ad effetto speciale, (la pena prevista va da uno a sei anni) se i valori indicati all'attivo o al passivo eccedono per oltre duecentomila euro rispetto ai valori effettivi. Vedi più approfonditamente P. CORSO, *Nuovo reato e nuova aggravante contro l'evasione fiscale*, in *Corr. Trib.* n. 33/2010, pagg. 2738-2786. Di scarso interesse pratico è il regime di responsabilità civile e penale del contribuente-debitore il quale è già in una situazione di crisi tale da rendere difficile il recupero del credito, figuriamoci il risarcimento del danno. Di maggiore spessore è lo studio del ruolo del professionista coinvolto, il quale da un lato è retribuito dal proponente e dall'altro deve svolgere un'attività autonoma che richiede competenze tecniche. Le figure professionali interessate sono molteplici. Sotto il profilo civile egli sarà responsabile ex art. 2043 c.c. nei confronti dei creditori. Potrebbe anche rilevare una responsabilità di natura contrattuale nei confronti dello stesso imprenditore in crisi. Per questo vedi più ampiamente A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale cit.*, 2011, p. 290.

⁵³⁸ Più approfonditamente vedi G. ANDREANI- A. TUBELLI, *La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.* , 21/2010, p.2172 e P. CORSO, *Nuovo reato e nuova aggravante contro l'evasione fiscale*, in *Corr. Trib.* n. 33/2010, pagg. 2738-2786.

⁵³⁹ Si deve notare come tale fattispecie potrebbe costituire un ulteriore ostacolo alla proposta di transazione fiscale, in quanto in presenza di bilanci redatti sulla base di criteri fortemente prudenziali (com'è peraltro previsto obbligatoriamente dal codice civile per le società non quotate) è facile che il comportamento dell'imprenditore perfezioni il fatto tipico di reato; è necessario tuttavia che sussista anche l'elemento psicologico perché il fatto costituisca reato, e nel caso specifico del dolo.

⁵⁴⁰ P. CORSO, *Nuovo reato e nuova aggravante contro l'evasione fiscale*, in *Corr. Trib.* n. 33/2010, pagg. 2738-2786

Con la Manovra finanziaria il legislatore è intervenuto, tra le altre cose, anche sul regime di responsabilità penale del pubblico ufficiale⁵⁴¹. In caso di erronee valutazioni di diritto e di fatto ai fini della definizione della transazione la responsabilità è limitata alle sole ipotesi di dolo con esclusione della colpa grave. La *ratio* dell'intervento è quella di abbassare la soglia di rilevanza penale del comportamento del funzionario pubblico in considerazione della difficoltà delle valutazioni che devono essere operate. È punita la sola collusione di quest'ultimo con l'imprenditore nel caso in cui fosse consapevole dell'illegittimità della transazione⁵⁴².

Ritornando al potere dell'Amministrazione finanziaria, si può affermare che al momento di decidere se transigere o meno, essa esercita un'attività discrezionale⁵⁴³.

Si è addirittura affermato che nel caso di specie si tratta *di un grado di discrezionalità assai raro* in quanto il legislatore non ha dettato alcuna indicazione in ordine ai criteri da seguire per valutare l'opportunità di accettare l'accordo⁵⁴⁴. Da questa premessa è seguita la conclusione che l'atto, in quanto discrezionale, non è impugnabile. Anche il Consiglio di Stato, in relazione all'istituto della transazione sui ruoli, aveva escluso il reclamo *per quanto riguarda le questioni attinenti alla valutazioni di convenienza*⁵⁴⁵, ma non aveva per ciò escluso l'impugnabilità dell'atto dell'amministrazione sfavorevole al contribuente ove esso fosse viziato; ed anzi aveva implicitamente affermato la Sua giurisdizione su tali giudizi.

⁵⁴¹ Si ha riguardo alla tipica responsabilità del pubblico ufficiale sottoposta alla giurisdizione della Corte dei Conti in materia di contabilità pubblica. L'art. 20 della legge 14 gennaio 1994 prevede generalmente che *"la responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei Conti in materia di contabilità pubblica è personale e limitata ai fatti e alle omissioni commessi con dolo e con colpa grave ..."*.

⁵⁴² A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale cit.*, 2011, p. 292.

⁵⁴³ L. DEL FEDERICO, *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.* n. 29/2010, pag. 2575; S. LOCONTE, *La tutela giurisdizionale del debitore*, Utet, 2009, p. 699 cit.; L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*, Cedam, Padova, 2007, p. 688, cit.

⁵⁴⁴ L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.* n. 4, lug-ago 2006, p. 9.

⁵⁴⁵ Cit. Circ. Ag. Entrate n. 8/E del 4 marzo 2005 che ha recepito il parere del Consiglio di Stato.

Potere discrezionale non significa non impugnabilità dell'atto amministrativo. Al contrario, a fronte dell'esercizio di un'attività amministrativa discrezionale, il cittadino si trova in una posizione di *interesse legittimo*⁵⁴⁶, tipica posizione giuridica soggettiva tutelata dal giudice amministrativo. Si tratta dell'interesse del privato a non vedere toccati i suoi beni (interesse oppositivo), o a vedersi attribuito il bene che gli interessa (interesse pretensivo)⁵⁴⁷.

In caso di impugnazione dell'atto di diniego, la tutela che verrà richiesta al giudice è la c.d. *tutela costitutiva* che consiste nell'annullamento dell'atto viziato; da ciò promanano due effetti, l'uno *conformativo* e l'altro c.d. *ripristinatorio*. Quest'ultimo attiene all'obbligo dell'Amministrazione di fare tutto quanto è necessario per eliminare gli effetti *medio tempore* prodotti dall'atto viziato; l'effetto conformativo fa riferimento ai motivi di ricorso e impedisce all'amministrazione di intervenire con un nuovo atto affetto dagli stessi vizi che erano stati riconosciuti in quello impugnato⁵⁴⁸.

Rimane da vedere se tutto ciò è predicabile anche in relazione alla posizione giuridica soggettiva del debitore nei confronti dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito della transazione fiscale.

3.3 La giurisdizione competente

Il contribuente, in sede di concordato preventivo, ha interesse a che l'Amministrazione (l'ufficio o il concessionario della riscossione) esprimano voto positivo in sede di adunanza dei creditori, al fine di vedersi omologato il concordato e di evitare il fallimento. Pertanto egli si trova in una posizione di

⁵⁴⁶ C.f.r. SORACE D., *Diritto delle amministrazioni pubbliche, una introduzione*, Il Mulino, Bologna, 2007, p. 397;

⁵⁴⁷ Nel tutelare tale interesse il giudice non attribuirà al ricorrente il bene giuridico preteso, ma accerterà che il potere amministrativo sia stato esercitato nel rispetto del principio di legalità SORACE D., *Diritto delle amministrazioni pubbliche, una introduzione*, Il Mulino, Bologna, p. 400, 2007.

⁵⁴⁸ Per una più ampia trattazione vedi A. TRAVI, *Lezioni di giustizia amministrativa*, Giappichelli, Torino, 2008; SORACE D., *Diritto delle amministrazioni pubbliche, una introduzione*, Il Mulino, Bologna, 2007.

*interesse pretensivo*⁵⁴⁹ di fronte al potere discrezionale dell'amministrazione finanziaria. Non si può negare che egli rivesta una posizione di interesse legittimo. Il dubbio risiede su quale sia la giurisdizione competente: giudice amministrativo o commissioni tributarie.

Nell'ambito della transazione sui ruoli, si affermava la competenza del giudice amministrativo⁵⁵⁰ anche perché l'istituto aveva ad oggetto tributi iscritti a ruolo e pertanto *la vicenda si svolge(va) in quell'ambito del potere impositivo successivo alla notifica della cartella di pagamento, espressamente sottratto alle Commissioni [...] ex art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546*⁵⁵¹.

Nell'ambito della "nuova" transazione, invece l'accordo può avere ad oggetto sia tributi iscritti a ruolo, sia tributi non iscritti, e quindi per riprendere le parole di cui sopra, la vicenda potrebbe non essere successiva alla notifica della cartella di pagamento. Non è quindi facile stabilire chi sia competente in caso di impugnazione del diniego dell'amministrazione.

La dottrina maggioritaria⁵⁵² ha ritenuto che la competenza spetta alle Commissioni tributarie anche nel caso in cui siano coinvolti tributi iscritti a

⁵⁴⁹ Vedi *supra* par. 3.2. per F. RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Riv Dir. Trib.* cit. non sussiste in questo caso alcun interesse pretensivo del contribuente. Da un lato egli ritiene che l'espressione di voto contrario non sia rivolta al debitore ma si dissolve all'interno del procedimento concorsuale creando nel debitore una situazione di *interesse di mero fatto* non tutelabili direttamente. Dall'altro, anche in caso di inerzia dell'amministrazione non vi è alcun vuoto di tutela per il contribuente in quanto le norme sul concordato preventivo permettono alla procedura di seguire il suo corso anche in caso di inerzia di un creditore.

⁵⁵⁰ Sia per quanto affermato dal Consiglio di Stato sia per gli orientamenti dottrinali che si sono sviluppati. Vedi a tal proposito M. BASILAVECCHIA, *La transazione dei ruoli*, in *Corr. Trib.*, 15/2005, 1219;

⁵⁵¹ M. BASILAVECCHIA, *La transazione dei ruoli*, in *Corr. Trib.*, 15/2005, 1219; per un'ampia digressione sulla giurisdizione tributaria vedi M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*, Giappichelli, Torino, 2009.

⁵⁵² S. LOCONTE, *La tutela giurisdizionale del debitore*, Utet, 2009, p. 699 cit.; L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182ter*, Bologna, 2006-2007, cit.; L. MAGNANI, *La transazione fiscale, in Il diritto fallimentare riformato, commento sistematico*, Padova, Cedam, , 2007, pag. 688, cit, il quale tuttavia nel corso della trattazione negherà la competenza delle commissioni tributarie ritenendo che l'atto impugnabile non sia il provvedimento dell'amministrazione il quale è un atto puramente prodromico, ma il voto espresso in sede di adunanza dei creditori, che non ha natura tributaria.

ruolo, in quanto si deve tenere conto della natura esecutiva in cui si cala l'accordo⁵⁵³.

Prima di affermare la competenza di queste, sulla scorta che *la vicenda* ricade all'interno del limite previsto dall'art. 2 D.Lgs. 546/92 è necessario tenere conto di quelli che sono i limiti normativi della giurisdizione tributaria. L'art. 19 dello stesso D.Lgs. elenca tutti gli atti suscettibili di autonoma impugnazione di fronte alle commissioni tributarie.

Ebbene, in tale elencazione non è espressamente previsto il provvedimento di diniego di transazione. Sarà necessario verificare se tramite interpretazione estensiva è possibile individuare un atto (se vi è) a cui esso può essere ricondotto⁵⁵⁴.

La lett. h) dell'art. 19 comma 1, sancisce l'impugnabilità di fronte alle Commissioni tributarie *del diniego o revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari*⁵⁵⁵. Sulla base di ciò si può finalmente affermare la giurisdizione delle Commissioni tributarie in ordine all'impugnazione del diniego di transazione.

Questa opinione non è tuttavia comunemente accettata. Da un lato vi è chi ritiene che, pur essendo vero che l'atto di diniego sia astrattamente impugnabile di fronte alle commissioni tributarie, tuttavia esso è un atto puramente prodromico al voto⁵⁵⁶ espresso in sede di adunanza dei creditori. È

⁵⁵³ L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato, commento sistematico*, Padova, Cedam, , 2007, pag. 688, cit, il quale afferma letteralmente “*anche per quelli ormai in executivis, v'è ragione di dubitare che l'adesione o il diniego delle proposte*” transattive”, *ad onta del contesto esecutivo, appunto in cui si cala, attinga natura da tale contesto*”.

⁵⁵⁴ Per l'ammissibilità dell'interpretazione analogica in ordine all'elencazione di cui all'art. 19 vedi *supra*.

⁵⁵⁵ C.f.r. art. 19 D.Lgs. 546/1992, comma 1, lett. h): *il ricorso può essere proposto avverso il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari*. Vedi anche S. LOCONTE, *La tutela giurisdizionale del debitore nell'ambito della transazione fiscale* Torino, Utet, 2009, cit., p. 700.; L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato, commento sistematico*, Padova, Cedam, , 2007, pag. 688, cit; L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182ter*, Bologna, 2006-2007, p. 2576.

⁵⁵⁶ L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato, commento sistematico*, Padova, Cedam, , 2007, pag. 689.

attraverso quest'ultimo che la volontà dell'Amministrazione è portata a conoscenza del debitore. Tale dottrina ritiene che il voto non sia un atto avente natura tributaria; in questa fase il Fisco riveste il ruolo di un comune creditore ed esprime la propria volontà al pari degli altri⁵⁵⁷. La giurisdizione azionabile sarà pertanto quella del Giudice amministrativo. Altri ancora⁵⁵⁸ osservano che l'atto di diniego non rileva ai fini della determinazione dell'*an* e del *quantum* del tributo⁵⁵⁹ tuttavia con l'estensione⁵⁶⁰ che ha avuto negli anni recenti la giurisdizione tributaria, ad oggi se ne può affermare la competenza, soprattutto alla luce del su citato art. 19 comma 1 lett. h).

Sono molto lontani da questa ricostruzione, coloro i quali ritengono che la transazione sia un atto negoziale di natura contrattuale. Tale orientamento mette da parte quelli che sono i problemi di giurisdizione che possono essere coinvolti sul tema; la questione viene risolta nei termini della lesione dei canoni contrattuali della buona fede e del legittimo affidamento del contribuente da parte dell'Amministrazione⁵⁶¹. Egli sarà legittimato a richiedere un risarcimento ex art. 1337 e 1338 cod. civ. quando lo stato della trattativa era tale da ingenerare un legittimo affidamento e le ragioni dell'amministrazione risultino pretestuose.

⁵⁵⁷ L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato, commento sistematico*, Padova, Cedam, , 2007, pag. 689, cit.

⁵⁵⁸ L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182ter*, Bologna, 2006-2007, p. 2576.

⁵⁵⁹ M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Giappichelli, Torino, 2009, cit.

⁵⁶⁰ Si fa riferimento all'art. 12 comma 2, l. 28 dicembre 2001, n. 448, che ha modificato l'art. 2 del D.Lgs. 546/1992.

⁵⁶¹ L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.* n 4, lug-ago 2006, p. 9. *Il contribuente non potrà, però, richiedere un risarcimento tale da essere ristorato dalla mancata conclusione dell'accordo e della possibile successiva dichiarazione di fallimento. Il risarcimento potrebbe addirittura non configurarsi.[...] infatti se l'interesse negativo si qualifica in termini di interesse a non iniziare trattative infruttuose, essendo tenuta l'amministrazione a valutare l'istanza del privato e costituendo la transazione l'unico strumento messo a disposizione dal contribuente in stato di crisi per risolvere la sua esposizione debitoria con l'erario, difficilmente il contribuente potrà trovarsi in una posizione di legittimo affidamento nella positiva conclusione dell'accordo.*

Altra questione è quella dei vizi deducibili. Si riscontra immediatamente il limite rappresentato dalle valutazioni di convenienza implicate nel provvedimento di diniego. Da ciò discende che (come già affermato dal Consiglio di Stato in relazione alla transazione sui ruoli) nessun sindacato è ammesso su tali valutazioni discrezionali⁵⁶² e dall'altro lato, che a fronte dell'eventuale annullamento dell'atto, il giudice non si potrà sostituire con la sentenza all'amministrazione⁵⁶³. Potranno comunque essere sollevati tutti i vizi formali, procedurali e sostanziali relativi all'atto⁵⁶⁴.

4. La misura di soddisfazione dei crediti tributari oggetto di transazione; falcidia dei crediti tributari privilegiati (182- ter comma 2)

4.1 Il regime dei crediti privilegiati nel concordato preventivo

Precedentemente alla riforma del 2005 era regola indiscussa quella del pagamento integrale dei creditori muniti di privilegio⁵⁶⁵. Solo per i crediti chirografari era prevista una soglia minima di soddisfacimento ai fini dell'ammissibilità del concordato⁵⁶⁶.

⁵⁶² Vedi anche SORACE D., *Diritto delle amministrazioni pubbliche, una introduzione*, Il Mulino, Bologna, p 397, 2007

⁵⁶³ Restano salvi gli effetti costitutivi e conformativi della sentenza di annullamento di cui abbiamo detto sopra, in relazione all'eventuale nuovo esercizio di potere da parte dell'Amministrazione.

⁵⁶⁴ Per un'ampia disamina del processo sugli atti di agevolazione fiscale vedi M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Giappichelli, Torino, 2009, 299 ss., cit.

⁵⁶⁵ P. CELENTANO- E. FORGILLO, *Fallimento e concordati : le soluzioni giudiziali e negoziate delle crisi d'impresa dopo le riforme*, Torino, Utet, 2008, p.1091;

⁵⁶⁶ L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso*, in *Giur. Comm.*, n.2 mar-apr 2008, p.5; il quale ritiene che, per quanto attiene al credito tributario chirografario, la regola prevista dall'art. 182-ter (che dispone che il trattamento da riservare all'Agenzia delle Entrate non possa essere differenziato rispetto a quello della restante parte del ceto creditorio non privilegiato) non deve essere intesa in senso letterale. Così facendo si rischia di essere inapplicabile in quanto il pagamento del credito dell'Erario non può essere uguale nell'ammontare, nei tempi, e nelle modalità a quello di due o più classi di creditori

In seguito alla riforma è stato novellato il disposto dell'art. 160 l.f. che attualmente non prevede alcun tetto minimo di soddisfazione dei creditori, sia chirografari che privilegiati⁵⁶⁷. Attraverso l'applicazione analogica dell'art. 124 l.f.⁵⁶⁸ dettato in materia di concordato fallimentare, il pagamento falcidiato del credito privilegiato è stato da molti ritenuto ammissibile⁵⁶⁹.

Con il decreto correttivo del 2007⁵⁷⁰, il legislatore è intervenuto per modificare sia l'art. 124 che l'art. 160 l.f. rendendo possibile sia nel concordato fallimentare che nel concordato preventivo il pagamento non integrale dei creditori privilegiati, a condizione che il soddisfacimento di questi avvenga “*in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di vendita [...]*”. Questa novità ha permesso di eliminare la diversità di disciplina intercorrente tra concordato preventivo e concordato fallimentare, ma anche la discrasia con i principi che sorreggono le procedure di esecuzione concorsuali (come il fallimento) ed individuali, e in particolare il

per i quali siano stati previsti ex art. 160, lett. d) l.f., trattamenti differenziati. Si deve, invece, valorizzare (una supposta) voluta legislatoris per poter interpretare la norma nel senso che il trattamento da riservare all'Agenzia delle Entrate debba quanto meno essere analogo a quello più favorevole prospettato (nelle diverse classi, ai creditori chirografari. L. TOSI, *La transazione fiscale*, in Rass. Trib. n 4, lug-ago 2006, p. 8; il quale risolve la questione in modo più semplice affermando che per ciò che attiene al credito tributario chirografario non vi sono limiti o vincoli quanto alla determinazione della percentuale di soddisfazione.

⁵⁶⁷ P. CELENTANO- E. FORGILLO, *Fallimento e concordati : le soluzioni giudiziali e negoziate delle crisi d'impresa dopo le riforme*, Torino, Utet, 2008, p.1091;il quale in nota fa menzione del fatto che la prevalente giurisprudenza ha ritenuto, nonostante ciò, che la soddisfazione integrale dei creditori privilegiati restasse una condizione necessaria per l'ammissibilità del concordato. Tali creditori, se non rinunciano al privilegio, non hanno diritto di voto, e pertanto non può essere ammessa per questi alcuna falcidiabilità del credito. Le pronunce citate a tal proposito sono state quelle del Trib. Sulmona, 6 maggio 2005; Trib. Torino, 17 novembre 2005, in *Il fallimento*, 2006, 961.

⁵⁶⁸ Art. 124 legge fallimentare, comma 3: “*La proposta può prevedere che i creditori muniti di diritto di prelazione non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di vendita, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile al cespite o al credito oggetto della garanzia indicato nella relazione giurata di un esperto o di un revisore contabile o di una società di revisione designati dal tribunale. Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può aver l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione.*”

⁵⁶⁹ P. F. CENSONI, *Concordato preventivo e coinvolgimento dei creditori con diritti di prelazione*, in *il Fallimento*, 2007; F. MARELLI, *Transazione fiscale, principi generali del concorso e soddisfazione parziale dei creditori privilegiati nel concordato preventivo*, in *il Fallimento*, 2007, 669;

⁵⁷⁰ D.Lgs. n. 217/2007.

principio per il quale la prelazione è circoscritta al ricavato dei beni sui quali insiste; la parte di credito eventualmente incapiente avrà natura chirografaria⁵⁷¹. Il privilegio non ha valore assoluto ma costituisce un vantaggio nei limiti della capienza del bene che costituisce la garanzia.

Il fatto che già prima del decreto correttivo, si fosse giunti alle stesse conclusioni⁵⁷² in via interpretativa ha portato la dottrina a sminuire la portata della novità legislativa definendola “una precisazione”⁵⁷³.

Alla luce delle recenti modifiche, il creditore munito di privilegio (anche generale) non sarà integralmente soddisfatto solo se i beni vincolati risultano incapienti. E in quest’ultimo caso egli ha diritto (ex art. 160 comma 2) ad una somma almeno pari a quella che si poteva ottenere dalla vendita del bene, e per la parte del credito rimasta incapiente egli concorre al pari degli altri creditori chirografari⁵⁷⁴ (art. 177 comma 3). Nelle intenzioni del legislatore vi era anche l’intento di incentivare ulteriormente il ricorso al concordato preventivo⁵⁷⁵.

Rimane ferma la regola fissata dall’art. 160 l.f. per la quale va comunque rispettato l’ordine della cause legittime di prelazione.

4.2 I privilegi nel diritto tributario

I creditori hanno eguale diritto di essere soddisfatti sui beni del debitore, salve le cause legittime di prelazione. Sono cause legittime di prelazione i

⁵⁷¹ P. CELENTANO- E. FORGILLO, *Fallimento e concordati*, Torino, Utet, 2008, cit., p.1092. la disciplina è stata estesa anche al privilegio generale.

⁵⁷² Sulla possibile falcidia del credito tributario privilegiato.

⁵⁷³ G. LA CROCE, *Autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Il Fallimento*, n.2/2010, p.151;

⁵⁷⁴ P. CELENTANO- E. FORGILLO, *Fallimento e concordati*, Torino, Utet, 2008, cit., p.1092. la disciplina è stata estesa anche al privilegio generale; MATTEI E., *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Dir. Fall.* 2008 n.6, parte I;

⁵⁷⁵ MATTEI E., *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Dir. Fall.* 2008 n.6, parte I, p. 20; P. CELENTANO- E. FORGILLO, *Fallimento e concordati*, Torino, Utet, 2008, cit., p.1092.

privilegi, il pegno e l'ipoteca (C.f.r. art. 2741 cod. civ.). Il privilegio è una causa legittima di prelazione accordata *dalla legge in considerazione della causa del credito* ex art. 2745 del codice civile. Ai sensi dell'art. 2746 il privilegio può essere generale o speciale a seconda che gravi su tutti i beni mobili del debitore oppure su determinati beni mobili e immobili⁵⁷⁶.

I privilegi fiscali sono disciplinati dal codice civile agli art 2752, 2758, 2759, 2771, 2772, 2776.

L'art. 2752 c.c. accorda un privilegio generale sui beni mobili del contribuente per i tributi sui redditi mobiliari, ovvero Irpef, Ires, Ilor, Irap⁵⁷⁷. Il privilegio spetta per quella parte di credito che sia stata iscritta a ruolo reso esecutivo nell'anno in cui il concessionario del servizio di riscossione procede o interviene nell'esecuzione e nell'anno precedente⁵⁷⁸.

L'art. 2759 c.c. prevede un privilegio speciale sopra i beni mobili che servono all'esercizio dell'impresa e sopra le merci, solo per l'imposta o la quota proporzionale di imposta imputabile al reddito di impresa per i crediti Irpef, Ires, Irap e Ilor e limitatamente ai due anni anteriori a quello in cui si procede⁵⁷⁹.

Il credito Iva (e le relative sanzioni) gode di un privilegio generale sui beni mobili (ex art. 2752 comma 3) e in caso di infruttuosa esecuzione, ha collocazione sussidiaria con precedenza rispetto ai crediti chirografari, sul prezzo degli immobili (ex art. 2776, comma 3); infine in caso di responsabilità solidale

⁵⁷⁶ A. TORRENTE- P. SCHLESSINGER, *Manuale di diritto privato*, Giuffrè, Milano, 2004, p. 445 ss.

⁵⁷⁷ STASI E., *La transazione fiscale*, Il Fallimento n° 7/2008, p.737; vedi anche Ag. Entrate, cir. n. 40/E 2008, p. 28.

⁵⁷⁸ La norma è interpretata nel senso che la limitazione temporale del privilegio deve essere computata a ritroso a partire dal momento in cui il concessionario insinua al passivo del fallimento la pretesa fiscale.

⁵⁷⁹ Si deve intendere come anni di produzione del reddito e non come iscrizione a ruolo secondo quanto disposto dall'art. 2752 c.c. STASI E., *La transazione fiscale*, Il Fallimento n° 7/2008, p.737.

del cessionario i crediti Iva hanno privilegio sugli immobili che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio (art. 2772 cod. civ.)⁵⁸⁰.

Per quanto attiene ai tributi indiretti, essi godono di privilegio speciale sui beni mobili (ex art. 2758 c.c.) e sugli immobili (art. 2772 c.c.) cui si riferiscono.

Per quanto riguarda le sanzioni tributarie, la natura privilegiata è sancita dalla legge esclusivamente per quelle relative all'Iva e all'Invim. Il riconoscimento del privilegio sui crediti è sottoposto a riserva di legge ex art. 2745 c.c. ed ha carattere eccezionale in quanto derogatorio del principio della *par condicio creditorum* di cui all'art. 2741 c.c. Si deve concludere che tutte le altre sanzioni fiscali avranno natura chirografaria. Tale affermazione è stata fatta propria dalla Corte di Cassazione che con una pronuncia a Sezioni Unite⁵⁸¹ ha affermato, in relazione ai privilegi, la *“non estensione alle sopratasse se non nelle ipotesi espressamente previste e cioè in materia di Iva e Invim, da intendersi come disposizioni eccezionali e non applicabili in via analogica ad ipotesi tributarie diverse”*.

5. La falcidia dei crediti tributari privilegiati nella transazione fiscale.

La problematica della falcidia del credito fiscale privilegiato è stata oggetto di numerosi studi. Le tesi sviluppate sono state diverse e tra loro discordanti. Gran parte della dottrina ne escludeva la fattibilità, altra parte sosteneva al contrario la possibilità di pagamento percentuale sia del credito fiscale chirografario sia di quello privilegiato.

Tuttavia dopo la riforma della legge fallimentare con il D.Lgs 5/2006 e con il c.d. *decreto correttivo* del 2007 la maggior parte della dottrina⁵⁸² ha concluso

⁵⁸⁰ Ag. Entrate, cir. n. 40/E 2008, p. 28.

⁵⁸¹ Cass., SS.UU., n. 5246 del 6 maggio 1993.

⁵⁸² M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale cit.*, Zanichelli, 2009, p. 279; E. STASI, , *La transazione fiscale, Il Fallimento* n° 7/2008, p. 737; E. MATTEI, *La transazione fiscale, cit.*, in *Il Diritto fallimentare e delle società commerciali*, 2008, fasc. 6 pag. 875; PISELLI D., *Concordato e transazione fiscale*, in www.ilcaso.it, 14 marzo 2009, II, doc. n. 143, p. 13; P. CELENTANO- E. FORGILLO,

per l'effettiva possibilità di un pagamento non integrale dei crediti fiscali privilegiati nell'ambito della transazione ex art. 182-ter. Anche l'Agenzia delle entrate nella circ. 40/E si è espressa in questa direzione⁵⁸³.

Precedentemente all'ultimo intervento del legislatore⁵⁸⁴ si erano sviluppate varie tesi che circoscrivevano l'operatività della transazione in parola ai soli crediti di natura chirografaria⁵⁸⁵, oppure tentavano di dare alla transazione una collocazione autonoma rispetto al concordato, rendendo (di fatto) possibile la falcidia del credito fiscale privilegiato solo attraverso la prestazione del consenso da parte dell'Amministrazione in sede di adunanza dei creditori⁵⁸⁶ (e non con il meccanismo del *cram down*⁵⁸⁷). Vediamo perché.

L'art. 182-ter prevede che con il piano concordatario di cui all'art. 160 l.f. il debitore possa proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, "*limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo*". Questa disposizione era interpretata in modo contrastante con la parte seguente della norma ai sensi della

Fallimento e concordati, Torino, Utet, 2008, cit., p.1092. L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo* cit. *Giur. Comm*, n.2 mar-apr 2008, 7.

⁵⁸³ Vedi Ag. Entrate circ. 40/E 2008, p. 25, in cui è sancito espressamente che *nell'ambito di applicazione della transazione fiscale rientrano sia i crediti tributari chirografari, sia quelli assistiti da privilegio, indipendentemente dalla circostanza che vi sia stata iscrizione a ruolo*.

⁵⁸⁴ Il riferimento è sempre al decreto correttivo del 2007 per il quale vedi *supra*.

⁵⁸⁵ L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*, Cedam, Padova, 2007 cit. p. 683; V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, Utet, Torino 2010, p. 275.

⁵⁸⁶ Vedi Cap. I, par.4.2. vedi anche L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182ter*, Bologna, 2006-2007, cit., 2569 per il quale la rinuncia del fisco doveva inquadarsi nell'ambito di operatività della norma dettata dall'art. 177, con la conseguenza che la partecipazione al voto da parte dell'Amministrazione finanziaria avrebbe implicato la rinuncia totale o parziale alla prelazione, ai soli fini del concordato.

⁵⁸⁷ Si tratta di un istituto giuridico previsto dal diritto statunitense previsto nell'ambito degli istituti di riorganizzazione delle imprese in crisi. Sulla base di detto istituto il giudice può dichiarare il programma proposto vincolante per tutti i creditori, anche se una parte di essi non si sono dimostrati favorevoli, qualora lo ritenga equo. Più approfonditamente vedi B. SANTACROCE- D. PEZZELLA, *Il ruolo della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Corriere Tributario*, n. 34/2010, p. 2785; L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso*, in *Giur. Comm*, n.2 mar-apr 2008, p.9. Entrambi rinviano per una più ampia trattazione a C.J. Tabb, *The law of bankruptcy*, in *The foundation press*, 1997, pag.854.

quale “se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di previdenza e assistenza obbligatorie”.

Dalla prima delle due norme sembra che il pagamento falcidiato sia ammesso unicamente per i crediti chirografari. Al contrario dalla seconda risulta che anche i crediti privilegiati possono essere pagati in percentuale. Tale contrasto è stato risolto in senso restrittivo⁵⁸⁸ preferendo la lettura secondo la quale solo i crediti chirografari sono assoggettabili a falcidia.

In seguito alla novella è stata espressamente sancita la possibilità di pagamento percentuale dei crediti tributari privilegiati così come dei chirografari. Ma mentre questi ultimi sono falcidiabili anche se non iscritti a ruolo, i primi solo a condizione della previa iscrizione⁵⁸⁹.

Inoltre l'art. 160, comma 2, ultimo periodo 1.f., sancisce che il *trattamento stabilito per ciascuna classe di creditori non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione*. Pertanto il Fisco non potrebbe beneficiare di un trattamento migliore di quello proposto ai creditori di rango superiore⁵⁹⁰. Non può essere disposto un pagamento a favore dell'Amministrazione se i creditori muniti di privilegio generale mobiliare, posti a livello superiore nella gerarchia non siano stati integralmente soddisfatti. In sostanza la norma presuppone la possibilità di una soddisfazione parziale dei crediti chirografari e dei crediti privilegiati incapienti, secondo le regole generali⁵⁹¹.

⁵⁸⁸ A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale e previdenziale*, Maggioli Editore, Rimini, 2011, pag. 173

⁵⁸⁹ M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale* cit., Zanichelli, 2009, p. 279; A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale e previdenziale*, Maggioli Editore, Rimini, 2011, pag. 173.

⁵⁹⁰ E. STASI, *La transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n° 7/2008, p. 737.

⁵⁹¹ P. CELENTANO- E. FORGILLO, *Fallimento e concordati*, Torino, Utet, 2008, cit. p. 1096. All'interno degli equilibri normativi la norma risulta, quindi, pleonastica. Questa vale essenzialmente a consentire il c.d. consolidamento del debito tributario (per il quale ved Cap I) e

Tale norma deve essere letta in uno con l'art. 182-ter comma 1, ultimo periodo (a meno di non rendere quest'ultima una disposizione pleonastica) secondo il quale il credito tributario privilegiato non può essere trattato in modo deteriore ai crediti che hanno un grado di privilegio inferiore. Ciò che l'art. 182-ter aggiunge rispetto alle regole generali, a favore dei crediti fiscali, è che questi ultimi non devono essere discriminati negativamente non solo nel *quantum* ma anche nella tempistica di pagamento e nelle garanzie accordate⁵⁹², rispetto agli altri crediti dotati di caratteristiche analoghe, o deteriori.

Altre critiche sono state sollevate da parte della dottrina intorno alla possibilità di procedere alla falcidia del credito privilegiato. Nell'ambito del concordato preventivo, alla luce del novellato art. 160, comma 2 l.f., il debitore può proporre il pagamento parziale o dilazionato dei crediti privilegiati a condizione che la percentuale offerta non sia inferiore a quella realizzabile dalla vendita dei beni o diritti sui quali insiste il privilegio (in virtù della collocazione preferenziale)⁵⁹³. Perché sia possibile tale valutazione al fine di effettuare una

la definizione delle liti con il Fisco. Come fa notare L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.* n 4, lug-ago 2006, p. 8, *o si ritiene priva di signi ficato e di concreta efficacia l'indicazione data dal legislatore nell'art. 182-ter, secondo cui i crediti tributari privilegiati non possono avere una percentuale di abbattimento inferiore a quella degli altri crediti privilegiati; o si riconosce che l'art. 182-ter possa contribuire a sostenere la tesi in base alla quale anche i crediti privilegiati, nell'ambito del concordato preventivo, possano essere soddisfatti in maniera parziale.*

⁵⁹² Per questa affermazione vedi L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.* n 4, lug-ago 2006, p. 8.

⁵⁹³ E.STASI, , *La transazione fiscale*, *Il Fallimento* n° 7/2008, p.737; E. MATTEI, *La transazione fiscale*, cit., in *Il Diritto fallimentare e delle società commerciali*, 2008, fasc. 6 pag.875. quest'ultimo fa notare come il legislatore, anche nella relazione di illustrativa, non fa riferimento ai crediti muniti di privilegio generale (che sono la maggior parte), ma solo a quelli caratterizzati da privilegio speciale. Le tesi restrittive che sono state prospettate a tale proposito si incentrano su una considerazione: *la transigibilità del credito assistito da causa legittima di prelazione può subire un trattamento deteriore rispetto all'importo ammesso allo stato passivo solo all'esito di una istruttoria ufficiosa dalla quale risulti inequivocabilmente che dall'esecuzione dei beni vincolati al soddisfacimento di tale categoria di crediti non si possa realizzare più di un certo valore. Tale valore costituirà il livello minimo di sacrificio che potrà essere richiesto al creditore privilegiato. L'istruttoria sarà condotta da un esperto (che nel concordato fallimentare è nominato dal tribunale, mentre nel concordato preventivo è di nomina privata) che dovrà attestare la veridicità dei dati e la fattibilità del piano, e individuare il valore di mercato dei beni (se la proposta include la falcidia di crediti muniti di privilegio speciale)*

comparazione viene nominato un esperto⁵⁹⁴ il quale dovrà redigere una relazione⁵⁹⁵.

Alcuni autori hanno ritenuto che in questo lasso di tempo l'Amministrazione deve attivarsi e svolgere tutti gli adempimenti procedurali previsti dall'art. 182-ter pur non avendo a disposizione il risultato di tale perizia (e non avendo neppure raggiunto una definizione delle ragioni creditorie dell'Erario)⁵⁹⁶. Pertanto sollecitano un'attenta riflessione sulla modifica normativa, e propongono di rivedere quella tesi favorevole alla falcidiabilità del credito erariale. Allo stato delle cose Si rischia di far subire al creditore-Stato l'esito de voto maggioritario *senza nemmeno aver preventivamente potuto verificare la sussistenza del presupposto dell'incapienza dei beni*⁵⁹⁷.

⁵⁹⁴ Per maggiori dettagli vedi nota precedente.

⁵⁹⁵ La possibilità che la falcidia riguardi il credito privilegiato c'è solo quando la proposta concordataria preveda un trattamento migliorativo rispetto a quello che si potrebbe ottenere con la liquidazione dei beni a valore di mercato. Pertanto questa ipotesi si realizzerà solo in caso di concordato con un apporto esterno ed ulteriore (da finanza nuova). Ciò significa che non si potrà procedere a pagamento percentuale dell'Erario, quando è creditore privilegiato generale, in caso di liquidazione dei beni. Tale possibilità si potrà realizzare solo nel caso in cui la proposta concordataria poggi su finanza nuova, la quale può derivare da erogazioni, apporti esterni e acquisti dei beni del debitore a valore superiore a quello di mercato, o dalla postergazione di alcuni creditori. Per questo vedi M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale cit.*, Zanichelli, 2009, p. 280; un'analisi del medesimo genere è stata condotta anche da G. LA CROCE, *Autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Il Fallimenti*, n.2/2010, pagg.142-151.

⁵⁹⁶ Tale problematica non sorge con l'accordo per la ristrutturazione dei debiti, in quanto in questo caso la transazione viene conclusa prima della formazione dell'accordo. E. MATTEI, *La transazione fiscale*, cit., in *Il Diritto fallimentare e delle società commerciali*, 2008, fasc. 6 pag.875

⁵⁹⁷ Cit. E. MATTEI, *La transazione fiscale*, cit., in *Il Diritto fallimentare e delle società commerciali*, 2008, fasc. 6 pag.875.

IV. CAPITOLO

IMPLICAZIONI DELLA TRANSAZIONE FISCALE NELL'ORDINAMENTO EUROPEO

1. Premessa. Il sistema fiscale comunitario.

L' UE non ha una competenza propria in materia tributaria, ma opera nel settore fiscale alla luce degli obiettivi di cui all'art. 2 TCE (ora confluito nell'art. 3 del TFUE⁵⁹⁸).

A livello di Trattati, le sole disposizioni rilevanti in materia si possono attualmente rintracciare nel Titolo VII (*Norme comuni sulla concorrenza, sulla fiscalità e sul ravvicinamento delle legislazioni*) capo 2 (*Disposizioni fiscali*) del TFUE ove sono confluiti gli artt. 90 e ss. del Trattato UE. La collocazione di dette previsioni normative nel Titolo relativo alla concorrenza denota come queste siano riferite non solo alla tassazione indiretta e libertà di circolazione dei beni, ma anche ad ogni altro obiettivo di cui all'art. 3⁵⁹⁹.

Nel Trattato CE vi erano altri riferimenti al sistema tributario⁶⁰⁰. Tali disposizioni fissavano un "limite negativo" all'intervento comunitario. Al contrario il vecchio art. 93 (attuale art. 113 TFUE) prevede l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo, e ad altre imposte indirette, "*nella misura in cui questo sia necessario per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno ed evitare distorsioni della concorrenza*"⁶⁰¹.

⁵⁹⁸ Nel quale vengono elencati i settori di competenza esclusiva dell'Unione Europea

⁵⁹⁹ In questo senso FARMER PAUL-LYAL RICHARD, *EC Tax Law*, Oxford, II ed., 2004." *European Community is not directly concerned with tax law, but only in the light of the objectives of Art 2. We can find the sole relevant disposition of this matter (a part from custom union which is explicitly provided in Articles 3 and 4) in the Third Section of the Treaty, (Articles 90-93) immediately after provisions about competition which means that they are referred not only to indirect tax and freedom of goods circulation, but also to every objective of Art 2 "*.

⁶⁰⁰ E.g. l'art 90 a proposito della discriminazione fiscale sull'importazione di beni da parte di altri Stati Membri " *nessuno Stato Membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati Membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari*" (comma 1) ; " *Inoltre nessuno Stato Membro applica ai prodotti degli Stati Membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni*" (comma 2).

⁶⁰¹ La dottrina rinviene in questa disposizione il fondamento del principio di armonizzazione dei tributi. L'armonizzazione viene definita come" *il raggiungimento di un assetto normativo tendenzialmente omogeneo dei sistemi fiscali dei vari Stati membri, riducendone le specificità ad aspetti di dettaglio o comunque non incidenti sulla struttura e sulla funzione dei tributi, così da individuare un criterio*

Non c'è alcuna disposizione relativa alla tassazione diretta. Ma l'art. 94 (oggi 114 TFUE) consente al Consiglio di intervenire, deliberando all'unanimità, con delle direttive volte al ravvicinamento delle legislazioni degli Stati Membri che incidano in qualche modo sul mercato interno. Lo strumento della direttiva lascia liberi gli Stati Membri quanto alle modalità (*rectius* mezzi) dell'attuazione, rimanendo fermo l'obbligo degli stessi di implementare la direttiva e raggiungere entro il termine gli obiettivi ivi fissati⁶⁰².

L'Articolo 293 TCE (ora abrogato con il Trattato di Lisbona) prevede(va) che gli Stati potessero avviare dei negoziati con l'obiettivo di ridurre la doppia imposizione fiscale all'interno dell'UE. Questo ha costituito la base giuridica per avviare un processo di armonizzazione delle imposte dirette, coinvolgendo la potestà impositiva dei singoli Stati membri.

L'ordinamento comunitario detta una pluralità di regole in ordine alla tassazione delle imprese con l'evidente intento di perseguire finalità liberistiche di tutela del mercato e della concorrenza⁶⁰³ evitando forme ostruzionistiche da parte degli Stati Membri rispetto alle aperture alle imprese non residenti. E' proprio in quest'ambito che il legislatore comunitario ha adottato il c.d. *piecemeal*

metodologico decisivo per l'integrazione comunitaria" P. BORIA, p. 197, cit. Sul concetto di armonizzazione vedi anche Uckmar, *Progetti e possibili soluzioni dell'armonizzazione fiscale nell'Ue*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1995, I, 9; secondo il quale "armonizzazione non ha un significato tecnico-giuridico ma è soltanto un concetto più generale rispetto al "ravvicinamento".

⁶⁰² F. ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in Corso di diritto tributario internazionale, Padova, a cura di V. Uckmar, CEDAM, 2002 il quale non manca di sottolineare come il carattere non-self executing di questa fonte normativa implica necessariamente un vaglio Parlamentare all'atto di recepimento.

⁶⁰³ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, 2010, p.273; Per le imposte dirette, invece, si scorge una completa assenza comunitaria per ciò che attiene alle imposte personali sul reddito ovvero alle imposte patrimoniali. Ciò per una scelta consapevole che risponde alla ripartizione delle competenze fiscali tra unione Europea e Stati membri. La logica di tale scelta è da rinvenirsi nel fatto che si tratta di settori in cui si esplica la politica tributaria e sociale degli stati membri, coinvolgendo valori Costituzionali che sfuggono alla logica concorrenziale e liberista dell'Unione Europea.

*approach*⁶⁰⁴, intervenendo con una serie di direttive volte a definire le sole misure fiscali necessarie per garantire il completamento del mercato unico.

2. Gli Aiuti di Stato. Un quadro generale.

L'instaurazione di un mercato comune⁶⁰⁵ presuppone la costituzione e il funzionamento di uno spazio economico unificato nel quale gli scambi di prodotti e servizi avvengano alle medesime condizioni vigenti nel mercato nazionale; per far ciò è necessario non solo eliminare le barriere e gli ostacoli alla libera circolazione delle merci e dei servizi, ma anche assicurarsi che la concorrenza tra le imprese non sia falsata da misure finanziarie assunte dal singolo Stato Membro in modo tale da favorire solo alcuni soggetti nazionali⁶⁰⁶.

La disposizione centrale su questo tema è l'art. 87⁶⁰⁷ del Trattato CE che sancisce il divieto di erogazione degli aiuti di Stato i quali, favorendo taluni prodotti o alcune imprese possono incidere sugli scambi così da falsare o minacciare di falsare, il regime di libera concorrenza. Si considera aiuto di Stato qualunque beneficio che: a) è concesso dallo Stato, ovvero mediante risorse statali; b) conferisca un vantaggio di tipo economico; c) sia selettivo, favorendo talune imprese o talune produzioni e non anche la generalità delle imprese; d)

⁶⁰⁴ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, 2010, p.76 ss. ;

⁶⁰⁵ Uno degli obiettivi primari dell'Unione Europea.

⁶⁰⁶ In questo senso vedi ancora P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 219; M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1995;

⁶⁰⁷ attuale art. 107 del TFUE a norma del quale “*Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza*”. Nel comma successivo segue un elenco di aiuti ammessi; il terzo comma elenca aiuti che possono essere compatibili con il mercato.

incida sugli scambi tra gli Stati membri alterando o rischiando di falsare il regime di concorrenza⁶⁰⁸.

Per evitare ciò, l'Unione Europea ha istituito un particolare procedimento, disciplinato agli art. 87 ss. del Trattato CE al vertice del quale si pone la Commissione. Quest'ultima dovrà svolgere un'indagine formale su tutti i progetti di aiuti di Stato che le verranno obbligatoriamente inoltrati dagli Stati membri, prima che siano attuati⁶⁰⁹. Essa dovrà effettuare un esame della misura finanziaria giudicando la rispondenza dei singoli modelli rispetto al modello degli Aiuti di Stato, o la possibilità di ricomprenderla tra le ipotesi di deroga⁶¹⁰. In attesa della decisione della Commissione lo Stato è obbligato a non dare esecuzione alla misura finanziaria (obbligo di *standstill*). Se la misura è giudicata compatibile con il mercato comune, lo Stato sarà libero di attuarla. In caso contrario la Commissione ne vieterà l'applicazione.

Nell'ipotesi in cui gli Stati violino le norme procedurali descritte, (obbligo di notifica, obbligo di *standstill*, divieto di applicazione) e concedano illegittimamente degli aiuti di Stato, questi ultimi dovranno essere recuperati. Questo avverrà attraverso una serie di provvedimenti amministrativi che ogni Stato dovrà predisporre⁶¹¹

⁶⁰⁸ M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1995, p. 129; A. DAGNINO, *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Cedam, Padova, 2008, p. 132; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 221.

⁶⁰⁹ Gli stati sono investiti di un obbligo positivo di notifica alla Commissione (dei progetti normativi diretti ad istituire o modificare misure finanziarie a favore di imprese nazionali che siano potenzialmente qualificabili come aiuti di Stato) e di un obbligo negativo (di non dare esecuzione alle misure di sostegno prima che la Commissione si sia espressa sull'ammissibilità comunitaria). Cf.r. art. 88 par. III del Trattato e P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, 2010, p. 223; A. DAGNINO, *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Cedam, Padova, 2008, p. 160.

⁶¹⁰ Vedi più ampiamente P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, 2010, p. 226 ss.; tra le deroghe risultano innanzitutto gli aiuti c.d. *de minimis*, in quanto di entità inferiore ad una determinata soglia (200.000 euro). Questi non soggiacciono all'obbligo di preventiva notifica alla Commissione. Inoltre vi sono delle vere e proprie deroghe, cioè delle fattispecie agevolative in cui possono essere riscontrati degli interessi sociali ritenuti dal legislatore comunitario meritevoli di tutela. Si tratta ad esempio di aiuti fiscali che promuovono meccanismi di composizione dei conflitti sociali o diretti a favorire atti di solidarietà verso categorie più deboli. Per un'elencazione vedi art. 87 Tce par. III

⁶¹¹ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 232 ss.

2.1. Le agevolazioni fiscali e il rapporto con la disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato. Il caso della transazione fiscale

Come gli interventi di spesa operati dagli Stati, così anche le agevolazioni fiscali sono misure idonee a falsare la concorrenza. Così si è espressa la Corte di Giustizia⁶¹². Nell'ampia categoria degli aiuti di Stato rientrano le sovvenzioni e le prestazioni di contenuto positivo ma anche le riduzioni di oneri per le imprese. E in particolare *“un provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordino a determinate imprese un'esenzione fiscale la quale, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri soggetti passivi, costituisce aiuto statale [...]”*⁶¹³. Le agevolazioni tributarie sono idonee, al pari delle sovvenzioni, ad incidere direttamente sul piano finanziario dell'impresa producendo una riduzione dei costi e recando pregiudizio alla concorrenza⁶¹⁴.

L'istituto della transazione fiscale tange il tema degli aiuti di Stato in due punti, facendo sorgere altrettanti interrogativi: a) i crediti verso lo Stato dovuti a titolo di recupero di aiuti di Stato possono divenire oggetto di transazione? b) la transazione fiscale può essere considerata una misura agevolativa di carattere selettivo capace di rientrare nella disciplina degli aiuti di Stato?

Alla prima questione ha risposto l'amministrazione finanziaria, con la circolare n.40/E del 18 aprile 2008. Essa ha precisato che sono da escludere dal novero dei tributi transigibili quelli che sono fatti oggetto di procedure di recupero di crediti per aiuti di Stato vietati in quanto incompatibili con il mercato comune. L'Agenzia delle Entrate si riferisce, a questo proposito alla

⁶¹² Per la prima volta nella causa C-387/92, sent. del 15 marzo 1994.

⁶¹³ Oltre a nota precedente vedi anche caso Piaggio Causa C-295/97 del 17 giugno 1999, caso Francia c. Commissione causa C-241/94 del 26 settembre 1996, caso Italia c. commissione causa C-6/97 del 19 maggio 1999; caso Italia e Sim 2 Multimedia causa C-276/02 sentenza del 14 settembre 2004.

⁶¹⁴ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, 2010, p. 227. Per definire le agevolazioni fiscali quali aiuti di Stato è necessario verificare che esse posseggano i requisiti di cui sopra abbiamo detto (carattere finanziario, la selettività, la provenienza pubblica, potenziale effetto discorsivo) pur caratterizzandosi come *“di segno negativo”*.

comunicazione n. 2007/C.207/05⁶¹⁵ in cui la Commissione ha illustrato i principi fondamentali dell'attività di recupero degli aiuti di Stato. In particolare ivi si legge che “ *per il caso di beneficiari insolventi in ordine alla restituzione, qualora al comitato dei creditori si proponga un piano di prosecuzione che comporti la continuazione dell'attività del beneficiario*⁶¹⁶, *le autorità responsabili dell'esecuzione della decisione possono appoggiare tale piano unicamente se si garantisce che l'aiuto sarà rimborsato integralmente entro i termini stabiliti nella decisione di recupero della Commissione. In particolare, lo Stato membro non può rinunciare parzialmente alla sua richiesta di recupero né può accettare qualsiasi altra soluzione che non porti alla cessazione immediata dell'attività del beneficiario*”⁶¹⁷.

L'usufruire di aiuti di Stato incompatibili determina una distorsione immediata della concorrenza consentendo la praticabilità di prezzi nettamente inferiori⁶¹⁸. In conclusione i crediti relativi a recuperi di aiuti di Stato dichiarati incompatibili non possono costituire oggetto di transazione fiscale⁶¹⁹.

La dottrina, tuttavia sottolinea che nel caso di imprese in crisi, gravate dall'obbligo di restituzione di aiuti di Stato indebiti di cui abbiano fruito, il fine ultimo che si vuole raggiungere con la transazione fiscale, resta fortemente condizionato dal recupero di risorse nell'ambito della medesima impresa⁶²⁰. Pertanto negare l'assoggettamento a transazione dei debiti relativi ad aiuti di

⁶¹⁵ Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 15 novembre 2007 e rubricata “*Verso l'esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di Stato illegali e incompatibili*”.

⁶¹⁶ Come può essere il concordato preventivo.

⁶¹⁷ Cit. punto 67, comunicazione n. 2007/C.207/05, cit.

⁶¹⁸ C.f.r P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, 2010, 220 ss.; S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in *il fisco* n.20/2006, 3020.

⁶¹⁹ Né di falcidia in sede di concordato preventivo o di accordi di ristrutturazione dei debiti. C.f.r. Ag. Entrate, circ. n.40/E del 18 aprile 2008, pag. 23; B. ALOISI, *La transazione fiscale*, in *fallimento e altre procedure concorsuali*, (a cura di) F. Marelli, P. Pototschnig, M. Cimetti, Milano, Ipsoa, 2010 p.758. S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale*, cit., pag. 3021; L. DEL FEDERICO, *Le ultime modifiche alla disciplina della transazione fiscale secondo l'Agenzia delle Entrate*, in *Il fallimento*, n. 11/2009. P. 1356-1361.

⁶²⁰ S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale*, cit., pag.3020.

Stato indebiti, potrebbe costituire un grave rischio per la buona riuscita del concordato preventivo.

Per quanto attiene alla seconda questione, e cioè se la transazione fiscale possa costituire una misura agevolativa di natura finanziaria tale da poter essere compresa nel novero degli aiuti di Stato vietati, è necessario fare un passo indietro. Bisogna verificare che in relazione all'istituto si sostanzino tutti i caratteri indicati dall'art. 87 del Trattato: 1) carattere finanziario dell'aiuto; 2) natura pubblicistica del soggetto erogante; 3) destinazione selettiva delle risorse finanziarie; 4) potenziale effetto distorsivo⁶²¹.

Ebbene, la transazione consente la falcidia⁶²² dei crediti spettanti allo Stato⁶²³, permettendo all'impresa che ne beneficia di ottenere così un indubbio vantaggio finanziario⁶²⁴. Da essa potrebbe promanare un effetto distorsivo della concorrenza. Il risparmio d'imposta realizzato per effetto della transazione consente la pratica di prezzi inferiori a quelli correnti e permetterebbe all'impresa di rimanere sul mercato⁶²⁵; questo non potrebbe che comportare una grave ripercussione sul principio della concorrenza⁶²⁶.

Perché possa essere considerato un aiuto di Stato vietato dovrebbe avere anche carattere selettivo; dovrebbe, cioè, essere idonea ad avvantaggiare talune

⁶²¹ Vedi supra e anche P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, 2010, p. 221;

⁶²² M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale cit.*, Zanichelli, 2009, p. 279; E. STASI, , *La transazione fiscale*, *Il Fallimento* n° 7/2008, p.737; E. MATTEI, *La transazione fiscale*, cit., in *Il Diritto fallimentare e delle società commerciali*, 2008, fasc. 6 pag.875; PISELLI D., *Concordato e transazione fiscale*, in www.ilcaso.it, 14 marzo 2009, II, doc. n. 143, p. 13; P. CELENTANO- E. FORGILLO, *Fallimento e concordati*, Torino, Utet, 2008, cit., p.1092. L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo cit. Giur. Comm.*, n.2 mar-apr 2008, 7.

⁶²³ Il riferimento è ovviamente ai crediti fiscali. Si prova così la provenienza pubblica dell'agevolazione.

⁶²⁴ S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in *il fisco* n.20/2006, 3020.

⁶²⁵ Che è proprio l'obiettivo cui si tende attraverso tale istituto.

⁶²⁶ *Le osservazioni, che trovano specifici riferimenti in iniziative assunte dalla Commissione dell'Unione europea, sono certamente condivisibili se valutate astrattamente, al di fuori, cioè, del contesto in cui sono state inserite; si prestano, per contro, a qualche perplessità laddove riferite al caso specifico ove si consideri che, in termini di puro gettito il rischio di introitare importi inferiori non è soltanto teorico.* Per questo vedi S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in *il fisco* n.20/2006, 3020;

imprese (o settori produttivi) escludendone altre⁶²⁷. Ciò comporterebbe un'alterazione dell'equilibrio tra le imprese (o i settori produttivi) che ne beneficiano e i loro concorrenti. La Corte di Giustizia si è occupata del tema in diverse pronunce⁶²⁸ escludendo che il carattere di selettività di una misura sia integrato semplicemente quando di essa ne beneficiano concretamente solo alcuni soggetti; in realtà una misura può essere definita selettiva se attraverso di essa vengono perseguiti degli obiettivi singolari e specifici estranei alla logica di sviluppo del sistema economico⁶²⁹.

La Corte di Giustizia ha ritenuto inoltre⁶³⁰ che in presenza di una disposizione di carattere generale che prevede un'agevolazione, se la fruizione della stessa è subordinata alla discrezionalità dell'ente erogatore o comunque di un soggetto pubblico, tale misura è qualificabile come selettiva. Tale presupposto può ritenersi verificato per ciò che concerne la transazione fiscale, che è per definizione subordinata ad una scelta effettuata di volta in volta dall'Amministrazione finanziaria in relazione alla richiesta avanzata dal contribuente⁶³¹.

Alla luce di quanto detto, la transazione fiscale dovrebbe essere qualificata come un'agevolazione fiscale per la quale sarebbe stato necessario instaurare l'apposita procedura di fronte alla Commissione.

⁶²⁷ F. RASI, *I confini della nozione*, in *Aiuti di Stato in materia fiscale*, (a cura di) L. Salvini, Cedam, Padova, 2007, pag. 64; nello stesso volume vedi anche F. VITALE, *Le prospettive di sviluppo*, pag. 523, il quale distingue tra selettività *materiale* e selettività *geografica*. Con la prima si intende una selezione effettuata individuando nominativamente il proprio beneficiario o individuando il settore economico cui si riferisce. Ciò potrà avvenire sia per espressa previsione normativa sia in via di mero fatto. La selettività geografica è integrata allorquando l'agevolazione riguarda imprese (o settori produttivi) che operano in circoscritte aree geografiche.

⁶²⁸ Corte di Giustizia, 17 marzo 1993, Cause riunite C-72/91 e C-73/91, *Sloman Neptune*; 10 dicembre 1969, Cause riunite C-6/69 e C-11/69, *Commissione c. Francia*

⁶²⁹ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, 2010, p. 221; F. RASI, *I confini della nozione*, in *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit. p. 65.

⁶³⁰ Corte di Giustizia, 26 settembre 1996, C-241/94, *Francia c. Commissione*.

⁶³¹ Vedi art. 182-ter l.f. Più ampiamente Cap. I, par. 4.5. ; Cap. III par. 3.

A fronte della qualificabilità di una misura come aiuto di Stato, la disciplina in materia prevede alcune esenzioni che consentono un giudizio di compatibilità con il mercato comune. In particolare l'art. 87 par.2 prevede delle deroghe in caso di a) aiuti a carattere sociale concesse ai singoli consumatori; b) aiuti destinati ad ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali o da altri eventi eccezionali; c) aiuti concessi all'economia di determinate regioni della repubblica federale di Germania, se necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione. In presenza di tali circostanze permane l'obbligo di notifica preventiva alla Commissione, la quale è tuttavia non ha un potere discrezionale nel dichiarare la compatibilità. Vengono pertanto definite come deroghe *de iure*⁶³². In aggiunta a queste vi sono delle deroghe c.d. *discrezionali*, elencate all'art. 87 par.3, a fronte delle quali la Commissione può invece discrezionalmente rilasciare parere favorevole⁶³³. In particolare l'art. 87 par. 3 lett. e) prevede che il Consiglio possa autorizzare altre categorie di aiuti emanando una decisione a maggioranza qualificata, su proposta della Commissione. Tale disposizione è stata considerata una clausola di chiusura in quanto la Commissione può proporre al Consiglio di deliberare la legittimità di provvedimenti che altrimenti non godrebbero di tale caratteristica⁶³⁴. Inoltre la Commissione⁶³⁵ ha esentato dall'obbligo di notifica preventiva alcune categorie

⁶³² F. TENUTA, *Deroghe al principio di incompatibilità*, in *Aiuti di Stato in materia fiscale*, (a cura di) L.Salvini, Padova, Cedam, 2009, p. 249 ss.

⁶³³ Si tratta in particolare di a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione; b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro; c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse; d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nella Comunità in misura contraria all'interesse comune; e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, che delibera a maggioranza qualificata su proposta della Commissione. Per una disamina analitica vedi F. TENUTA, *Deroghe al principio di incompatibilità*, in *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit., p.229 ss.

⁶³⁴ F. TENUTA, *Deroghe al principio di incompatibilità*, in *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit., p.269.

⁶³⁵ Che ha facoltà di dichiarare preventivamente, per alcuni settori di mercato, la compatibilità comunitaria, e dunque l'inoperatività della procedura di cui sopra (in base al regolamento 994/98).

di aiuti di Stato “orizzontali” per le quali si può formulare a priori un giudizio di ammissibilità comunitaria⁶³⁶.

Tuttavia nessuna di tali esenzioni pare poter ricomprendere la transazione fiscale. Pertanto la strada migliore per consentire di ritenere l’istituto immune da critiche sotto il profilo della legittimità alla luce della normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato è quella di sottrarla dalla definizione di “aiuto di stato” negando la sussistenza del carattere di selettività.

Il concetto di *agevolazione* fiscale nel diritto interno e quello di *aiuti di Stato* non sono perfettamente coincidenti⁶³⁷ e in particolare al binomio *trattamento ordinario-deroga* non corrisponde quello di *misure generali-aiuti di Stato*. Ciò in quanto le deroghe agevolative al trattamento ordinario possono riguardare tutte le imprese sul territorio nazionale non presentando quel carattere di selettività proprio degli aiuti di Stato⁶³⁸. Condizione che sembrerebbe rispettata nel caso della transazione fiscale in quanto la misura è destinata a tutte le imprese che vogliano accedere al concordato preventivo o agli accordi di ristrutturazione (salvo poi vedere se nel caso concreto la transazione verrà concessa o meno dall’Amministrazione).

In aggiunta a ciò si può notare come l’approccio del legislatore nazionale sia sostanzialmente diverso rispetto a quello comunitario. Secondo il diritto interno le agevolazioni sono di principio legittime, salvo una eventuale dichiarazione di incostituzionalità per violazione del principio di uguaglianza e ragionevolezza⁶³⁹; per il secondo invece sono illegittime salvo deroga. Per di più

⁶³⁶ P. BORJA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, 2010, p. 224. A tal riguardo la Commissione ha, da un lato emanato un *code of best practices* (in tema di aiuti di Stato), e dall’altro, con Comunicazione del 29 aprile 2009 ha dettato una procedura semplificata per addivenire all’approvazione delle misure di sostegno decise dagli Stati membri.

⁶³⁷ F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, p.235.

⁶³⁸ L’esempio che viene riportato è quello degli ammortamenti anticipati o accelerati. Essi sono rivolti a tutte le imprese e hanno una funzione promozionale e agevolativa. Tuttavia non presentano il carattere della *selettività* in quanto misure generali.

⁶³⁹ La violazione di tali principi corrisponderebbe, a livello comunitario, alla presenza del carattere di selettività della misura. Vedi F. RASI, *I confini della nozione*, in *Aiuti di Stato in materia fiscale*, (a cura di) L. Salvini, Padova, Cedam, 2007, p. 74.

la valutazione di compatibilità comunitaria non tiene conto delle finalità perseguite con la misura al contrario della valutazione di legittimità costituzionalità che si basa proprio su un giudizio di meritevolezza alla luce dei principi e obiettivi sanciti in Costituzione. Un ulteriore punto di difformità è dato dal destinatario della norma. Mentre a livello comunitario la disciplina sugli aiuti di Stato si concentra sui soli vantaggi riservati alle imprese⁶⁴⁰, a livello nazionale non vi è alcuna distinzione fondata sul destinatario delle norme⁶⁴¹. Tale difformità concettuale comporta, come anticipato una non perfetta coincidenza tra la nozione di aiuto di Stato e quella di agevolazione fiscale. Pertanto si potrebbe incorrere in una collisione tra i due concetti, soprattutto sotto il profilo della legittimità in quanto basati su valori per certi versi contrastanti. Più precisamente la disciplina degli aiuti di Stato, calata nel contesto comunitario, ha come finalità quella della tutela della concorrenza e del mercato comune. Di contro la valutazione di legittimità costituzionale ha come parametri i valori costituzionali i quali sono ispirati al principio solidaristico⁶⁴². Non è da escludere la possibilità che si possa verificare un contrasto tra norme interne e norme comunitarie. Tale contrasto, per la giurisprudenza della Corte Costituzionale italiana⁶⁴³, è risolto permettendo il prevalere delle disposizioni comunitarie (per il disposto dell'art. 117 c.1 Cost.), salvi i "*principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale e dei diritti inalienabili della persona umana*". In particolare nell'ordinamento interno, i trattamenti agevolativi sono legittimi nella misura in cui sono finalizzati alla rimozione delle disuguaglianze nell'ottica della tutela della cultura e della ricerca scientifica(ex art. 9), della famiglia, dell'infanzia e della maternità (ex art. 31) della salute (ex art.32), dello studio (ex

⁶⁴⁰ Per una disamina della nozione comunitaria di impresa e le differenze con il Nostro ordinamento vedi L. PEVERINI, La nozione di impresa, in Aiuti di Stato in materia fiscale, (a cura di) L. Salvini, Padova, Cedam, 2007, p.157 ss.

⁶⁴¹ Che potrà essere un'impresa o una persona fisica senza che ciò comporti una diversa impostazione del tema delle agevolazioni fiscali.

⁶⁴² Vedi F. RASI, *I confini della nozione*, cit. p. 76.

⁶⁴³ Corte Cost., 27 dicembre 1973 n. 183; Corte Cost., 8 giugno 1984 n. 170; ma anche Corte Cost., 18 aprile 1991, n. 168. Per un approfondimento sul tema vedi P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, 2010, p. 51 ss.

art. 34), delle zone montane(ex art. 44), della cooperazione e artigianato (ex art.45), del risparmio (ex art. 47) ed infine del lavoro ex art. 1, 4 e 35 Cost.

Nel caso in cui la normativa comunitaria si ponga in contrasto con i principi fondamentali su elencati, questi potrebbero essere invocati come controlimiti dalla Corte Costituzionale salvando la normativa interna. Nella pratica però, l'ipotesi di invocare i controlimiti per garantire la sopravvivenza di disposizioni domestiche è alquanto remota, stante anche il ravvicinamento dei valori tra l'ordinamento interno e quello europeo⁶⁴⁴.

In realtà con la transazione fiscale, e più in generale con il concordato preventivo si consente ad un'impresa in crisi di uscirne, evitare il fallimento e assicurare la conservazione dei beni produttivi ma soprattutto dei livelli occupazionali⁶⁴⁵. Il legislatore era mosso da obiettivi più ampi rispetto al mero vantaggio fiscale, l'obiettivo ultimo era quello di assicurare un sostegno economico-sociale⁶⁴⁶, tutela degli investimenti e dell'occupazione⁶⁴⁷. Questo

⁶⁴⁴ Nel trattato Costituzionale Comunitario gli Stati membri hanno proceduto al riconoscimento dei valori fondamentali quali la dignità umana, la libertà, democrazia, solidarietà e uguaglianza qualificandoli come “*diritti derivanti in particolare dalle tradizioni costituzionali e dagli obblighi internazionali degli Stati membri, dalla Convenzione Europea di salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*...”. Vedi F. RASI, *I confini della nozione*, cit. p. 78.

⁶⁴⁵ S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in *Il Fisco* n. 20 del 15 maggio 2006. Vedi anche E. STASI, *La transazione fiscale*, in *Il Fallimento* n. 7/2008 il quale sottolinea che questo istituto è stato introdotto nel corpus delle norme dedicate alla discipline dei modelli di soluzione consensuale della crisi per consentire la fruizione da parte degli imprenditori insolventi. Ciò avrebbe la finalità di incentivare i tentativi di risanamento dei complessi aziendali in difficoltà anche i ottemperanza alla volontà del legislatore delegato di realizzare la riconduzione della disciplina della transazione fiscale per insolvenza o assoggettamento a procedure concorsuali al concordato preventivo. Vedi anche Cap. I, par.3.3.

⁶⁴⁶ Vedi anche F. MARENGO, *Transazione fiscale e imposta sul valore aggiunto*, Relazione tenuta al convegno di studi in Avezzano su “transazione fiscale e le soluzioni convenzionali dell'insolvenza” del 2 ottobre 2009, a cura del Centro Studi Giuridici della Marsica, dell'Università degli Studi di Teramo e dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli avvocati di Avezzano. Reperibile anche sul sito www.ilcaso.it, doc. n. 187/2010 del 16 gennaio 2010;

⁶⁴⁷ A tal proposito si deve menzionare una sentenza della Corte di giustizia CE sentenza del 1998, causa C-200/1997 che potrebbe far vacillare tale conclusione. La pronuncia si riferisce ad un'impresa siderurgica che ha beneficiato di uno o più vantaggi, quali una garanzia di Stato, un'aliquota d'imposta ridotta, un'esenzione dall'obbligo di pagamento di ammende e altre sanzioni pecuniarie o una rinuncia effettiva, totale o parziale, ai crediti pubblici, dei quali non avrebbe potuto usufruire un'altra impresa insolvente nell'ambito dell'applicazione delle regole normalmente vigenti in materia di fallimento. La corte è chiamata a decidere in relazione alla compatibilità con la disciplina degli aiuti di Stato del trattamento riservato alla società. La

risulta avvalorato dal fatto che i criteri utilizzati dall'Amministrazione nella scelta se transigere o meno⁶⁴⁸ sono in perfetta armonia con quelli utilizzati dalla Commissione in sede di dichiarazione di compatibilità dell'aiuto di Stato con il mercato comune⁶⁴⁹.

In particolare la Commissione ha affermato che una misura fiscale, per poter rientrare nella definizione di aiuti di Stato deve rivelarsi a favore “*di talune imprese dello Stato membro e costituire un’eccezione all’applicazione del sistema tributario generalmente applicabile*”; e che tale eccezione non sia giustificata “*dalla natura o dalla struttura del sistema stesso*” in riferimento ai “*principi informativi o basilari del sistema tributario*” nazionale⁶⁵⁰. Un principio fondamentale del sistema tributario italiano è il principio di capacità contributiva ex art. 53 comma 1 Cost. Pertanto si può affermare che tutte quelle misure di favore che trovano una ratio in una

decisione è nel senso che “*Si deve ritenere che l'applicazione ad un'impresa ai sensi dell'art. 80 del Trattato CECA di un regime quale quello introdotto dalla legge 3 aprile 1979, n. 95/1979 e derogatorio alle regole normalmente vigenti in materia di fallimento dà luogo alla concessione di un aiuto di Stato, vietato dall'art. 4, lett. c), del Trattato CECA, allorché è dimostrato che questa impresa: a) è stata autorizzata a continuare la sua attività economica in circostanze in cui una tale eventualità sarebbe stata esclusa nell'ambito dell'applicazione delle regole normalmente vigenti in materia di fallimento; b) ha beneficiato di uno o più vantaggi, quali una garanzia di Stato, un'aliquota d'imposta ridotta, un'esenzione dall'obbligo di pagamento di ammende e altre sanzioni pecuniarie o una rinuncia effettiva, totale o parziale, ai crediti pubblici, dei quali non avrebbe potuto usufruire un'altra impresa insolvente nell'ambito dell'applicazione delle regole normalmente vigenti in materia di fallimento.* Si deve però considerare che questo non è quello che accade in relazione alla transazione fiscale in quanto, tutte le società (e imprenditori commerciali) che abbiano taluni requisiti, possono accedere alla procedura di concordato preventivo con facoltà di attivare anche la transazione fiscale.

⁶⁴⁸ L'amministrazione dovrà verificare che procedere con la transazione fiscale sia maggiormente efficiente che optare per la riscossione forzata in ottemperanza ai principi di efficienza e buon andamento dell'Amministrazione pubblica. Per quanto riguarda in particolare i crediti privilegiati, l'Amministrazione potrà accordarsi per la falcidia del credito a condizione che la percentuale offerta non sia inferiore a quella realizzabile dalla vendita dei beni o diritti sui quali insiste il privilegio (in virtù della collocazione preferenziale).

⁶⁴⁹ C.f.r. F. MARENGO, *Transazione fiscale e imposta sul valore aggiunto*, cit. p. 16.; A. LA MALFA-F. MARENGO, *La transazione fiscale e previdenziale*, Maggioli Editore, Rimini, 2011, p. 79. Le valutazioni effettuate dalla Commissione riguardano lo stretto rapporto funzionale tra l'aiuto e il conseguimento degli interessi pubblici statali. In particolare essa avrà cura che l'aiuto di Stato sia strumentale al conseguimento di finalità di pubblico interesse. In particolare le finalità di pubblico interesse della transazione fiscale sono l'efficienza dell'azione amministrativa (in termini di massimizzazione del gettito), l'interesse per la salvaguardia del complesso produttivo, la tutela degli investimenti, la tutela dell'occupazione, e altri profili di politica industriale.

⁶⁵⁰ Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese (98/C 384/03) del 10 dicembre 1998.

minorata o attenuata capacità contributiva non possano essere considerate aiuti di Stato in quanto viene meno il carattere della selettività⁶⁵¹.

A tale proposito è stato affermato che l'art. 182-ter non sia uno strumento di agevolazione fiscale attraverso il quale l'Amministrazione concede uno sconto o un abbuono. Gli Uffici fiscali non "rimettono" un debito di sicura riscossione, ma prendono atto della ridotta capacità contributiva dell'imprenditore causata dallo stato di crisi, e procedono secondo le norme di legge per assicurarsi tempestivamente una riscossione (certamente ridotta) del credito, onde evitare che la crisi evolvendo in dissesto possa portare ad ottenere ancor meno⁶⁵². Tuttavia il principio di capacità contributiva trova la sua applicazione in relazione al presupposto d'imposta, ed è nel momento in cui tale presupposto è realizzato, con conseguente nascita dell'obbligazione tributaria, che essa viene in considerazione. Di contro la transazione fiscale riguarda una fase diversa del rapporto obbligatorio e precisamente quella della riscossione del tributo; fase in cui il principio anzidetto non rileva.

In conclusione l'istituto della transazione fiscale non sembra immune da critiche sotto il profilo della violazione della disciplina comunitaria in materia di aiuti di stato vietati. Ciò nonostante, se si accoglie la lettura offerta da chi ritiene che non vi sia una piena coincidenza tra la nozione di agevolazione e quella di aiuti di Stato, essa potrebbe essere considerata come una misura generale, rivolta a tutte le imprese che accedendo alla procedura di concordato preventivo e di accordi di ristrutturazione, e pertanto priva del carattere di selettività. Si potrebbe obiettare che tale regime, essendo subordinato al consenso dell'amministrazione finanziaria potrebbe integrare la fattispecie di "concessione discrezionale del beneficio" che la Corte di Giustizia ha ritenuto

⁶⁵¹ Ad esempio le deduzioni e detrazioni Irpef concesse in considerazione di esborsi di natura personale e soggettiva idonei a determinare a parità di reddito complessivo una diversa incidenza del prelievo. Per questo vedi S. PANSIERI, *La liquidazione dell'imponibile e dell'imposta*, in *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, (a cura di) G. Falsitta, Padova Cedam, 2009, p. 97.

⁶⁵² In questo senso vedi esplicitamente A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale e previdenziale*, Maggioli Editore, Rimini, 2011, p.77 ss. Il quale aggiunge che "non si può configurare violazione del principio di capacità contributiva laddove non c'è capacità contributiva".

rientrante nella qualificazione di selettività. Tuttavia, come visto *supra*⁶⁵³ non vi è unanimità di opinioni in ordine al carattere discrezionale del potere dell'Amministrazione, che per molti resta vincolato. Ancora, a volerla comunque inquadrare come un aiuto di Stato bisogna notare che la ratio dell'istituto ha delle forti affinità con i criteri seguiti dalla Commissione nel decidere la compatibilità degli aiuti con il mercato comune⁶⁵⁴. Questo implicherebbe però la necessità di effettuare una notifica preventiva alla Commissione ex. Art 88. Infatti il regolamento 994/98 CE sugli "aiuti di Stato orizzontali" attribuisce alla Commissione la facoltà di dichiarare a priori la compatibilità con il mercato comune di alcune categorie di aiuti, esonerandoli dall'obbligo di notifica preventiva. Tali categorie sono 1) aiuti a favore di piccole e medie imprese; 2) aiuti alla ricerca e allo sviluppo; 3) aiuti a sostegno dell'ambiente; 4) aiuti a sostegno dell'occupazione e della formazione. Tuttavia tra questi ultimi rimangono esclusi, e soggiacciono quindi all'obbligo di preventiva notifica gli aiuti al salvataggio e alla ripresa di imprese in difficoltà e quelli per il mantenimento dell'occupazione (inteso come sostegno finanziario ad un'impresa affinché vengano mantenuti in servizio lavoratori che altrimenti verrebbero licenziati)⁶⁵⁵.

3. La problematica della ricomprensione dell'Iva nell'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale

3.1. Premessa

L'art. 182-ter al comma 1 delinea l'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale⁶⁵⁶. Letteralmente si legge: *Con il piano di cui all'articolo 160 il*

⁶⁵³ Vedi Cap. II.

⁶⁵⁴ C.f.r. F. MARENGO, *Transazione fiscale e imposta sul valore aggiunto*, cit. p. 16.; A. LA MALFA-F. MARENGO, *La transazione fiscale e previdenziale*, Maggioli Editore, Rimini, 2011, p. 79

⁶⁵⁵ Vedi F. CARINICI- A. PIZZOFERRATO, *Diritto del lavoro*, vol. IX, Torino, Utet, 2010, p.183; Rimane ferma la disciplina degli aiuti *de minimis*, permanendo la legittimità di tutte quelle misure che hanno una portata finanziaria inferiore ad euro 200.000

⁶⁵⁶ Di cui si è detto al Cap. I, par. 4.4.

debitore può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali [...], ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea; [...]". Risultano, pertanto, esclusi da transazione i tributi che rientrano nella definizione di risorse proprie comunitarie. Regolando in tal modo l'istituto in parola il legislatore ha osservato l'antico brocardo *nemo plus iuris transferre potest quam ipse habeat*⁶⁵⁷ secondo il quale, l'Italia non potrebbe disporre di risorse finanziarie che non le spettano.

Sarebbe opportuno aprire una breve parentesi su quello che è il sistema di finanziamento comunitario.

Il sistema di finanziamento dell'Unione Europea originariamente era previsto nei trattati istitutivi⁶⁵⁸ i quali hanno previsto il c.d. sistema RPT, cioè delle Risorse Proprie Tradizionali costituite da prelievi agricoli e dazi doganali⁶⁵⁹; le norme di rango primario hanno avuto attuazione con la Decisione 70/234/Cee - Euratom del 21 aprile 1970⁶⁶⁰. Attraverso tale strumento normativo⁶⁶¹ è stata introdotta, accanto alle prime, una nuova risorsa: una quota di compartecipazione al gettito Iva applicata dai Paesi membri⁶⁶². Tutto ciò non

⁶⁵⁷ M. MAURO, *La problematica appartenenza dell'Iva all'ambito di applicazione della transazione fiscale nelle procedure concorsuali*, in *Rivista di diritto Tributario*, 2008, 10, 847. Il quale fa notare che parimenti l'Unione Europea non potrebbe limitare l'Italia nell'utilizzo dell'istituto della transazione.

⁶⁵⁸ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 225. I trattati istitutivi avevano delineato un sistema di finanziamento basato su contributi versati dagli Stati Membri, i quali si dividevano tale onere in ragione di criteri eminentemente politici. Tale assetto era però provvisorio; infatti l'art. 269 attribuiva alla Commissione il compito di elaborare diverse forme per la sostituzione del sistema dei contributi finanziari con un sistema basato sulle risorse proprie (in particolare dalla tariffa doganale). Nel 1969 è iniziato all'Aja un negoziato diretto a fissare le linee guida di tale regime; nel 1970 fu firmato a Lussemburgo un trattato che rendeva attuale il regime delle risorse proprie.

⁶⁵⁹ M. MAURO, *La problematica appartenenza dell'Iva*, cit., in *Riv. Dir. Trib.*, p. 854.

⁶⁶⁰ In GUCE n. L94 del 28 aprile 1970.

⁶⁶¹ In attuazione del quale furono emanati il 19 dicembre 1977 due regolamenti: il Reg. n. 2891/77/Cee-Euratom-Ceca e 2892/77/Cee-Euratom-Ceca con specifico riferimento particolare all'Iva.

⁶⁶² Ottenuta applicando una percentuale che non può superare l'uno per cento ad una base imponibile determinata in modo uniforme in base a norme comunitarie. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 44;

è sembrato sufficiente e in più la percentuale di contribuzione tra i vari stati non pareva equilibrata. Per ovviare a questi inconvenienti è stata introdotta una quarta risorsa⁶⁶³ basata sul PNL (Prodotto Nazionale Lordo) degli Stati membri⁶⁶⁴.

Le risorse di cui si avvale l'Unione Europea non sono frutto dell'esercizio diretto di potestà impositiva ma sono entrate che vengono riscalate e trasferite dagli Stati membri attraverso il meccanismo della c.d. *fiscalità derivata*⁶⁶⁵. Alla luce di quanto detto non possono formare oggetto di transazione, perché entrate iscritte nel bilancio delle Comunità⁶⁶⁶:

- a) Diritti di dogana⁶⁶⁷;
- b) Prelievi e contribuzioni sulle attività agricole⁶⁶⁸;
- c) Contributo di ogni Stato calcolato in percentuale sul PIL⁶⁶⁹
- d) Quote di compartecipazione al gettito Iva⁶⁷⁰.

⁶⁶³ S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in *Il Fisco* n. 20, 15 maggio 2006.

⁶⁶⁴ in linea di massima determinato in misura oscillante intorno all'1% del PIL; in aggiunta sono state previste delle correzioni per gli Stati che avevano denunciato una penalizzazione derivante dalle modalità di calcolo delle risorse proprie, riducendo man mano l'importanza dell'Iva per il finanziamento comunitario. M. MAURO, *La problematica appartenenza dell'Iva*, cit., in *Riv. Dir. Trib.*, p. 855; anche P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 44.

⁶⁶⁵ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 45.

⁶⁶⁶ S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in *Il Fisco* n. 20, 15 maggio 2006.

⁶⁶⁷ Cioè dazi doganali, dazi della tariffa doganale comune e gli altri dazi fissati o da fissare da parte delle istituzioni comunitarie, sugli scambi con Paesi terzi e dazi doganali su prodotti che rientrano nel trattato CECA. Percepiti alle frontiere della comunità. In questo senso vedi: S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in *Il Fisco* n. 20, 15 maggio 2006; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 44.

⁶⁶⁸ In particolare si tratta di prelievi, premi, importi supplementari e compensativi, importi ed elementi aggiuntivi. M. MAURO, *La problematica appartenenza dell'Iva*, cit., in *Riv. Dir. Trib.*, p. 854. L. DE FEDERICO, *Le ultime modifiche alla disciplina della transazione fiscale secondo l'Agenzia delle Entrate*, in *Il fallimento*, n. 11/2009. P. 1356-1361

⁶⁶⁹ Vedi *supra*.

⁶⁷⁰ S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in *Il Fisco* n. 20, 15 maggio 2006; M. MAURO, *La problematica appartenenza dell'Iva*, cit., in *Riv. Dir. Trib.*, p. 855; anche P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 44.

Quest'ultima ipotesi merita una trattazione più articolata. L'Iva è un'imposta disciplinata a livello comunitario attraverso numerose direttive che si sono susseguite nell'arco di quattro decenni. Ha una *essenza ontologicamente comunitaria*⁶⁷¹. L'Unione Europea non ha alcuna competenza esclusiva in materia tributaria⁶⁷², ma esercita un ruolo di coordinamento e regolazione delle politiche fiscali attuate dagli Stati membri alla luce degli obiettivi del trattato⁶⁷³.

Uno degli obiettivi primari in campo fiscale a livello comunitario era l'armonizzazione delle legislazioni tributarie degli Stati Membri in ordine all'imposizione indiretta sulla cifra d'affari⁶⁷⁴. L'istituzione dell'Imposta sul valore aggiunto è avvenuta con la c.d. prima direttiva Iva n. 67/227 dell'11 aprile 1967. Seguirono nel corso degli anni numerose altre direttive⁶⁷⁵ che hanno

⁶⁷¹ per questo vedi F. MARENGO, *Transazione fiscale e imposta sul valore aggiunto*, Relazione tenuta al convegno di studi in Avezzano su "transazione fiscale e le soluzioni convenzionali dell'insolvenza" del 2 ottobre 2009, a cura del Centro Studi Giuridici della Marsica, dell'Università degli Studi di Teramo e dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli avvocati di Avezzano. Reperibile anche sul sito www.ilcaso.it, doc. n. 187/2010 del 16 gennaio 2010; A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale e previdenziale*, Maggioli Editore, Rimini, 2011, p.110 per i quali "l'Iva è un'imposta comunitaria, dato che si guarda alla genesi e alle fonti di produzione del diritto che disciplinano il tributo, l'Iva rappresenta il primo e forse unico vero strumento di armonizzazione fiscale a livello europeo [...]".

⁶⁷² La fiscalità non rientra nell'elenco dei settori di competenza esclusiva dell'Unione Europea di cui all'art. 3 TFUE.

⁶⁷³ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 47.

⁶⁷⁴ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 44; M. MAURO, *La problematica appartenenza dell'Iva*, cit., in *Riv. Dir. Trib.*, p. 854, il quale aggiunge che con la Sesta direttiva Iva (la direttiva 77/388/Cee del 17 maggio 1977 in GUCE n. L 145 del 13 giugno 1977) è stata stabilita la determinazione in modo uniforme della base imponibile Iva concedendo agli Stati Membri la possibilità di derogare alle disposizioni introdotte nonché di adottare determinati regimi speciali.

⁶⁷⁵ Il quadro normativo di riferimento è stato definito attraverso una serie di provvedimenti che per comodità sono suddivisi in tre periodi. Nel primo periodo che va dall'istituzione della Comunità Europea al trattato di Maastricht sono state dettate le linee generali per la formazione della base imponibile Iva, sono state superate le incertezze interpretative ed applicative ed è stata emanata la sesta direttiva Iva, che sarà una sorta di codice europeo dell'iva. Nel secondo periodo (dal 1992 ad oggi) sono state abolite le frontiere fiscali ma viene confermata la validità del c.d. regime transitorio in base al quale l'imposizione Iva avverrà nello Stato di destinazione; il terzo periodo si aprirà dall'entrata in vigore del regime definitivo con imposizione nel Paese di origine. Per questo v. dettagliatamente P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, 2010, p. 299.

poi trovato attuazione nei vari Stati membri. In Italia il tributo è disciplinato dal D.P.R. 633 del 1972⁶⁷⁶.

L'Iva come risorsa propria comunitaria è attualmente disciplinata dalla Decisione n. 2000/579/Ce-Euratom del 29 settembre 2000⁶⁷⁷ e dai Regolamenti n. 1150/2000/Ce-Euratom e n. 1553/89/Cee-Euratom.

La Decisione del 2000 menziona tra le risorse proprie iscritte nel bilancio dell'Unione Europea le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme⁶⁷⁸ agli imponibili Iva armonizzati determinati secondo regole comunitarie.

Il regolamento 1153/89 citato ha previsto il metodo c.d. *delle entrate* come modello unico di determinazione della base imponibile uniforme (alla quale applicare l'aliquota d'imposta⁶⁷⁹), e prevede che il totale delle entrate nette Iva, incassate dallo Stato membro nel corso di un anno sia diviso per l'aliquota media ponderata in base alla quale l'imposta è stata riscossa nell'anno di riferimento⁶⁸⁰. Le entrate nette sono riferibili esclusivamente alle operazioni imponibili soggette ad imposta ex art. 2 della Sesta direttiva Iva; sono escluse le operazioni esenti.

La base imponibile comune non può superare il cinquanta per cento del PIL⁶⁸¹ di ciascuno Stato Membro⁶⁸². Per quanto attiene ai controlli⁶⁸³ sul corretto

⁶⁷⁶ Per un approfondimento vedi G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale, Il sistema delle imposte in Italia*, Cedam, Padova, 2009, p. 450. dettagliatamente P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., pag. 301. Anche A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale e previdenziale*, cit., p.111 ss.

⁶⁷⁷ M. MAURO, *La problematica appartenenza dell'Iva*, cit., in *Riv. Dir. Trib.*, p. 855; la decisione è richiamata nell'ottavo considerando della recente direttiva Iva n. 112 del 28 novembre 2006.

⁶⁷⁸ Valida, cioè per tutti gli Stati membri.

⁶⁷⁹ Che è stata fissata dalla Decisione n. 2000/597/Ce summenzionata.

⁶⁸⁰ M. MAURO, *La problematica appartenenza dell'Iva*, cit., in *Riv. Dir. Trib.*, p. 856. Il metodo analitico per il calcolo dell'aliquota media annuale è descritto in maniera analitica all'art. 4 del Regolamento n. 1153/89 ; F. MARENGO, *Transazione fiscale e imposta sul valore aggiunto*, cit. p.3.

⁶⁸¹ Mentre il totale delle risorse proprie non può in ogni caso superare una determinata soglia percentuale del PIL, attualmente del 1,27 % del PIL. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, 2010, p. 45.

adempimento degli obblighi di versamento, ogni anno ciascuno Stato Membro è tenuto ad inviare alla Commissione un estratto conto in cui viene indicata la base imponibile dell'anno di riferimento e una stima di quello successivo; essi sono obbligati ad informare la Commissione sui provvedimenti che vogliono assumere in relazione alle operazioni che provocano delle modifiche alle entrate nette Iva⁶⁸⁴. La Commissione può verificare tali dati presso le amministrazioni competenti per ciascuno .

3.2. La transigibilità dell' Imposta sul valore aggiunto

Come è stato visto nel paragrafo precedente, la risorsa comunitaria basata sulla contribuzione Iva dipende in maniera sostanziale dalle entrate nette riscosse da ciascuno Stato membro⁶⁸⁵. Tale argomentazione ha costituito l'appiglio forte di coloro i quali⁶⁸⁶ hanno sempre sostenuto la non assoggettabilità a transazione dell'Iva in quanto “*risorsa propria dell'Unione Europea*” ai sensi

⁶⁸² M. MAURO, *La problematica appartenenza dell'Iva*, cit., in *Riv. Dir. Trib.*, p. 857.

⁶⁸³ Per i quali vedi dettagliatamente artt. 10, 11, 12, 13 del Regolamento n. 1553/89 su citato. Anche A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale e previdenziale*, Maggioli Editore, Rimini, 2011, p.113.

⁶⁸⁴ Ma anche in relazione alle procedure di registrazione dei soggetti passivi, di determinazione e riscossione del tributo e in ordine ai propri sistemi di controllo. M. MAURO, *La problematica appartenenza dell'Iva*, cit., in *Riv. Dir. Trib.*, p. 857.

⁶⁸⁵ M. MAURO, *La problematica appartenenza dell'Iva*, cit., in *Riv. Dir. Trib.*, p. 858. il quale aggiunge che qualsiasi modifica al regime impositivo che incida sulle entrate nette riscosse da ciascuno Stato comporta una modifica dell'aliquota media ponderata in base alla quale viene determinata la base imponibile comune ai sensi dell'art. 4 par. 7 del Reg. 1553/89. Pertanto modificando il dato delle entrate nette si incide sia sul dividendo sia sul divisore del rapporto in ragione del quale si addivene all'individuazione della base imponibile uniforme. A proposito di tale calcolo vedi par. precedente.

⁶⁸⁶ *Ex multis* vedi M. MAURO, *La problematica appartenenza dell'Iva*, cit., in *Riv. Dir. Trib.*, p. 858; S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale*, cit. 2006; F. MARENGO, *La transazione fiscale e l'imposta sul valore aggiunto*, in www.ilcaso.it, 187/2008, cit. p. 24. Su questa opinione vedi anche Ag. Entrate. Circ. n.40/E cit.; in giurisprudenza vedi Trib. di Lamezia, 23 giugno 2008, in *Dir. Fall.*, 2009, n. 2, II, 224; Trib. di Piacenza, 1 luglio 2008, in *Dir. Fall.*, 2009, n. 1, II, 66.

dell'art. 182-ter comma 1 ⁶⁸⁷. Dello stesso tenore l'opinione espressa dall'Agenzia delle Entrate nella circ. n. 40/E del 2008.

Altri⁶⁸⁸ hanno al contrario ritenuto che l'Iva non sia da ricomprendere tra le risorse proprie comunitarie, proprio per le modalità di applicazione della normativa esaminata al paragrafo precedente⁶⁸⁹. Non vi è alcuna correlazione tra il gettito Iva riscosso e la quota versata da ciascuno Stato membro. Non vi è alcuna attività di accertamento e di riscossione centralizzata a livello comunitario⁶⁹⁰; tali adempimenti sono svolti dagli Stati membri i quali versano poi, la quota di tributo di pertinenza, nelle casse dell'Unione Europea.

In particolare si è sostenuto che la quota Iva⁶⁹¹ di spettanza europea rappresenti un mero trasferimento finanziario⁶⁹² e non un tributo proprio comunitario. Se è vero il brocardo latino *nemo plus iuris transferre potest quam ipse habeat*, questo dovrebbe valere non solo nel senso di cui abbiamo detto sopra, ma anche nel senso (contrario) di impedire all'Unione Europea di disporre delle risorse tributarie italiane, impedendo la transazione fiscale⁶⁹³. Inoltre la Sesta

⁶⁸⁷ L. DE FEDERICO, *Le ultime modifiche alla disciplina della transazione fiscale secondo l'Agenzia delle Entrate*, in *Il fallimento*, n. 11/2009. P. 1356-1361;

⁶⁸⁸ E. STASI, *La transazione fiscale*, *Il Fallimento* n° 7/2008, 105 ss.; L. DE FEDERICO, *Le ultime modifiche alla disciplina della transazione fiscale*, cit., pp. 1356-1361; TOSI L., *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.* n 4, lug-ago 2006p. 1071ss.;

⁶⁸⁹ F. MARENGO, *La transazione fiscale e l'imposta sul valore aggiunto*, in www.ilcaso.it, 187/2008. Cit., p25 evidenzia come sono parte delle risorse proprie destinate a finanziare il bilancio dell'Unione Europea, non le entrate derivanti dal gettito Iva riscosso, *bensi le entrate derivanti da una quota computata senza alcun riferimento al gettito effettivamente riscosso, ma calcolato uniformemente applicando un'aliquota standard dello 0,5% ad un imponibile Iva armonizzato pari al 50% del PNL di ciascuno Stato*.

⁶⁹⁰ Anche perché l'Unione Europea si avvale del c.d. sistema di fiscalità derivata in quanto non possiede un apparato amministrativo capillare che consenta un'attività di riscossione efficace. Per questo vedi P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 47.

⁶⁹¹ Così come la c.d. quarta risorsa calcolata sul PNL (vedi par. precedente).

⁶⁹² TOSI L., *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.* n 4, lug-ago 2006p. 1071ss.; L. DE FEDERICO, *Le ultime modifiche alla disciplina della transazione fiscale secondo l'Agenzia delle Entrate*, in *Il fallimento*, n. 11/2009. P. 1356-1361

⁶⁹³ Così M. MAURO, *La problematica appartenenza dell'Iva*, cit., in *Riv. Dir. Trib.*, p. 862 contraddice la sua precedente affermazione. In realtà tale contraddizione risulta giustificata alla luce degli obiettivi argomentativi che l'autore vuole raggiungere.

direttiva Iva prevede la possibilità per gli Stati membri di derogare facoltativamente ad alcuni punti della disciplina comunitaria sulla riscossione⁶⁹⁴. Sino a quando la normativa nazionale non risulti esorbitante rispetto al margine di discrezionalità lasciato dalle Direttive comunitarie, ogni scelta dello Stato membro può dirsi legittima⁶⁹⁵. Nel rispetto di tali limiti, al momento del versamento della quota spettante all'Unione Europea si dovrà procedere all'individuazione della risorsa Iva comunitaria come se l'Iva nazionale fosse stata interamente incassata. Ai fini del calcolo si prenderà in considerazione il valore astratto a prescindere da ciò che è stato effettivamente riscosso.

In questo senso si era espressa in modo compatto la giurisprudenza merito⁶⁹⁶ che ha ritenuto che l'imponibile Iva di ciascuno Stato membro rappresenti soltanto il parametro cui applicare l'aliquota uniforme prescindendo dalla effettiva riscossione dell'imposta dovuta dal singolo contribuente.

⁶⁹⁴ C.f.r. Direttiva 2006/112/Ce. Vedi anche paragrafo precedente.

⁶⁹⁵ Affermazione avvalorata dalla posizione della Commissione nel caso C-132/2006 Commissione Ce c. Italia in materia di condoni. La Commissione ha qui sostenuto che le disposizioni italiane esorbitassero il margine di discrezionalità a disposizione degli Stati nella gestione dell'Iva. Non si può affermare l'assoluta incompatibilità della disciplina condonistica con le direttive comunitarie, ma è necessario che essa rientri nel margine di scelta che viene lasciato ai singoli Stati. Spostandoci nel contesto della transazione fiscale si può concludere che in via di principio si può configurare una disciplina compatibile con le direttive comunitarie (posto che in caso di transazione non si producono quegli effetti generalizzati propri del condono). E lo stesso vale in relazione al divieto di aiuti di Stato. *ove si affermasse l'incompatibilità con esso di qualunque forma di transazione si finirebbe con lo svuotare di qualsiasi contenuto il disposto di cui all'art. 182-ter l.f. [...]*. così M. MAURO, *La problematica appartenenza dell'Iva*, cit., in *Riv. Dir. Trib.*, p. 863, nota 43.

⁶⁹⁶ Vedi Trib. di Mantova, 26 febbraio 2009 per il quale *l'imposta sul valore aggiunto non è qualificata come tributo costituente risorsa propria dell'Unione europea*; Trib. di La Spezia, 2 Luglio 2009; Trib. di Milano, 12 ottobre 2009; Tribunale di Roma, 16 dicembre 2009 ecc. F. MARENGO, *Giurisprudenza civile di merito in tema di remissione dell'IVA nell'ambito del concordato preventivo con o senza transazione fiscale*, in *www.ilcaso.it*, doc. 192/2010 del 13 marzo 2010.

3.2.1. La sentenza C-132/06 della Corte di Giustizia UE in materia di condoni IVA. Cenni.

Nella sentenza C-132/06 della Corte di Giustizia UE sono stati espressi degli enunciati di valore determinante ai nostri fini. Essa ha ad oggetto i c.d. condoni Iva.

Il processo culminato con la sentenza in commento prende le mosse dalla L. 27 dicembre 2002, n. 289, la c.d. Finanziaria 2003.

La Commissione Europea aveva presentato ricorso per infrazione contro l'Italia assumendo a parametro normativo da un lato gli artt. 8 e 9 della legge summenzionata e dall'altro lato gli artt. 2 e 22 della Sesta Direttiva Iva e 10 del Trattato⁶⁹⁷. Si assumeva l'illegittimità dei primi in quanto prevedevano una rinuncia generale ed indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta in quanto sussiste l'obbligo comunitario di ciascuno Stato membro di adottare tutte le misure per garantire che l'Iva sia interamente riscossa sul territorio⁶⁹⁸. Lo Stato italiano nel caso di specie si era sottratto unilateralmente all'obbligo di assoggettare ad Iva determinate categorie di operazioni imponibili e aveva introdotto delle esenzioni non previste dal legislatore comunitario⁶⁹⁹.

⁶⁹⁷ Per un commento vedi F. MARENGO, *Transazione fiscale e imposta sul valore aggiunto*, cit. doc. n. 187/2010 del 16 gennaio 2010; S. SERVIDIO, *Corte di giustizia e condono Iva 2002*, in *Pratica fiscale e professionale*, n. 33 del 1 settembre 2008,

⁶⁹⁸ Vedi F. MARENGO, *Transazione fiscale e imposta sul valore aggiunto*, cit. doc. n. 187/2010 del 16 gennaio 2010; S. SERVIDIO, *Corte di giustizia e condono Iva 2002*, in *Pratica fiscale e professionale*, n. 33 del 1 settembre 2008, p. 33; vi accenna, in relazione alla problematica della transazione dell'Iva anche G. LA CROCE, *Autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Il Fallimenti*, n.2/2010, p.145. egli per esigenze di sintesi si limita ad affermare che in caso di conflitto la normativa comunitaria sul tributo deve prevalere su quella nazionale concorsuale.

⁶⁹⁹ S. SERVIDIO, *Corte di giustizia e condono Iva 2002*, in *Pratica fiscale e professionale*, n. 33 del 1 settembre 2008, p. 36. "gli stati membri possono dispensare i soggetti passivi [...] soltanto se un'apposita norma dell'art. 22 conferisce loro espressamente tale facoltà derogatoria".

L'Italia aveva osservato⁷⁰⁰ che il meccanismo condonistico non riguardava né gli obblighi dei contribuenti né gli elementi costitutivi dell'imposta ma solo il potere di controllo e riscossione dell'imposta in relazione ai quali gli Stati membri posseggono un certo margine di discrezionalità.

La Corte ha accolto le censure della Commissione in quanto ha ritenuto violato l'art 10 del Trattato relativo al dovere degli Stati membri di *adottare tutte le misure di carattere generale e particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi* derivanti dal trattato o dalla normativa secondaria. E in particolare è stata ritenuta violata la disciplina della Sesta Direttiva negli artt. 2 e 22⁷⁰¹ in relazione al principio di *neutralità fiscale*, caposaldo del sistema comunitario dell'Iva. La legge 289/2002 pregiudica seriamente il corretto funzionamento del sistema comunitario dell'Iva introducendo forti disparità di trattamento tra i soggetti passivi sul territorio interno. La discrezionalità concessa dalle Direttive agli Stati membri è una libertà limitata da un lato dall'obbligo di riscossione effettiva delle risorse proprie comunitarie e dall'altro dal divieto di creare differenze significative di trattamento tra i contribuenti⁷⁰².

3.2.2. La modifica introdotta da parte del D.L. 185/2008 all'art. 182-ter

Alla luce di quanto accaduto nel panorama Europeo è intervenuto, in materia di transazione fiscale, il legislatore italiano che ha risolto in modo netto

⁷⁰⁰ S. SERVIDIO, *Corte di giustizia e condono Iva 2002*, in *Pratica fiscale e professionale*, n. 33 del 1 settembre 2008.

⁷⁰¹ Art. 2: *sono soggette ad Iva le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, nonché le importazioni di beni*. Art. 22 che prevede l'obbligo per il soggetto passivo di pagare l'importo netto dell'Iva al momento della presentazione della dichiarazione periodica. Gli Stati membri possono tuttavia stabilire un'altra scadenza per il pagamento dell'importo o per la riscossione di acconti provvisori ed hanno la facoltà di stabilire altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi.

⁷⁰² Così S. SERVIDIO, *Corte di giustizia e condono Iva 2002*, in *Prat. Fisc. Prof.*, n. 33 del 1 settembre 2008, p. 37; vedi anche M. MAURO, *La problematica appartenenza dell'Iva*, cit., in *Riv. Dir. Trib.*, p. 863, nota 43.

la *vaexata quaestio*⁷⁰³ sull'assoggettabilità a transazione dell'Iva. Con il D.L. 185/2008 art. 32 comma 5⁷⁰⁴ è stato introdotto nel testo dell'art. 182-ter un ulteriore periodo: “[...] con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione di pagamento”⁷⁰⁵.

Quella corrente dottrinale che sosteneva che l'Iva fosse assoggettabile a transazione⁷⁰⁶ ha ritenuto la disposizione in commento una vera e propria novità che oltre a qualificare l'imposta sul valore aggiunto come tributo proprio comunitario, ne ha espressamente sancito la non falcidiabilità ma la sola possibilità di pagamento dilazionato.

Al contrario coloro i quali avevano sempre affermato che l'Iva avrebbe dovuto seguire la disciplina delle risorse proprie dell'Unione Europea, ha ovviamente commentato che non vi sarebbe stato bisogno di tale precisazione in quanto essa costituisce una risorsa propria comunitaria. Nondimeno l'intervento del legislatore è stato ritenuto *opportuno*⁷⁰⁷ per sgombrare il campo dagli equivoci. Infatti con questa si è posto fine all'annosa questione, non rimanendo margini di opinabilità.

In conseguenza del mutato panorama normativo, l'agenzia delle Entrate ha in breve tempo emesso una circolare interpretativa la n. 14/E del 2009 testimoniando il sempre vivo interesse nutrito dall'Agenzia rispetto alla gestione

⁷⁰³ In questi termini vedi F. MARENGO, *Transazione fiscale e imposta sul valore aggiunto*, cit. doc. n. 187/2010 del 16 gennaio 2010.

⁷⁰⁴ Convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n.2.

⁷⁰⁵ T. LAMEDICA, *Imprese in crisi: anche l'IVA ammessa alla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, n. 45/2009, p. 3721.

⁷⁰⁶ Vedi par. 3.2. tra gli esponenti di tale dottrina vedi E. STASI, *La transazione fiscale*, Il Fallimento n° 7/2008, 105 ss.; L. DE FEDERICO, *Le ultime modifiche alla disciplina della transazione fiscale secondo l'Agenzia delle Entrate*, in *Il fallimento*, n. 11/2009. P. 1356-1361; TOSI L., *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.* n 4, lug-ago 2006p. 1071ss. Attribuisce al tale novità normativa il merito di aver riconosciuto all'Iva la natura di risorsa propria T. LAMEDICA, *Imprese in crisi: anche l'IVA ammessa alla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, n. 45/2009, p. 3721.

⁷⁰⁷ Parole di F. MARENGO, *Transazione fiscale e imposta sul valore aggiunto*, cit. doc. n. 187/2010 del 16 gennaio 2010, p. 24. Egli ha però ritenuto che la norma non ha affermato la natura dell'Iva come risorsa propria dell'Unione Europea. Anzi, l'esigenza del legislatore di dettarne la disciplina permette di affermarne la sua esclusione da tale raggruppamento.

dei crediti fiscali da parte delle imprese in crisi⁷⁰⁸. In questo documento l'Amministrazione da un lato ribadisce⁷⁰⁹ la sua posizione in relazione alla falcidia dei crediti tributari, e dall'altro sottolinea la sola dilazionabilità dell'Iva in caso di transazione fiscale⁷¹⁰. L'Agenzia ha inoltre specificato che tale regime riguarderà le somme dovute a titolo di tributo e non anche gli accessori e gli interessi i quali non partecipano alla determinazione del contributo italiano all'Unione Europea, e soggiaceranno alle normali regole del concordato preventivo⁷¹¹.

In relazione all'annosa questione del rapporto tra transazione fiscale e concordato preventivo⁷¹², è utile far riaffiorare un aspetto concernente l'Iva. Se è vero che al di fuori del procedimento di cui all'art. 182-ter si possa comunque addivenire ad un accordo con il fisco secondo le norme ordinarie di cui all'art. 160 l.f. (senza però ottenere gli effetti di cui al comma 5⁷¹³), allora si resterà svincolati anche dalle limitazioni a questo connesse. Dunque il vincolo della non falcidiabilità dell'Iva opererebbe solo ai fini del procedimento ex art. 182-ter e non in caso di applicazione dell'art. 160 l.f. Tali conclusioni non sono condivise da chi ha affermato che anche in caso di accordo ex art. 160 si deve avere riguardo alle prescrizioni di cui al comma 1, art. 182-ter⁷¹⁴ in quanto trattasi di

⁷⁰⁸ B. SANTACROCE- D. PEZZELLA, *La gestione del debito fiscale da parte dell'imprenditore in crisi nel concordato preventivo*, in *Corr. Trib.* n. 24/2010, p. 1949; A. LA MALFA, *L'Agenzia delle Entrate illustra l'estensione della transazione fiscale all'Iva*, in *Corriere tributario*, prassi amministrativa, n. 24/2009 p.1946.

⁷⁰⁹ Si tratta di una posizione consolidata dell'Agenzia delle Entrate per la quale vedi Cap. I e Ag. Entrate, circ. n.40/E.

⁷¹⁰ Opinione già espressa dall'Agenzia delle Entrate anche prima della novella legislativa ed esplicitata nella circ. 40/E del 2008.

⁷¹¹ Vedi Ag. Entrate circ. 14/E del 2009 e commento di A. LA MALFA, *L'Agenzia delle Entrate illustra l'estensione della transazione fiscale all'Iva*, in *Corriere tributario*, cit. p 1947.

⁷¹² Vedi Cap I.

⁷¹³ Cioè il consolidamento del debito tributario e la cessazione della materia del contendere. Effetti che discendono solo se il procedimento è seguito nella sua interezza. Incerto è se gli affetti si producono nonostante il voto negativo dell'agenzia delle Entrate in sede di adunanza dei creditori. Probabilmente a ciò bisogna dare risposta negativa. Per una trattazione più ampia vedi Cap. III.

⁷¹⁴ "con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione i pagamento".

disposizioni che attengono alla graduazione dei crediti in fase esecutiva e prescindono dalla specifica opzione procedimentale prescelta⁷¹⁵.

La norma in commento non ha specificato il limite temporale entro il quale sia possibile rateizzare il pagamento. Astrattamente si potrebbe ipotizzare un tempo piuttosto ampio, ma eventuali eccessi porteranno l'amministrazione a negare il proprio consenso alla transazione⁷¹⁶.

L'art. 29 D.L. n 78/2010, la c.d. Manovra finanziaria 2010 ha esteso l'applicazione del regime dell'Iva appena descritto alle ritenute alla fonte⁷¹⁷ operate dall'impresa debitrice e non versate all'Erario⁷¹⁸.

Non si comprendono facilmente le ragioni di tale estensione. Se per l'imposta sul valore aggiunto l'esclusione dalla possibilità di un pagamento parziale era giustificato dalla carenza di legittimazione dello Stato italiano a rinunciare parzialmente ad un tributo di "natura europea"⁷¹⁹, lo stesso non si può dire delle ritenute alla fonte. In particolare, è vero che si tratta di somme di cui l'imprenditore è debitore a titolo di sostituto d'imposta, ma non sembra che dal mancato versamento di esse all'Erario, possa derivare una conseguenza diversa rispetto alla falcidia delle imposte *proprie* dell'impresa. Probabilmente il principio di base è che *un soggetto non può usufruire della riduzione di un debito che non costituisce una sua obbligazione esclusiva*⁷²⁰. Più precisamente si può dire che la

⁷¹⁵ Per questa articolata ricostruzione vedi A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale e previdenziale*, cit., p.191 ss. La tesi dell'applicazione del limite di cui al comma 1 dell'art. 182-ter nonostante la scelta di procedere ex art. 160 l.f. è di Zanichelli.

⁷¹⁶ A. LA MALFA, *L'Agenzia delle Entrate illustra l'estensione della transazione fiscale all'Iva*, in *Corriere tributario, prassi amministrativa*, n. 24/2009 p.1946.

⁷¹⁷ In relazione alle quali l'impresa debitrice non è soggetto passivo d'imposta ma sostituto d'imposta.

⁷¹⁸ G. ANDREANI- A. TUBELLI, *La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 21/2010; A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale e previdenziale*, cit., p.131.

⁷¹⁹ Per questo vedi *supra*.

⁷²⁰ Tale supposizione è stata sollevata da G. ANDREANI- A. TUBELLI, *La manovra 2010*, cit., in *Corr. Trib.*, 21/2010 p. 2171; gli autori fanno notare che molto spesso non vi è alcun rapporto tra

ragione, tutta fiscale, risiede nella dissociazione soggettiva tra soggetto passivo di fatto e soggetto passivo di diritto. In ambo i casi il contribuente eserciterà un diritto di rivalsa per quanto versato. Alla luce di ciò il debito non può considerarsi obbligazione tributaria in senso stretto che nasce dall'aver posto in essere il presupposto del tributo, ma è un *obbligo formale*⁷²¹.

Amministrazione finanziaria e il soggetto sostituito; ed inoltre in caso di mancata esecuzione e mancato versamento delle ritenute applicabili da parte del sostituto, sorge tra questo e il sostituito una solidarietà per l'adempimento. Al contrario nel caso in cui le ritenute siano state effettivamente operate sul sostituito ma non versate dal sostituto, non sorge alcuna solidarietà tra i due in relazione all'obbligo di versamento all'Erario.

⁷²¹ Per questa opinione vedi A. LA MALFA- F. MARENGO, *La transazione fiscale e previdenziale*, Maggioli Editore, Rimini, 2011, p.131 ss. Si fa notare come tale giustificazione non consenta di superare alcune osservazioni. La disposizione introdotta con la novella del 2008 al fine di vietare la falcidia del credito Iva e di consentire la sola dilazione, aveva come presupposto la natura comunitaria del tributo (come giustificato anche dalla relazione illustrativa al D.L. 185/2009), natura che non può essere riscontrata nelle ritenute. Dall'altro lato poi la novella del 2010 è contenuta nella manovra finanziaria, provvedimento con finalità squisitamente finanziarie e non accorto a quelle esigenze di politica industriale che hanno spinto il legislatore fallimentare a prevedere istituti finalizzati al recupero della crisi.

BIBLIOGRAFIA

AA.VV *Le riforme della l. 7 agosto 1990, n. 241 tra garanzia della legalità ed amministrazione di risultato* (a cura di) L. Perfetti, Padova, 2008;

AA.VV, *Il Fallimento e altre procedure concorsuali* (a cura di) G. Fauceglia e L. Panzani, Torino, 2009;

AA.VV., *Codice degli arbitrati, delle conciliazioni e di altre adr*, (a cura di) A. Buonfrate, C. Giovannucci Orlandi, Torino, Utet, 2006;

Advocate General for Scotland v. General Commissioner for Aberdeen City, in *Tax Cases Reported Under the Direction of the Board of Inland Revenue*, London, December 2005, Vol 77, part. 4, p.391.

ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942;

ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, Utet, 1969;

ALOISI B., *La transazione fiscale*, in *Fallimento e altre procedure concorsuali* , (a cura di) F. Marelli ,P. Pototschnig, M. Cimetti, Milano, Ipsoa, 2010;

AMBROSINI S., *Il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, Cedam, Padova, 2008;

ANDREANI G. - TUBELLI A., *L'Assonime fa il punto sulla disciplina della soluzione concordata della crisi d'impresa*, in *Corr. Trib.*, 45/2010, pagg. 3773-3780;

ANDREANI G. - TUBELLI A., *La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.* , 21/2010, pagg. 2170-2177;

ANDRIOLI V., *Commento al codice di procedura civile*, II, Napoli, 1956;

ARANGIO F., *La transazione*, Utet, Torino, 2004;

ARNAO G. - CASTELLI F., *Il nuovo concordato" per le imposte indirette diverse dall'IVA*, in *Corr. Trib.*, n. 31/1997, pag. 2275;

ASTONE F. *Strumenti di tutela e forme di risoluzione bonaria del contenzioso nel codice dei contratti pubblici*, Giappichelli, Torino, 2007;

AZZARO A.M., *Le funzioni del concordato preventivo tra crisi e insolvenza*, in *Il Fallimento*, 2007, pagg. 741 ss.;

BARONE G., *Discrezionalità (Dir. amm)*, in *Enc. giur. it.*, XI, Roma, 1989, 1 ss;

BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela, lezioni sul processo tributario*, Giappichelli, Torino, 2009;

BASILAVECCHIA M., *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2007, fasc. 1, pagg. 127-148, pt. 1;

BASILAVECCHIA M., *La transazione dei ruoli*, in *Corr. Trib.*, 15/2005, pagg. 1219 ss.;

BATISTONI FERRARA F., *Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, in *Enc. Dir., Agg.*, vol. II, Milano, 1998, p. 229;

BATISTONI FERRARA F., *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv., Comm.*, Torino, 1994;

BATISTONI- FERRARA F., *Capacità contributiva*, in *Enc. Dir. Agg.*, III, 1999, p. 347.

BATISTONI-FERRARA F., *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir., Agg.*, 28-29, II, Milano 1998;

BATISTONI-FERRARA F., *Diritto tributario processuale*, Cedam, Padova, 2009;

BATISTONI-FERRARA F., *La determinazione della base imponibile nelle imposte indirette*, Napoli, 1964

BELLI E., *La transazione con il Fisco sui ruoli della riscossione*, in *Boll. Trib. Inf. N.* 20/2003, pag. 1664.;

BERLIRI A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1965;

- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1957, vol II, tomo I.
- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1957, vol. II, tomo I;
- BERTI G., *Dall'unilateralità alla consensualità nell'azione amministrativa*, in A.A.V.V., *L'accordo nell'azione amministrativa*, (a cura di) A. Masucci, Quaderno Formez, Roma, 1988;
- BIN R. - PITRUZZELLA G., *Diritto Costituzionale*, Torino, Giappichelli 2009;
- BIONDO P., *L'istituto della compensazione in ambito tributario e la presunta indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Commento a Cass. Civ. sez. trib., n.22872/2006, *Rassegna tributaria*, 2007 fasc. 3, pp. 948 - 959 ;
- BONFANTE P., *Storia del diritto romano*, S.E.L. Milano, 1923, vol. I;
- BONIFATTI S.- PANZANI L., *La riforma organica della procedure concorsuali*, IPSOA 2008;
- BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, Milano, 2010;
- BRIGHENTI F., *L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria: un sasso in piccionaia*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2006 fasc. 5, pp. 427 ;
- BRIGHENTI F., *La transazione dei tributi: nuovo corso o stravaganza normativa?*, *Bollettino tributario d'informazioni*, 2002 fasc. 18, pp. 1301 - 1302 ;
- BRUZZONE M., *Il potenziamento dell'attività di riscossione e la transazione dei ruoli*, in *Corriere tributario*, 2002 fasc. 36, pp. 3229 - 3234 ;
- BUSCEMA S.- BUSCEMA A.- RAFFAELE R., *I contratti della Pubblica Amministrazione*, Cedam, Padova, 2008;
- CAMMEO F., *La volontà individuale e i rapporti di diritto pubblico (contratti di diritto pubblico)*, in *Giur. It.*, 1900, IV, 7;
- CANTILLO M., *Conciliazione: III processo tributario*, in *Enc. Giur.*, Roma, 2002, 4;
- CAPACCIOLI E., *L'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. fin.*, 1966, I, 3.

CAPOLUPO S., *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in *Il Fisco* n. 20, 15 maggio 2006;

CARINGELLA F., *Manuale di diritto amministrativo*, Giuffrè, Milano, 2007;

CARINICI F. - PIZZO FERRATO A., *Diritto del lavoro*, vol. IX, Torino, Utet, 2010;

CARNELUTTI F., in *La transazione è un contratto?*, in *Riv. Dir. Proc. Civ.*, 1953, I;

CARNELUTTI F., *Sistema di diritto processuale civile*, Padova, 1936;

CARRESI F., *La transazione nel trattato del Vassalli*, IX, 3, fasc. 2, Torino, 1956;

CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Giuffrè, Milano, 2006;

CASSESE S., *I beni pubblici*, Giuffrè, Milano, 1969;

CELENTANO P.- FORGILLO E., *Fallimento e concordati : le soluzioni giudiziali e negoziate delle crisi d'impresa dopo le riforme*, Torino, Utet, 2008;

CENSONI P. F., *Il "nuovo" concordato preventivo*, in *Giurisprudenza commerciale*, 2005 fasc. 5, pt. 1, pp. 723 - 748;

CENSONI P. F., *Concordato preventivo e coinvolgimento dei creditori con diritti di prelazione*, in *il Fallimento*, 2007, 434 ss.;

CERIONI F., *Gli accordi nel procedimento di accertamento delle imposte nel Regno Unito, in Germania, in Spagna ed in Francia*, Università di Bologna, Collana del corso di perfezionamento in diritto tributario "A. Berliri", 2000;

CERULLI IRELLI V., *Corso di diritto amministrativo*, III, Giappichelli, Torino, 2001;

CHIANALE A., *Vincoli negoziali di indisponibilità*, in AA.VV, *Scritti in onore di Rodolfo Sacco : la comparazione giuridica alle soglie del 3. Millennio*, (a cura di) P. Cendon, Milano, Giuffrè, 1994;

CHIOVENDA G., *Istituzioni di diritto processuale civile*, III Napoli, 1936;

CHIRULLI-STELLA RICHTER, *Transazione (Dir. Ammin.)*, in *Enc. Dir.*, XLIV, Milano, 1992, 867;

COCIVERA B., *Concordato tributario*, in *Enc. Dir.* VIII, Milano, 1961, 528;

CORSO P., *Nuovo reato e nuova aggravante contro l'evasione fiscale*, in *Corr. Trib.* n. 33/2010, pagg. 2738-2740;

Corte di Cass. Civ., Sez. II, 19/03/1999, n. 2526, commento di C. Romeo, in *I contratti*, n.12/1999;

CORVAJA M.- GUERRA A., *La transazione fiscale*, in *Il Fisco*, n.13, 27 marzo 2006;

CUVA A., *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 2007;

D'AGOSTINO D., *Transazione dei tributi iscritti a ruolo*, in *il fisco*, n. 15/2005, p.2235.

DE MITA E., *L'accordo fiscale ha come arbitro solo l'Agenzia*, in *il Sole 24 Ore* del 13 dicembre 2009;

DE PAOLIS M., *Le controversie sui contratti pubblici. In sede stragiudiziale e nel processo civile, amministrativo, penale e contabile*, Cedam, Padova, 2010;

DE SENSI V., *Il concetto di insolvenza*, in Archivio Ceradi Luiss, Roma, Febbraio 2002;

DEL FEDERICO L., *Autorità e consenso nell'imposizione tributaria: riflessioni sui tributi paracommutativi e sulle tasse facoltative*, in Contributo elaborato nell'ambito dei seminari del giugno 2007 relativi al Dottorato di ricerca in "Diritti umani: Evoluzione, Tutela e Limiti"; Università degli Studi di Palermo - Dipartimento Politica, Diritto e Società.

DEL FEDERICO L., *Commento sub art. 182-ter*, in AA. VV., *Il nuovo diritto fallimentare*, (a cura di) Jorio A. – Fabiani M. (a cura di), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2007;

DEL FEDERICO L., *La disciplina della transazione fiscale, orientamenti interpretativi innovativi*, in *Il Fallimento*, n.3/2008, p.333;

DEL FEDERICO L., *La nuova transazione fiscale secondo il Tribunale di Milano: dal particolarismo tributario alla collocazione endoconcorsuale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008;

DEL FEDERICO L., *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in A.A. VV. *Le riforme della legge fallimentare*, a cura di A. Didone, Torino, 2009;

DEL FEDERICO L., *Le ultime modifiche alla disciplina della transazione fiscale secondo l'Agenzia delle Entrate*, in *Il fallimento*, n. 11/2009. p. 1356-1361;

DEL FEDERICO L., *Profili processuali della transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2007, 45;

DEL FEDERICO L., *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.* n. 29/2010, pagg. 2377-2381;

DEL FEDERICO L., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000;

DEL PRATO E., *Transazione*, in *Enc. del dir.*, XLIV, 1992, p. 813;

DOMINICI R., *La sorte dei crediti tributari nel concordato preventivo con transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, Cedam, Padova, 2008, II;

DUGATO M., *Atipicità e funzionalizzazione nell'attività amministrativa per contratti*, Milano, Giuffrè, 1996;

EINAUDI L., *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1959;

FALCON G., *(Obbligazione, VIII) Obbligazioni pubbliche*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXI, Roma, 1990;

FALCON G., *Le convenzioni pubblicistiche*, Giuffrè, Milano, 1984;

FALSITTA G., *Il crollo delle liti è carico di rischi- non può essere accantonata l'indisponibilità dell'obbligazione*, in *Il Sole 24 Ore* del 9 luglio 2004;

- FALSITTA G., *Il ruolo della riscossione*, Cedam, Padova, 1972.
- FALSITTA G., *La latitudine del divieto di abrogazione delle leggi tributarie mediante referendum e la nozione tricotomia di tributo*, in Riv. dir. trib., 1995, II;
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, parte speciale, Il sistema delle imposte in Italia*, Cedam, Padova, 2009;
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Cedam, Padova, 2005;
- FALSITTA G., *Profili della tutela costituzionale nella giustizia tributaria*, reperibile all'indirizzo www.corsomagistratitributari.unimi.it;
- FALZONE G., *I beni del patrimonio indisponibile*, Giuffrè, Milano 1957;
- FANNI M., *L'indisponibilità del credito tributario salvo tassative deroghe*, commento a Cass., sez. trib., 16 marzo 2001 n. 12314, in Dir. e Prat. Trib., II, 2002;
- FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Utet, Torino, 2003;
- FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, Utet, 2003;
- FANTOZZI A., *Rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in Riv. Dir. fin. Sc. Fin., 1984, I, 218;
- FARMER PAUL-LYAL RICHARD, *EC Tax Law*, Oxford, II ed., 2004;
- FAZZINI E., *Attività economiche ed imposizione fiscale : profili storico-sistematici*, Padova Cedam, Padova, 2005, XII;
- FEDELE A., *Art. 23*, in G. Branca (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Zanichelli, Bologna- Roma, 1978;
- FEDELE A., *La nozione di tributo e l'art. 75 cost.*, in Giur. cost., 1995;
- FERRAJOLI L., *La transazione cancella la lite*, in *Il Sole 24 Ore* del 9 marzo 2005;
- FERRARI C., *Transazione della Pubblica amministrazione*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, Vol. XXXI, 7, 1994;

FERRI C., *I crediti privilegiati nella disciplina del nuovo concordato preventivo*, *Il Fallimento e le altre procedure concorsuali*, 2006 fasc. 6, pp. 695 - 697 ;

FERRO M. – FONTANA R., *Commento sub art.182-ter*, in *La legge fallimentare commentario teorico pratico*, Cedam, Padova, 2007;

F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992;

FICHERA F., *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rassegna tributaria*, 2007 fasc. 4, pp. 1059 - 1104;

FINOCCHIARO M., *Più barriere nel processo tributario rispetto alla conciliazione civile*, in *Guida normativa*, dossier n.5, 1996,p. 35

FRANCARIO L., *Indisponibilità (vincoli di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XVI, 1989;

FRANSONI G., *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, ESI, Napoli 2007;

GAFFURI F., *Il concordato tributario come accordo transattivo*, in *Riv. Dir. Sc. Fin.*, 1978, p. 396;

GAFFURI G., *la transazione fiscale conquista spazi*, in *Il Sole24 ore*, 2 febbraio 2006;

GAFFURI G., *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1989;

GALGANO F., *Trattato di diritto civile*, Padova, Cedam, 2009;

GALLO F., *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. Trib.* 1994, p.1491;

GALLO F., *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. Dir. sc. Fin.*, 1992, 655 s.s.;

GALLO F., *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 05/2002;

GALLO M., *Contratto di diritto pubblico*, in Nov. Dig. It., IV, Torino, 1959, 644 ss.;

GAMBOGI G. - SARTI A., *La conciliazione giudiziale : il concordato ed altri istituti di definizione delle controversie fiscali*, Milano, Giuffrè, 2003;

GERA G. - GIGLIO S., *La tassazione dei senatori nel tardo impero romani*, Roma, 1984;

GHIA L. - PICCININNI C. - SEVERINI F., *Gli organi del fallimento e la liquidazione dell'attivo*, Torino, Utet, 2010;

GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956;

GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956;

GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1972;

GIANNINI M.S., *Attività amministrativa, Enc. Dir.*, vol. III, Milano, 1958, pag. 994;

GIANNINI M.S., *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione*, Milano, Giuffrè, 1939;

GIORGIANNI M., *L'obbligazione*, I, Milano, 1968;

GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, CEDAM, 1984;

GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Cedam, Padova, 1984;

GRASSI E., *Conciliazione giudiziale. Un istituto chiaro negli scopi ma in attesa dell'opera dell'interprete per l'incompletezza della disciplina*, in *il fisco*, n. 22/1999, p. 7426 ss.

GRASSI E., *Transazione fiscale e disponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Il fisco* n. 1/2010 pag. 42;

GRASSO G., *Dei poteri del giudice*, in *Comm. del codice di procedura civile*, diretto da Allorio, 1, II sub artt. 113-114, Torino, 1973, 1276

GUICCIARDI E., *La transazione degli enti pubblici*, in *Arch. Dir. Pubbl.*, Milano, 936, 64;

IAIONE C., *La nozione codicistica di contratto pubblico*, reperibile al sito www.anticorruzione.it, alla voce *dottrina*;

INGROSSO G., *Sul contenuto giuridico del concordato tributario*, in *Foro it.*, 1939, I 1539;

INGROSSO M., *Tributo e Sovranità*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006;

KELSEN H., *Il concetto di Stato e la psicologia sociale. Con particolare riguardo alla teoria delle masse di Freud*, trad. it. Di G. Contri e C. Marzotto, *La democrazia*, a cura di G. Gavazzi, Il Mulino, Bologna;

LA CROCE G., *Autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Il Fallimenti*, n.2/2010, pagg. 142-151;

LA MALFA A., *L'Agenzia delle Entrate illustra l'estensione della transazione fiscale all'Iva*, in *Corriere tributario, prassi amministrativa*, n. 24/2009 p.1946;

LA MALFA A., *L'agenzia delle entrate illustra l'estensione della transazione fiscale all'iva*, in *Corr. Trib. Prassi amministrativa* n.24/2009;

LA MALFA A., *Rapporto tra transazione fiscale e concordato preventivo*, *Corriere tributario*, 2009 fasc. 9, pp. 706 - 711;

LA MALFA A., *Transazione fiscale applicabile anche al concordato fallimentare*, in *Corr. Trib.* n. 37/2008, p. 2997;

LA MALFA-MARENGO, *Transazione fiscale e previdenziale*, Maggioli Editori, Rimini, 2011;

LA ROCCA S., *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, in *Boll. Trib.* n.3/2011, pag 187;

LA ROCCA S., *La transazione fiscale dei tributi iscritti a ruolo*, in *Il Fisco*, I, n. 29/2005, 4500.

LA ROSA S., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Giappichelli, Torino 2000;

LA ROSA S., *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1995 fasc. 4, pp. 1089 - 1097 ;

LA ROSA S., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2008;

LAMBERT T., *Francia -La transazione con il fisco: aspetti legali e operativi*, in *Il fisco*, n. 12 del 20 marzo 2000, pag 3364;

LAMEDICA T., *Imprese in crisi: anche l'IVA ammessa alla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, n. 45/2009, p. 3721;

LEVI F., *L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, Torino, 1967;

LO CASCIO G. , *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, IPSOA, 2007;

LO CASCIO G., *Il concordato preventivo*, Giuffrè, Milano 2008;

LO CASCIO G., *la disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi e innovativi* , in *Il Fall.*, 2008, p. 333;

LOCONTE S., *La tutela giurisdizionale del debitore nell'ambito della transazione fiscale*, in AA.VV, *Le procedure concorsuali* (a cura di) A. Caiafa, Torino Utet, 2009;

LUCARELLI F., *Solidarietà e autonomia privata*, Napoli, 1970;

LUPI R., *L'intaccata "eredità" del Fisco inefficace*, in *Il Sole 24 Ore* del 6 Luglio 2004;

LUPI R., *Prime considerazioni sul nuovo regime di concordato fiscale*, in *Rass. Trib.* N. 4 luglio-agosto 1997, pag. 793;

MAGNANI L., *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato*, commento sistematico, (a cura di) Giorgio Schiano Di Pepe, Padova, Cedam, 2007;

MANDRIOLI L., *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso*, in *Giurisprudenza commerciale*, 2008 fasc. 2, pt. 1, pp. 296 – 324;

MANDRIOLI L., *Transazione fiscale e concordato preventivo: compatibilità, incongruenze e profili problematici*, in *Dir. fall.*, 2007;

MANTELLINI G., *Lo Stato e il Codice Civile*, Firenze, 1882;

MANZONI I. - VANZ G., *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Giappichelli, Torino, 2008;

MARELLI F., *Transazione fiscale, principi generali del concorso e soddisfazione parziale dei creditori privilegiati nel concordato preventivo*, in *il Fallimento*, 2007;

MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Giappichelli, Torino, 2000;

MARENGO F., *Giurisprudenza civile di merito in tema di remissione dell'IIVA nell'ambito del concordato preventivo con o senza transazione fiscale*, in *www.ilcaso.it*, doc. 192/2010;

MARENGO F., *Il correttivo al correttivo della transazione fiscale*, in *www.ilcaso.it*, doc. n. 132/2008;

MARENGO F., *Il correttivo e la nuova transazione fiscale*, in *www.ilcaso.it*, documento n. 94/2008;

MARENGO F., *Transazione fiscale e imposta sul valore aggiunto*, Relazione tenuta al convegno di studi in Avezzano su “transazione fiscale e le soluzioni convenzionali dell'insolvenza” del 2 ottobre 2009, a cura del Centro Studi Giuridici della Marsica, dell'Università degli Studi di Teramo e dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli avvocati di Avezzano. Reperibile anche sul sito *www.ilcaso.it*, doc. n. 187/2010 del 16 gennaio 2010.

MARENGO F., *Transazione fiscale*, in AA. VV., *Il correttivo della riforma fallimentare*, a cura di F. Di Marzio, Torino, 2008;

MARENGO F., *Transazione fiscale*, in AA.VV. *Il Correttivo della Riforma Fallimentare*, Di Marzio (a cura di), Torino, 2008;

MATTEI E., *Accordi di ristrutturazione e transazione fiscale*, in S. Ambrosini (a cura di), *Le nuove procedure concorsuali*, Zanichelli, 2008;

MATTEI E., *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Dir. Fall.* 2008 n.6, parte I;

MAURO M., *La problematica appartenenza dell'Iva all'ambito di applicazione della transazione fiscale nelle procedure concorsuali*, in *Rivista di diritto Tributario*, 2008, 10, 847.

MAZZUOCCOLO L., *Transazione fiscale: nuove disposizioni introdotte dall'art. 182-ter del r.d. n. 267/1942*, in *il Fisco*, n.15/2006;

MICCINESI M., *Accertamento con adesione e Conciliazione Giudiziale*, in *Commento agli interventi di Riforma Tributaria* (a cura di) M. Miccinesi, Padova, 1999;

MICHELI G.A. - TREMONTI G., *Obbligazioni* (dir. Trib), in *Enc. Dir.*, XXIX, Milano, 1979;

MICHELI G.A., *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. Dir. fin. Sc. Fin.*, 1967, I, 268;

MICHELI G.A., *Amministrazione controllata, concordato preventivo, fallimento*, RTDPC, 1960;

MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, VIII, Torino, Utet, 1989;

MORTATI C., *Discrezionalità*, in *Noviss. Dig. It.*, V, Torino, 1960, 1098;

MOSCAROLI R., *La disciplina dell'accertamento con adesione*, in *L'evoluzione della legislazione fiscale durante il ministero Fantozzi*, (a cura di) A. Aliberti, Roma, Luiss, 2000 ;

MOSCHETTI F.- LORENZON G.- SCHIAVOLIN R.-TOSI L., *La capacità contributiva*, Padova Cedam, 1993;

MOSCHETTI F., *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur. Treccani*, 1988, p.3;

MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1993;

NAPOLI A., *Sull'indisponibilità dell'obbligazione tributaria alla luce delle più recenti innovazioni legislative penali e fiscali*, in *"il fisco"* n. 40/2003, fascicolo n. 1, pag. 6295;

NATOLI F., *Considerazioni in tema di conciliazione giudiziale tributaria ed estinzione del giudizio*, in *Dir. Prat. Trib.*, n.9 del 2000;

NEGRI G., *Transazioni piene per l'Iva*, in *Il Sole 24 Ore* del 27 ottobre 2009;

NEGRO F., *Indisponibilità giuridica*, in *Noviss. Dig. It.*, vol. VIII, Torino 1962, pag 605 ss;

NEGRO F., *Lineamenti di un trattato dell'indisponibilità giuridica*, Padova, CEDAM, 1957;

ORLANDI M., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1995;

ORSI C., *Manuale pratico del commercialista*, Rimini, Maggioli Editore, 2008;

PACCHI S., *Il nuovo concordato preventivo*, Ipsoa, 2005;

PACE F., *Transazione dei debiti iscritti a ruolo: i dubbi della nuova disciplina*, in *Forum fiscale* n. 1 del novembre 2002;

PANNELLA P, *L'incognita transazione fiscale*, in *Il Fallimento e le altre procedure concorsuali* 2009 fasc. 6, pp. 644 - 662;

PANZANI L., *Soggetti e presupposto oggettivo*, in *Il Fallimento e le altre procedure concorsuali*, 2006 fasc. 9, pp. 1009 - 1018;

PASTORE L., *Lezioni di diritto fallimentare*, Napoli, 1993;

PASTORI G., *La disciplina Generale del Procedimento Amministrativo, Considerazioni introduttive*, in AA.VV., *in atti del XXXII convegno di studi di scienza dell'amministrazione di Varenna 18-20 settembre 1986*

PEREZ ROYO F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Madrid, 1998;

PERRONE L., *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, 73-74.

PERRONE L., *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969;

PERUGGIA P., *Concordato fiscale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1980 fasc. 5 pagg. 927 ss.;

PETRILLO G., *La conciliazione giudiziale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2001 fasc. 3, pt. 1, pp. 494 - 553;

PETRONE L. M., *La transazione fiscale tra contratto transattivo e modello di adesione dell'amministrazione al concordato fallimentare*, Nota a C. Conti ER sez. contr. 27 febbraio 2007, n.1, in *Obbligazioni e Contratti*, 2007, fasc. 10, pagg. 793-801;

PIRAS A., *Discrezionalità amministrativa*, in *Enc. Dir.*, XIII, Milano, 1964, 65;

PIRAS A., *Sull'esercizio della facoltà di disporre*, in *Nuova rivista di diritto commerciale*, 1947, pag. 27;

PISELLI D., *Concordato e transazione fiscale*, in *www.ilcaso.it*, 14 marzo 2009, II, doc. n. 143;

POLANO M., *La conciliazione giudiziale*, in *Rassegna tributaria*, 2002 fasc. 1, pp. 29 – 46;

POLLIO M.- PAPALEO P., *La fiscalità nelle nuove procedure concorsuali*, IPSOA, 2007;

POMINI R., *Note sull'attività discrezionale della p.a. in materia tributaria*, in *Riv. Dir. fin.*, 1962, I, pagg.175 ss.;

- PROVINCIALI R., *Trattato di diritto fallimentare*, Giuffrè, 1974;
- PUGLIATTI S., *Alienazione*, in *Enc. Dir.*, II, 1958, Milano, 1;
- PUGLIATTI S., *L'atto di disposizione e il trasferimento dei diritti*, in "*Annali Mess.*", 1927, p. 165 ss. ed ora in: *Diritto civile. Metodo, teoria, pratica*. Saggi, Milano, 1951, p. 3 ss.;
- PUGLIESE M., *Corso di diritto e procedura tributaria*, Cedam, Padova, 1937;
- PUGLIESE M., *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937;
- PURI P., *La transazione fiscale al vaglio della Suprema Corte*, in *Corriere tributario*, 2010 fasc. 25, pp. 1991 - 1996;
- QUATRARO M. - DOMINICI R., *L'ammissione al passivo fallimentare dei crediti tributari richiede l'iscrizione a ruolo*, nota a Corte d'Appello di Milano, 8 aprile 2003, in *Dir. Fall.*, 2003, II, p. 908;
- QUATRARO M., *La transazione fiscale*, consultabile su www.fallimentotribunalemilano.net, 2005;
- RANDAZZO F., *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Rivista di diritto Tributario*, 2008, I, pagg. 837 ss.;
Relazione al convegno "La transazione fiscale", Palermo, 6 maggio 2008
- REALMONTE F. - MAGRÌ A., *Indisponibilità*, in *Enc. dir.*, agg. III, Milano, 1999, pp. 694-695;
- REDI M., *Appunti sull'indisponibilità del credito tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1995 fasc. 2, pp. 407 - 432;
- RESCIGNO P., *Obbligazioni (diritto privato)*, in *Enc. Dir.* XXXIX, Milano, 1979, 143;
- RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Giuffrè Milano, 1968;
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999;

- SALVINI L., *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Cedam, Padova, 2007;
- SANCHEZ – OSTIZ P., *La definizione transattiva delle pendenze tributarie in Italia e nell'Unione Europea. Normativa vigente e prospettive di armonizzazione. La situazione nel diritto spagnolo*, in *Il fisco*, n. 36 del 1999;
- SANDULLI A.M., *Manuale di diritto amministrativo, I*, Napoli, 1989;
- SANDULLI A.M., *Natura ed effetti dell'imposizione di vincoli paesistici*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.* 1961;
- SANTACROCE B. - PEZZELLA D., *Il ruolo della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Corriere Tributario*, n. 34/2010, p. 2782-2786;
- SANTACROCE B. - PEZZELLA D., *La gestione del debito fiscale da parte dell'imprenditore in crisi nel concordato preventivo*, in *Corr. Trib.* n. 24/2010, pagg. 1957-1961;
- SANTAGATA F., *Etica fiscale o fiscalità etica? Una questione ancora aperta*, Civis, Napoli, 2009.
- SANTORO-PASSARELLI F., *La transazione*, Jovene, Napoli, 1986;
- SCOCA F.G., *Attività amministrativa*, in *Enc. Dir., Agg. VI*, Milano, 2002, 95;
- SELICATO P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Giuffrè, Milano, 2001;
- SERVIDIO S., *Corte di giustizia e condono Iva 2002*, in *Pratica fiscale e professionale*, n. 33 del 1 settembre 2008, pagg. 33-38;
- SMITH A., *Le imposte*, in *La ricchezza delle nazioni*, Torino, Utet, 2006, traduzione a cura di Anna e Tullio Bagiotti.
- SORACE D., *Diritto delle amministrazioni pubbliche, una introduzione*, Il Mulino, Bologna, 2010;
- STASI E., *La transazione fiscale*, *Il Fallimento* n° 7/2008, pp. 733 - 741;

STICCHI-DAMIANI S., *Sistemi alternativi alla giurisdizione nel diritto dell'Unione Europea*, Collana: Luiss Roma. Quaderni, Giuffrè, Milano, 2004;

STIPO M., *L'accertamento con adesione del contribuente ex d.lg. 19 giugno 1997 n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica*, in *Rassegna tributaria*, 1998 fasc. 5, pp. 1231 - 1275 ;

STOLFI G., *La transazione*, Siem, Napoli, 1931;

TABET G., *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*, nota a sentenza Cass. SS. UU., 24 luglio, 2007, n. 16293, in *G.T.- Riv. Giur. Trib.*, 2008, fasc.4, p.320-327;

TEDESCHI G.U., *Manuale di diritto fallimentare*, Cedam, Padova, 2001;

TESAURO F., *Compendio di diritto tributario*, Utet, Torino, 2004;

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Utet, Torino, 2006;

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Volume 1, Utet, Torino, 2008;

TESORO G., *Il principio della inderogabilità nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, in *Riv. It., Dir. Fin.*, 1950;

TESORO G., *Principii di diritto tributario*, Bari, 1938; MICHELI *Corso di diritto tributario*, VIII, Torino, Utet, 1989;

TORRENTE A. - SCHLESSINGER P., *Manuale di diritto privato*, Giuffrè, Milano, 2004;

TOSI L., *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Giustizia Tributaria*, 2008 fasc. 1, pp. 12ss.;

TOSI L., *La transazione fiscale*, in *Rassegna tributaria*, 2006 fasc. 4, pp. 1071 - 1092;

TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1977;

Trib. Biella, 30 giugno 2010;

VASSALLI F., *Composizione della lite e tutela del credito, la transazione*, Milano, 1980;

VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario- contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Giuffrè, Milano, 2001;

VINTI S., in *Limiti funzionali all'autonomia negoziale della Pubblica Amministrazione nell'appalto di opere pubbliche*, Cedam, Padova, 2008;

VIOLA L., *Il contratto*, Cedam, Padova, 2009;

VIOTTO A., *Tributi*, in *Digesto IV, disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1999, XVI, 221;

VIRGA P., *Contratto (dir. amm.): a) Teoria generale del contratto di diritto pubblico*, in *Enc dir.*, IX, Milano, 1961, 979 ss

VIRGA P., *Diritto amministrativo, I principi*, Milano, 1989;

VITALE M., *Un condono per giovani miliardari*, in *Il Sole 24 Ore*, del 23 marzo 2005;

VITIELLO M., *L'istituto della transazione fiscale*, in *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, (a cura di) Ambrosini-Demarchi-Vitiello, Zanichelli, 2009;

ZAFARANA C., *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Ipsoa, Milano, 2007;

ZAFRANA C., *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Ipsoa, Milano, 2010

ZANICHELLI V., *I concordati giudiziali*, Utet, Torino 2010;

ZANICHELLI V., *La nuova disciplina del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Utet, Torino, 2008;

ZANICHELLI V., *Transazione fiscale e pagamento percentuale dei crediti privilegiati nel concordato preventivo: più dubbi che certezze*, in *Il Fallimento e le altre procedure concorsuali*, 2007 fasc. 5, pp. 580 – 585;

ZINGALI G., *L'elasticità della norma e la discrezionalità dell'amministrazione nel campo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1960, 5;