

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 08/11/2016

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/38778-la-discrezionalit-dell-amministrazione-finanziaria-nell-istituto-della-transazione-fiscale>

Autore: Erica Bisi

La discrezionalità dell'Amministrazione Finanziaria nell'istituto della transazione fiscale

La discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria nell'istituto della transazione fiscale

1. Excursus normativo

1.1 La transazione dei ruoli

La transazione fiscale discende ontologicamente dall'istituto della transazione dei ruoli, che è stata introdotta nel nostro ordinamento con il D.L. 8 luglio 2002, n. 138 (art. 3, comma 3), convertito successivamente dalla legge 8 agosto 2002, n. 178, suscitando un notevole interesse da parte della dottrina in considerazione dell'eccezionalità dell'istituto stesso dovuta alla presunta deroga al principio dell'indisponibilità del debito tributario.

Tale istituto, infatti, riconosceva all'Amministrazione finanziaria la facoltà di disporre in via transattiva del proprio credito nei confronti dell'imprenditore, precisamente non solo del credito direttamente derivante dal tributo, ma anche del credito derivante dalle sue componenti accessorie, quali gli interessi e le sanzioni; conseguentemente, l'Agenzia delle Entrate, in seguito all'avvio dell'esecuzione coattiva, poteva procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo dai propri Uffici, purché il gettito corrispondente fosse di esclusiva spettanza dello Stato e nel corso della procedura fosse emersa l'insolvenza del debitore¹.

L'accordo si perfezionava in base ad un atto apposito emesso dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, che costituiva un vero e proprio provvedimento avente natura discrezionale, con l'ovvia necessità di un'opportuna motivazione in relazione alla configurazione di un interesse legittimo del debitore; precisamente, occorreva che fossero elencati tutti gli interessi rilevanti, tenendo in particolare conto i parametri di maggiore economicità e la proficuità dell'accordo rispetto all'attività di riscossione coattiva².

In assenza di una specifica disposizione, si era sostenuto³ che la proposta transattiva potesse essere avanzata indistintamente sia dall'Ufficio che dal contribuente e che potesse altresì contenere una richiesta di dilazione di pagamento delle imposte transatte, con la precisazione che "ciò che caratterizza l'istituto è la possibilità, al verificarsi di determinate condizioni ed in deroga ai principi generali, di raggiungere un accordo che, attraverso reciproche concessioni, consenta la chiusura delle controversie relative alla fase della riscossione, ovvero ne impedisca l'insorgenza, ed il conseguimento di un risultato più proficuo rispetto a quello conseguibile coattivamente".

L'istituto della transazione dei ruoli non ha di fatto riscontrato un grande successo (come si ricorda⁴, la prima, e probabilmente anche l'unica, società ad avvalersi dell'istituto fu la S.S. Lazio Calcio che, evitando il fallimento, rateizzò il debito fiscale a seguito dell'intesa raggiunta con l'Agenzia delle

¹ Perrucci, La nuova transazione fiscale, in Bollettino tributario d'Informazioni, 2009

² Del Federico, Profili processuali della transazione fiscale, in Corriere Tributario, 2007

³ Circolare Agenzia delle Entrate 4 marzo 2005, n. 8/E, che prevedeva che, per quanto attiene il contribuente, la domanda andava presentata dall'imprenditore o dal rappresentante legale della società nel caso di imprese in stato di insolvenza, dal curatore nel caso di imprese sottoposte a procedure concorsuali.

⁴ Dragoni, Calcio, la Lazio evita il fallimento, in Il sole24ore, 25 marzo 2005; Piazza, La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo, in Corriere giuridico, 2011

Entrate per far fronte al pagamento dei propri debiti tributari), e venne poi abrogato dalla stessa legge che ha introdotto la transazione fiscale.

1.2 La transazione fiscale

a) Confronto con l'istituto previgente

L'istituto è stato introdotto dal D. Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, che ha inserito il nuovo art. 182 ter nell'ambito della c.d. legge fallimentare (R.D. 16 marzo 1942, n. 267) e ha subito numerose modifiche in funzione della correzione e del miglioramento di alcuni aspetti problematici della norma. Il decreto ha in particolare attuato la delega di cui alla legge 14 maggio 2005, n. 80, che aveva previsto, nell'ambito della riforma organica della legge fallimentare, "la riconduzione della disciplina della transazione in sede fiscale per insolvenza o assoggettamento a procedure concorsuali al concordato preventivo come disciplinato in attuazione della presente legge"; l'istituto della transazione fiscale si pone quindi come species nell'ambito del rinnovato genus del concordato preventivo, la cui disciplina è contenuta negli artt. 160 ss., l. fall.

Come già anticipato, la nuova normativa ha disposto la contestuale abrogazione dell'istituto della transazione dei ruoli, determinando rispetto a quest'ultima notevoli mutamenti per ciò che concerne l'ambito di applicazione del nuovo istituto; per quanto riguarda il presupposto soggettivo, infatti, mentre la precedente disciplina consentiva la possibilità di definire transattivamente la propria posizione fiscale agli imprenditori in generale, sia a quelli versanti in stato di insolvenza, sia a quelli sottoposti a qualsiasi procedura concorsuale, in base alla nuova norma tale possibilità è limitata esclusivamente ai soggetti che, presentandone i requisiti, possono accedere al concordato preventivo. Sebbene dunque la nuova disposizione ampli la gamma dei soggetti che possono avvalersi dell'istituto, sostituendo il requisito del necessario "stato di insolvenza" con quello del più generico "stato di crisi", restano comunque esclusi dalla facoltà di presentare una proposta transattiva gli imprenditori già sottoposti a procedure concorsuali; inoltre, la modifica normativa ha determinato l'estromissione dall'ambito di applicazione del nuovo istituto di tutti i soggetti non sottoponibili alle ordinarie procedure concorsuali, quali lavoratori autonomi, persone fisiche, enti non commerciali e non residenti. Per ciò che concerne invece i presupposti oggettivi, a differenza del passato è ora possibile procedere alla transazione sia dei tributi iscritti a ruolo, anche in mancanza dell'avvio della procedura di esecuzione coattiva, sia di tutti gli altri debiti tributari –di spettanza dello Stato–, ancorchè per gli stessi "non sia ancora pervenuto l'esito dei controlli automatici", e quelli inerenti "le dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda", e per di più, nel silenzio della norma, indipendentemente dalla maggiore o minore "proficuità" rispetto alle ordinarie procedure.

D'altra parte, occorre precisare che, in base alla nuova disciplina, la proposta di transazione dovrà essere formulata obbligatoriamente dal contribuente (e non più, come in precedenza, indistintamente anche dall'Amministrazione finanziaria).

Di fatto, le descritte differenze tra le due discipline si giustificano con riguardo al contesto logico-giuridico da cui le stesse promanano: da un lato, mentre la disposizione abrogata trae origine dalla necessità di risolvere il più rapidamente possibile i problemi contingenti relativi ad alcuni grandi contribuenti, in particolare società calcistiche, oberate da una massa di tributi non versati, dall'altro, la norma di cui al nuovo art. 182 ter si inserisce in un generale contesto di ridefinizione della disciplina fallimentare ed è finalizzata a creare le migliori condizioni possibili a consentire il rilancio delle imprese che versano in "stato di crisi".

In questa impostazione, il Fisco è equiparato a tutti gli altri creditori (chirografari o privilegiati, a seconda della tipologia di credito), e come questi potrebbe avere maggiore convenienza economica

rispetto a una soluzione diversa dal fallimento e dalla liquidazione che conseguirebbe alla chiusura dell'attività; di conseguenza, concorre con questi al duplice obiettivo di vedere soddisfatto il proprio credito nel maggior grado possibile e di consentire la continuazione dell'impresa⁵, cui si aggiunge la possibilità che l'Amministrazione finanziaria sia portatrice di interessi diversi e più profondi della mera soddisfazione economica, come ad esempio la tutela dei posti di lavoro legata al proseguimento dell'attività.

b) Successive innovazioni legislative

Con la riforma della legge fallimentare del 2006, la scelta del Legislatore è stata quella di continuare ad escludere dalla falciida concordataria i creditori muniti di causa di prelazione, salvo che rinunciassero in tutto o in parte alla propria prelazione (ai sensi dell'art. 177, comma 2, l. fall.), cui faceva da contraltare la diversa possibilità, contestualmente ridotta, di consentire per la prima volta una falciida dei crediti tributari, ove privilegiati (come previsto dall' art. 182 ter).

All'Ente impositore così coinvolto era ragionevole attribuire un eccezionale potere di rinuncia parziale al proprio credito privilegiato (esercitato verosimilmente a seguito di "trattative" e della ponderazione di una pluralità di interessi), sulla falsariga di quanto previsto per gli altri creditori privilegiati, con la peculiarità, non irrilevante, che a differenza di questi ultimi, le Agenzie fiscali potevano subire la falciida dei propri crediti anche ove non aderissero alla proposta di concordato, ma questo fosse ugualmente approvato e omologato.

A questa iniziale riforma seguì il c.d. decreto correttivo, il D. Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, che avviò definitivamente il processo di modernizzazione delle crisi delle imprese, estendendo il ricorso all'art. 182 ter anche agli accordi di ristrutturazione dei debiti o con concessioni dei beni, al fine di limitare la facoltà di transigere crediti tributari nel contesto di accordi omologati dal Tribunale, in cui dunque sussista il presidio dell'autorità giudiziaria; la riconduzione dell'istituto della transazione fiscale ha infatti comportato il vantaggio del controllo da parte degli organi giudiziari, nonché dei creditori che partecipano alla procedura⁶.

In particolare, viene abbandonata la regola che escludeva i creditori privilegiati dalla falciida concordataria, poiché, ai sensi del nuovo comma 2 dell'art. 160 l. fall., la proposta di concordato preventivo può anche prevedere che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, ma con due importanti limiti: in primis, che "il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile a beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista [...]"; in secundis, che "il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione".

La modifica ha innanzitutto determinato il venir meno del dibattito sulla possibilità di configurare l'istituto come autonomo contratto, applicabile conseguentemente anche al di fuori del concordato preventivo, superata evidentemente dalla previsione della transazione fiscale anche all'interno degli accordi di ristrutturazione dei debiti; in secondo luogo, è stata configurata la possibilità di proporre la transazione anche di crediti dovuti ad accertamenti non tempestivamente impugnati o addirittura solo

⁵ Visconti, *Transazione fiscale e indisponibilità del credito tributario*, in *Dialoghi di Diritto Tributario*, 2006

⁶ Allegritti – Anzini, *La transazione fiscale e la crisi d'impresa*, in *Bancaria*, 2008

accertati ed è stata confermata la necessità che l'impulso di avvio della procedura debba provenire esclusivamente dal privato interessato e non dall'Amministrazione finanziaria⁷.

In generale, quindi, la riforma della legge fallimentare ha reso il concordato da mero procedimento alternativo al fallimento delle imprese insolventi volto al soddisfacimento del ceto creditorio, a procedimento di composizione della crisi d'impresa, consentendo sia al debitore che ai creditori di concordare ed attuare le più varie operazioni di risanamento⁸.

Il principio cardine della riforma, consistente nel riconoscimento di un ampio margine di autonomia negoziale, è di fatto rimasto immutato; tale autonomia, finalizzata al ritorno in bonis dell'impresa, si traduce nell'eliminazione dei requisiti di meritevolezza che vincolavano l'accesso alla procedura, nella libertà di contenuto dell'accordo di risanamento, nonché nella configurazione di un diverso ruolo riconosciuto all'autorità giudiziaria, chiamata a vigilare sulla legittimità della procedura.

In ultimo, l'art. 29, comma 2 del D.L. n.78 del 2010 ha apportato alcune modifiche all'art. 182 ter, attraverso l'introduzione della possibilità di "prevedere esclusivamente la dilazione di pagamento" -già riferita all'IVA dal testo previgente- anche con riguardo alle "ritenute operate e non versate", che non possono formare oggetto di falcidia (si tratta, invero, di somme che attengono non all'imprenditore, che è il sostituto d'imposta, e che può trattenerle al solo scopo di riversarle allo Stato, ma al lavoratore dipendente, in quanto sostituito, che può utilizzarle in detrazione.

E' stato inoltre modificato il sesto comma, che pertanto prevede che la proposta di transazione fiscale formulata nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui al precedente articolo 182 bis debba essere depositata presso l'Agente della riscossione e l'Ufficio territorialmente competenti "unitamente con la documentazione di cui all'articolo 1615" della legge fallimentare. Inoltre, "Alla proposta di transazione deve 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 che precede rappresenta fedelmente ed integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio".

Dopo il sesto comma è stato infine introdotto un ulteriore comma, per il quale "La transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182 bis è 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".

c) Concezioni dottrinali e giurisprudenziali: le tesi della facoltatività e della obbligatorietà della transazione fiscale

La dottrina prevalente⁹ accoglie la tesi della natura endoconcorsuale e della conseguente facoltatività della transazione fiscale (c.d. tesi concordataria), sia pure con sfumature non del tutto chiare, trattandosi di una fase endoprocedurale del concordato preventivo che presenta, di fatto, caratteristiche di autonomia; la scelta per la natura endoconcorsuale della transazione fiscale ritrova la propria ratio nella progressiva assimilazione delle ragioni del Fisco a quelle degli altri creditori. La natura di subprocedimento della transazione fiscale implica che solo il debitore, e non anche l'Amministrazione finanziaria, potrà azionare tale istituto, debitore che potrebbe non avere interesse alla stessa

⁷ Perrucci, La nuova transazione fiscale, in Bollettino tributario d'Informazioni, 2009

⁸ Allegritti – Anzini, La transazione fiscale e la crisi d'impresa, in Bancaria, 2008

⁹ Puri, La transazione fiscale al vaglio della Suprema Corte, in Corriere Tributario, 2010; Marini, La transazione fiscale, in Rassegna Tributaria, 2010; Del Federico, La nuova transazione fiscale secondo il Tribunale di Milano: dal particolarismo tributario alla collocazione endoconcorsuale, in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, 2008

transazione¹⁰, ad esempio per evitare il consolidamento di un debito tributario che in caso di successiva risoluzione del contratto potrebbe pregiudicare il concordato fallimentare; conferma indiziaria per tale tesi è sicuramente l'utilizzo da parte del Legislatore del termine “può” anziché “deve” nel comma 1 dell'art. 182 ter l. fall., che fa trasparire la natura facoltativa dell'istituto, lasciando quindi al debitore la valutazione sull'opportunità di esperirlo, alla luce degli effetti positivi del consolidamento della pretesa impositiva e dalla non rettificabilità della stessa¹¹.

A questa tesi si contrappone quella che afferma la completa autonomia della conclusione della transazione da parte dell'Amministrazione (c.d. tesi autonomista o contrattualista) e che prevede la soddisfazione integrale delle obbligazioni tributarie, con conseguente obbligatorietà dell'istituto della transazione fiscale. La principale sostenitrice di questa concezione è sempre stata principalmente l'Agenzia delle Entrate¹², la quale fondava tale carattere di specialità dell'art. 182 ter sul principio generale di indisponibilità del credito erariale; pertanto, la transazione fiscale si sarebbe configurata come un istituto autonomo e tale norma avrebbe definito l'esatto perimetro entro cui il Legislatore ha ammesso la deroga al principio citato, con la conseguente inammissibilità di una falcidia dei crediti erariali al di fuori dei casi previsti dall'art. 182 ter. Logica conseguenza di questa tesi era che l'Amministrazione finanziaria, se dissenziente, non sarebbe stata assoggettata, come gli altri creditori, al voto favorevole della maggioranza, né tanto meno al cram down power, ma avrebbe prevalso sulla massa e il concordato preventivo non avrebbe certo potuto essere omologato; ulteriore corollario sarebbe stato il potere di veto di cui, di fatto, l'Amministrazione finanziaria sarebbe stata titolare, poiché, anche nel caso in cui non avesse rilevato l'irregolarità, votando negativamente, avrebbe determinato l'inammissibilità del concordato preventivo indipendentemente dalla votazione degli altri creditori.

Questa tesi si è diffusa dopo la riforma delle procedure concorsuali, ma dal relativo decreto correttivo in poi ha avuto un declino alla luce della possibilità di proporre il pagamento percentuale ai creditori privilegiati, compreso l'Erario (ed è stata definitivamente superata a seguito degli ultimi interventi giurisprudenziali, che verranno dettagliatamente analizzati in seguito).

La tesi accolta dalla dottrina prevalente sulla natura endoconcorsuale della transazione fiscale è stata confermata anche dalla maggior parte della giurisprudenza di merito, che appunto qualifica la transazione fiscale come un sub-procedimento eventuale ed accessorio al concordato preventivo o all'accordo di ristrutturazione dei debiti; in particolare, il Tribunale di Milano, con il decreto del 13 dicembre 2007, n. 13728, ha precisato come l'istituto ex art. 182 ter non costituisca un autonomo accordo, ma anzi si identifichi con il concordato stesso e ne condivide gli effetti e le sorti nelle varie fasi fisiologiche e patologiche, invero nell'esecuzione e nella risoluzione od annullamento; la transazione si configura quindi come una fase endoprocedurale, con il fine ultimo di consentire al debitore di ottenere un voto favorevole da parte dell'Amministrazione finanziaria in sede di adunanza dei creditori, e quindi il voto favorevole dell'Amministrazione fiscale non costituisce, tecnicamente, l'accettazione di una proposta negoziale, bensì l'espressione dell'assenso o del dissenso al piano concordatario nella sua interezza¹³.

Analogamente, con il decreto del Tribunale di Mantova del 26 febbraio 2009, è stato osservato come la transazione fiscale, nella specie, fosse inserita nel piano concordatario, condividendone quindi gli effetti e le sorti, “con la conseguenza che i creditori tributari restano soggetti all'esito della votazione del concordato e del giudizio di omologazione”; ancora, il Tribunale di La Spezia, con pronuncia del

¹⁰ Moscatelli, Crisi dell'impresa e debito tributario: riflessioni sulla transazione fiscale in *Rassegna Tributaria*, 2008

¹¹ Si segnala però che tale interpretazione non è stata unanime nella giurisprudenza: la Corte di Cassazione Sez. I, nella sentenza del 4 novembre 2011, n. 22931, ha infatti stabilito che non è possibile omologare il concordato preventivo con falcidia dell'IVA quando l'azienda in crisi non ha transato con il Fisco.

¹² Circolare 18 aprile 2008, n. 40/E

¹³ La Malfa, Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo, in *Corriere Tributario*, 2009

l'8 luglio 2009, ha affermato che "l'attuale sistema consente all'imprenditore che versi nelle condizioni indicate dall'art. 160 l. fall. di formulare una proposta di concordato preventivo che preveda la falcidia dei crediti tributari [...] la quale deve essere considerata come facoltativa", traendo conforto dall'affermata tesi della facoltatività dal "dato letterale della norma di cui all'art. 182 ter, che si apre proprio stabilendo che "con il piano di cui all'art. 160 il debitore può proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali [...]". Ad ulteriore avvallo di questa tesi, il Tribunale ha inoltre fatto riferimento alla modifica introdotta dal D.L. 185/2008, che impone, con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, una proposta di pagamento integrale, potendosi al più prevedere la dilazione di tale tributo.

Altra pronuncia di omologa è stata resa dal Tribunale di Mantova il 26 febbraio 2009, la quale, facendo ugualmente leva sul dato letterale della norma in esame, ha sostenuto la facoltatività della domanda di transazione fiscale¹⁴.

Per ciò che concerne invece le conseguenze di tale scelta operativa, occorre valutare le posizioni dottrinali o giurisprudenziali che attribuiscono alla votazione dei creditori la possibilità di applicare la proposta di transazione fiscale e i relativi effetti nonostante il voto contrario dell'Amministrazione finanziaria. In particolare, la Corte di Cassazione, investita per la prima volta della questione della transazione fiscale nella sentenza sez. I civ, 22 marzo 2010, n. 6901, in merito all'ammissibilità della proposta di concordato preventivo con pagamento percentuale dei creditori privilegiati dissenzienti, si è espressa a favore della integralità dei pagamenti, almeno nella disciplina in vigore anteriormente al decreto correttivo del 2007, poiché solo con quest'ultimo il Legislatore ne ha espressamente disciplinato la possibilità; in merito invece alla possibilità per l'Agenzia delle Entrate di richiedere al giudice un differimento delle operazioni di voto, il Collegio ha argomentato indicando la natura endoconcorsuale della transazione fiscale.

Superando l'impostazione che aveva caratterizzato la vecchia transazione dei ruoli, si era infatti ritenuto che "l'inserimento della transazione fiscale nel piano concordatario e l'espressione del voto, da parte dell'Agenzia e/o del concessionario della riscossione in sede di adunanza dei creditori, pur procedimentalizzando la formazione della volontà amministrativa, portano ad identificare l'accordo con il concordato stesso, del quale esso non può che condividere gli effetti e le sorti nelle sue varie fasi fisiologiche (esecuzione) o patologiche (risoluzione ed annullamento)"¹⁵; tale ricostruzione sembra appunto ribadita nella pronuncia che finisce, addirittura, per svalutare la stessa partecipazione al voto dell'Agenzia. Ciò conferma che gli Uffici fiscali restano soggetti all'esito della votazione concordataria, sia quando sia contrastante con il loro voto, sia quando alla votazione non abbiano nemmeno partecipato.

Gli effetti di tale impostazione si riverberano in termini di *cram down power*, nel senso che il concordato approvato con il voto contrario o mancante dell'Amministrazione si risolve in una transazione di fatto anche sui crediti, in quanto il Fisco potrà comunque essere parzialmente soddisfatto, purchè non in misura inferiore alle alternative concretamente applicabili (ex art. 180, comma 4, l. fall.)¹⁶.

Analogamente, nel decreto della Corte D'appello di Milano del 14 maggio 2008 è stata dichiarata l'inammissibilità del provvedimento di omologazione del Tribunale per aver violato le disposizioni in tema di transazione fiscale, che rappresenta parte integrante del procedimento di concordato; di fatto, l'istituto ex art. 182 ter viene paragonato ad una clausola all'interno del concordato preventivo, al quale si uniforma subendone gli effetti, tra i quali rileva la possibilità di attivazione forzata della procedura di *cram down power*, da parte del tribunale all'atto della omologazione della proposta concordataria.

¹⁴ Grassi, *Transazione fiscale e disponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Il fisco*, 2010

¹⁵ Del Federico, *La disciplina della transazione fiscale, orientamenti interpretativi innovativi*, in *Il fallimento*, 2008

¹⁶ Puri, *La transazione fiscale al vaglio della Suprema Corte*, in *Corriere Tributario*, 2010

Questo potere, però, per quanto debba comunque essere accettato dalla parte pubblica, deve essere esercitato tenendo in considerazione i principi e i valori posti alla base degli interessi coinvolti nella procedura concordataria. La transazione fiscale si presenta quindi come strumento facoltativo dell'imprenditore, e da questi azionabile qualora ricerchi il consolidamento della pretesa tributaria.

Al contrario, alcune sentenze hanno optato per la tesi dell'autonomia, e conseguente obbligatorietà dell'istituto¹⁷; tali Tribunali, infatti, basandosi sul presupposto di indisponibilità del principio tributario, hanno sostenuto l'obbligatorietà dell'istituto della transazione fiscale e, di conseguenza, dichiarato inammissibile ogni pagamento in percentuale dell'Iva poiché in contrasto con l'art. 182 ter l. fall. Tra tutti, in particolare, il Tribunale di Roma, con provvedimento del 27 gennaio 2009, ha sostenuto che la transazione fiscale costituisce un accordo transattivo distinto e autonomo rispetto al concordato preventivo e che l'art 182 ter si limita a prevedere una disciplina procedurale tale da consentire agli Uffici fiscali di esprimere il proprio voto, al pari degli altri creditori, con la conseguenza che gli stessi sono soggetti e vincolati all'esito delle votazioni ed all'eventuale omologazione del concordato.

Secondo questa impostazione, il fatto che il Legislatore, in presenza della norma dell'art. 160 l. fall., in grado di prevedere il pagamento percentuale di tutti i crediti prelatizi, abbia avvertito la necessità di introdurre una norma specifica per i crediti tributari, può indurre a ritenere che questa seconda norma possa avere una portata prevalente nella ricostruzione dell'istituto rispetto all'art. 160¹⁸.

La procedura eso-concordataria si perfezionerebbe con l'accordo delle parti, ossia il debitore e l'Amministrazione finanziaria, mentre in sede concordataria l'Amministrazione finanziaria, nelle vesti di creditore, farebbe valere le proprie determinazioni volitive di accettazione o di diniego della proposta di transazione¹⁹; l'Amministrazione, quindi, potrebbe concludere in maniera autonoma la transazione fiscale e successivamente partecipare al voto esprimendosi positivamente, nel caso in cui la transazione fiscale venga perfezionata con il raggiungimento di un accordo, o esprimendo, al contrario, un voto negativo.

Gli ultimi interventi giurisprudenziali (le sentenze gemelle n. 22931 e n. 22932 del 4 novembre 2011 della Corte di Cassazione e la sentenza della Corte Costituzionale n. 225 del 25 luglio 2014) sono stati analizzati nella circolare 6 maggio 2015 n. 19/E, che ha segnato un evidente revirement rispetto all'orientamento espresso nell'ultimo documento di prassi. Con riferimento, innanzitutto, alla sentenza della Corte Costituzionale, l'Agenzia delle Entrate ha sottolineato come i principi espressi al punto 4 della circolare n. 40/E del 2008 relativi al carattere derogatorio di regole generali proprio della disciplina della transazione fiscale (perciò non suscettibile di interpretazione analogica e estensiva), abbiano trovato conferma nella citata sentenza della Consulta, secondo cui con la transazione fiscale “– la cui applicazione all'ordinamento tributario è del tutto innovativa – l'imprenditore in crisi può proporre alle agenzie fiscali o agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie, il pagamento parziale ovvero dilazionato dei tributi o dei contributi e dei relativi accessori, in deroga al principio generale di indisponibilità e irrinunciabilità del credito da parte dell'Amministrazione finanziaria”. Va quindi confermata la speciale natura delle disposizioni in tema di transazione fiscale, che costituisce eccezionale deroga disposta dal Legislatore al principio di indisponibilità della pretesa tributaria.

Di contro, tuttavia, si riconosce che la transazione fiscale costituisce una peculiare procedura transattiva tra il contribuente ed il Fisco, che può autonomamente integrare il piano di concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti e deve essere parimenti sottoposta al sindacato di fattibilità giuridica del Tribunale; pur trattandosi di una procedura autonoma rispetto a tali istituti,

¹⁷ In particolare, Tribunale di Roma, decreto del 16 dicembre 2009; Tribunale di Monza, sentenza del 23 dicembre 2009; Tribunale di Piacenza, decreto del 1 luglio 2008

¹⁸ La Malfa, Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo, in *Corriere tributario*, 2009

¹⁹ Marengo, *La remissione dell'Iva nell'ambito del Concordato preventivo con o senza transazione fiscale. Rassegna di giurisprudenza*, in *Giustizia tributaria*, 2010

comunque si inserisce nell'ambito degli stessi, pertanto si configura come un "sub procedimento" rispetto "all'ordinario procedimento concordatario" (conclusione confermata dalla stessa collocazione della transazione fiscale nell'ambito della disciplina del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione). La circolare n. 19/E del 2015 prende atto anche dell'interpretazione della Cassazione, arrivando a confermare la facoltatività della procedura; nelle citate sentenze n. 22931 e n. 22932 del 2011, la Suprema Corte ha affrontato la questione dell'ammissibilità di un concordato preventivo contenente la falcidia dei crediti tributari, pur in assenza della domanda di transazione fiscale ai sensi dell'articolo 182 ter, giungendo alla conclusione che la presentazione della domanda di transazione fiscale non costituisce un obbligo per il debitore che chiede la falcidia dei crediti tributari e, dunque, in tal caso non è condizione di ammissibilità della proposta di concordato preventivo.

A tal fine, la Cassazione parte dall'individuazione di "quali variazioni all'ordinario procedimento concordatario comporti il ricorso al sub procedimento della transazione fiscale", atteso che "diversi sono gli obblighi imposti alle parti direttamente interessate e cioè al debitore e al Fisco" e rileva che il debitore, qualora si attenga alla procedura dell'articolo 182 ter "deve provvedere nei confronti dell'Amministrazione fiscale [...] ad una formalità alla quale non è tenuto nei confronti degli altri creditori e cioè alla comunicazione, contestualmente al deposito del ricorso per il concordato presso la cancelleria del tribunale, della copia della domanda e della relativa documentazione. Tale adempimento è finalizzato a sollecitare l'ufficio fiscale ad un'attività anch'essa peculiare che non è invece richiesta agli altri creditori e cioè a certificare l'ammontare complessivo del debito tributario mediante la comunicazione di quello già accertato e di quello conseguente alla liquidazione delle dichiarazioni [...], al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale".

La giurisprudenza di legittimità, come conferma la circolare n. 19/E, ha distinto quali siano gli effetti sotto il profilo sostanziale che conseguono dall'avvalersi o meno della transazione fiscale da parte del contribuente per la falcidia o dilazione dei debiti tributari: la transazione fiscale, infatti, comporta il consolidamento del debito tributario, inteso come "quadro di insieme" di detto debito "tale da consentire di valutare la congruità della proposta con riferimento alle risorse necessarie a far fronte al complesso dei debiti", e l'estinzione dei giudizi in corso.

Tali effetti non si verificano in alcun caso per gli altri creditori e neppure nei confronti del Fisco qualora si propendesse per un concordato o per accordi di ristrutturazione senza transazione fiscale; nella circolare n. 19/E, viceversa, non viene presa posizione circa gli effetti del consolidamento del debito tributario a seguito della transazione fiscale e, in particolare, se essa abbia efficacia limitata alla sola procedura omologata ovvero se, all'opposto, precluda del tutto l'esercizio da parte dell'Agenzia delle Entrate di una successiva attività di accertamento tributario. Il documento, peraltro, qualificando tale consolidamento come mera rappresentazione del "quadro di insieme", sembrerebbe (implicitamente) confermare la propria interpretazione secondo cui non conseguirebbe alcun effetto preclusivo all'ulteriore attività di accertamento; l'Agenzia delle Entrate, pertanto, potrebbe sempre esercitare, ricorrendone le condizioni, i propri poteri di controllo con la conseguente determinazione di un debito tributario superiore, rispetto a quello attestato nella certificazione rilasciata al debitore o altrimenti individuato al termine della transazione fiscale, che potrà essere contestato nei confronti dello stesso contribuente che ha ottenuto l'omologazione. L'Agenzia delle Entrate non sarebbe, per l'effetto, tenuta ad avviare verifiche fiscali né a porre in essere quelle attività istruttorie e di indagine ad esse connesse, nel breve termine per la conclusione della transazione, potendovi procedere successivamente sulla base di elementi sopravvenuti.

La possibilità di differenti interpretazioni al riguardo impone e rende necessario un chiarimento ufficiale sul tema.

Stante l'orientamento manifestato dalla giurisprudenza di legittimità, deve ritenersi che la presentazione della domanda di transazione fiscale da parte del debitore non costituisca condizione di ammissibilità della proposta di concordato preventivo.

Sotto tale specifico aspetto, si intendono superate le indicazioni fornite con circolare n. 40/E del 2008, ove si è evidenziato che “la falcidia o la dilazione del credito tributario è ammissibile soltanto qualora il debitore si attenga puntualmente alle disposizioni disciplinanti la transazione fiscale di cui all’articolo 182 ter”.

2. Il rapporto tra l’istituto della transazione fiscale e il principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria: i contributi dottrinali

2.1 Considerazioni generali: il rapporto con la transazione civilistica

L’espressa qualificazione dei suddetti istituti come “transazione” ha costituito occasione per riproporre le tradizionali questioni relative all’irrinunciabilità e all’indisponibilità del credito tributario da parte dell’Amministrazione finanziaria, mentre le modifiche normative sono state spesso interpretate come segno del definitivo superamento del carattere di indisponibilità come necessario attributo dell’agire amministrativo ed espressione della consacrata adottabilità degli strumenti negoziali nell’attuazione della norma tributaria.

La questione va innanzitutto affrontata con riguardo alla nozione di “transazione” di cui all’art. 1965 c.c., che stabilisce al comma 1 che “la transazione è il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro”; il comma 2 prosegue sancendo che “con le reciproche concessioni si possono creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione delle parti”.

Si tratta quindi di un contratto consensuale, a prestazioni corrispettive e ad effetti obbligatori, generalmente ad esecuzione istantanea, data la contestualità delle prestazioni; la forma richiesta è scritta ad probationem, salvo, per esempio, i casi di proprietà o diritti reali su beni immobili in cui è richiesta specificamente la forma scritta ad substantiam, ossia a pena di nullità (ai sensi dell’art. 1350, n. 12 c.c.). Fondamentale è sottolineare che, ai sensi dell’art. 1966 c.c., occorre che, per transigere, le parti abbiano la capacità di disporre dei diritti oggetto della controversia, con la conseguenza che risulterà nulla una transazione che abbia ad oggetto diritti indisponibili per legge o per la loro natura, quali ad esempio i diritti relativi allo stato delle persone o riguardanti un contratto illecito.

In questa prospettiva, sono sorti dei dubbi circa l’utilizzo del termine “transazione” per designare l’originario istituto di cui all’art. 3, comma 3, del D.L. 8 luglio 2002, n. 138, rispetto al carattere transattivo, e quindi, dispositivo, dell’istituto in questione (e che autorevole dottrina ha dettagliatamente esaminato²⁰); l’impiego del vocabolo può infatti indurre un riferimento all’art. 1965 c.c., e conseguentemente, a sostenere l’attribuzione di un potere di disporre circa l’an e il quantum di un credito già dotato di forza esecutiva, e per ciò suscettibile di determinare la riscossione coattiva. Considerato che il potere di transigere implica il potere di disporre e di rinunciare in toto o solo parzialmente, apparirebbe giustificato ritenere che la norma deroghi al canone fondamentale dell’inderogabilità.

Occorre al riguardo evidenziare i presupposti sostanziali dell’istituto, in particolare la previsione per cui l’Agenzia può transigere “in caso di accertata maggiore economicità e proficuità rispetto all’attività di riscossione coattiva”; conseguentemente, l’avvallo e la legittimazione dell’istituto in esame si

²⁰ Falsitta, *Funzione vincolata di riscossione dell’imposta e intransigibilità del tributo*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2007

rinvengono nella sua idoneità a consentire una riduzione delle spese e un aumento dell'incasso rispetto a quanto previsto nel caso di riscossione.

In particolare, risulta difficoltoso rintracciare gli elementi strutturali del negozio transattivo; rispetto al requisito della res litigiosa, la necessaria sussistenza del conflitto giuridico in sede stragiudiziale o giudiziale implica, come imprescindibile conseguenza, che dalla definizione in questione siano escluse le iscrizioni a titolo definitivo, perlomeno quelle in cui è incontestata la pretesa in relazione ad aspetti sostanziali del credito o formali del titolo, con la possibilità quindi di procedere alla definizione negoziale per le iscrizioni a titolo provvisorio e per quelle a titolo definitivo rispetto alle quali sussista la res litigiosa; la norma sembra invece prescindere da tali rilievi, facendo solo riferimento alle ipotesi in cui le circostanze di fatto rendono dubbio il profilo solutorio del credito tributario.

Al riguardo, anche la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 8/E del 2005, pur ribadendo la ricostruzione in chiave transattiva, finisce col contraddire l'assunto di partenza; infatti, pur richiedendo che l'istituto venga adottato nei soli casi in cui sussista la lite e dunque ricorra una situazione di incertezza, quando però si tratta di definire concretamente la sfera di applicabilità del negozio, si esclude la sua adozione proprio con riguardo alle fattispecie in cui la sussistenza della res litigiosa, rilevante ai fini della transazione, è in re ipsa, vale a dire nelle ipotesi in cui la controversia sia oggetto di cognizione davanti alle Commissioni Tributarie o a un altro giudice.

Di conseguenza, si deve ritenere che, in mancanza di limitazioni normative e di chiare indicazioni interpretative, non possa circoscriversi l'applicabilità dell'istituto solo ad alcune fattispecie di iscrizione a ruolo, potendo per tutte ricorrere la situazione di "incertezza" adempitiva configurata dalla norma come presupposto per l'adozione dell'istituto.

Per ciò che concerne le reciproche concessioni, occorre rilevare che, a fronte della rinuncia dell'Amministrazione finanziaria a una parte del proprio credito, il conseguente comportamento del contribuente non potrà che essere meramente adempitivo dell'obbligo di versamento del residuo debito, mancando per ciò stesso il requisito dell'aliquid datum ed aliquid retentum (poiché minoritario risulta l'orientamento volto ad attribuire rilievo alla costituzione di garanzie a favore del creditore ai fini della sussistenza dell'elemento in oggetto).

In questo senso, non risulta lecito e giustificabile parlare, con riguardo a questo istituto, di rinunce, remissioni o atti dispositivi sul credito, in quanto "rinunciare a ciò che mai si incasserà è una pseudo-rinuncia", se per rinuncia o disposizione si intende "ridurre l'entità dell'incassabile"; di contro, in questo caso l'effetto è esattamente opposto, consistente nel conseguimento di un risultato più soddisfacente e proficuo per le casse erariali rispetto alla normale esecuzione, per cui il potere attribuito all'Agenzia delle Entrate non può risolversi nel compimento di atti dispositivi dell'obbligazione d'imposta.

In conclusione, si deve ritenere che l'istituto in esame difetti di ogni connotazione tipica dell'atto dispositivo, con la conseguenza che il vocabolo "transazione" impiegato dal Legislatore nella norma citata può invero designare un negozio giuridico che con la transazione civilistica ha scarsa (o nessuna) somiglianza; in questi termini, risulta maggiormente aderente al dato normativo un inquadramento dell'istituto nel contesto dei negozi solutori in cui il creditore, essendo incontestata la fidejussione del proprio credito, ma dubbia la sua realizzazione, conviene con il debitore una riduzione dell'importo dovuto ovvero una diversa modalità di pagamento, con o senza prestazione di garanzie da parte del debitore, pur di ottenere un adempimento certo, benchè ridotto o dilazionato nel tempo; a differenza del contratto di transazione in cui si sostanzia il requisito delle reciproche concessioni, attraverso il quale le parti addiventano ad un regolamento di interessi che esprime una posizione mediana, sia pur diversamente bilanciata, rispetto alle originarie pretese, le fattispecie atipiche con funzione solutoria presentano un contenuto vario, anche in relazione alle diverse articolazioni risultanti dall'esplicazione dell'autonomia privata, in cui l'aspetto remissorio e quello dilatorio possono combinarsi tra loro ovvero

costituire oggetto esclusivo del regolamento contrattuale²¹. Non contrasta poi con tale ricostruzione la circostanza per cui, in sede di definizione negoziale, l'Amministrazione consenta una riduzione dell'importo delle sanzioni dovute ovvero addivenga ad un peculiare regolamento in ordine alla corresponsione degli interessi²².

Diverso è invece il discorso per ciò che concerne la transazione fiscale di cui all'art. 182 ter l. fall.; innanzitutto, le determinazioni che l'Amministrazione finanziaria esprime in merito alla proposta di transazione, anche se indubbiamente connotate da un certo margine di discrezionalità, non possono sicuramente essere configurate come concessioni, così come da parte del richiedente viene proposto un accordo, da sottoporre all'omologazione del Tribunale, che non può certo essere qualificato come concessione²³; d'altra parte, anche in questo caso non è configurabile la sussistenza del requisito della lite, non potendosi a tal fine includere l'ipotesi della c.d. lite esecutiva, in cui è incontestata la fondatezza della pretesa, ma incerta la sua concreta soddisfazione, né di quello della disponibilità del credito. L'accordo concluso tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente va invece inquadrato, anche in questo caso, nell'ambito dei negozi solutori, in cui, venendo in considerazione non la fondatezza della pretesa del Fisco, ma la sua soddisfazione, le parti pattuiscono diverse modalità di adempimento fino a convenire una riduzione del credito a fronte dell'impegno alla certezza e celerità del pagamento²⁴, ovvero una sua estinzione con tempi e modalità differenti, eventualmente accompagnate da una più sicura riscossione del medesimo (laddove siano prestate garanzie); a ciò si aggiunge la considerazione che il tutto avviene sotto il controllo dell'Autorità giudiziaria, all'interno di una procedura concorsuale puntualmente disciplinata dalla legge²⁵.

A differenza della precedente disciplina, l'inclusione della possibilità di soddisfazione del credito nell'ambito della disciplina concorsuale comporta l'applicazione della relativa disciplina, con le conseguenze legate alla concorsualità dell'adempimento dei crediti ed alla possibilità di regolamento pattizio attinenti non solo alle modalità di adempimento, ma anche all'elemento dell'integrale soddisfazione²⁶.

Ne consegue il carattere non esclusivamente transattivo dell'istituto, almeno all'interno di un concordato preventivo; la transazione fiscale si configura quindi come uno strumento di carattere procedurale volto a dar modo all'Amministrazione finanziaria di partecipare alle procedure concorsuali nelle vesti di creditore, senza la necessità di un dialogo diretto tra il Fisco e il contribuente, né una trattativa tipica della transazione in senso civilistico²⁷.

Il nomen "transazione fiscale" va quindi svalutato; esso si deve a una legislazione delegante che ha preteso "la riconduzione della disciplina della transazione in sede fiscale per insolvenza o assoggettamento a procedure concorsuali al concordato preventivo" (ex art. 1, comma 5, l. 80/2005), così determinando l'accostamento di istituti che hanno poco in comune tra loro.

D'altra parte, si è sostenuto²⁸ che nell'approvare o respingere la proposta transattiva il direttore dell'Ufficio dispone di "assoluta discrezionalità", mancando qualunque indicazione legislativa volta a limitare tale sfera di libertà; pertanto, con la transazione in argomento si effettua la rinuncia ad una parte cospicua del credito che lo Stato o altri Enti vantano nei confronti di imprese in crisi al fine di

²¹ Moscatelli, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007

²² Rispetto a tale possibilità, un confronto interessante è quello con la circolare Agenzia delle Entrate 8/E del 2005, in cui si evidenzia come nell'espressione "tributi iscritti a ruolo" va compreso non solo il credito derivante dal tributo, ma anche quello derivante dalle sue componenti accessorie, quali gli interessi e le sanzioni.

²³ Perrucci, *La nuova transazione fiscale*, in *Bollettino tributario d'Informazioni*, 2009

²⁴ Moscatelli, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007

²⁵ Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010

²⁶ Moscatelli, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007

²⁷ La Malfa, *Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, in *Corriere Tributario*, 2009

²⁸ Grossi, *La riforma della legge fallimentare*, Milano, 2008; Visconti, *Transazione fiscale e indisponibilità del credito tributario*, in *Dialoghi di Diritto Tributario*, 2006

consentirne la sopravvivenza e il rilancio, con la conseguenza che il connotato dispositivo dell'atto con cui l'Agenzia aderisce alla proposta transattiva è quindi evidente nell'istituto di cui all'art. 182 ter.

Rispetto inoltre ad altri istituti di carattere deflattivo, in particolare la conciliazione giudiziale prevista dall'art. 48 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 54, pur determinandosi anche in tal caso la cessazione della materia del contendere, nell'istituto in esame le possibilità di accordo non sono tuttavia riservate all'esclusiva dialettica delle parti, essendo incluse nel contesto delle procedure concorsuali e ricondotte sotto l'egida dell'autorità giudiziaria, cui sono peraltro attribuiti poteri anche suppletivi delle scelte delle parti di accettazione del piano, in quanto meglio rispondenti all'interesse delle stesse (si fa riferimento alla disciplina di cui all'art. 180, comma 4, l. fall., in cui si prevede che, nel caso siano previste le classi di creditori, il Tribunale, riscontrata in ogni caso la maggioranza di cui al comma 1 dell'art. 177 l. fall., può approvare il concordato nonostante il dissenso di una o più classi di creditori se la maggioranza delle classi ha approvato la proposta di concordato e qualora ritenga che i creditori appartenenti alle classi dissenzienti possano risultare soddisfatti dal concordato in misura non inferiore rispetto alle alternative concretamente praticabili (cram down)²⁹.

2.2 La tesi dell'illegittimità costituzionale della transazione fiscale

Questa posizione, sul presupposto del rango costituzionale del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria³⁰, si basa sulla convinzione che l'istituto di cui all'art. 182 ter attribuisca all'Agenzia delle Entrate, con un ampio margine di discrezionalità su an, quantum, quomodo e quando, il potere di sottoporre a falcidia crediti d'imposta soggetti al vincolo costituzionale della giustizia distributiva o perequata ripartizione, che prevale rispetto a ogni altra esigenza riconducibile alla c.d. "ragione fiscale" (in particolare, le esigenze legate all'acquisizione del gettito non possono considerarsi prevalenti rispetto a quelle connesse al riparto tra consociati della pubblica spesa in misura conforme alla capacità contributiva manifestata dal presupposto)³¹; in relazione a questa considerazione, l'Amministrazione non potrebbe sacrificare l'interesse di tutti i contribuenti uti singuli all'equa ripartizione delle imposte in nome della conservazione di un complesso aziendale in crisi³².

In tal modo, infatti, l'Amministrazione finanziaria determinerebbe un'alterazione della misura della quota di riparto individuale fissata per ciascun soggetto passivo, e quindi anche una lesione dell'interesse dei contribuenti costituzionalmente tutelato, posto che la discrezionalità che può essere riconosciuta all'Amministrazione finanziaria non può in ogni caso incidere sull'an e sul quantum debeat, vale a dire sull'esistenza e sulla misura del debito.

A questo discorso si aggiungono le considerazioni relative al profilo comunitario, e specificamente al divieto di aiuti di Stato, di cui agli artt. 87 ss. del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea; la transazione, grazie al suo carattere ibrido, può infatti presentare, a seconda dei casi, aspetti di remissione, di rinuncia o di dilazione del credito o degli interessi, dando quindi incontrovertibilmente luogo a un "aiuto".

Ai sensi del citato art. 87, inoltre, l'aiuto di Stato è ammissibile a condizione che la Commissione Europea lo dichiari compatibile con il mercato comune; ciò può avvenire qualora l'aiuto risulti necessario per il conseguimento delle finalità di pubblico interesse perseguite dallo Stato (in sostanza, quindi, fungere da incentivo rispetto alle scelte dell'impresa e comportare una contropartita nella

²⁹ Moscatelli, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007

³⁰ Si rimanda al capitolo 2, paragrafo 3.4

³¹ Moscatelli, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007

³² Falsitta, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2007

condotta della stessa, in termini di investimento, occupazione, formazione, ricerca, protezione dell'ambiente, servizio di interesse economico generale o altro).

Ne consegue che aiuti fiscali messi a disposizione dell'impresa in crisi non sono rapportabili a un vantaggio corrispettivo in termini di pubblico interesse e costituiscono quindi aiuti al funzionamento di regola incompatibili con il mercato comune; tale conclusione appare confermata dal fatto che negli aiuti di specie sussiste l'elemento essenziale dell'incompatibilità degli aiuti con il mercato comune, consistente nella selettività della misura, che deve essere specifica e non generale, e che può essere inerente, per esempio, "all'attribuzione di un potere discrezionale all'Amministrazione finanziaria"³³.

2.3 La tesi della compatibilità della transazione fiscale rispetto al principio di indisponibilità

Sul presupposto dell'attuale tendenza sia della dottrina che della giurisprudenza di considerare l'indisponibilità come principio non espressamente recepito nella carta costituzionale, precisamente nella parte prima contenente i principi generali (sia pure connesso a quello di capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost.), potendo quindi trovare deroga in disposizioni di pari rango normativo che siano poste a tutela di interessi e diritti ugualmente riconosciuti dalla Costituzione, si è ritenuto che l'introduzione dell'art. 182 ter l. fall. sarebbe volta propriamente a derogare a tale principio, consentendo la falciatura dei crediti fiscali; in tal modo il Legislatore, derogando ai principi generali dell'ordinamento fiscale volti all'indisponibilità della pretesa impositiva, nonché al disposto dell'art. 1966, comma 2, c.c., che sancisce la nullità delle transazioni aventi ad oggetto diritti indisponibili, amplia quel processo normativo dell'imposizione "negoziata" che trova la sua massima espressione nell'accertamento con adesione, cui la dottrina attribuisce quasi unanimemente natura transattiva³⁴. D'altra parte, anche le indicazioni contenute nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 8/E del 2005 inducono a pensare a una collocazione extra ordinem dell'istituto, in quanto semplicemente derogatorio dei principi generali in materia tributaria (lo stesso parere del Consiglio di Stato ha affermato che l'accordo in esame, pur "senza incidere sulla materia imponibile", costituisce "deroga al tradizionale principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria").

Esso, in particolare, svolgerebbe una duplice funzione: da un lato, limitare l'indisponibilità dei crediti fiscali, superando, nell'ambito del sistema concorsuale, il dogma del loro pagamento integrale, anche in relazione al fatto che l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria attiene al regime pubblicistico del rapporto³⁵; dall'altro, attribuire specificamente ai funzionari dell'Amministrazione fiscale il potere di determinarsi in ordine al voto da esprimere.

Tale principio, di fatto, non sembra potersi invocare nei vari casi in cui il Fisco, sulla base di esplicite deroghe introdotte dalla legge, acconsenta e recepisca elementi fattuali di abbattimento dell'imposta proposti dal contribuente rispetto alla massima ipotizzabile pretesa fiscale; nella fase della riscossione, che implica la definitività dell'obbligazione tributaria, parimenti sono possibili deroghe limitate in relazione alla concreta opportunità e convenienza di adottare soluzioni concordate con il contribuente, qualora risulti più conveniente per la riscossione del credito erariale, anche parziale (come nel caso

³³ Di Bucci, Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione Ce e nella giurisprudenza delle giurisdizioni delle giurisdizioni comunitarie, in *Rassegna Tributaria*, 2003

³⁴ Visconti, Transazione fiscale e indisponibilità del credito tributario, in *Dialoghi di Diritto Tributario*, 2006

³⁵ Del Federico, Transazione fiscale, in *Il nuovo diritto fallimentare* (a cura di Alberto Iorio), Bologna, 2007 e *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2008

delle norme in materia di condono fiscale, di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale e di concordato preventivo, che prevedono deviazioni più o meno ampie al principio di indisponibilità). Di conseguenza, non è sostenibile che l'obbligo del pagamento integrale dei crediti tributari nel sistema concorsuale si fondi sull'indisponibilità, dovendosi invece considerare che nel passato tale obbligo s'inseriva nell'ambito di un contesto procedimentale del tutto particolare in cui di tutti i crediti privilegiati, e non solo dei crediti tributari, doveva essere proposto il pagamento integrale, mentre la riforma rivaluta le procedure di concordato, nella considerazione dei probabili migliori risultati, in termini di tempo e ricavato, resi dalle soluzioni pattizie e dalla necessità di evitare la disgregazione dell'impresa.

La transazione fiscale non costituisce dunque "il grimaldello normativo per ottenere la falcidia dei crediti tributari", poiché già nelle norme del concordato fallimentare e di quello preventivo è contenuta la (medesima) disposizione che direttamente la consente: si tratta dell'art. 124, comma 3 (e del parallelo art. 160, comma 2, l. fall.), secondo cui "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", norma che espressamente consente che tutti i creditori muniti di privilegio, sia esso generale o speciale, e con qualsiasi collocazione nel grado, possano essere soddisfatti in percentuale, purché sia rispettato il limite previsto dalla seconda parte della norma stessa. A questo punto, occorre chiedersi quale specifica funzione sia svolta dall'art. 182 ter; una prima risposta è stata rinvenuta nella necessità per il Legislatore della riforma, che intendeva attribuire al concordato la massima possibilità applicativa, "di superare lo sbarramento culturale derivante da una tradizione consolidata che impediva all'Erario di votare ed acconsentire alla falcidia del proprio credito con l'introduzione di una norma "di rottura" come l'art. 182-ter". La ragione principale è stata però individuata nel diverso meccanismo del voto rispetto al concordato fallimentare, che nel caso del concordato preventivo richiede che il creditore debba anche tenere un comportamento attivo al fine di aderire al concordato, mentre nel passato tale possibilità era sostanzialmente esclusa; se infatti nella procedura di concordato fallimentare il meccanismo presuntivo del "non dissenso" consente di attribuire un significato anche nel caso in cui un creditore non esprima alcun voto, né positivo né negativo, nel concordato preventivo è invece richiesta, per l'approvazione del concordato, l'espressione della maggioranza di voto favorevole, senza che agisca alcun meccanismo presuntivo tanto in senso positivo, quanto in senso negativo³⁶.

Ancora, si è sottolineata³⁷ la difficile conciliabilità dell'istituto della transazione fiscale rispetto al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, sia dal punto di vista sostanziale che dal punto di vista procedurale; per quanto riguarda il primo profilo, mentre rispetto al previgente istituto della transazione dei ruoli era appunto prevista la necessità che l'accordo avesse luogo in caso di "accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione coattiva", formulazione assolutamente generica che non poneva, di fatto, alcun vincolo all'Amministrazione finanziaria in ordine alla possibilità di definire transattivamente i debiti dei contribuenti, nell'attuale istituto della transazione fiscale, invece, vi è un assoluto silenzio del Legislatore sul punto. Ciò non può essere valutato positivamente, rimanendo comunque fermo che, dal sistema, e in particolare dagli artt. 53 e 97 Cost., si può desumere che gli Uffici, nel valutare la proposta del contribuente, siano tenuti a ponderare l'efficacia e l'economicità della procedura di riscossione rispetto ai risultati conseguibili mediante l'accettazione della proposta transattiva, nonché a valutare le conseguenze negative che l'eventuale fallimento potrebbe determinare con riguardo a interessi costituzionalmente tutelati, quali, ad esempio, il profilo occupazionale e quello produttivo.

³⁶ La Malfa, Transazione fiscale applicabile anche al concordato fallimentare, in *Corriere Tributario*, 2008

³⁷ Tosi, Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale, in *Giustizia Tributaria*, 2008

L'istituto della transazione fiscale, al pari delle disposizioni condonistiche di cui la stessa Corte Costituzionale ha riconosciuto la legittimità in relazione all'eccezionalità delle situazioni in cui sono stati previsti i condoni, al fabbisogno delle casse erariali e all'esigenza di rendere effettivo l'obbligo di contribuzione, si giustifica dunque in considerazione del fatto che esso costituisca una procedura che consente di incidere sull'entità della pretesa tributaria esclusivamente in situazioni eccezionali e, segnatamente, nei casi di difficoltà economica del contribuente. La legittimità della transazione fiscale rispetto all'art. 53 Cost. dovrebbe quindi discendere dalla sua configurabilità come strumento che consente di bilanciare l'esigenza di attuare un prelievo determinato in applicazione delle inderogabili norme tributarie sostanziali con la volontà di rendere rapido ed effettivo il prelievo.

Per ciò che invece riguarda gli aspetti procedurali, l'assenza di indicazioni legislative in ordine alla modalità di perfezionamento della transazione determina non pochi problemi, soprattutto in considerazione della tendenziale vincolatezza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria.

Il dato normativo, infatti, non chiarisce con quali modalità e in quale fase l'atto di transazione definito tra contribuente e Fisco entri formalmente nella procedura concordataria, soffermandosi invece esclusivamente sulle modalità di intervento dell'Amministrazione finanziaria al voto nell'adunanza dei creditori. E' stata quindi ipotizzata una ricostruzione della procedura in termini analoghi all'accertamento con adesione, attraverso la configurazione, all'atto di presentazione della domanda di concordato, di una vera e propria fase di contraddittorio tra contribuente e Fisco, in cui il primo ha la possibilità di dichiarare e documentare l'intenzione di promuovere la transazione e fiscale e di avanzare una proposta di base, che in caso di esito positivo confluirà in un atto ad hoc, sottoscritto dal direttore dell'Ufficio, dal concessionario (previo conforme parere della Direzione regionale o subordinato al suo parere positivo) e dal contribuente; in tal modo, l'istituto appare compatibile con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, ferma l'imprescindibile condizione che la rideterminazione transattiva delle imposte dovute dall'imprenditore in stato di crisi sia assoggettata alla valutazione e alla specifica approvazione dell'Amministrazione finanziaria e non soltanto a quella dei creditori. In sostanza, la ratio della deroga al principio di indisponibilità, introdotta dal Legislatore attraverso l'istituto in esame, è rappresentata dalla volontà di riscuotere in modo efficiente tributi divenuti difficilmente recuperabili (nel caso di specie, dovuti dagli imprenditori in stato di crisi)

Un'altra importante considerazione riguarda i problemi che l'istituto determina con riferimento ad altri principi cardine dell'ordinamento tributario, in particolare quello di uguaglianza e di ragionevolezza; la transazione fiscale, invero, è prevista solo nell'ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti, pertanto i soggetti che accedono alle altre procedure, come piccoli imprenditori, professionisti, enti pubblici e persone fisiche non imprenditrici, rimangono esclusi dalla possibilità di fruire della transazione fiscale.

D'altra parte, si è sostenuto³⁸ che dalla stessa disciplina della transazione fiscale non sembrano emergere elementi a favore di una discrezionalità amministrativa nella manifestazione di volontà dell'Ente impositore, per lo meno circa *an e quantum debeatur*; posto che la legge non qualifica come vincolata tale manifestazione, la lettura che di tale istituto è stata proposta è sicuramente compatibile con i principi costituzionali, in particolare quello espresso dall'art. 23 Cost., che esclude appunto ogni scelta amministrativa in ordine all'esistenza e all'ammontare del debito. Tale lettura risulta in particolare confermata dall'interpretazione sistematica dell'art. 182 ter l. fall. con la disciplina del concordato preventivo in generale, non potendosi rinvenire elementi che inducano ad attribuire all'Amministrazione finanziaria una qualche discrezionalità nei termini descritti; naturalmente, ove non vengano in discussione *an e quantum debeatur*, come nel caso delle istanze concordatarie che propongano pagamenti dei tributi differiti nel tempo, deve verosimilmente riconoscersi una

³⁸ Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010

discrezionalità in capo all'Ente impositore con conseguente possibilità di veri accordi³⁹. Limitatamente a tali ipotesi può quindi essere condiviso l'invito agli Uffici, contenuto nella circolare dell'Agenzia delle Entrate del 18 aprile 2008 n. 40/E, a tener conto "anche degli altri interessi coinvolti nella gestione della crisi, quali, ad esempio, la difesa dell'occupazione, la continuità dell'attività produttiva, la complessiva esposizione debitoria dell'impresa, oltre alla sua generale situazione finanziaria e patrimoniale (ad esempio, la tipologia dell'attività svolta, le diverse componenti positive di bilancio, la consistenza immobiliare e la presenza di eventuali garanzie)".

Per ciò che concerne invece l'estensione della procedura della transazione fiscale per effetto delle modifiche recate all'art. 182 ter, comma 6, l. fall. dal D. Lgs. 169/2007, si deve escludere che l'Amministrazione finanziaria sia parificata agli altri creditori, privilegiati e che possa quindi acconsentire a una riduzione dei propri crediti in contrasto con il principio di indisponibilità; la norma, infatti, nonostante l'attenzione agli aspetti procedurali (quali la presentazione della proposta di transazione, iter e tempi che portano all'espressione dell'assenso alla proposta), si rifà pur sempre alla disciplina della transazione fiscale risultante dai commi precedenti, che sono peraltro dalla stessa richiamati. Anche in questo caso, dunque, non è individuabile una discrezionalità amministrativa circa *an* e *quantum debeatur* nella manifestazione di volontà dell'Ente impositore; in sostanza, l'Agenzia è chiamata a verificare l'attendibilità della stima e all'esito di tale verifica deve ritenersi vincolata (essendo quindi anche possibile che addivenga d una stima diversa da quella propositale, nel qual caso non aderirà all'accordo).

In definitiva, non sussistono ragioni per affermare una violazione o una deroga del principio di indisponibilità del tributo; al contrario, proprio le correzioni apportate dal D. Lgs. 169/2007, introducendo nel concordato preventivo la falcidiabilità dei crediti privilegiati, inizialmente limitata ai crediti fiscali, accordando poi a questi ultimi un trattamento differenziato negli accordi di cui all'art. 182 bis l. fall., confermano l'importanza del principio stesso.

Ove quindi non vengano in discussione l'esistenza e l'ammontare del tributo, la transazione fiscale può assumere le caratteristiche di un vero e proprio accordo, distinguendosi pur sempre dagli altri accordi bilaterali per il coinvolgimento di potestà amministrative.

Esiste poi una corrente che ritiene legittimi gli accordi in fase di riscossione volti al soddisfacimento massimo per l'Erario; in tal modo viene quindi tutelato l'interesse pubblico, fine cui è preordinato il principio di indisponibilità della pretesa tributaria. Non sarà classificabile come pregiudizievole per il Fisco un accordo volto a soluzioni consensuali con un livello di soddisfazione non inferiore, o addirittura superiore rispetto all'alternativa unilaterale⁴⁰; a tal fine è utile richiamare l'osservazione in merito alla mancanza effettiva di capacità contributiva secondo cui, in realtà, tramite la transazione fiscale si rinuncia a qualcosa che comunque non si avrà⁴¹, ovvero, nel caso di alternativa fallimentare, si avrà comunque una soddisfazione inferiore o, perlomeno, non superiore.

Un'altra posizione⁴² si basa sull'idea che la transazione fiscale comporti indubbiamente una rinuncia parziale da parte del Fisco al credito vantato nei confronti del contribuente, anche sotto forma di dilazione di pagamento, ossia della pretesa a ottenere il pagamento alla scadenza del termine legale, da qualificare quindi, sotto l'aspetto effettuale, come *fattispecie* (solo parzialmente, ma effettivamente)

³⁹ Posizione non del tutto simile è quella espressa dall'Agenzia delle Entrate, che nella circolare 18 aprile 2008, n. 40/E afferma che "l'assenza di un'espressa disciplina in ordine alle concrete modalità della dilazione di pagamento si giustifica in considerazione della valorizzazione data dal Legislatore all'autonomia delle parti. Pertanto si ritiene che, in via di principio, la proposta di rateazione formulata dal contribuente all'Ufficio potrà anche eccedere i limiti previsti dall'art. 19 del D.P.R. 602/1973" anche se "l'Ufficio dovrà tener conto della mancata prestazione di una idonea garanzia nel valutare la proposta di rateazione formulata dal contribuente".

⁴⁰ La Rosa, Accordi e transazioni nella fase di riscossione dei tributi, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2008

⁴¹ Marengo, Transazione fiscale e imposta sul valore aggiunto, in *ilcaso.it*, 2010

⁴² Marini, Indisponibilità e transazione fiscale, in *Treccani.it*, 2010

abdicativa al credito tributario, è indubbio che il principio costituzionale di capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost., ponga la riducibilità convenzionale del credito tributario in contrasto con la norma citata. Nel valutare l'opportunità della proposta transattiva, l'Amministrazione finanziaria soggiace al solo vincolo della comparazione con gli altri creditori, poiché il decurtamento delle ragioni erariali non può essere superiore a quello accettato da altri creditori della medesima classe o di quelle inferiori; entro questo limite, l'Amministrazione finanziaria è libera di valutare con assoluta discrezionalità la proposta transattiva.

In considerazione dei dubbi di costituzionalità connessi a tale meccanismo, la compatibilità dell'istituto con le norme costituzionali deve passare attraverso una rimodulazione della discrezionalità riservata al Fisco; nello specifico, si può ipotizzare un'interpretazione costituzionalmente orientata della norma che vincoli l'accettazione o il diniego della proposta transattiva da parte dell'Amministrazione finanziaria all'accertamento della maggiore economicità e proficuità della stessa rispetto alle attività di riscossione coattiva (come stabilito nella precedente disciplina della transazione dei ruoli). Una siffatta interpretazione comporterebbe un duplice vantaggio: da un lato, restringerebbe la sfera di discrezionalità del Fisco, che non potrebbe motivare la propria decisione in base ad criteri fumosi e sfuggenti come sono quelli relativi alle ricadute occupazionali e produttive, con conseguente riconduzione della transazione fiscale all'interno dei principi costituzionali; dall'altro, risulterebbe anche in linea con la ratio sottesa alla riformata legge fallimentare, consistente nel rendere più efficiente la gestione della crisi dell'impresa al fine di conseguire la miglior soddisfazione economica possibile delle ragioni del Fisco.

3. Il rapporto tra l'istituto della transazione fiscale e il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria: gli orientamenti giurisprudenziali

La prima giurisprudenza formatasi con riguardo alla transazione fiscale ha accolto una tesi radicalmente diversa da quella elaborata dalla dottrina, negando che, in assenza di un'espressa previsione normativa, possa configurarsi un'automatica esclusione dall'omologazione del concordato ogni qualvolta si manifesti, rispetto alla proposta, la contrarietà dell'Amministrazione finanziaria, non sussistendo un "diritto potestativo di veto da parte dell'Erario rispetto a proposte che, in legittima adesione all'astratta previsione normativa, disciplinino in concreto una corresponsione unicamente percentuale dei crediti erariali, anche assistiti da privilegio"⁴³; in sostanza, gli effetti della definizione tributaria deriverebbero non tanto dalla procedura di transazione fiscale in sé (ossia da un distinto accordo tra debitore ed Erario), bensì dalla più ampia procedura di concordato, cui l'Amministrazione finanziaria è chiamata a partecipare, attraverso il proprio voto, alla stregua delle altre parti creditrici.

Tale ricostruzione dell'istituto determinerebbe conseguenze rilevanti rispetto al principio di indisponibilità del tributo; in primo luogo, infatti, la transazione fiscale si concluderebbe senza l'emanazione da parte dell'Amministrazione finanziaria di un provvedimento amministrativo idoneo a formalizzare il quantum debeatur; in secondo luogo, si verificherebbe un atto di disposizione dell'obbligazione tributaria, anche a prescindere dalla (e, anzi, potenzialmente contro la) volontà dell'Amministrazione finanziaria.

⁴³ Decreto di omologazione del Tribunale di Venezia del 27 febbraio 2007, n. 1086

Tale soluzione risulta sicuramente corretta rispetto alla disciplina del concordato preventivo, ma al contempo difficilmente conciliabile con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, poiché, in tal modo, il concordato preventivo, con previsione al suo interno di una transazione fiscale con pagamento parziale dei crediti erariali, potrebbe perfezionarsi anche contro la volontà dell'Amministrazione finanziaria, e la disponibilità del credito tributario verrebbe conseguentemente posta nelle mani dei creditori del contribuente.

Nella già citata sentenza 22 marzo 2010, n. 6901, la Corte di Cassazione, Sez. I civ., ha affrontato per la prima volta, sia pure incidentalmente, la questione della transazione fiscale, sostenendo che la norma che disciplina la transazione fiscale ha carattere eccezionale ed è applicabile al trattamento dei soli crediti tributari. In particolare, anche se l'art. 182 ter "deve considerarsi norma eccezionale applicabile al trattamento dei soli crediti tributari", la Suprema Corte ha chiarito che le disposizioni, avendo natura speciale, non assumono valenza in tutte le ipotesi di falcidia dei debiti tributari ma solamente quando il debitore, decidendo di avvalersene, azioni l'istituto al fine di perseguire il consolidamento della pretesa impositiva; inoltre, la Suprema Corte ha affermato che "anche se, in concreto, il ricorso alla opzione consentita non presenta interesse per il proponente in conseguenza del necessario collegamento con l'inderogabile trattamento degli altri crediti privilegiati che debbono essere soddisfatti per intero con conseguente trascinarsi di quelli tributari". E' quindi ammissibile un concordato preventivo con falcidia dei crediti tributari, pur in assenza della transazione fiscale.

Si rileva inoltre che la procedura per l'omologazione del concordato preventivo è legittima anche qualora il giudice abbia disatteso la richiesta dell'Amministrazione finanziaria di differire le operazioni di voto, conclusione che risulta condivisibile e coerente con gli altri strumenti di composizione concordata delle crisi, vale a dire piani di risanamento attestati e accordi di ristrutturazione dei debiti (in accordo con la dottrina e la giurisprudenza di merito formatesi all'alba dell'istituto).

In ultimo, con le già analizzate sentenze gemelle n. 22931 e n. 22932 del 2011, la Corte di Cassazione ha riconosciuto definitivamente la possibilità di procedere alla falcidia dei crediti tributari nel concordato preventivo anche in assenza di transazione fiscale, superando la contraria interpretazione espressa dall'Agenzia nella precedente circolare n. 40/E del 2008.

Occorre infine fare un riferimento all'ulteriore questione che la circolare n. 19/E del 2015 ha affrontato, quella relativa al trattamento del credito Iva nell'ambito della transazione fiscale; l'Agenzia delle Entrate ribadisce l'interpretazione, già espressa nei precedenti documenti di prassi e confermata dalla giurisprudenza, secondo cui con riguardo all'Iva la proposta di transazione fiscale può concernere esclusivamente il pagamento dilazionato non essendo ammessa alcuna falcidia di tale imposta (salvo che per gli accessori). Tale interpretazione è oggi confermata dal tenore letterale dell'art. 182 ter, comma 1, il quale, a seguito della modifica operata dall'art. 32, comma 5, lett. a) del D.L. 185/2008, prevede espressamente che "con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento". Questo principio, secondo la circolare, opera anche nel caso in cui il debitore abbia presentato una proposta di concordato preventivo senza transazione fiscale: nonostante manchi al di fuori dell'art. 182 ter un esplicito divieto legislativo in tal senso, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che il credito Iva è comunque intangibile, dunque passibile esclusivamente di dilazione ma non di falcidia. Tale conclusione trae fondamento dagli arresti giurisprudenziali della Cassazione e della Corte Costituzionale secondo cui, rispettivamente, "la disposizione che sostanzialmente esclude il credito Iva da quelli che possono formare oggetto di transazione, quanto meno in ordine all'ammontare del pagamento, è una disposizione eccezionale che, come si è osservato, attribuisce al credito in questione un trattamento peculiare ed inderogabile [...]; non si tratta di una norma processuale come tale connessa allo specifico procedimento di transazione fiscale ma di norma sostanziale in quanto attiene al trattamento dei crediti nell'ambito dell'esecuzione concorsuale dettata da motivazione che attengono alla peculiarità del credito e prescindono dalle particolari modalità con cui si svolge la procedura di crisi"; "la previsione legislativa della sola modalità dilatoria in riferimento

alla transazione fiscale avente ad oggetto il credito Iva deve essere intesa come il limite massimo di espansione della procedura transattiva compatibile con il principio di indisponibilità del tributo” poiché il credito Iva “non è riconducibile a nessuna delle tradizionali categorie di crediti privilegiati e chirografari” e con riferimento ad esso “esiste una disciplina eccezionale attributiva di un trattamento peculiare ed inderogabile [...] consentendo esclusivamente la transazione dilatoria”.

4. Profili processuali: diniego di transazione e relativa giurisdizione

L’art. 182 ter l. fall. non detta alcuna disciplina riguardo all’atto di diniego della proposta transattiva; la terminologia utilizzata dalla legge è tutt’altro che chiara, in quanto sancisce che il diniego “è approvato” con atto del direttore dell’Ufficio e solo successivamente espresso mediante voto contrario in sede di adunanza dei creditori, laddove per “approvazione” normalmente si intende l’atto di controllo con cui l’Amministrazione rende efficaci ed eseguibili atti giuridici già compiuti e perfetti.

Se da un lato il voto negativo dell’Amministrazione finanziaria appare superabile nell’ambito del concordato preventivo dal voto favorevole degli altri creditori, unitamente alla valutazione di opportunità del giudice (come stabilito dall’art. 180 l. fall.), nel caso in cui invece il voto negativo del Fisco sia impeditivo del concordato ovvero il diniego riguardi l’accordo di ristrutturazione, si riconosce pacificamente al debitore la possibilità di ricorrere alla tutela giurisdizionale.

Il quesito che dunque si pone è se un eventuale ricorso contro tale diniego, proposto dall’impresa richiedente la transazione fiscale o da altri interessati, ricada nella giurisdizione del giudice amministrativo, delle Commissioni tributarie o del giudice ordinario.

L’assenza di ogni indicazione in ordine ai criteri che l’Amministrazione finanziaria deve osservare per valutare l’opportunità di accettare o rifiutare la proposta del contribuente o per proporre eventuali modifiche, assegna agli Uffici competenti un insolito grado di discrezionalità in materia tributaria; da una parte si è quindi sostenuto che, trattandosi di un atto discrezionale, non dovrebbe essere impugnabile, anche in considerazione del fatto che esso non è incluso tra gli atti elencati all’art. 19 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546⁴⁴. In tal senso sembrerebbe essersi espresso altresì il Consiglio di Stato con riferimento all’istituto della transazione dei ruoli nel già citato parere di cui alla circolare dell’Agenzia delle Entrate 8/E del 2005, che testualmente recita “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”; in tal senso, si è pertanto ritenuto che il provvedimento in esame potrebbe essere impugnato avanti al TAR in relazione ai vizi procedurali.

Secondo un’altra posizione⁴⁵, a favore della giurisdizione amministrativa sembra deporre proprio la natura discrezionale del potere dell’Amministrazione finanziaria di accettare o meno la proposta debitoria e la mancata inclusione dell’atto di diniego fra quelli espressamente impugnabili ex art. 19, D. Lgs. 546/1992; la valutazione di interessi che l’Ufficio è chiamato a compiere in questi casi potrebbe per certi versi essere assimilata a quella che lo stesso svolge quando il contribuente chiede un provvedimento di dilazione di pagamento ex art. 19, D.P.R. 602/1973, valutazione il cui vizio,

⁴⁴ Grossi, La riforma della legge fallimentare, Milano, 2006

⁴⁵ In dottrina: Tosi, La transazione fiscale, in Rassegna Tributaria, 2006; in giurisprudenza: Commissione tributaria provinciale Roma, 8 marzo 2007

consistente nell'eccesso di potere, secondo la giurisprudenza⁴⁶, può essere fatto valere dinanzi al giudice amministrativo.

A favore della giurisdizione del giudice ordinario si è invece argomentato che le valutazioni espresse dall'Amministrazione finanziaria, traducendosi in un voto in sede di assemblea dei creditori, entrano a far parte di un vero e proprio accordo (o disaccordo) stipulato con tutti i creditori dal Commissario giudiziale, sia pure destinato a essere sottoposto all'omologazione del Tribunale; la natura tributaria del diniego espresso dall'Amministrazione rimarrebbe quindi confinato solo all'interno del rapporto fra imprenditore e Amministrazione stessa. La stessa tesi nega quindi l'impugnativa davanti al giudice amministrativo fondata sulla natura discrezionale, e non vincolata, del potere esercitato in tal modo dall'Amministrazione finanziaria, poiché, da un lato, esso rimane all'interno di una manifestazione di voto, e dall'altro, i presupposti del voto stesso costituiscono provvedimenti non autonomamente impugnabili (in quanto non ricompresi nell'elenco citato)⁴⁷. D'altra parte, si è ritenuto che le incertezze sulla competenza giurisdizionale in tale materia possano trovare risposta nella previsione di cui all'art. 7, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti dei contribuenti), che stabilisce che "la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi della giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti"⁴⁸.

La concezione prevalente è tuttavia quella che riconosce in subjecta materia la giurisdizione del giudice tributario, superando la mancanza di un'espressa previsione tra gli atti impugnabili di fronte a tale giudice mediante assimilazione del diniego di autotutela e, quindi, come rinuncia all'imposizione⁴⁹; una parte della dottrina⁵⁰, richiamando in particolare la circolare dell'Agenzia delle Entrate 8/E del 2005, che ha fatto riferimento al "principio di economicità dell'azione amministrativa", ha sostenuto la competenza giurisdizionale del giudice tributario, soprattutto in virtù dei vari ampliamenti della sua sfera di cognizione (si pensi all'estensione del numero di materie riservate alla sua giurisdizione esclusiva).

Ancora⁵¹, si è osservato che, nonostante la mancata inclusione del diniego di transazione tra gli atti autonomamente impugnabili, da un lato è ormai pacifico il carattere non tassativo della suddetta elencazione⁵², dall'altro il diniego di transazione fiscale potrebbe essere assimilato al rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari di cui alla lettera h) dell'art. 19 del D. Lgs. 546/1992⁵³ ovvero al diniego di autotutela; in tal senso, infatti, si è sottolineato come oggetto della transazione fiscale sia pur sempre una questione di natura tributaria, che comporta una verifica fondata sulla interpretazione e sull'applicazione di norme tributarie, sulle quali le valutazioni dell'Amministrazione finanziaria sono effettivamente fondate⁵⁴.

Occorre in particolare riportare la massima della recente sentenza pronunciata dalla Commissione Tributaria Provinciale di La Spezia del 9 novembre 2011 n. 202, che ha stabilito che "sussiste la giurisdizione delle Commissioni tributarie in relazione all'impugnazione del diniego espresso dall'Agenzia delle Entrate circa la proposta di transazione fiscale [...]. Tale atto, tuttavia, non essendo

⁴⁶ Cfr. Consiglio di Stato, decreto 9 novembre 2005, n. 6269, in *Il fisco*, 2006

⁴⁷ Perrucci, *Quale giudice per la transazione fiscale?*, in *Bollettino Tributario d'Informazioni*, 2009

⁴⁸ Grassi, *Transazione fiscale e disponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Il fisco*, 2010

⁴⁹ Ficari, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, in *Rassegna Tributaria*, 2009

⁵⁰ D'Angelo-Buscema, *La giurisdizione in tema di transazione fiscale alla luce dei più recenti contrasti giurisprudenziali*, in *Il fisco*, 2009

⁵¹ Marini, *Gli atti impugnabili e l'ampliamento della giurisdizione tributaria*, in Della Valle-Ficari-Marini (a cura di), *Il processo tributario*, Padova, 2008

⁵² Cfr. Cassazione, sentenze 29 maggio 2007, n. 21045 e 20 marzo 2007, n. 16293 in banca dati fiscoonline

⁵³ In tal senso, TAR Lombardia 7 febbraio 2007, n. 191, in *Bollettino Tributario d'Informazioni*, 2007 e, in dottrina, Del Federico, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Rivista di diritto tributario*, 2008

⁵⁴ Ficari, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, in *Rassegna Tributaria*, 2009

riconducibile, per analogia, ad alcuno degli atti elencati nell'art. 19 del D. Lgs. 546/1992, non può essere oggetto di impugnazione”.

In ultimo, con la circolare n. 19/E del 2015, l’Agenzia delle Entrate si è espressa in termini negativi in ordine alla discussa questione circa l’impugnabilità o meno del diniego della transazione fiscale. Il Fisco, tenendo conto della natura endoprocedimentale dell’istituto, così come definito dalla Corte Costituzionale, ha escluso l’impugnabilità dell’eventuale diniego dinnanzi il giudice tributario in quanto atto interno alla procedura espresso mediante voto comunicato in sede di adunanza, pertanto gli interessi del debitore, così come quelli degli altri creditori, possono trovare piena tutela attraverso i rimedi giurisdizionali previsti dalla legge fallimentare: già nell’udienza di approvazione del concordato preventivo, è possibile proporre eventuali opposizioni all’omologa del concordato stesso, incluse eccezioni aventi ad oggetto la legittimità del voto espresso dall’Erario. Inoltre, nell’ipotesi in cui non si dovesse raggiungere la maggioranza richiesta per l’approvazione del concordato ed intervenisse la successiva dichiarazione di fallimento, il debitore e gli altri creditori potrebbero tutelare la propria posizione mediante la proposizione del reclamo di cui all’art. 18 l. fall. L’interpretazione ministeriale non è certamente esente da critiche, anche considerato il diverso orientamento della giurisprudenza di merito, che si è espressa sull’impugnabilità del diniego di transazione fiscale, e delle Commissioni Tributarie⁵⁵.

⁵⁵ La Commissione Tributaria Provinciale di Milano, con la sentenza 1541 del 14 febbraio 2015, ha sostenuto che “in tema di diniego alla transazione fiscale nessuna opposizione può essere sollevata circa il diritto del contribuente ad impugnare tale provvedimento, specialmente se questo ha impedito il concordato preventivo o l’accordo di ristrutturazione del debito facendo conseguentemente aprire la procedura fallimentare con i relativi pesanti risvolti economici e morali per il fallito”.