



Università
Ca' Foscari
Venezia
Facoltà
di Economia

Corso di Laurea Magistrale in Amministrazione Finanza e Controllo

Prova finale di Laurea

La Transazione Fiscale

Relatore

Prof. Antonio Viotto

Laureando

Simone Cuzzolino

Matricola 811420

Anno Accademico

2011/2012

0. Indice

0. Indice.....	i
1. Introduzione.....	1
2. Origine dell'istituto e successiva evoluzione nel tempo.....	5
2.1. Transazione civilistica.....	5
2.2. Transazione dei ruoli.....	6
2.3. Transazione fiscale.....	9
2.4. L'evoluzione dell'istituto in seguito alle più recenti manovre fiscali.....	15
3. La transazione fiscale.....	23
3.1. Caratteristiche ed applicabilità.....	23
3.2. Tempi, modalità e procedura di presentazione.....	28
3.3. Tributi transabili.....	37
a) Tributi transabili e relativi accessori.....	37
b) Iva.....	39
c) Irap ed altri tributi.....	45
d) Crediti verso enti previdenziali.....	46
3.4. Rapporto tra transazione fiscale e concordato preventivo.....	51
3.5. Rapporto tra transazione fiscale e accordi di ristrutturazione del debito.....	65
3.6. Formazione delle classi, privilegio dei crediti tributari e transazione fiscale degli stessi.....	70
3.7. Aspetti fiscali.....	73
4. Chiusura della procedura, effetti conseguenti e rimedi esperibili.....	75
4.1. Fase decisoria e chiusura della procedura.....	75
4.2. Effetti della transazione fiscale.....	77
4.3. Incertezze, critiche e approccio professionale.....	85
4.4. Impugnazione del diniego alla transazione fiscale.....	92
4.5. Introduzione del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte nella transazione fiscale.....	97
5. Posizioni giuridiche in merito alla transazione fiscale.....	99
5.1. Paventata incostituzionalità dell'istituto.....	99
5.2. Indisponibilità del credito tributario.....	103
5.3. Cram down power.....	109
6. Conclusioni.....	111
7. Bibliografia.....	I
a) Bibliografia.....	I
b) Giurisprudenza.....	XII
c) Circolari e Risoluzioni.....	XV

Abbreviazioni

App.	Corte di Appello
Art.	Articolo
Artt.	Articoli
C. Cass.	Corte di Cassazione
c.c.	Codice civile
c.p.	Codice Penale
cd.	Cosiddetto/a
Cit.	Citato/a
Conv.	Convertito/a
Cost.	Costituzione
D.l.	Decreto Legge
D.lgs.	Decreto Legislativo
D.p.r.	Decreto del Presidente della Repubblica
Dec.	Decreto
L.	Legge
l.f.	Legge fallimentare
Lett.	Lettera
Min.	Ministero
n.	Numero
Pag.	Pagina
Pagg.	Pagine
Sent.	Sentenza
ss.	Seguenti
Trib.	Tribunale

1. Introduzione

Le imprese in crisi, in base alla comune esperienza e a rilievi statistici, generalmente presentano l'esigenza di definire debiti fiscali e contributivi di ingente entità¹.

L'istituto della transazione fiscale, seppure di recente introduzione nell'ordinamento giuridico italiano, è stato oggetto di smodato interesse da parte della dottrina e dei pratici² soprattutto per il suo carattere innovativo, che si è contrapposto con il principio dell'indisponibilità del credito tributario, immanente in tutto l'ordinamento. Tale interesse è stato poi accresciuto dalle difficoltà applicative dell'istituto, causate sia dalla testuale formulazione, sia dalle innumerevoli modifiche da parte del legislatore che non hanno di certo facilitato ad inquadrare correttamente l'istituto. Tale istituto, inoltre, si colloca nel difficile equilibrio interdisciplinare tra le procedure concorsuali e la fiscalità spinto sia dalle rigidità delle pretese del Fisco sia dalla così detta specialità del diritto tributario.

Non è chiaro, ad oggi, neppure la condizione applicativa dello stesso. A detta di alcuni l'istituto, oggi, risulta praticamente operativo e pienamente azionabile³ in seguito sia alle norme attuative ed alle istruzioni operative degli Enti interessati, sia alla giurisprudenza di merito, la quale ha affrontato l'argomento in numerosissime occasioni facendo luce sui nodi più delicati al fine di un corretto utilizzo dell'istituto stesso.

-
- 1 PAPALETTO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 24; PISELLI, DIEGO - Concordato e transazione fiscale in www.ilcaso.it, anno 2009, doc.143, pag. 1
 - 2 DEL FEDERICO, LORENZO - La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali, *Rivista di diritto tributario*, anno 2008, fascicolo 3, pag. 215; LA MALFA, ANTONINO - Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo, *Corriere tributario*, anno 2009, volume 32, fascicolo 9, pag. 706
 - 3 PAPALETTO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 25

Viceversa altri esponenti⁴ ritengono l'istituto ancora in via di definizione e da affinare per una corretta utilizzazione. Possiamo considerare tali antiteiche posizioni come semplici punti di vista determinati da considerazioni ermeneutiche sull'istituto. Comune sembra, invece, essere il giudizio positivo sull'utilità e sulle potenzialità dell'istituto, così come l'invito da parte dei professionisti alle Agenzie fiscali ad aderirvi⁵, anche perchè, come detto, frequentemente nelle procedure concorsuali, il debito verso il Fisco o enti previdenziali costituisce una parte più che consistente⁶.

Inoltre l'istituto della transazione fiscale, se intelligentemente utilizzato, può generare vantaggio sia per il proponente, che può chiudere definitivamente i rapporti con il Fisco e con gli enti previdenziali, sia per lo Stato, il quale può recuperare denaro a vantaggio di tutta la collettività nonchè salvaguardare un'attività economica e, quindi, posizioni occupazionali. Tutto ciò diventa ancora più utile ed importante per il sistema economico in una situazione di profonda crisi economica, quale stiamo attraversando, in cui l'ordine del giorno sembra diventare la ristrutturazione delle imprese.

Obiettivo dell'elaborato è quello di provare ad analizzare le varie interpretazioni nonchè le conseguenti posizioni dottrinali susseguitesi nel tempo a riguardo della transazione fiscale al fine di trovare un equilibrio soddisfacente.

Si riassume nella seguente tabella l'evoluzione normativa nonchè le varie modifiche apportate dal legislatore in merito all'istituto della transazione fiscale.

-
- 4 PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo in *Corriere giuridico*, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 868
 - 5 DEL FEDERICO, LORENZO - La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali, *Rivista di diritto tributario*, anno 2008, fascicolo 3, pag. 215; LA MALFA, ANTONINO - Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo, *Corriere tributario*, anno 2009, volume 32, fascicolo 9, pag. 706; PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo in *Corriere giuridico*, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 868
 - 6 PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo in *Corriere giuridico*, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 868

Tabella - Prospetto dell'evoluzione legislativa della transazione fiscale

Azione	Strumento normativo	Descrizione
Introduzione della transazione dei ruoli	Art. 3, comma 3, del D.l. 138/02	Introduzione dell'istituto della transazione dei ruoli
Conversione in legge transazione dei ruoli	L. 178/02, modifiche nell'allegato	Conversione in legge dell'art. 3, comma 3, del D.l. 138/02 con sostituzione del primo periodo
Delega della riforma fallimentare	L. 80/05	Riconduzione della disciplina della transazione in sede fiscale al concordato preventivo
Introduzione della transazione fiscale	Art. 146 e art. 151 del D.lgs. 5/06	Creazione dell'art. 182 ^{TER} nella l.f. rubricato transazione fiscale e abrogazione della transazione dei ruoli
Modifica	Art. 16 del D.lgs. 169/07	Sostituzione dell'ultimo comma dell'art. 182 ^{TER}
Modifica	Art. 32, comma 5, del D.l. 185/08	Sostituzione del 1° comma e modifica al 2° comma
Conversione in legge	Art. 1 della L. 2/09	Conversione in legge dell'art.32, comma 5, D.l. 185/08 con modifica
Modifiche	Art. 29, comma 2, del D.l. 78/10	Modifiche al primo e al sesto comma, aggiunto il settimo comma
Conversione in legge	Art. 1 della L. 122/10	Conversione in legge senza modifiche alla transazione fiscale

2. Origine dell'istituto e successiva evoluzione nel tempo

2.1. Transazione civilistica

Tra i contratti diretti alla soluzione di controversie sembra opportuno, in questa sede, analizzare l'istituto della transazione, normato dagli artt. 1965 -1976 c.c..

L'istituto della transazione è il contratto col quale le parti pongono fine ad una lite già in essere o potenziale facendosi reciproche concessioni. Con le reciproche concessioni è consentito creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quelli oggetto della pretesa e della contestazione delle parti⁷.

Per lite si intende un conflitto di interessi qualificato dalla pretesa di una parte e dalla resistenza dell'altra⁸.

Il contratto di transazione è un contratto consensuale, a prestazioni corrispettive e ad effetti obbligatori; inoltre, generalmente è ad esecuzione istantanea data la contestualità delle prestazioni⁹. La forma richiesta è scritta *ab probationem* salvo, a titolo esemplificativo, casi di proprietà o diritti reali su beni immobili in cui è richiesta specificatamente la forma scritta a pena di nullità¹⁰.

Tale istituto è un contratto che presuppone l'incertezza in ordine alla spettanza o meno dei diritti oggetto dello stesso, ovvero alla *res litigiosa*¹¹. Nella transazione nessuna parte può uscire completamente vincitrice, né aderire alla tesi contrapposta essendo elemento essenziale del contratto l'esistenza delle reciproche concessioni, per cui potrà seguire solamente una posizione intermedia tra le tesi discordanti¹².

7 Art. 1965 comma 2

8 CIAN, G.; TRABUCCHI A. - Commentario breve al Codice Civile, anno 2009, Padova, CEDAM, pag. 2017

9 FRANCESCHELLI, V. - Introduzione al diritto privato, anno 2000, Milano, Giuffrè editore, pag. 1066

10 Art. 1350, n.12

11 VINCIARELLI, R. - Somme da transazione: trattamento contributivo e fiscale in Diritto e pratica del lavoro, anno 2008, fascicolo 31, pag. 1775

A nulla rileva il fatto che *ex post* sia verificata l'infondatezza di una tesi; è, però, prevista la possibilità di annullamento della transazione per errore di fatto dovuto alla nullità del titolo cui si riferisce la transazione stessa, la falsità dei documenti, l'esistenza di una sentenza passata in giudicato, l'esistenza di documenti posteriormente scoperti¹³. Escluse queste eccezioni specificamente previste alla transazione sono preclusi i rimedi tipici in base al principio generale di non impugnabilità della transazione, la quale non sarà, quindi, impugnabile né per errore di diritto né per causa di lesione¹⁴.

Ad ogni modo ciò che rileva in questa sede è che per transigere le parti devono avere la capacità di disporre dei diritti oggetto della controversia e, conseguentemente, è nulla una transazione che abbia ad oggetto diritti indisponibili per legge o per la loro natura¹⁵, quali ad esempio i diritti relativi allo stato delle persone o riguardanti un contratto illecito.

2.2. *Transazione dei ruoli*

L'istituto in esame discende ontologicamente dall'istituto della transazione dei ruoli¹⁶: infatti, dopo una vita alquanto sterile dal punto di vista applicativo¹⁷, questo è stato abrogato dalla stessa legge che ha introdotto l'istituto della transazione fiscale, spostando, di fatto, tale istituto, o meglio l'istituto da esso discendente, nell'ambito delle procedure concorsuali, in particolare nel concordato preventivo e, successivamente,

12 IUDICA, G.; ZATTI, P. - Linguaggio e regole del diritto privato, anno 2005, Padova, CEDAM, pag. 412

13 Artt. 1972-1975

14 IUDICA, G.; ZATTI, P. - Linguaggio e regole del diritto privato, anno 2005, Padova, CEDAM, pag. 412

15 FRANCESCHELLI, V. - Introduzione al diritto privato, anno 2000, Milano, Giuffrè editore, pag. 1069; IUDICA, G.; ZATTI, P. - Linguaggio e regole del diritto privato, anno 2005, Padova, CEDAM, pag. 412

16 Alias transazione dei crediti o transazione dei tributi

17 PANNELLA, PAOLO - L'incognita transazione fiscale in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2009, fascicolo 6, pag. 644; DEL FEDERICO, LORENZO - La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali, Rivista di diritto tributario, anno 2008, fascicolo 3, pag. 215; PISELLI, DIEGO - Concordato e transazione fiscale in www.ilcaso.it, anno 2009, doc.143, pag. 3

negli accordi di ristrutturazione del debito.

La transazione dei ruoli viene introdotta nel nostro ordinamento il giorno 8 luglio 2002 con D.l. 138/02¹⁸, convertito, poi, dalla L. 178/02, suscitando subito un vasto interessamento della dottrina dovuto alla eccezionalità dell'istituto data la sua presunta deroga al principio dell'indisponibilità del debito tributario, di presenza immanente nell'ordinamento giuridico italiano. Infatti, tale istituto, riconosceva all'Amministrazione finanziaria la facoltà di disporre in via transattiva del proprio credito nei confronti dell'imprenditore, non solo nei confronti del credito direttamente derivante dal tributo ma pure per il credito derivante dalle sue componenti accessorie, quali gli interessi e le sanzioni¹⁹.

Quindi, l'Agenzia delle entrate, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, aveva la possibilità di procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo²⁰ dai propri uffici, purché il gettito corrispondente fosse di esclusiva spettanza dello Stato²¹ e purché nel corso della procedura fosse emersa l'insolvenza del debitore²².

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 discrezionale²³ e, quindi, necessitava di forti ed attente motivazioni in una questione in cui il debitore aveva interesse legittimo. Nella decisione del Direttore andavano elencati tutti gli interessi rilevanti, tenendo conto in particolare dei parametri di maggiore economicità e della proficuità dell'accordo rispetto all'attività di riscossione coattiva²⁴.

La prima società, e probabilmente anche l'unica, ad avvalersi dell'istituto fu la S.S. Lazio calcio che, evitando il fallimento, rateizzò il debito fiscale a seguito dell'intesa

18 Per comodità nel presente scritto si specificheranno le prime due cifre dell'anno solo se più vecchio di un secolo

19 Circolare 8/E/05

20 PERRUCCI, UBALDO - La nuova transazione fiscale in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 23, pag. 1761

21 ALLEGRI, FEDERICA; ANZINI, SILVIA - La transazione fiscale e la crisi d'impresa, Bancaria, anno 2008, volume 64, fascicolo 5, pag. 59

22 Ad esempio esso venisse assoggettato a procedure concorsuali

23 DEL FEDERICO, LORENZO - Profili processuali della transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2007, volume 30, fascicolo 45, pag. 3660

24 DEL FEDERICO, LORENZO - Profili processuali della transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2007, volume 30, fascicolo 45, pag. 3660

che la società raggiunse con l'Agenzia delle Entrate per far fronte al pagamento dei propri debiti tributari²⁵. L'Amministrazione finanziaria, infatti, a fronte di un credito di circa 155 milioni aderì al pagamento di 6 milioni all'anno per 23 anni, invece di un pagamento immediato di 6 milioni stimati nell'eventualità fallimentare²⁶. Non è un caso che si trattasse della menzionata società, poiché il provvedimento D.l. 138/02 era stato pensato *ad hoc* come soluzione al caso Lazio, come ricordato dalle puntuali polemiche che seguirono²⁷.

Riassumendo le condizioni poste dal legislatore all'Amministrazione finanziaria era che si trattasse di:

- accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle ordinarie attività di riscossione coattiva²⁸;
- carichi fiscali iscritti a ruolo;
- crediti il cui gettito fosse di esclusiva spettanza dello Stato;
- crediti per i quali era già iniziata l'azione esecutiva²⁹ o comunque verso un soggetto ritenuto insolvente³⁰;
- un accordo approvato dal Direttore dell'Agenzia, su parere conforme della Commissione consultiva per la riscossione;
- un accordo inserito in un piano di riassetto dell'impresa e di ristrutturazione del

25 DRAGONI, G. - Calcio, la Lazio evita il fallimento in *Il sole24ore* del 25 Marzo 2005; PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo in *Corriere giuridico*, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 859

26 DRAGONI, G. - Così per il Fisco l'incasso è certo in *Il sole24ore* del 25 Marzo 2005

27 PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo in *Corriere giuridico*, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 859

28 ALLEGRI, FEDERICA; ANZINI, SILVIA - La transazione fiscale e la crisi d'impresa, *Bancaria*, anno 2008, volume 64, fascicolo 5, pag. 58

29 A titolo esemplificativo dall'esistenza di procedimenti esecutivi mobiliari e/o immobiliari avviati da terzi creditori, dalla rilevazione di iscrizioni di ipoteche giudiziali e di ricorsi per fallimento e cioè da elementi oggettivamente riscontrabili che, pur avendo valore relativo, indurrebbero a ritenere che il debitore non è in grado di soddisfare regolarmente le obbligazioni scadute

30 Circolare 8/E/05 «L'insolvenza, dunque, costituisce uno dei presupposti per l'applicazione della norma di cui l'Agenzia ha l'onere di verificare la sussistenza, tenendo conto che, una volta assunto, come parametro di riferimento, il concetto di insolvenza definito dall'art. 5 del R.D. n. 267 del 1942, se l'impresa è in stato di temporanea difficoltà ad adempiere le proprie obbligazioni la norma non è applicabile.»

debito che prevedesse il coinvolgimento di tutti i creditori, per quei debitori che rivestivano la qualifica di imprenditore commerciale assoggettabile al fallimento, ai sensi dell'art. 1 della l.f.³¹; inoltre era richiesto l'assenso all'accordo proposto all'Agenzia da parte di tutti i creditori assistiti da privilegio di grado pari o superiore a quello dell'Erario dovevano esprimere il loro.

Si aggiunga inoltre che, come confermato dal Consiglio di Stato, l'istituto, pur avendo ad oggetto imposte scadute, non godeva di tutela dalla revocatoria fallimentare per via della propria natura di atto negoziale³², quindi, in caso di successivo fallimento del debitore, l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto ripetere quanto ricevuto³³. In definitiva, anche soprassedendo sui numerosi adempimenti richiesti dalla complessa procedura³⁴, sia al debitore che all'Amministrazione finanziaria, si comprende agilmente lo scarso utilizzo nella pratica della transazione dei ruoli³⁵ fino alla sua abrogazione³⁶.

2.3. Transazione fiscale

Sebbene l'istituto in esame sia relativamente di recente creazione, esso ha subito numerosissime modifiche soprattutto considerata la breve vita dell'istituto. Le numerose modifiche innestate nel tempo dal legislatore sono state frutto anche della volontà di correggere e migliorare alcuni aspetti della norma non sempre, però, opportunamente in linea con la normativa di riferimento³⁷.

Ne è un esempio l'emblematica formulazione originaria del primo comma, la

31 Naturalmente dell'epoca antecedente la riforma in esame, quindi con una portata maggiore di soggetti fallibili

32 Circolare 8/E/05; LA MALFA, ANTONINO – La transazione fiscale ex art. 182ter l. f., dubbi sulla natura negoziale e possibilità di inserire clausole pattizie in Il diritto fallimentare e delle società commerciali, anno 2010, v. 1, parte II, pag. 66

33 Da qui si spiega l'ultimo punto dell'elenco

34 Vedi circolare 8/E/05

35 ALLEGRI, FEDERICA; ANZINI, SILVIA - La transazione fiscale e la crisi d'impresa, Bancaria, anno 2008, volume 64, fascicolo 5, pag. 59, dove si parla inoltre di «ritrosia dell'amministrazione finanziaria a ricorrervi»

36 Abrogato dall'art.151 del D.lgs. 9 gennaio 2006 n.5 con effetto dal 16 gennaio 2006

37 LA MALFA, ANTONINO - Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2010, volume 33, fascicolo 33, pag. 2694

quale prevedeva il pagamento «*anche parziale*» dei tributi e dei relativi accessori, seppur già iscritti a ruolo, con la possibilità di richiedere una imprecisata dilazione di pagamento³⁸.

Premesso che tra giurisdizione tributaria e processo fallimentare storicamente si hanno avuti rapporti difficili per la generale rigidità della pretesa erariale³⁹, la transazione fiscale è stata un'importante novità anche per la convenienza dei due diritti citati.

Fu la L. 80/05, sia legge di conversione del D.lgs. 35/05 che legge delega, tra le altre, alla riforma organica della legge fallimentare, a indurre «*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*». Tale disposizione seguiva quella concernente la coordinazione e il rispetto della riforma delegata alla normativa comunitaria in conformità ai principi e ai criteri direttivi e al coordinamento con le altre disposizioni vigenti.

Eppure gran parte dei problemi operativi che tutt'oggi si riscontrano sono proprio indotti dal mancato coordinamento dell'istituto della transazione fiscale con quello del concordato preventivo, ovvero con la stessa legge fallimentare che tale delega voleva riformare. Risulta lecito chiedersi a riguardo come si sarebbe evoluto l'istituto se il legislatore delegante avesse specificato dopo le parole «*della presente legge*» le parole "con coordinamento allo stesso".

Ad ogni modo a tale legge delega seguì, il 9 gennaio 2006, il D.lgs. 5/06⁴⁰ che, all'art. 146 inseriva nella legge fallimentare, l'art. 182^{TER} rubricato «*Transazione fiscale*». L'art. 151, sempre nel citato decreto, invece, rubricato «*Abrogazione in materia di transazione fiscale*» abrogò l'istituto ex art. 3, comma 3, del D.l. 138/02.

38 TOSI, LORIS - La transazione fiscale in Rassegna tributaria: legislazione e giurisprudenza tributaria, anno 2006, volume 49, fascicolo 4, pag. 1074

39 DEL FEDERICO, LORENZO - Profili processuali della transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2007, volume 30, fascicolo 45, pag. 3657

40 Denominato "Riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali a norma dell'articolo 1, comma 5, della legge 14 maggio 2005, n. 80" e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 12 del 16 gennaio 2006 - Supplemento Ordinario n. 13.

Quindi la rideterminazione del debito tributario era perseguibile solo grazie all'art. 182^{TER} per le imprese in crisi nell'ambito della procedura di concordato preventivo⁴¹.

A tale iniziale riforma seguì il cosiddetto decreto correttivo, ovvero il D.lgs. 169/07⁴², che avviò definitivamente il processo di modernizzazione delle crisi delle imprese. Tale decreto correttivo allargò l'uso dell'art. 182^{TER} anche agli accordi di ristrutturazione del debito, estensione non prevista dalla delega originaria, che pensava la transazione fiscale solo all'interno del concordato preventivo, sia esso con ristrutturazione dei debiti o con cessione dei beni. Le ragioni di questa evoluzione normativa sono conseguenti alla scelta del legislatore di limitare la facoltà di transigere crediti tributari nel contesto di accordi omologati dal Tribunale, in cui dunque vi sia il presidio dell'autorità giudiziaria⁴³.

Ricordiamo, infatti, che il confino della transazione fiscale all'interno delle procedure concorsuali ha il pregio che la stessa venga assistita dal controllo da parte degli organi giudiziari nonché dai creditori che partecipano alla procedura⁴⁴; la differenza con quanto accadeva prima della riforma, quindi, è notevole.

Inoltre, alla luce di quanto stabilito dalle lett. a) e b) art. 67 l.f. l'accordo non è più a rischio di revocabilità in caso di successiva dichiarazione di fallimento del debitore.

Una prima conseguenza del decreto correttivo è il venir meno del dibattito sulla possibilità di configurare l'istituto come autonomo contratto, applicabile, di conseguenza, anche al di fuori del concordato preventivo, ora chiaramente superata vista la previsione della transazione fiscale anche all'interno degli accordi di ristrutturazione del debito.

41 ALLEGRI, FEDERICA; ANZINI, SILVIA - La transazione fiscale e la crisi d'impresa, *Bancaria*, anno 2008, volume 64, fascicolo 5, pag. 58

42 Disposizioni integrative e correttive al regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, nonché al decreto legislativo 9 gennaio 2006, n. 5, in materia di disciplina del fallimento, del concordato preventivo e della liquidazione coatta amministrativa, ai sensi dell'articolo 1, commi 5, 5^{BIS} e 6, della legge 14 maggio 2005, n. 80 ", pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 241 del 16 ottobre 2007

43 ALLEGRI, FEDERICA; ANZINI, SILVIA - La transazione fiscale e la crisi d'impresa, *Bancaria*, anno 2008, volume 64, fascicolo 5, pag. 59

44 LA ROCCA, SERGIO - Il concordato preventivo e la transazione fiscale, *Bollettino tributario d'informazioni*, anno 2011, volume 78, fascicolo 3, pag. 188; PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo in *Corriere giuridico*, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 864

Le altre principali differenze con la normativa previgente sono la possibilità di proporre nella transazione fiscale anche crediti dovuti ad accertamenti non tempestivamente impugnati od addirittura solo accertati⁴⁵, nonché l'impulso relativo alla procedura deve provenire esclusivamente dal privato interessato⁴⁶ e non dall'Amministrazione.

In generale con la riforma complessiva della legge fallimentare fu ridisegnata la disciplina del concordato preventivo, portando l'istituto da mero procedimento alternativo al fallimento delle imprese insolventi volto al soddisfacimento del ceto creditorio, come risultava dalla tradizione italiana, a procedimento di composizione della crisi d'impresa permettendo sia al debitore che ai creditori di concordare ed attuare le più variegate operazioni di risanamento⁴⁷.

Il principio cardine della riforma è valido tutt'ora, ovvero il riconoscimento di un ampio margine di autonomia negoziale. Questa autonomia negoziale 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 procedura⁴⁸. L'autonomia negoziale, inoltre, è funzionale al risanamento ed al ritorno in *bonis* dell'impresa.

Da qui si capisce l'importanza dell'istituto ex art. 182^{TER}, poiché l'Amministrazione finanziaria, quale creditore dell'impresa, potrebbe, come tutti gli altri creditori, avere maggior convenienza economica con una soluzione diversa dal fallimento e dalla chiusura dell'attività e dalla liquidazione fallimentare che ne conseguirebbe. Inoltre, l'Amministrazione finanziaria è anche portatrice di interessi diversi e più profondi della mera soddisfazione economica, quali, ad esempio, la tutela dei posti di lavoro che il proseguimento dell'attività dell'impresa porterebbe.

45 Quindi anche crediti accertati o consolidati e non più esclusivamente tributi iscritti a ruolo.

46 PERRUCCI, UBALDO - La nuova transazione fiscale in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 23, pag. 1762

47 ALLEGRI, FEDERICA; ANZINI, SILVIA - La transazione fiscale e la crisi d'impresa, *Bancaria*, anno 2008, volume 64, fascicolo 5, pag. 58

48 ALLEGRI, FEDERICA; ANZINI, SILVIA - La transazione fiscale e la crisi d'impresa, *Bancaria*, anno 2008, volume 64, fascicolo 5, pag. 58

Perciò anche l'Amministrazione finanziaria viene chiamata a partecipare alle procedure per la risoluzione delle crisi delle imprese, mediante, appunto l'istituto della transazione fiscale, in principio unicamente nel concordato preventivo, poi anche negli accordi di ristrutturazione dei debiti.

In merito alla transazione fiscale, tutti gli innumerevoli contributi della dottrina più accreditata, nonché della giurisprudenza di merito non sono bastati a colmare la mancanza di una direttiva uniforme ed inequivocabile, rendendo fin da subito l'istituto della transazione fiscale di difficile applicazione e vanificando così lo sforzo normativo e le finalità dello stesso⁴⁹. Le problematiche insorte, sia di natura interpretativa che di coordinamento con le altre norme, in sede di applicazione della transazione fiscale hanno di fatto quasi paralizzato l'uso dell'istituto. Tra queste, a titolo esemplificativo, l'imbarazzo per alcuni Uffici fiscali nell'esaminare le proposte ex art. 182^{TER}, a causa delle inadeguatezze organizzative inadatte a valutare la maggiore economicità e convenienza rispetto all'alternativa in sede fallimentare⁵⁰.

Per questo motivo si palesava l'esigenza⁵¹ di un intervento indicativo da parte dell'Agenzia delle entrate, la quale ha provveduto tramite la circolare 40/E/08. Ad ogni modo il legislatore aveva pensato alla transazione fiscale come ad una procedura endoconcorsuale che andava ad attenuare in qualche modo il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e i vincoli formali derivanti dal regime pubblicistico del rapporto⁵².

L'istituto non soddisfa quindi una mera esigenza di riscossione dei tributo, a

49 TAGLIONI, ANDREA - La transazione fiscale in sede fallimentare in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 4, pag. 292; MINNITI, GIANLUCA - La transazione fiscale: ultime novità e proposte per un rilancio in Rivista dei dottori commercialisti, anno 2009, volume 60, fascicolo 1, pag. 127

50 MINNITI, GIANLUCA - La transazione fiscale: ultime novità e proposte per un rilancio in Rivista dei dottori commercialisti, anno 2009, volume 60, fascicolo 1, pag. 132

51 ALLEGRI, FEDERICA; ANZINI, SILVIA - La transazione fiscale e la crisi d'impresa, *Bancaria*, anno 2008, volume 64, fascicolo 5, pag. 61; FINARDI, DARIO - Transazione fiscale e crediti privilegiati nel concordato preventivo in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, anno 2007, fascicolo 12, pag. 1466

52 DEL FEDERICO, LORENZO - Profili processuali della transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2007, volume 30, fascicolo 45, pag. 3658; LA CROCE, GIOVANNI - La transazione fiscale nell'intreccio di norme generali, norme speciali e norme costituzionali: è possibile uscire dal labirinto? in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, anno 2008, volume 30, fascicolo 12, pag. 1414

differenza di quanto accadeva con la vecchia transazione dei ruoli, bensì l'interesse sia economico che sociale di conservare complessi aziendali⁵³.

Fin da subito fu chiaro che, a differenza di quanto accadeva nella pregressa disciplina della transazione dei ruoli⁵⁴, la denominazione dell'istituto della transazione fiscale era impropria, o perlomeno atecnica.

Il significato classico del termine transazione lo si può agevolmente ritrovare nell'art. 1965 c.c. «*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.*». Le determinazioni che l'Amministrazione finanziaria esprime in merito alla proposta di transazione, anche se indubbiamente comportano una valutazione discrezionale, non si configurano di certo come concessioni; così come neanche, a sua volta, il richiedente non ha fatto concessioni, ma soltanto proposto un accordo anche con il Fisco da sottoporre all'omologazione del tribunale⁵⁵. Quindi non ha natura esclusivamente transattiva⁵⁶, almeno all'interno di un concordato preventivo, poiché non contiene reciproche concessioni al fine di porre fine ad una lite attuale o potenziale. L'art. 182^{TER}, quindi, è uno strumento di carattere procedurale volto a dar modo di partecipare alla procedura concorsuale attraverso l'Amministrazione finanziaria nelle sue vesti di creditore⁵⁷, non essendo obbligatorio un dialogo diretto tra Amministrazione

53 STASI, ENRICO - La transazione fiscale in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2008, volume 30, fascicolo 7, pag. 735

54 Anche se una parte minoritaria della disciplina inquadrava l'istituto della transazione dei ruoli nel contesto dei negozi solutori dove il creditore, non dovendo difendere la fondatezza del proprio diritto, rinuncia ad una parte dello stesso rinegoziando l'importo o le modalità del pagamento pur di ottenere un adempimento certo. DEL FEDERICO, LORENZO - Profili processuali della transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2007, volume 30, fascicolo 45, pag. 3658

55 PERRUCCI, UBALDO - Quale giudice per la transazione fiscale? in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 10, pag. 779; DEL FEDERICO, LORENZO - Profili processuali della transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2007, volume 30, fascicolo 45, pag. 3658

56 PISELLI, DIEGO - Concordato e transazione fiscale in www.ilcaso.it, anno 2009, doc.143 pag 5; LA MALFA, ANTONINO - Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo, Corriere tributario, anno 2009, volume 32, fascicolo 9, pag. 709; CECCHERINI, EROS - La transazione fiscale e l'art. 182^{TER} della legge fallimentare, Il diritto fallimentare e delle società commerciali, anno 2007, volume 82, fascicolo 6, pag. 961; Trib. Venezia 27 febbraio 2007

57 LA MALFA, ANTONINO - Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo, Corriere tributario, anno 2009, volume 32, fascicolo 9, pag. 707

finanziaria e contribuente né una trattativa tipica della transazione in senso civilistico⁵⁸. Si tratta di un istituto deflattivo che muove dalla proposta di un pagamento anche parziale di tributi e che sfocia in un procedimento concorsuale⁵⁹.

Pure il termine fiscale è tecnicamente improprio, originato probabilmente dalla valutazione dell'Amministrazione finanziaria delle posizioni fiscali del contribuente⁶⁰.

2.4. *L'evoluzione dell'istituto in seguito alle più recenti manovre fiscali*

Le manovre fiscali del legislatore degli ultimi anni si sono viste affrontare una crisi economica senza eguali. Perciò il legislatore ha ovviamente agito strategicamente sul diritto concorsuale al fine di calibrare l'uscita delle imprese incancrenite dal mercato da una parte e di ristrutturare e rilanciare le imprese meritevoli dall'altra. Punto nodale, ancora di più, è l'art. 182^{TER}, che idealmente funge da spartiacque tra le due situazioni, permettendo il rilancio di imprese che altrimenti sarebbero affossate dai pesanti debiti tributari e/o previdenziali.

L'obiettivo della Manovra 2010 è quello di favorire il ricorso, da parte dell'imprenditore in crisi, agli istituti del concordato preventivo o degli accordi di ristrutturazione del debito, ricordando ancora una volta la *ratio* delle recenti riforme orientate alla risoluzione delle crisi aziendali attraverso accordi aventi natura negoziale⁶¹; in concreto il legislatore ha previsto la prededucibilità dei crediti dovuti a nuovi finanziamenti erogati al fine della procedura concorsuale dai soci o dagli

58 LA MALFA, ANTONINO - Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo, Corriere tributario, anno 2009, v. 32, f. 9, pag. 710, Contro: PISELLI, DIEGO - Concordato e transazione fiscale in www.ilcaso.it, anno 2009, doc.143 pag 16; Trib. di Roma, dec. del 27 gennaio 2009

59 PERRUCCI, UBALDO - La nuova transazione fiscale in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 23, pag. 1761; DEL FEDERICO, LORENZO - Profili processuali della transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2007, volume 30, fascicolo 45, pag. 3658

60 PERRUCCI, UBALDO - Quale giudice per la transazione fiscale? in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 10, pag. 779

61 ANDREANI, GIULIO; RATTI, MASSIMILIANO - Il problematico ricorso a procedure concorsuali e transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2011, volume 34, fascicolo 12, pag. 944

intermediari bancari e finanziari, ha introdotto la possibilità per l'imprenditore di richiedere al tribunale la sospensione delle azioni esecutive e cautelari intraprese dai creditori al fine di completare le trattative e formalizzare l'accordo e, per quel che ci riguarda, ha modificato l'art. 182^{TER}.

Per questo il D.l. 78/10 convertito con L. 122/10 senza modifiche di rilievo, è andato ad integrare l'art. 182^{TER}; stride in tale ottica l'univoca rilevazione dell'atteggiamento dell'Agenzia delle entrate volto a sottovalutare il profilo economico delle proposte formulate⁶².

Ad ogni modo si è di fronte ad una ennesima modifica dell'istituto della transazione fiscale durante la sua relativamente breve esistenza seppur solo su singoli punti della norma la quale rimane invece immutata nei suoi capisaldi. Con il D.l. 78/10 il legislatore ha operato cinque interventi in merito all'art. 182^{TER}, tre dei quali hanno inciso direttamente mentre due lo riguardano indirettamente.

Innanzitutto ha equiparato alla disciplina del debito Iva il debito per ritenute operate e non versate; quindi è ora possibile una transazione per la sorte delle stesse esclusivamente dilatoria⁶³. Nonostante questa soluzione legislativa equipollente a quella dell'Iva, non si può certo dire che il legislatore sia stato spinto dalle stesse motivazioni. Infatti, come esamineremo nel dettaglio, la possibilità solo dilatoria per la sorte dell'Iva era spinta da esigenze comunitarie non esistenti nel caso delle ritenute. Qui la motivazione del legislatore è impedire la transazione di tributi non a carico dell'impresa in crisi, o meglio di tributi il cui soggetto passivo non è l'impresa in crisi, la quale funge solamente da sostituto d'imposta, cui la legge impone la riscossione del tributo. Quindi il legislatore ha voluto evitare al debitore di usufruire della transazione fiscale per debiti dovuti a tributi che non costituiscono una sua obbligazione esclusiva⁶⁴, probabilmente spinto anche da una motivazione di pregiudizio economico per l'Erario derivante da tale violazione o forse nel fatto che l'imprenditore in tal caso ha aggiunto alla violazione

62 ANDREANI, GIULIO; RATTI, MASSIMILIANO - Il problematico ricorso a procedure concorsuali e transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2011, volume 34, fascicolo 12, pag. 944

63 DALMAGGIONI, M.; ARTINA, R. - Procedure concorsuali, *Pratica Fiscale*, fascicolo 32, anno 2010, pag. 52; PINO, CARLO - Le novità fiscali della Manovra 2010 in *Pratica Fiscale*, anno 2010, fascicolo 25, pag. 27. *Trib. Rossano* 31 gennaio 2012

fiscale l'ulteriore elemento di disvalore relativo all'appropriazione di somme dovute ai dipendenti e non direttamente dal datore di lavoro al Fisco⁶⁵.

Le critiche hanno evidenziato come l'Amministrazione finanziaria, in realtà, non riceverebbe un danno superiore a quello cagionato dall'omesso versamento delle imposte proprie stesso. Infatti considerando che in situazioni patologiche caratterizzate dalla mancata esecuzione di ritenute seguita dal mancato versamento delle stesse il «sostituito» diventa coobbligato del «sostituto» e quindi a sua volta debitore dell'Erario⁶⁶. La modifica legislativa, quindi, troverebbe una giustificazione solamente in tali casi in cui il debito verso il sostituto derivasse dalla mancata esecuzione della ritenuta e quindi esisterebbe una coobbligazione che oltrepassi l'obbligazione esclusiva del debito stesso. Per questo motivo parte della dottrina⁶⁷ considera la previsione normativa priva di giustificazione e presupposto e ne chiede, come tale, la disattenzione.

La manovra estiva è andata a modificare anche la distinzione sostanziale e procedurale tra transazione fiscale all'interno della procedura di concordato preventivo e all'interno degli accordi di ristrutturazione del debito. Come vedremo nel dettaglio, è stata introdotta l'ipotesi di revoca automatica e l'autocertificazione di veridicità della documentazione⁶⁸.

Altra modifica portata dal D.l. 78/10 è l'introduzione del reato di infedele rappresentazione della situazione patrimoniale in occasione della presentazione della proposta di transazione fiscale; è stato aggiunto, infatti, un nuovo comma all'art. 11 del D.lgs. 74/00 rubricato «*Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*». Come

64 TRENTI, CLAUDIO; VACCARI, CARLO; ZANNONI RITA – La Transazione Fiscale. Connotati essenziali in Relazione della Commissione procedure concorsuali dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili di Modena del 8/10/10 in www.commercialisti.mo.it; ANDREANI, GIULIO; TUBELLI, ANGELO - La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2010, volume 33, fascicolo 27, pag. 2172

65 LA MALFA, ANTONINO - Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2010, volume 33, fascicolo 33, pag. 2695

66 Ai sensi dell'art.35 del D.p.r. 602/73 del 29 settembre 1973

67 ANDREANI, GIULIO; TUBELLI, ANGELO - La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2010, volume 33, fascicolo 27, pag. 2172

68 DALMAGGIONI, M.; ARTINA, R. – Procedure concorsuali, Pratica Fiscale, fascicolo 32, anno 2010, pag. 52; PINO, CARLO – Le novità fiscali della Manovra 2010 in Pratica Fiscale, anno 2010, fascicolo 25, pag. 27; DE PIRRO, R. - Procedure concorsuali in Pratica Fiscale, anno 2010, n.26, pagg. 30-32

esamineremo meglio nel proseguo del testo tale articolo è volto a punire chi, al fine di ottenere fraudolentemente l'assenso ex art. 182^{TER} presenti elementi attivi inferiori od elementi passivi superiori al valore effettivo⁶⁹.

Inoltre il legislatore ha integrato aspetti procedurali in merito alla transazione fiscale all'interno degli accordi di ristrutturazione del debito, facendo luce sulla controversia in merito alla documentazione necessaria. Era dubbio, infatti, se dovesse essere presentato anche il piano di ristrutturazione dei debiti ed al pagamento dei creditori come nella fattispecie del concordato preventivo. In senso positivo ha deciso il legislatore con la lett. b) dell'art. 29 del citato decreto, accompagnati inoltre da una dichiarazione del debitore o del legale rappresentante della rappresentazione fedele ed integrale della situazione dell'impresa, in particolare delle poste attive patrimoniali.

Infine tale decreto è intervenuto, con la lett. c) dell'art. 29, prevedendo una revoca automatica degli effetti della transazione fiscale ove i pagamenti dei debiti fiscali o previdenziali non vengano soddisfatti entro 90 giorni dalle scadenze previste. Tale norma è volta ad evitare gli effetti della transazione fiscale ove, tuttavia, il debitore non adempia compiutamente agli obblighi assunti.

Ad ogni modo il legislatore ha continuato sulla strada della doppia anima della transazione fiscale dovuta sia alla natura dell'istituto, prevalentemente procedurale nel concordato piuttosto che negoziale negli accordi, che al procedimento stesso⁷⁰. Non si tratta però della prima scissione dell'istituto, si ricorda, infatti, il divario tra transazione dei crediti fiscali da quelli previdenziali originata dal D.M. 4 agosto 2009 e successive circolari Inps e Inail attuative.

La manovra estiva ha integrato anche l'art. 87 del D.p.r. 602/73 che, pur non incidendo direttamente sull'art. 182^{TER}, merita comunque un approfondimento essendo

69 PINO, CARLO – Le novità fiscali della Manovra 2010 in *Pratica Fiscale*, anno 2010, fascicolo 25, pag. 27; DALMAGGIONI, M.; ARTINA, R. – Procedure concorsuali, *Pratica Fiscale*, fascicolo 32, anno 2010, pag. 52; DE PIRRO, R. - Procedure concorsuali in *Pratica Fiscale*, anno 2010, n.26, pagg. 30-32; ZANNI, M.; REBECCA G. - La disciplina della transazione fiscale: un "cantiere" sempre aperto in *Il fisco*, anno 2010, fascicolo 39; pag. 6306

70 LA MALFA, ANTONINO - Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 33, pag. 2697

di stretta pertinenza con lo stesso dato che si occupa della falciatura dei debiti tributari all'interno del concordato fallimentare. L'articolo citato stabilisce che l'agente della riscossione cui venga comunicata una proposta di concordato fallimentare deve trasmetterla senza ritardo alla Agenzia delle entrate «e la approva, espressamente od omettendo di esprimere dissenso, solamente in base a formale autorizzazione dell'Agenzia medesima». Tale disposizione può essere vista come una conferma⁷¹ della inapplicabilità della transazione fiscale al concordato fallimentare e della possibilità di proporre la falciatura dei crediti tributari e previdenziali sulla base del disposto dell'art. 124⁷² di cui si discuterà nel proseguo. Ne consegue che non si avranno quei limiti, tipici dell'art. 182^{TER}, delle imposte costituenti risorse proprie dell'UE nonché l'Iva e le ritenute operate e non versate⁷³.

Ad ogni modo è stato sollevato qualche dubbio in merito alla possibilità che la norma proposta possa raggiungere concretamente l'obiettivo⁷⁴, visti i tempi strettissimi imposti soprattutto considerato che il silenzio equivale al voto favorevole. A seguito della Manovra estiva l'Agenzia delle entrate ha emanato una circolare⁷⁵ ripercorrendo le novità introdotte alle procedure concorsuali.

In merito alla Manovra 2011 il D.l. 98/11 ha esteso alle imprese agricole, finora escluse dalla legge fallimentare, sia l'istituto degli accordi di ristrutturazione del debito sia quello della transazione fiscale, in attesa di una revisione legislativa della disciplina. Quindi, anche se per ora temporaneamente, anche l'imprenditore agricolo in stato di crisi può azionare lo strumento ex art. 182^{TER}.

In base all'art. 1 l.f. le disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo si applicano solamente alle imprese commerciali, il che implicitamente escludeva le

71 LA MALFA, ANTONINO - Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2010, volume 33, fascicolo 33, pag. 2697; Trib. di Roma dec. del 2 agosto 2010

72 LA MALFA, ANTONINO - Transazione fiscale applicabile anche al concordato fallimentare, Corriere tributario, anno 2008, volume 31, fascicolo 37, pagg. 2997-3000

73 Anche se, come vedremo, parte della giurisprudenza assegna valore procedurale a tali norme es. Corte di Cass., sent. 4 novembre 2011, n. 22931

74 LA MALFA, ANTONINO - Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2010, volume 33, fascicolo 33, pag. 2697

75 Circolare 4/E/11

imprese agricole dalle disposizioni dell'art. 182^{BIS} l.f.⁷⁶.

Il contesto normativo specifico di cui si potevano avvalere le imprese agricole in crisi, fino al 6 luglio 2011, era di fatto inesistente, tant'è che generalmente si ricorreva ad accordi extracontrattuali con i creditori, i quali solitamente ottenevano al massimo estensioni delle garanzie.

Le imprese agricole in crisi, quindi, non godendo di alcun beneficio dovuto all'applicazione di norme *ad hoc* vedevano messa a dura prova la loro stessa sopravvivenza e conseguentemente la loro prosecuzione dell'impresa.

La manovra 2011, quindi, ha temporaneamente fornito agli imprenditori agricoli la possibilità di azionare gli istituti ex artt. 182^{BIS} e 182^{TER} come strumenti di gestione delle situazioni di crisi o insolvenza che possono evitare la messa in liquidazione dell'impresa.

L'istituto ex 182^{BIS} l.f. nella giurisprudenza di merito maggioritaria era visto come autonomo rispetto al concordato preventivo, ma con lo stesso presupposto soggettivo di cui all'art. 1 l.f.. Conseguentemente l'art. 23, comma 43, della Manovra 2011 permette di fare chiarezza sulla natura dell'istituto. L'imprenditore agricolo, pur non assoggettato alla totalità delle procedure concorsuali, potrà ristrutturare la propria posizione debitoria in maniera autonoma al concordato preventivo.

Ne consegue che la transazione fiscale diventa un importante strumento anche per le aziende agricole soprattutto con riguardo alla possibilità di falciare anche i contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza ed assistenza obbligatorie e relativi accessori, di estrema utilità per le imprese agricole⁷⁷.

Gli accordi di ristrutturazione si dilungano su due fasi, la prima stragiudiziale nella quale l'imprenditore giunge ad un accordo con almeno il 60% dei creditori, e la seconda giudiziale nella quale l'accordo viene rimesso, insieme alla sua relazione di

76 Tribunale di Brescia, decreto 22 febbraio 2006; Tribunale di Bari, decreto 21 novembre 2005; BUONO, DOMENICO - Ristrutturazione del debito e transazione fiscale estese alle imprese agricole, Corriere tributario, anno 2011, volume 34, fascicolo 31, pag. 2555

77 BUONO, DOMENICO - Ristrutturazione del debito e transazione fiscale estese alle imprese agricole, Corriere tributario, anno 2011, volume 34, fascicolo 31, pag. 2558

attuabilità, all'omologa del tribunale. L'imprenditore deve presentare una relazione della situazione patrimoniale economica e finanziaria dell'impresa, uno stato analitico ed estimativo delle attività e l'elenco normativo dei creditori con relativi crediti e cause di prelazione, nonché l'elenco dei titolari dei diritti reali o personali su beni di proprietà o in possesso del debitore, nonché l'elenco dei beni e crediti con relativo valore.

La proposta, inoltre, deve prevedere il pagamento integrale e puntuale dei creditori estranei e, al fine dell'omologa, è necessaria la pubblicazione nel Registro delle imprese per consentire di eventuali opposizioni⁷⁸. Oltre il termine di trenta giorni il Tribunale procede all'accordo omologato con decreto motivato.

78 BUONO, DOMENICO - Ristrutturazione del debito e transazione fiscale estese alle imprese agricole, *Corriere tributario*, anno 2011, volume 34, fascicolo 31, pag. 2556

3. La transazione fiscale

3.1. Caratteristiche ed applicabilità

La transazione fiscale è quell'istituto volto all'ottenimento di un pagamento parziale o dilazionato dei debiti tributari da parte di un soggetto che si sottopone ad una procedura di concordato preventivo o ad un accordo di ristrutturazione dei debiti ex artt. 160 e 182^{BIS} l.f., normato dall'art. 182^{TER} della citata l.f..

E' utile precisare, in prima battuta, che la transazione fiscale si differenzia dagli ordinari strumenti deflattivi, previsti nell'ordinamento tributario al fine di dirimere eventuali controversie già sorte o prevenirne altre⁷⁹, poiché l'applicabilità di tale istituto resta circoscritta all'interno delle procedure concorsuali per le quali è prevista⁸⁰, ovvero concordato preventivo e accordo di ristrutturazione dei debiti, alla cui presentazione è subordinata⁸¹. Ne consegue, quindi, che l'intento dell'istituto è quello di incentivare l'imprenditore che, trovandosi in stato di crisi, voglia preservare l'attività di impresa attraverso la possibilità di ristrutturare la sua posizione debitoria, coinvolgendo tutti i creditori, sia anche l'Amministrazione finanziaria, parificando di fatto il credito tributario a tutti gli altri⁸².

Infatti, come si evince dalla lettura della circolare n. 40/E/08⁸³, obiettivo stesso

79 Tra i principali istituti volti ad una definizione agevolata delle controversie con l'Amministrazione finanziaria si segnalano la conciliazione giudiziale, ex art. 48 del D.lgs. 546/92, e l'accertamento con adesione, D.lgs. 218/97

80 PAPAEO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in Amministrazione & finanza, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pagg. 24, nonostante venga definito "strumento nuovo e più ampio"; PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo in Corriere giuridico, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 864

81 TAGLIONI, ANDREA - La transazione fiscale in sede fallimentare in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 4, pag. 292. E' stata riscontrata qualche analogia con la conciliazione giudiziale in PERRUCCI, UBALDO - Quale giudice per la transazione fiscale? in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 10, pagg. 778-779

82 TAGLIONI, ANDREA - La transazione fiscale in sede fallimentare in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 4, pag. 292; DEL FEDERICO, LORENZO - Questioni controverse sulla transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2010, volume 33, fascicolo 29, pag. 2380

della riforma è quello della composizione concordata della crisi, attraverso la valorizzazione degli accordi negoziali evitando, così, il dissesto dell'impresa. Tale principio è stato poi confermato dall'Agenzia anche da circolari più recenti⁸⁴.

Dunque i soggetti legittimati alla transazione fiscale sono esclusivamente coloro per i quali si applicano le disposizioni sul fallimento, ovvero in base al primo comma dell'art. 1 della l.f. «Sono soggetti alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo gli imprenditori che esercitano una attività commerciale, esclusi gli enti pubblici». Fermo restando, naturalmente, quanto disposto dal comma successivo, ovvero i limiti quantitativo dimensionali che, se riscontrati, escludono il soggetto *de quo* dal fallimento⁸⁵.

Da un punto di vista oggettivo, invece, l'istituto in esame viene proposto esclusivamente dal debitore⁸⁶ e può riguardare «i 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». La norma, quindi, oltre a questa indicazione generica non specifica esattamente quali tributi possono essere oggetto di transazione fiscale, suscitando, fin dalla sua nascita, un ampio dibattito della dottrina. L'articolo 182^{TER}⁸⁷ continua poi specificando «ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea». Tale indicazione è stata sicuramente uno dei punti più travagliati dell'articolo visti gli innumerevoli tentativi ermeneutici della dottrina e

83 «La ratio che giustifica il ricorso allo strumento transattivo da parte dell'odierno legislatore si lega essenzialmente all'esigenza di voler privilegiare la composizione concordata della crisi oppure la valorizzazione degli accordi negoziali, evitando così, per quanto possibile, il dissesto irreversibile dell'imprenditore commerciale. Questa esigenza rappresenta, come si è già detto, uno tra i principali obiettivi perseguiti con la riforma delle procedure concorsuali»

84 Circolare 20/E/2010 paragrafo 3.5

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

86 ZENATI, SILVIA A. - La transazione fiscale nella legge fallimentare in *Corriere tributario*, anno 2008, volume 31, fascicolo 23, pag. 1899

87 D'ora in poi per comodità si ometterà di specificare l.f. essendo chiaro che in mancanza di specificazione ci si riferirà alla legge fallimentare

della giurisprudenza volti alla identificazione dei tributi classificabili come risorsa propria dell'Unione europea. Ricordiamo, infatti, che per i tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, ovvero diritti agricoli e diritti doganali, il contribuente ha sempre avuto come punto di riferimento le Autorità amministrative italiane⁸⁸, le quali ad esempio effettuano i controlli, incassano i pagamenti, emanano gli atti impositivi e sanzionatori.

La transazione ex art. 182^{TER}, perciò, risulta sicuramente preclusa ai dazi doganali comunitari e ai diritti agricoli, poiché risultano risorse proprie dell'UE nonché ai debiti aventi ad oggetto il recupero di aiuti di Stato dichiarati illegittimi dall'UE⁸⁹. L'istituto in esame non risulta applicabile neppure per i tributi locali, regionali, provinciali e comunali, ad esempio Ici, Tosap, Tarsu, Imposta sulle pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni, Cosap o Tia poiché essi non vengono amministrati dalle Agenzie fiscali⁹⁰, mentre, dal 29 novembre 2008, è ammessa per quei contributi amministrati dagli Enti previdenziali o assistenziali⁹¹. Restano esclusi anche i crediti relativi a recuperi di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato comune ed i tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea.

Ad ogni modo, per tutti i tributi, ammissibili o non, al di fuori dell'art. 182^{TER}, restano valide le ordinarie disposizioni sui tempi, sui modi e sulla falcidia concordataria tipiche del concordato preventivo.

Il tributo principe simbolo della diatriba ermeneutica nata in seguito alla

88 DEL FEDERICO, LORENZO - Questioni controverse sulla transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 29, pag. 2378

89 Circolare 40/E/08, LA ROCCA, SERGIO - Il concordato preventivo e la transazione fiscale, *Bollettino tributario d'informazioni*, anno 2011, volume 78, fascicolo 3, pag. 188

90 PURI, PAOLO - La transazione fiscale al vaglio della Suprema Corte in *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 25, pag. 1995; PAPAEO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 25; PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo in *Corriere giuridico*, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 864

91 Sono invece transabili, a titolo esemplificativo, Irpeg, Ires, Irpef e relative addizionali ed imposte sostitutive, Irap, Imposte di registro, imposte ipotecarie e catastali, Imposte sugli atti, bollo, Imposta su successioni e donazioni, imposta sugli intrattenimenti, canoni demaniali e dazi di importazione ed esportazione, imposte di fabbricazione e di consumo, delle tasse sui contratti di borsa, canone di abbonamento alla televisione.

formulazione originaria dell'art. 182^{TER} è certamente l'Iva, anche per il suo peso sulla procedura concorsuale e, conseguentemente, sugli effetti stessi della transazione fiscale. Per questo motivo il legislatore, intervenendo sull'istituto in esame, ha specificato che per l'Iva, come anche per le ritenute operate ma non versate, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione di pagamento.

L'art. 182^{TER}, al fine di salvaguardare la *par condicio creditorum*⁹² e sulla falsariga del principio generale di cui all'art. 160, comma 1 lett. c) e comma 2, distingue tra credito assistito da privilegio e credito chirografario; per i primi prevede una percentuale, tempi di pagamento ed eventuali garanzie non inferiori ai crediti di pari grado o inferiori o a quelli con posizione giuridica o interessi economici omogenei; per i secondi prevede un trattamento non inferiore ai crediti di pari grado o inferiori.

Possono formare oggetto di transazione fiscale entrambe le categorie, indipendentemente dalla loro iscrizione a ruolo o da eventuali ipoteche iscritte dal concessionario⁹³.

La norma continua spiegando la procedura da utilizzare per la proposta di accordo per i crediti di natura fiscale da parte del debitore e gli adempimenti conseguenti del concessionario del servizio nazionale della riscossione e dell'ufficio fiscale competente. Al terzo ed al quarto comma, invece viene disciplinata l'adesione o il diniego, rispettivamente del direttore dell'ufficio e del concessionario.

Il quinto comma impone che la chiusura del concordato determini la cessazione della materia del contendere in tutte le eventuali liti aventi ad oggetto i tributi transati. Gli ultimi due commi dell'articolo disciplinano la transazione fiscale durante le trattative che precedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione del debito ex art. 182^{BIS}. In questa fattispecie la proposta di transazione fiscale, insieme alla documentazione ex art.

92 ALLEGRI, FEDERICA; ANZINI, SILVIA - La transazione fiscale e la crisi d'impresa, *Bancaria*, anno 2008, volume 64, fascicolo 5, pag. 60

93 PAPAIO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 25

161⁹⁴, va depositata sempre presso il concessionario e l'ufficio competente che effettuano le certificazioni e liquidazioni suesposte. A tale documentazione, però, si aggiunge la dichiarazione sostitutiva, del debitore o del suo legale rappresentante ai sensi dell'art. 47 del D.p.r. 445/00, di fedele ed integrale rappresentazione della situazione dell'impresa, con particolare riguardo delle poste attive del patrimonio.

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. Per quanto riguarda i tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, invece, 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.

Il comma di chiusura, infine, prevede la revoca automatica della transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui all'art. 182BIS, nel caso il debitore non esegua integralmente i pagamenti previsti entro 90 giorni dalle scadenze pattuite alle agenzie fiscali ed agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie.

Dalla lettura dell'articolo sembra trasparire la finalità di conservazione della capacità produttiva mediante la ristrutturazione del debito, in particolare quello erariale e contributivo⁹⁵ per quelle imprese in crisi non in grado di adempiere alle proprie obbligazioni.

Sembra naturale, però, come in effetti si è rilevato⁹⁶, che in tal senso sarebbe

94 D'ora in poi per comodità si ometterà di specificare l.f. essendo chiaro che in mancanza di specificazione ci si riferirà alla legge fallimentare

95 PERRUCCI, UBALDO - Quale giudice per la transazione fiscale? in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 10, pag. 778

96 DE MITA, ENRICO - L'accordo fiscale ha come arbitro solo l'Agenzia in Il sole24ore, 13 dicembre 2009, pag. 21; ROCCO, GIUSEPPE - I privilegi tributari e il riparto dell'insolvenza, tra interpretazione estensiva, eccesso di delega e transazione fiscale in Diritto e pratica tributaria, anno 2010, volume 81, fascicolo 3, pag. 509

inconcepibile un «doppio sconto» dovuto all'utilizzo dell'istituto in concerto con il concordato preventivo.

Ciò a cui si riferisce concerne la falcidia del debito tributario contenuta nella proposta di accordo accettata dall'Agenzia nel caso sia anche soggetta al pagamento percentuale in sede concordataria.

Per evitare tale situazione, secondo il mio parere, è opportuno distinguere nella proposta la debitoria fiscale già certa, la quale non dovrà essere oggetto di riduzione del proprio importo nominale, ma solo del pagamento percentuale. Diversamente, per quanto concerne i crediti oggetto di liti, è ammessa una prima riduzione dell'importo nominale e un successivo pagamento percentuale.

Rientrano nella transazione anche gli oneri accessori ai tributi e contributi suscettibili di transazione, sia quelli considerati propri, ovvero i relativi interessi e le indennità di mora, sia quelli considerati impropri, ovvero le relative sanzioni amministrative per violazioni tributarie⁹⁷ indipendentemente dal loro grado di privilegio.

Gli oneri accessori sono pienamente falcidiabili, indipendentemente dal tributo cui dipendono, come confermato dalla circolare citata⁹⁸.

3.2. *Tempi, modalità e procedura di presentazione*

Come anticipato al paragrafo precedente, i commi 2, 3 e 4 dell'art. 182^{TER} sono dedicati alla procedura operativa della transazione fiscale.

La proposta formale di transazione fiscale ex art. 182^{TER} va allegata e depositata insieme al ricorso per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo. Il debitore, ai sensi dell'art. 161, deve depositare tale ricorso per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo presso il tribunale competente⁹⁹.

97 Circolare 40/E/08 par. 4.2.3 che conferma quanto detto a riguardo in tema di transazione dei ruoli con circolare 8/E/05.

98 Circolare 40/E/08

99 O presso la sua sezione fallimentare se questa esiste

Il tribunale competente¹⁰⁰ è quello del luogo in cui l'impresa ha la sede principale, senza rilevare l'eventuale trasferimento della stessa nell'anno antecedente al deposito del ricorso *de quo*.

Nel fattispecie degli accordi di ristrutturazione del debito, invece, la domanda può essere posta sia anteriormente che contestualmente alle proposte di accordo con gli altri creditori¹⁰¹.

Possono essere oggetto di transazione, anche se per esse sia pendente una lite, le imposte derivanti dalle dichiarazioni fiscali presentate e non ancora liquidate, le imposte emergenti dalle dichiarazioni integrative, le imposte dovute a seguito della liquidazione delle dichiarazioni, le imposte contenute in atti di accertamento, avvisi di liquidazione, atti di recupero, atti di contestazione e/o di irrogazione delle sanzioni, nonché i crediti tributari iscritti a ruolo dall'Agenzia delle entrate¹⁰².

Alla proposta di transazione fiscale vanno, inoltre, allegate la copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è ancora pervenuto l'esito dei controlli automatici e le eventuali dichiarazioni integrative relative al periodo che trova compimento nella data di deposito del ricorso¹⁰³.

L'art. 182^{TER}, oltre agli allegati, non richiede una specifica forma o contenuto¹⁰⁴, in ossequio al principio di autonomia delle parti, ma le circolari apposite¹⁰⁵ specificano che

100 La competenza del tribunale è funzionale e, quindi, inderogabile

101 PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo in *Corriere giuridico*, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 865

102 ZENATI, SILVIA A. - La transazione fiscale nella legge fallimentare in *Corriere tributario*, anno 2008, volume 31, fascicolo 23, pag. 1898

103 PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo in *Corriere giuridico*, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 865; PAPALEO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 25; PERRUCCI, UBALDO - La nuova transazione fiscale in *Bollettino tributario d'informazioni*, anno 2009, volume 76, fascicolo 23, pag. 1762

104 PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo in *Corriere giuridico*, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 865; ZENATI, SILVIA A. - La transazione fiscale nella legge fallimentare in *Corriere tributario*, anno 2008, volume 31, fascicolo 23, pag. 1899

105 Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 18 aprile 2008 n.40/E; Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 10 aprile 2009 n.14/E; Circolare Inail del 26 febbraio 2010 n.8; Circolare Inps del 15 marzo 2010 n. 38.

la proposta di transazione fiscale dovrà contenere:

- dati identificativi del contribuente;
- eventuali elementi identificativi della procedura di concordato preventivo in corso;
- ricostruzione della posizione fiscale del contribuente, come a lui nota, con indicazione di eventuali contenziosi pendenti;
- illustrazione della transazione, con indicazioni di tempi, modalità e garanzie prestate per il pagamento, tenendo conto di tutti gli elementi utili per un giudizio di fattibilità e convenienza della proposta;
- indicazione, anche sommaria del contenuto del piano concordatario;
- ogni altro elemento utile all'accoglimento della proposta;
- la dichiarazione sostitutiva di atto notorio¹⁰⁶ che confermi che la documentazione prodotta rappresenti fedelmente ed integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio.

Contestualmente al deposito presso il tribunale competente della proposta di transazione fiscale in allegato al ricorso per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo, il debitore deve presentare copia della proposta formale di transazione e la relativa documentazione, sia al concessionario che all'ufficio competente, a pena di inammissibilità della domanda stessa¹⁰⁷.

Questi ultimi, rispettivamente, agiranno per certificare il debito iscritto a ruolo o sospeso e liquidare i tributi risultanti dalle dichiarazioni e certificare l'entità del debito derivante da atti di accertamento ancorché non definitivi per la parte non iscritta a ruolo, o vistata a ruolo ma non ancora consegnata al concessionario. Mentre è pacifico che l'Amministrazione finanziaria debba effettuare i controlli formali, visto l'esiguo lasso di

¹⁰⁶ Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000 n. 445 "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa" pubblicato S. O. alla G. U. n. 42 del 20 febbraio 2001, come prescritto dall'art. 182^{TER} l.f. grazie a modifica dell'art. 29 del D.l. 78/10

¹⁰⁷ PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo in *Corriere giuridico*, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 865

tempo sono in dubbio i controlli sostanziali¹⁰⁸. Tale tematica si ricollega con la questione della possibilità per l'Amministrazione finanziaria di accertare successivamente alla transazione fiscale e quindi sarà esaminata nel proseguo. Va da sé che in caso di irregolarità riscontrate durante la procedura seguirà un avviso di irregolarità al Commissario giudiziale.

Nel caso la proposta di transazione fiscale sia successiva all'apertura del concordato preventivo, i risultati dell'istruttoria, ovvero certificazione del debito ed avvisi notificati al debitore, devono essere trasmessi anche al Commissario giudiziale. Lo stesso li utilizzerà nell'ambito della verifica dell'elenco dei creditori e per la redazione dell'inventario del patrimonio, delle cause del dissesto e del comportamento del proponente, nonché sulla proposta di transazione e sulle garanzie offerte¹⁰⁹.

Il commissario giudiziale dovrà depositare tutta questa documentazione almeno tre giorni prima dell'adunanza dei creditori.

Ad ogni modo, Ufficio e concessionario dovranno adempiere ai loro compiti non oltre trenta giorni di tempo dalla data di presentazione della proposta, nonostante la natura ordinatoria del termine. Come confermato dalla circolare 40/E/08, infatti, il carattere del termine di 30 giorni contenuto nel secondo comma dell'art. 182^{TER}, è meramente ordinatorio e, inoltre, l'Amministrazione finanziaria non ha diritto ad ottenere un rinvio dell'udienza¹¹⁰.

Comunque, in pratica, l'Ufficio è chiamato ad anticipare l'attività di controllo formale dei periodi d'imposta oggetto di proposta transattiva, fornendo così una certificazione del debito alla base della proposta stessa¹¹¹. Visti i tempi ristretti, non è insolito che l'Ufficio o il concessionario, non riescano ad espletare i propri compiti entro

108 TOSI, LORIS - Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale, *Giustizia Tributaria*, anno 2008, fascicolo 1, pag. 31; GUIOTTO, ALBERTO – Opportunità della transazione fiscale e disciplina dei crediti privilegiati insoddisfatti in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2010, fascicolo 11, pag. 1281

109 PERRUCCI, UBALDO - La nuova transazione fiscale in *Bollettino tributario d'informazioni*, anno 2009, volume 76, fascicolo 23, pag. 1762

110 Corte di Cassazione, sez. I civ, 22 marzo 2010, sentenza n. 6901

111 PAPALETTO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 26

il termine prefissato¹¹², anche se, è stato rilevato¹¹³ che tale ritardo non intralci automaticamente la procedura di concordato, nonostante un'eventuale discordanza tra dati certificati e quelli proposti. Ad ogni modo la circolare 40/E/08 ha stabilito che l'Agenzia delle entrate può richiedere una proroga temporale solo in casi eccezionali opportunamente motivati.

Di diverso avviso è invece la Suprema Corte costituzionale¹¹⁴ che investita della problematica ha stabilito che il giudice non è tenuto a concedere rinvii se non nei casi previsti dalla legge. Inoltre, ha ricordato come l'art. 163 disponga il termine di, appunto, trenta giorni dalla data del provvedimento con il quale dichiara aperta la procedura di concordato per la convocazione dei creditori¹¹⁵. Ne consegue che il giudice, fissando il termine di trenta giorni ai sensi dell'art. 182^{TER} utilizza già il termine massimo e quindi non ha potere discrezionale in tal senso. Sicuramente, come pure ammette la stessa Corte di cassazione, tale lasso di tempo può impedire un accurato espletamento di tutte le procedure da parte dell'Amministrazione finanziaria, e infatti è ammesso un modesto sforamento a condizione di rispettare il termine di cui all'art. 181.

Nonostante gli adempimenti richiesti, risulta corretto sostenere che l'istituto, in base all'effetto prefissato, lascia comunque un certo margine di discrezionalità alle parti nella messa a punto della composizione conciliativa¹¹⁶; come, a titolo esemplificativo, la compensazione dei debiti tributari con crediti tributari vantati dal proponente, ove questi risultino certi, liquidi ed esigibili. Su questo margine discrezionale si cerca di far leva per proporre una transazione parziale del debito fiscale. Infatti il contribuente potrebbe non voler rinunciare ad un determinato contenzioso tributario, magari reputato come vincente, e, quindi, voler definire solo la parte rimanente del debito. Le risposte

112 Il Fisco ha precisato che non si tratta di un termine perentorio.

113 PAPAEO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 26

114 Cassazione a sez. Unite, sentenza del 17 maggio 2010 n. 2192

115 PURI, PAOLO - La transazione fiscale al vaglio della Suprema Corte in *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 25, pagg. 1991-1992

116 GRASSI, E. - Transazione fiscale e disponibilità dell'obbligazione tributaria in *Il fisco*, anno 2010, fascicolo 1, pag. 52; PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo in *Corriere giuridico*, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 866

dottrinali a questa tesi sono generalmente favorevoli, al più limitandosi ad osservare che difficilmente l'Amministrazione finanziaria acconsentirebbe ad un accordo ove la parte residua del credito sia incerta¹¹⁷.

Il terzo comma dell'articolo in esame disciplina l'adesione o il diniego alla proposta di concordato, relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, da parte del direttore dell'ufficio, su parere della direzione regionale, da effettuarsi tramite voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori, richiamando quindi il 1° comma dell'art. 178. Il quarto comma, invece, disciplina il voto in sede di adunanza dei creditori da parte del concessionario del servizio nazionale della riscossione, su indicazione del direttore dell'ufficio, previo parere della direzione regionale.

Queste ultime disposizioni rappresentano un aspetto molto carente da un punto di vista pratico poiché il dover consultare la Direzione regionale, nella speranza di ottenere un parere conforme nonché eventualmente attivare il concessionario mal si presta ad esigenze di celerità e sicuramente risulta incompatibile con la data di fissazione dell'udienza¹¹⁸.

Inoltre il direttore dell'ufficio che ha in carico i tributi in questione ed il concessionario non hanno alcuna autonomia nella decisione. Si ritiene infatti che la conformità del parere implichi che il voto sia espresso dallo stesso ufficio in un atto *ad hoc* che ricalchi il parere ricevuto¹¹⁹.

Ad ogni modo il parere della direzione, l'atto del direttore o quello del concessionario su indicazione del direttore dell'Ufficio sono atti di un sub-procedimento interno, quindi non impugnabili *ex se*¹²⁰, essi sono soltanto destinati ad esprimere un voto, eventualmente favorevole, in sede di adunanza dei creditori, voto che equivale, per espressa indicazione della legge, a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione del

117 PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo in *Corriere giuridico*, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 866

118 PERRUCCI, UBALDO - La nuova transazione fiscale in *Bollettino tributario d'informazioni*, anno 2009, volume 76, fascicolo 23, pag. 1763; PERRUCCI, UBALDO - Quale giudice per la transazione fiscale? in *Bollettino tributario d'informazioni*, anno 2009, volume 76, fascicolo 10, pag. 779

119 PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo in *Corriere giuridico*, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 866

120 Corte di Cassazione 2 novembre 2007, n. 23031

debito¹²¹. Ovviamente il voto espresso è richiesto sia per i crediti chirografari che per quelli assistiti da cause di prelazione, anche se in tal caso esclusivamente per la parte del credito non soddisfatta in via preferenziale ex art. 177, commi 2 e 3¹²².

In mancanza di specifici limiti imposti dalla legge in caso di proposta dilatoria, nella pratica essa potrà eccedere i limiti della rateazione esattoriale, ex art. 19 D.p.r. 602/73, sia per quanto riguarda il numero di rate che per la periodicità delle stesse¹²³. A riguardo, però, è utile tenere a mente il problema coordinativo in merito al divieto di non alterazione delle cause legittime di prelazione ex art. 160, comma 2, che scioglieremo nel proseguo.

Problema interpretativo sorto in ambito procedurale era sicuramente la locuzione “*contestualmente*”: è difficile pensare che il proponente riesca a presentare fisicamente la proposta nello stesso momento o perlomeno nella stessa giornata presso tutti e tre gli uffici in questione, anche in ragione degli orari di apertura degli sportelli appositi e della loro dislocazione fisica. La risoluzione di tale dubbio su un aspetto così marginale in maniera restrittiva potrebbe portare, di fatto, ad una falcidia dell'uso dello strumento giuridico della transazione fiscale.

L'Amministrazione finanziaria è intervenuta, con la risoluzione 5 gennaio 2009, n. 3/E, spiegando che «*la locuzione “contestualmente al deposito presso il tribunale”, contenuta nel secondo comma dell'art. 182^{TER} della l.f., non implica necessariamente che la domanda di transazione debba essere presentata all'Ufficio e all'Agente della riscossione nello stesso giorno in cui viene depositata presso il Tribunale la domanda di ammissione al concordato preventivo*». Quindi l'Agenzia delle entrate ritiene, correttamente¹²⁴, che si pongano in essere i vari depositi in tempi ragionevolmente brevi.

121 PERRUCCI, UBALDO - Quale giudice per la transazione fiscale? in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 10, pag. 779

122 GUIDARA, ANTONIO – Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione, Milano, Giuffrè, anno 2010, pag. 340

123 Ovvero le settantadue rate mensili; PAPAEO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in Amministrazione & finanza, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 25; DEL FEDERICO, LORENZO - Questioni controverse sulla transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2010, volume 33, fascicolo 29, pagg. 2378-2379

124 LA MALFA, ANTONINO - Ancora sui rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo in www.ilcaso.it, anno 2009, doc. 144, pag 2

La risoluzione citata sottolinea, infatti, come l'interesse di un deposito contestuale sia del proponente, poiché dal deposito stesso decorrono i termini ordinatori¹²⁵ di 30 giorni in cui l'Ufficio «dovrà provvedere, qualora ne ricorrano i presupposti, ai necessari adempimenti connessi con l'attività di controllo». Quindi si capisce come la tesi restrittiva non arrecherebbe alcuna utilità, a fronte del disagio per il contribuente, né al tribunale, né all'Amministrazione finanziaria né all'Agente della riscossione.

Diverso, invece, è il caso di mancata presentazione della domanda a tutte e tre le strutture previste dall'art. 182_{TER}¹²⁶.

Sul punto la citata risoluzione 3/E/09 ha ricordato che già la circolare 40/E/08 aveva chiaramente specificato che, per via del principio di indisponibilità del credito tributario, è inammissibile qualunque falcidia del credito tributario al di fuori dell'art. 182_{TER}. Ne consegue logicamente l'inammissibilità in caso di mancato rispetto delle disposizioni disciplinanti la transazione fiscale, incluse ovviamente le procedure individuate al secondo comma dell'art. 182_{TER}. Riassumendo la risoluzione 3/E/09 ritiene che la mancata triplice presentazione della domanda alle strutture competenti, comporti l'inammissibilità sia della falcidia sia della dilazione di pagamento del debito tributario¹²⁷.

Un passaggio molto controverso della procedura, ma che a mio avviso aumenterebbe la possibilità di adesione alla proposta da parte dell'Amministrazione finanziaria, è una sorta di contraddittorio tra questa e il debitore in cui, limitatamente per le pretese non definitive, sarebbe opportuno raggiungere l'accordo. Sebbene tale passaggio è ritenuto illegittimo dalla dottrina maggioritaria, non sembrerebbe certo ostativo alla transazione fiscale¹²⁸.

L'imprenditore può chiedere al Tribunale l'omologazione di un accordo di

125 Circolare 40/E/08 cit.

126 Ovvero Tribunale, Ufficio dell'Agenzia delle Entrate e Agente della riscossione

127 PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo in *Corriere giuridico*, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 866

128 In senso favorevole PISELLI, DIEGO - Concordato e transazione fiscale in www.ilcaso.it, anno 2009, doc.143 pag 16; In senso contrario: LA MALFA, ANTONINO - Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo, *Corriere tributario*, anno 2009, volume 32, fascicolo 9, pag. 710

ristrutturazione dei debiti stipulato con i creditori rappresentanti almeno il 60% dei crediti, qualora depositi una relazione di professionista particolarmente qualificato sull'attuabilità dell'accordo stesso con riferimento alla sua idoneità ad assicurare il regolare pagamento dei creditori estranei. Dal giorno di pubblicazione di tale accordo nel registro delle imprese e per i sessanta giorni i creditori per titolo e causa anteriore a tale data non possono intraprendere o proseguire azioni cautelari sul patrimonio del debitore¹²⁹.

Nell'ambito di tale procedura l'imprenditore può proporre la transazione fiscale prevedendo forme di soddisfazione per l'Amministrazione finanziaria diverse dal pagamento in denaro: attraverso compensazione o cessione di beni culturali ai sensi dell'art. 28 del D.p.r. 602/73, oppure mediante compensazione con crediti dell'impresa nei confronti dell'Amministrazione finanziaria¹³⁰.

In merito alla dilazione di pagamento, la dilazione di pagamento Iva, come per gli altri crediti, potrà superare i limiti dell'ordinaria rateizzazione esattoriale ex art. 19 del D.p.r. 602/73¹³¹, salvo nel caso la stessa transazione non preveda anche la dilazione di crediti previdenziali o contributivi, nel qual caso¹³² il trattamento di tale credito non potrà essere deteriore rispetto a quello dell'art. 3 D.M. 4 agosto 2009.

Gli adempimenti, i tempi, le modalità e la procedura di presentazione per la formazione dell'accordo ex art. 182^{TER} sono espressamente disciplinati per il concordato preventivo, ma si applicano anche a proposte di transazione inserite in accordi di ristrutturazione dei debiti¹³³. La proposta di transazione fiscale può riguardare

129 PERRUCCI, UBALDO - Quale giudice per la transazione fiscale? in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 10, pag. 778

130 PISELLI, DIEGO - Concordato e transazione fiscale in www.ilcaso.it, anno 2009, doc.143, pag. 5;
Contro: MANDRIOLI, LUCA - Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso in Giurisprudenza commerciale, anno 2008, volume 35, fascicolo 2, pagg. 308-309

131 NICODEMO, MASSIMILIANO; NICODEMO, LUCA - Transazione fiscale e ammissibilità del pagamento parziale dell'IVA in Diritto e pratica delle società, anno 2010, volume 13, fascicolo 1, pag. 84; PAPALETTO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in Amministrazione & finanza, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 30

132 Trib. Di Roma 20 aprile 2010

l'ammontare, la dilazione di pagamento e le garanzie¹³⁴.

3.3. *Tributi transabili*

a) *Tributi transabili e relativi accessori*

I tributi per cui si potrà esperire la transazione fiscale sono, a norma del primo comma dell'art. 182^{TER}, i tributi amministrati dalle Agenzie fiscali e i relativi accessori ovvero amministrati dalle quattro Agenzie fiscali istituite con l'art. 57 del D.lgs. 300/99¹³⁵.

Risultano quindi transabili, a titolo esemplificativo:

- Irpeg, Ires, Irpef e relative addizionali ed imposte sostitutive;
- Irap, Imposte di registro, imposte ipotecarie e catastali;
- imposte sugli atti;
- imposte di bollo;
- imposta su successioni e donazioni;
- imposta sugli intrattenimenti;
- canoni demaniali e dazi di importazione ed esportazione;
- imposte di fabbricazione e di consumo;
- tasse sui contratti di borsa;

133 PAPAEO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 26

134 LOCONTE, STEFANO - La transazione fiscale in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, anno 2008, volume 83, fascicolo 2, pag. 194

135 Ovvero alla Agenzia delle Entrate, Agenzia delle Dogane, Agenzia del Territorio e Agenzia del Demanio; si ricorda che il secondo comma dell'articolo citato 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, regolando con autonome convenzioni le modalità di svolgimento dei compiti e gli obblighi che ne conseguono*"

- canone di abbonamento alla televisione.

Rientrano nella transazione anche gli oneri accessori ai tributi e contributi suscettibili di transazione, sia quelli considerati propri, ovvero i relativi interessi e le indennità di mora, sia quelli considerati impropri, ovvero le relative sanzioni amministrative per violazioni tributarie¹³⁶ indipendentemente dal loro grado di privilegio.

In merito agli accessori del tributo Iva, in particolare, nella Circolare 40/E/08, infatti, al punto 4.2.1, si legge: «*In base al disposto del primo comma dell'articolo 182^{TER} della L.F: [...] è da ritenere che l'esclusione dell'IVA dalla transazione fiscale riguarda il solo tributo. Gli accessori relativi all'IVA, vale a dire gli interessi e le sanzioni, come indicato al punto 4.2.3, possono pertanto formare oggetto di transazione fiscale.*». Al punto 4.2.3, infatti, si afferma che «*L'articolo 182^{TER} include tra i crediti tributari suscettibili di transazione anche gli accessori al tributo. Al riguardo si ritiene che possano essere oggetto di transazione non solo gli accessori in senso proprio, vale a dire gli interessi relativi al tributo e l'indennità di mora, ma anche le sanzioni amministrative per violazioni tributarie*». Dato, quindi, che anche nel periodo antecedente alla possibilità di transigere l'Iva, i relativi accessori erano falcidiabili, ne consegue che l'introduzione da parte del legislatore della possibilità di dilazionare l'Iva non può certo escludere la possibilità per il debitore di proporre la falcidia dei relativi oneri accessori all'Iva.

Sarebbe, infatti, contraddittorio come anche attribuire il silenzio sugli accessori dell'Iva da parte del legislatore ad una sorta di divieto sia alla falcidia che alla dilazione degli stessi. Se il legislatore avesse inteso limitare la transazione fiscale dei crediti per accessori Iva alla sola dilazione verosimilmente lo avrebbe espressamente previsto. Inoltre, tale divieto alla falcidia non apparirebbe corretto anche perché finirebbe per limitare il trattamento degli accessori dell'Iva in maniera superiore rispetto al credito per il tributo stesso.

Sembra più ragionevole, invece, includere detti crediti accessori tra i crediti

¹³⁶ Circolare 40/E/08 par. 4.2.3 che conferma quanto detto a riguardo in tema di transazione dei ruoli con circolare 8/E/05.

transigibili ex art. 182^{TER}, anche alla luce della buona riuscita della transazione stessa, principio sottoscritto anche dalla stessa Agenzia delle Entrate¹³⁷.

Concludendo gli oneri accessori sono pienamente falcidiabili, indipendentemente dal tributo cui dipendono, come confermato dalla circolare citata¹³⁸.

b) Iva

Come anticipato in precedenza quello dell'Iva è stato uno dei punti più dibattuti dell'intero istituto, in cui giurisprudenza e dottrina hanno avuto un andamento altalenante in un susseguirsi di interpretazioni e tesi a riguardo.

In questa sede è opportuno ripercorrere l'evoluzione interpretativa, nonché l'indagine sulla natura comunitaria piuttosto che nazionale del tributo, alla luce dei riflessi sulla questione di falcidiabilità o meno dell'Iva a seconda del carattere eccezionale o speciale del divieto presente nell'art. 182^{TER}.

Il problema interpretativo sorge, o forse dovrei dire sorgeva, con l'introduzione dell'istituto stesso, poiché il dettato normativo originario faceva eccezione ai tributi ammessi alla transazione fiscale quelli «*costituenti risorse proprie dell'Unione europea*» senza precisare null'altro.

Ai nostri fini, quindi, risulta indispensabile interrogarsi sulla natura dell'Iva e se essa rientri o meno tra i tributi propri dell'Unione europea.

Inoltre si pensi che base alla normativa comunitaria ogni Stato membro ha il divieto di disporre una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di procedere ad accertamento e verifica dei tributi aventi natura europea. L'ammissione dei debiti Iva nell'applicazione dell'art. 182^{TER} potrebbe, quindi, generare sanzioni comunitarie, nell'eventualità che fosse dimostrato che l'Amministrazione finanziaria non costituisce il legittimo destinatario del tributo oggetto di transazione fiscale¹³⁹. Si segnala comunque una posizione minoritaria in dottrina e in giurisprudenza contraria

137 Circolare 20/E/10, al paragrafo 3.5

138 Circolare 40/E/08

alla possibilità della negoziazione remissoria del debito per Iva¹⁴⁰.

L'Agenzia delle entrate con la circolare 40/E/08, in applicazione di una direttiva comunitaria¹⁴¹, aveva escluso la transazione dell'Iva in attesa di nuove disposizioni da parte della stessa; infatti, dopo l'intervento legislativo è intervenuta nuovamente con la circolare 14/E/09, la quale, al paragrafo 3, ha confermato l'orientamento intrapreso, ovvero la possibilità solo dilatoria per la domanda di transazione fiscale per il credito Iva. Diversamente l'Agenzia delle entrate, sempre con le citate circolari, ammette la falcidia per gli accessori e gli interessi, poiché solo la sorte del tributo è parametro determinativo del contributo italiano alla Unione europea; in merito a quest'ultima disposizione sugli accessori non si rileva alcuna discordanza, poiché sarebbe in ogni caso incongruo ed eccessivo estendere il divieto dibattuto ad interessi e sanzioni appesantendo inutilmente le prospettive del proponente e quelle di maggior recupero dell'Erario¹⁴².

Ad ogni modo si rilevi la centralità della normativa comunitaria nella questione dell'Iva come risorsa propria dell'Unione europea o meno. Secondo la citata Decisione del Consiglio dell'Unione Europea¹⁴³ «*costituiscono risorse proprie iscritte nel bilancio dell'Unione europea le entrate provenienti (omissis) dall'applicazione di un'aliquota uniforme, valida per tutti gli Stati membri, agli imponibili IVA armonizzati, determinati secondo regole comunitarie.*». Al successivo paragrafo 4, poi, si esplica un algoritmo da utilizzare per individuare l'aliquota uniforme. Ne consegue che, in realtà, la somma corrisposta all'Unione non ha nulla a che vedere con l'Iva dovuta sulle operazioni interne. Tale decisione è stata poi attuata tramite la direttiva Cee 112/06¹⁴⁴.

139 ANDREANI, GIULIO; TUBELLI, ANGELO - La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 27, pag. 2171; LO CASCIO, GIOVANNI – Osservazioni alla modifica dell'art. 182^{TER} l.fall. In *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, anno 2009, fascicolo 1, pag.5

140 Dottrina: MAZZUOCCOLO, L. – Transazione fiscale in *Il Fisco*, anno 2006, pag. 5924; Giurisprudenza: Tribunale di Piacenza, decreto del 1 luglio 2008

141 Decisione del Consiglio n. 2000/597/CE Euratom attuato tramite direttiva Cee 112/06

142 LA MALFA, ANTONINO - L'Agenzia delle entrate illustra l'estensione della transazione fiscale all'IVA [Commento a circ. Agenzia entrate 10 aprile 2009, n. 14/E], *Corriere tributario*, anno 2009, volume 32, fascicolo 24, pag. 1948

143 Decisione n. 2000/597/CE Euratom; art. 2 paragrafo 1, lett. c)

144 Direttiva Cee 28 novembre 2006, n.112 "Direttiva Ce del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

C'è da dire, però, come il Parlamento europeo abbia successivamente contrariato tale disposizione argomentando sul futuro delle risorse proprie dell'Unione europea, affermando che l'Iva, per le sue modalità di determinazione, non può considerarsi a tutti gli effetti una risorsa propria dell'Unione europea¹⁴⁵. Forse è deducibile una lungimiranza del legislatore italiano nel predisporre l'art. 182_{TER} ad ogni successiva evoluzione del sistema delle entrate dell'Unione europea.

Ad ogni modo, ciò che rileva in questa sede, è che, conseguentemente non tutta l'imponibile Iva è di spettanza dell'Unione europea, bensì solamente una quota. Come illustrato dal Tribunale di Milano¹⁴⁶: *«L'imponibile Iva di uno stato della Comunità Europea è solo il parametro cui applicare una aliquota concordata da tutti i paesi membri...parametro che prescinde dalla riscossione dell'imposta dovuta al singolo contribuente italiano e, quindi, qualunque sia la percentuale di pagamento del credito Iva proposta dal ricorrente nella transazione fiscale ex art. 182_{TER} l.f. essa non modificherà mai l'imponibile nazionale su cui calcolare la risorsa spettante alla CEE. Conseguentemente l'Iva, quale imposta nazionale amministrata dalle Agenzie fiscali, non rientra tra le risorse proprie dell'Unione europea; da ciò discende che l'Iva può essere oggetto di transazione fiscale ex art. 182_{TER} e, quindi, di pattizia previsione di pagamento percentuale».*

Infine è utile ricordare come la previgente disciplina della transazione dei ruoli aveva ammesso la transabilità dell'Iva, in caso di maggiore economicità e proficuità rispetto alla riscossione coattiva.

Una larga parte della dottrina¹⁴⁷, nonché della giurisprudenza di merito¹⁴⁸, si è schierata a favore di tale tesi, non classificando l'Iva come risorsa propria dell'Unione europea.

La dottrina maggioritaria ha sempre lamentato l'interpretazione ostativa alla

145 Risoluzione del 29 marzo 2007 del Parlamento europeo

146 Tribunale di Milano, decreto del 13 dicembre 2007 n. 13728

147 NICODEMO, M.; NICODEMO, L. - Transazione fiscale e ammissibilità del pagamento parziale dell'IVA in Diritto e pratica delle società, anno 2010, volume 13, fascicolo 1, pag. 82; DEL FEDERICO, LORENZO - Questioni controverse sulla transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2010, volume 33, fascicolo 29, pag. 2378

148 Tribunale di Mantova, decreto del 26 febbraio 2009; Trib. Piacenza 1 luglio 2008; Trib. Milano 13 dicembre 2007

transabilità dell'Iva come improponibile per l'eccessivo depotenziamento nei confronti dell'istituto visto il peso degli importi Iva rispetto agli altri crediti concorsuali che spesso si riscontra nella pratica¹⁴⁹.

Nonostante questo il legislatore, come richiesto dalla citata circolare 40/E/08, è intervenuto normativamente sull'art. 182^{TER} con l'art. 32 comma 5, lett. a), del D.l. 185/08, successivamente convertito, disponendo esplicitamente che, ai fini dell'Iva «*la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento*». Perciò tutt'oggi la transazione fiscale in merito all'Iva può avere carattere solamente dilatorio per l'ammontare dell'imposta; pacificamente potranno comunque essere sia falcidiati che dilazionati i relativi accessori.

Tale intervento legislativo, che verrà poi replicato in tema di ritenute operate e non versate, ha di fatto classificato l'Iva come risorsa non propria dell'Unione europea, altrimenti il legislatore non sarebbe stato spinto a vietarne la falcidia¹⁵⁰.

Sicuramente l'intervento del legislatore non ha di certo placato il dibattito, viste le obiezioni dottrinali sorte in seguito; si segnala infatti che sia la dottrina¹⁵¹ che la giurisprudenza hanno rilevato che tale disposizione si pone in contrasto con:

- la parte finale del comma 2 dell'art 160, il quale disciplina il pagamento non integrale dei creditori privilegiati, senza distinguere i tributari, il quale non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione¹⁵². L'ordine di privilegio per l'Iva, ai sensi dell'art. 2778 c.c., si pone, infatti, solo al

149 Tra gli altri ZANNI, M.; REBECCA G. - La disciplina della transazione fiscale: un "cantiere" sempre aperto in Il fisco, anno 2010, fascicolo 39; pag. 6302; TAGLIONI, ANDREA - La transazione fiscale in sede fallimentare in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 4, pag. 296; PERRUCCI, UBALDO - Quale giudice per la transazione fiscale? in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 10, pag. 778; FICARI, VALERIO - Transazione tributaria a dubbia giurisdizione, Associazione tributaristi italiani in Il sole24ore del 30 giugno 2008, pag.37

150 Tribunale di Mantova, decreto del 26 febbraio 2009

151 LA MALFA, ANTONINO - Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo, Corriere tributario, anno 2009, volume 32, fascicolo 9, pag. 709; DEL FEDERICO, LORENZO - Questioni controverse sulla transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2010, volume 33, fascicolo 29, pag. 2379; PAPAEO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in Amministrazione & finanza, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 17; PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo in Corriere giuridico, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 864

diciannovesimo grado, e, conseguentemente, prevederne il soddisfacimento integrale, se pur dilazionato, implicherebbe il pagamento integrale di tutti i crediti privilegiati di livello superiore, rendendo di fatto l'istituto completamente inapplicabile;

- la parte iniziale del comma 2 dell'art. 160, dove è ammessa la falcidia concordataria dei crediti privilegiati posta la condizione che la proposta si dimostri conveniente rispetto all'alternativa della liquidazione fallimentare dei beni del debitore costituenti la garanzia dei privilegiati;
- l'art. 184, il quale impone il concordato omologato obbligatorio per tutti i crediti anteriori all'apertura, quindi sono ricompresi anche i crediti Iva.

Si apriva così il dibattito sul tema centrale della transazione fiscale, ovvero il suo rapporto con l'istituto del concordato preventivo che proveremo ad esaminare nel dettaglio nei paragrafi successivi.

Parte della giurisprudenza, come della dottrina, ha superato tale disarmonia sistemica interpretando la transazione fiscale come istituto non necessario né vincolante ai fini dell'omologazione del concordato preventivo¹⁵³ contenente il pagamento dei debiti erariali inferiore al dovuto; il concordato, infatti, sarà omologato nel caso in cui la maggioranza dei creditori lo approvi, indipendentemente dall'assenso o dal dissenso della singola Amministrazione finanziaria.

Questa posizione convincente, però, è stata disattesa recentemente dalla giurisprudenza di merito¹⁵⁴, la quale, pur riconoscendo la natura non obbligatoria della transazione fiscale, ha interpretato il divieto di falcidiare l'Iva non come norma processuale ristretta all'istituto in cui è inserita, bensì come norma sostanziale e,

152 PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologazione del concordato preventivo in *Corriere giuridico*, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 864; DEL FEDERICO, LORENZO - Questioni controverse sulla transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 29, pag. 2379

153 Trib. Mantova, decreto del 26 febbraio 2009, App. di Genova, decreto del 16 dicembre 2009; Trib. La Spezia, decreto 2 luglio 2009, App. di Genova, decreto del 16 dicembre 2009, Trib. di Milano, decreto del 12 ottobre 2009

154 Corte di Cassazione 4 novembre 2011 n. 22931; Trib. Salerno 9 novembre 2010; Contro: Trib. La Spezia 2 luglio 2009; Trib. Roma 16 dicembre 2009

conseguentemente, applicabile anche al concordato preventivo.

Tale tesi risulta poco convincente, poiché non smonta le obiezioni di cui sopra, e perché se così fosse tale norma sostanziale sarebbe stata sicuramente inserita altrove, non nel diritto concorsuale e sicuramente non in un istituto azionabile a scelta del debitore.

Altro punto irrisolto dell'istituto, su cui le citate circolari non chiariscono, è il criterio di conteggio della falcidia massima consentita dalla legge. Esso viene imposto dal primo comma dell'art. 182^{TER} il quale per i crediti privilegiati è la percentuale dei crediti di grado inferiore o aventi interessi economici omogenei e per i crediti chirografari gli altri crediti chirografari o, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole¹⁵⁵. La norma non chiarisce, infatti, se come parametro per tale limite vadano considerate solo le voci escluse dal divieto, ovvero interessi e le sanzioni, oppure l'intero credito originario unitariamente considerato¹⁵⁶. Nel caso del credito Iva l'interpretazione estensiva di tale norma determinerebbe un buon margine di manovra, mentre l'interpretazione restrittiva, che distingue tra parte falcidiabile e non in base a considerazioni di tipo ontologico tra sorte ed accessori, calcolerà la percentuale di falcidia massima solo sugli interessi e sanzioni¹⁵⁷.

La dilazione di pagamento Iva, come per gli altri crediti, potrà superare i limiti dell'ordinaria rateizzazione esattoriale ex art. 19 del D.p.r. 602/73¹⁵⁸, salvo nel caso la

155 A titolo puramente esemplificativo ove sia previsto per un credito privilegiato inferiore il pagamento del 50% il credito privilegiato tributario di grado superiore non potrà prevedere una percentuale inferiore; ove non vi siano privilegi per i crediti tributari non è previsto un minimo se non il trattamento degli altri crediti, salvo l'impossibilità di colpire la sorte per l'Iva e le ritenute operate e non versate.

156 A titolo puramente esemplificativo ove la sorte di un credito Iva ammontasse a 100 e i relativi accessori a 50, la falcidia degli altri crediti privilegiati o chirografari del 50%, si potrebbe considerare come limite massimo in un caso 25, nell'altro 75.

157 LA MALFA, ANTONINO - L'Agenzia delle entrate illustra l'estensione della transazione fiscale all'IVA [Commento a circ. Agenzia entrate 10 aprile 2009, n. 14/E], Corriere tributario, anno 2009, volume 32, fascicolo 24, pagg. 1948-1949

158 NICODEMO, MASSIMILIANO; NICODEMO, LUCA - Transazione fiscale e ammissibilità del pagamento parziale dell'IVA in Diritto e pratica delle società, anno 2010, volume 13, fascicolo 1, pag. 84; PAPALEO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in Amministrazione & finanza, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 30

stessa transazione preveda anche la dilazione di crediti previdenziali o contributivi. In tal caso la giurisprudenza di merito¹⁵⁹ ha stabilito che non sarà ammissibile un concordato preventivo con dilazione del pagamento del debito Iva superiore a quanto previsto per i debiti previdenziali e contributivi, ai sensi dei n. 7) ed 8) dell'art. 2778 c.c. e dell'art. 3 del D.M. del 4 agosto 2009¹⁶⁰. Perciò nel caso la transazione fiscale contenga la dilazione dei debiti contributivi o previdenziali il trattamento del debito Iva non potrà essere superiore a sessanta rate mensili, con applicazione degli interessi al tasso legale vigente.

c) Irap ed altri tributi

Sono ammessi alla transazione fiscale anche i tributi il cui gettito spetta agli enti territoriali, purché amministrati dalle agenzie fiscali per espressa attribuzione di legge o per attribuzione da parte degli stessi enti locali.

Sono amministrati dall'Agenzia delle entrate tributi quali: imposta di bollo, imposta sugli intrattenimenti e soppressa imposta sugli spettacoli e tributi connessi, tasse automobilistiche, canone di abbonamento alla televisione, il soppresso contributo per il servizio sanitario nazionale.

Anche l'Irap sembra rientrare a pieno titolo nell'ambito applicativo della transazione fiscale nonostante l'orientamento minoritario e recessivo che tende ad escluderla facendosi leva con la spettanza del gettito e sulla potestà legislativa¹⁶¹. Eppure la competenza amministrativa a gestire è dell'Agenzia delle entrate e quindi rientra legittimamente tra i tributi di cui all'art 182^{TER}¹⁶².

In merito all'Ici nonostante un'isolata opinione discorde¹⁶³ è pacifica la sua esclusione dai tributi transabili dall'art. 182^{TER}.

¹⁵⁹ Trib. di Roma 20 aprile 2010; Trib. di Roma dec. del 2 agosto 2010

¹⁶⁰ In G.U. n. 251 del 28 ottobre 2009

¹⁶¹ DEL FEDERICO, LORENZO - La nuova transazione fiscale secondo il Tribunale di Milano: dal particolarismo tributario alla collocazione endoconcorsuale, Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2008, volume 30, fascicolo 3, pag. 344

¹⁶² Tribunale di Milano, dec. del 13 gennaio 2007

Sono altresì esclusi dalla sfera operativa della norma in questione i tributi propri degli enti locali: tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, imposta comunale di pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni nonché le entrate prive di natura tributaria gestite dalle agenzie fiscali¹⁶⁴.

d) Crediti verso enti previdenziali

Mediante il cosiddetto decreto anti crisi¹⁶⁵ il legislatore ha ammesso alla transazione fiscale anche «i contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori». Ad aprile 2009 la circolare 14/E ha conseguentemente espresso l'esigenza di una opportuna differenziazione delle procedure alla luce di questa nuova fattispecie in concerto alla dottrina¹⁶⁶. Era chiaro, infatti, come l'estensione, sia analogica che interpretativa, delle norme dei commi due, tre, quattro e cinque dell'art. 182^{TER} fosse di difficile applicazione, vista la peculiarità delle norme citate; punto chiarito già in origine dal legislatore che, nell'art. 32 del D.l. 185/08 rinviava ad un regolamento attuativo interministeriale. Eppure sarebbe stato più opportuno un intervento chiarificatore sull'istituto della transazione fiscale nel suo insieme, onde evitare disparità di trattamento tra le obbligazioni pubbliche in questione¹⁶⁷.

Ad ogni modo si andava consolidando nell'aspettativa dottrinale una impossibilità di rinvio da parte del giudice per motivi eccezionali per consentire agli Uffici di procedere con la certificazione oltre il termine di 30 giorni come può accadere per

163 LAMBERTI, CESARE - La Corte dei conti 'ignora' la nuova transazione fiscale del diritto fallimentare e l'autonomia finanziaria degli Enti locali in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria, anno 2007, volume 14, fascicolo 6, pagg. 517-521

164 STASI, ENRICO - La transazione fiscale in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2008, volume 30, fascicolo 7, pag. 736

165 D.l. 185/09 poi conv.

166 LA MALFA, ANTONINO - L'Agenzia delle entrate illustra l'estensione della transazione fiscale all'IVA [Commento a circ. Agenzia entrate 10 aprile 2009, n. 14/E], Corriere tributario, anno 2009, volume 32, fascicolo 24, pagg. 1951

167 DEL FEDERICO, LORENZO - Il commento [a circolare Agenzia delle Entrate 10 aprile 2009 n.14/E] in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2009, fascicolo 11, pag. 1361

l'Amministrazione finanziaria, dando ai contributi regole ordinarie.

Perciò conseguentemente sul punto è intervenuto il Ministero del Lavoro, della Salute e delle Politiche Sociali che, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, tramite D.M. del 4 agosto 2009¹⁶⁸, ha definito le modalità di applicazione, nonché i criteri e le condizioni di accettazione, da parte degli enti gestori di forme di previdenza ed assistenza obbligatorie, degli accordi sui crediti contributivi. Tale D.M. demandava, a sua volta, ai singoli enti gestori, ovvero principalmente ad Inps ed Inail, l'emanazione di circolari operative¹⁶⁹.

Parte della dottrina¹⁷⁰ ha, da subito, trovato i limiti imposti, soprattutto dall'art. 3 del citato decreto, eccessivamente vincolanti¹⁷¹, poiché ulteriormente restrittivi di quelli imposti dallo stesso art. 182^{TER}; tale affermazione è stata effettuata sia in merito ai limiti al pagamento parziale, sia ai limiti al pagamento rateizzato; soprattutto in quest'ultimo caso si è sottolineato come tale limite, ex. comma 3 dell'art. 3 citato, sia quello della ordinaria rateazione contributiva¹⁷², fruibile dalle imprese in difficoltà che non ricorrono a strumenti di soluzione della crisi previsti¹⁷³.

Pur rimandando a sua volta ai vari Istituti per una disciplina specifica, il citato D.M. incarica gli Enti previdenziali ed assistenziali, così come avviene per l'Amministrazione finanziaria, di una duplice valutazione, ovvero formale e di merito.

168 In G.U. n. 251 del 28 ottobre 2009

169 Rispondenti tramite circolare Inail n.8 del 26/2/2010 e circolare Inps n. 38 del 15/3/2010; in merito alla vincolatività delle circolari amministrative si segnala la sentenza della Corte di Cassazione Sez. Un. 2 novembre 2007, n. 23031 che ha chiarito che le circolari non hanno efficacia normativa esterna.

170 CESCHEL, CARMEN - Gli accordi sui crediti contributivi nella transazione fiscale, *Diritto e pratica delle società*, anno 2010, volume 13, fascicolo 4, pagg. 63-69; PAPALETTO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 28; DI MARZIO, FABRIZIO - La crisi d'impresa: questioni controverse nel nuovo diritto fallimentare, G. Bozza ... [et al.], Assago, CEDAM, anno 2010, pag. 374

171 «Art. 3. Limiti dei crediti ammissibili: 1. 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 quaranta per cento. 2. La proposta di pagamento parziale per i crediti di natura chirografaria non può essere inferiore al trenta per cento. 3. La proposta di pagamento dilazionato non può essere superiore a sessanta rate mensili con applicazione degli interessi al tasso legale, nel tempo, vigente.»

172 60 rate mensili con applicazione del tasso legale

173 Sempre PAPALETTO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 28

In via preliminare devono eseguire un controllo sulla relazione del professionista che accompagna il piano di ristrutturazione dell'impresa in crisi, ovviamente richiesta sia in caso di concordato preventivo sia di accordo di ristrutturazione. Essi, infatti, potranno accettare la proposta di transazione soltanto in caso che le seguenti condizioni vengano soddisfatte:

- 1) idoneità dell'attivo ad assicurare il soddisfacimento dei crediti anche mediante prestazione di eventuali garanzie;
- 2) riconoscimento formale ed incondizionato del credito per contributi e premi e rinuncia a tutte le eccezioni che possano influire sulla esistenza ed azionabilità dello stesso;
- 3) correttezza nel pagamento dei contributi e premi dovuti per i periodi successivi alla presentazione della proposta di accordo;
- 4) versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti ai fini dell'accesso alla dilazione dei crediti;
- 5) essenzialità dell'accordo ai fini della continuità dell'attività dell'impresa e di ogni possibile salvaguardia dei livelli occupazionali, tenuto conto dell'importanza che la stessa riveste nel contesto economico-sociale dell'area in cui opera.

Questo decreto ministeriale appare fin troppo articolato, poiché andando oltre alle mere modalità di applicazione ed ai criteri di valutazione, formula delle disposizioni *contra legem* o con limiti giudicati eccessivamente elevati¹⁷⁴. Ne sono un esempio i limiti imposti ai crediti chirografari i quali non possono essere dilazionati con oltre sessanta rate mensili ed ad un tasso inferiore a quello tasso legale: limiti che di fatto rendono inutile il ricorso alla transazione fiscale poiché sono quelli normalmente applicabili nel regime ordinario. E' stata, perciò, stravolta la logica meramente attuativa imposta dalla legge delega ed è stata inoltre imposta una disparità di trattamento tra i

¹⁷⁴ CESCHEL, CARMEN - Gli accordi sui crediti contributivi nella transazione fiscale, *Diritto e pratica delle società*, anno 2010, volume 13, fascicolo 4, pag. 64; DEL FEDERICO, LORENZO - Questioni controverse sulla transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 29, pag. 2379

contributi previdenziali e i tributi erariali¹⁷⁵. Tali disparità di trattamento, nonché la mancanza di legittimità sarebbero sufficienti per la disapplicazione del decreto ministeriale da parte delle Autorità amministrative ai sensi dell'art. 5 della L. 2248/65, le quali, invece, hanno prontamente eseguito.

In merito alle circolari prodotte dagli Enti, quella prodotta dall'Inail descrive minuziosamente¹⁷⁶ tutta la procedura operativa¹⁷⁷.

Tale circolare, in *primis*, abbraccia l'impossibilità di proporre una falcidia dei debiti per premi Inail, per i quali, pertanto, sarà ammissibile esclusivamente una dilazione di pagamento; la falcidia, quindi, sarà possibile solamente per gli accessori, ovvero sanzioni civili ed interessi, ma entro determinati limiti.

La proposta va presentata alla sede Inail competente e si considera validamente presentata anche se il debitore la trasmette tramite l'Agente della riscossione; la sede competente, poi, effettuerà l'istruttoria formale e di merito, verificando, in particolare, che siano rispettati i limiti fissati dal decreto di cui sopra ed elaborando un parere. Organo cui spetterà la decisione è il Direttore Regionale, il quale la formalizzerà con apposito atto motivato e la trasmetterà immediatamente¹⁷⁸ al debitore e ad Equitalia. Il provvedimento indicherà analiticamente i crediti contributivi che saranno pagati e quelli oggetto di rinuncia, compresi i relativi interessi di mora.

Se tale proposta è inserita in un concordato preventivo, l'adesione o il diniego alla proposta vengono espressi in sede di adunanza dei creditori con voto favorevole o contrario con atto del direttore della sede Inail competente o suo incaricato, per i premi e accessori non iscritti a ruolo, o dall'agente della riscossione su indicazione della sede competente per quelli iscritti a ruolo.

Se, invece, tale proposta è inserita in un accordo di ristrutturazione dei debiti la

175 DEL FEDERICO, LORENZO - Questioni controverse sulla transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2010, volume 33, fascicolo 29, pag. 2379

176 PAPAEO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in Amministrazione & finanza, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 29

177 L'esplosione minuziosa della circolare in esame viene omessa dal presente scritto; si rinvia perciò alla lettura della stessa.

178 Tramite raccomandata

determinazione favorevole del direttore regionale dell'Inail equivale a sottoscrizione dell'accordo per i crediti non iscritti a ruolo, mentre per i crediti iscritti l'assenso all'accordo sarà espresso tramite comunicazione dall'agente di riscossione competente, su conforme parere della direzione regionale.

Per quanto concerne le istruzioni sulle modalità operative, concernenti le proposte di accordo sui crediti per contributi di previdenza ed assistenza sociale, impartite dall'Inps tramite la circolare n. 38/2010¹⁷⁹, anch'esse rispecchiano sostanzialmente il citato D.M. 4 agosto 2009¹⁸⁰.

Ne consegue che l'accordo sui crediti Inps deve garantire la continuità aziendale nel rispetto dei limiti alla falciatura stabiliti nel decreto stesso. Anche in questa circostanza, quindi, non potrà mai essere prevista la falciatura dei contributi per pensioni, invalidità e vecchiaia, ma solo una dilazione di pagamento, che comunque non potrà superare il limite delle 60 rate mensili¹⁸¹. L'istituzione previdenziale raccomanda che «*la proposta dovrà essere redatta in modo analitico ed esauriente*», presentando, a corredo della domanda, la documentazione ex art. 161 l.f..

In particolare, però, la circolare specifica che la relazione del professionista deve contenere, inoltre, un'analisi aziendale, da effettuarsi con la tecnica degli indici di bilancio, sulle prospettive di rilancio dell'azienda e sugli aspetti di salvaguardia dei livelli occupazionali. E' inoltre specificato quale onere del debitore il provare di possedere i requisiti soggettivi¹⁸².

A tale documentazione si aggiungono anche il prospetto riguardante il grado, i tempi e le modalità di soddisfazione dei creditori nonché la quietanza di pagamento

179 Anche in questo caso rimandiamo alla lettura della circolare per una trattazione completa della stessa.

180 PAPAEO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 29; CESCHEL, CARMEN - Gli accordi sui crediti contributivi nella transazione fiscale, *Diritto e pratica delle società*, anno 2010, volume 13, fascicolo 4, pag. 64

181 DEL FEDERICO, LORENZO - Questioni controverse sulla transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 29, pag. 2379; PAPAEO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 29

182 CESCHEL, CARMEN - Gli accordi sui crediti contributivi nella transazione fiscale, *Diritto e pratica delle società*, anno 2010, volume 13, fascicolo 4, pag. 64

degli eventuali aggi dovuti ad Equitalia. In aggiunta viene specificato come le proposte di transazione previdenziale prive della documentazione richiesta non saranno prese in esame. La circolare, inoltre, sottolinea che in caso di concorrenza dei crediti contributivi con quelli tributari, i primi dovranno ricevere un trattamento superiore, dato che sono assistiti da un grado di privilegio superiore.

La sede provinciale dovrà valutare attentamente, infine, la posizione complessiva del debitore, ovvero tutte le inadempienze esistenti al momento di presentazione della proposta; obiettivo della circolare è, quindi, che l'accordo transattivo contenga l'universalità dei debiti, siano essi in fase amministrativa, legale od iscritta a ruolo, con le sanzioni civile ricalcolate fino alla data di omologa del concordato o dell'accordo di ristrutturazione¹⁸³.

L'inclusione dei crediti verso enti previdenziali ed assistenziali tra i tributi transabili va a rimarcare un possibile contrasto costituzionale¹⁸⁴, ex art. 3 Cost., poiché essi hanno normalmente un grado di privilegio superiore all'Iva, la quale, come abbiamo già detto, in caso di transazione fiscale potrebbe essere pagata integralmente.

3.4. *Rapporto tra transazione fiscale e concordato preventivo*

Veniamo ora ad una delle maggiori criticità di tutti i principali problemi ermeneutici concernenti l'art. 182^{TER}.

L'inserimento della transazione fiscale all'interno delle procedure concorsuali ha il vantaggio di assistere la stessa con il controllo da parte degli organi giudiziari nonché dai creditori che partecipano alla procedura¹⁸⁵.

Il principale lato negativo, invece, è dovuto alla mancanza di coordinamento

183 PAPAEO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 30

184 PEZZANO, ANTONIO - Iva. tra concordato preventivo e transazione fiscale [Nota a sentenza: decr. Trib. La Spezia 1 luglio 2009] in *Il Foro padano*, anno 2010, volume 66, fascicolo 1, pagg. 131-142

185 LA ROCCA, SERGIO - Il concordato preventivo e la transazione fiscale, *Bollettino tributario d'informazioni*, anno 2011, volume 78, fascicolo 3, pag. 188

causato dalla lacuna legislativa che rende questione estremamente complessa la qualificazione giuridica della transazione fiscale ovvero il rapporto tra transazione fiscale e concordato preventivo; le numerosissime posizioni dottrinali si sono generalmente divise su due punti intimamente correlati:

- sulla natura giuridica, ovvero se l'istituto sia distinto e autonomo piuttosto che fase endoprocedurale del concordato preventivo;
- sulla portata delle implicazioni giuridiche, ovvero se l'istituto della transazione fiscale sia obbligatorio per conseguire un accordo con l'Amministrazione finanziaria o se sia una semplice facoltà del debitore che potrebbe, invece, scegliere di non avvalersene.

In particolare risulta dibattuto come la tra transazione fiscale si pone nei confronti della disposizione di cui al comma 2 dell'art. 160 in merito alla soddisfazione non integrale dei creditori privilegiati e viceversa. Tale insoddisfazione è ammessa poste determinate condizioni, tra cui non sia possibile una soddisfazione maggiore in caso di liquidazione e non sia alterato l'ordine delle cause legittime di prelazione.

Tale mancanza di coordinazione può sembrare a dir poco incredibile considerata la necessità e l'elevato numero di interventi legislativi sull'art. 182^{TER}, eppure tali interventi non sono stati utili in tal senso; ne è un esempio lampante la Manovra 2010 la quale, estendendo il trattamento previsto per l'Iva alle ritenute operate e non versate, ha generato ancora più dubbi ed incertezze sul punto¹⁸⁶. Infatti, come già accennato, i tributi diretti, quali le ritenute alla fonte, e l'Iva si collocano al diciottesimo ed al diciannovesimo posto nell'ordine dei privilegi, sicché prevederne la soddisfazione integrale all'interno di un piano concordatario, il quale ragionevolmente conterrà il pagamento percentuale degli altri crediti privilegiati con grado superiore a questi due citati, diventerebbe a dir poco arduo senza alterare il principio di graduazione delle

186 ANDREANI, GIULIO; TUBELLI, ANGELO - La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 27, pag. 2173 "Ne è condivisibile l'aver rimesso sostanzialmente agli organi giudicanti il compito di trovare una soluzione al contrasto normativo venutosi a creare, atteso che l'"immobilismo legislativo" si riflette anche sulla posizione dei debitori, che vedranno le rispettive procedure dirette in un verso o in un altro, a seconda dell'orientamento sposato dall'organo giudicante"

cause di prelazione.

Per far sì che le due norme citate possano tra loro convivere risulta necessario stabilire se l'istituto della transazione fiscale sia o meno obbligatorio nel caso la proposta di concordato preventivo preveda un pagamento parziale dei debiti erariali o contributivi. Nel caso, inoltre, sarebbe anche necessario stabilire se l'art. 182^{TER}, dove preveda il carattere soltanto dilatorio per l'Iva e le ritenute operate e non versate ed escluda la falcidia per i tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, sia in realtà una norma speciale rispetto a quella generale dell'art. 160.

Il dibattito in tema di carattere autonomo o endoprocedurale della transazione fiscale è strumentale alla determinazione della obbligatorietà o meno dell'istituto, ovvero se è l'unica strada percorribile dall'imprenditore in crisi per una composizione negoziale della propria esposizione debitoria anche con il Fisco e gli enti previdenziali.¹⁸⁷ Sfortunatamente la determinazione di tale natura giuridica è tutt'altro che agevole o vicina all'essere determinata con assoluta certezza, visto il continuo altalenarsi di posizioni vicine all'una o all'altra teoria.

All'indomani del riforma correttiva, ad esempio, con l'estensione della transazione fiscale agli accordi di ristrutturazione del debito sembrava prevalere la tesi autonoma, la quale si è poi sempre più affievolita fino a tornare in voga recentemente¹⁸⁸.

La tesi a favore dell'inquadramento della transazione fiscale come autonomo rispetto all'istituto del concordato preventivo¹⁸⁹ prevede la soddisfazione integrale delle obbligazioni tributarie, con conseguente obbligatorietà dell'istituto della transazione fiscale.

Ad avvalorare la soluzione dell'autonomia della transazione fiscale è senz'altro la diatriba, ora risolta, in merito ai crediti assistiti da diritto di prelazione, per i quali si supposeva l'inapplicabilità della transazione fiscale dovuto ad un errore del legislatore

187 MARENGO, FEDERICO - La remissione dell'Iva nell'ambito del Concordato preventivo con o senza transazione fiscale. Rassegna di giurisprudenza, Giustizia tributaria, anno 2010, fascicolo 2, pag. 193

188 LA CROCE GIOVANNI - Autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2010, fascicolo 2, pagg. 142-152

189 O Autonomista o contrattualista

nella redazione del testo normativo¹⁹⁰.

Altro pilastro della tesi dell'autonomia è il corollario del potere di veto che, di fatto, avrebbe l'Amministrazione finanziaria, poiché anche in caso non rilevasse delle irregolarità, votando negativamente determinerebbero l'inammissibilità del concordato preventivo¹⁹¹ indipendentemente dalla votazione degli altri creditori.

Sebbene l'orientamento giurisprudenziale in via maggioritaria generalmente respinge tale posizione, non sono mancate sentenze favorevoli in tal senso¹⁹². Tale 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}.

Secondo tale tesi il fatto che il legislatore, in presenza della norma dell'art. 160 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. 160¹⁹³.

La procedura eso-concordataria si perfezionerebbe con l'accordo delle parti, ovvero il debitore e l'Amministrazione finanziaria, mentre nella sede concordataria l'Amministrazione finanziaria, nelle vesti di creditore, farebbe valere le proprie determinazioni volitive di accettazione o di diniego della proposta di transazione¹⁹⁴. L'amministrazione, quindi, potrebbe concludere in maniera autonoma la transazione fiscale e successivamente partecipare al voto esprimendo un voto positivo, nel caso la transazione fiscale venga perfezionata con il raggiungimento di un accordo, o un voto

190 LO CASCIO, GIOVANNI - La disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi innovativi in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2008, volume 30, fascicolo 3, pagg. 338-341

191 LA MALFA, ANTONINO - Ancora sui rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo in www.ilcaso.it, anno 2009, doc. 144, pag. 3

192 Trib. Roma 16 dicembre 2009; Trib. Monza 23 dicembre 2009; Trib. Piacenza 1 luglio 2008

193 LA MALFA, ANTONINO - Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo, *Corriere tributario*, anno 2009, volume 32, fascicolo 9, pag. 709

194 MARENGO, FEDERICO - La remissione dell'Iva nell'ambito del Concordato preventivo con o senza transazione fiscale. *Rassegna di giurisprudenza, Giustizia tributaria*, anno 2010, fascicolo 2, pag. 193

negativo in caso contrario.

Logica conseguenza della tesi autonoma è che l'Amministrazione finanziaria, se dissenziente, non soggiace, come gli altri creditori, al voto favorevole della maggioranza¹⁹⁵, né tanto meno al *cram down power*, ma prevale sulla massa e il concordato preventivo non potrà certo essere omologato.

Principale sostenitore della tesi della completa autonomia e della conseguente obbligatorietà della transazione fiscale è sicuramente l'Agenzia delle entrate, la quale sostiene tale carattere di specialità dell'art. 182^{TER}¹⁹⁶ basandosi sul principio generale di indisponibilità del credito erariale. Quindi, secondo l'Agenzia, la transazione fiscale costituirebbe un istituto autonomo e tale norma definisce l'esatto perimetro in cui il legislatore ha ammesso la deroga al principio citato e quindi non è possibile una falciatura dei crediti erariali al di fuori dei confini imposti dall'art. 182^{TER}.

Una parte della dottrina, sempre meno nutrita, trova la posizione dell'Agenzia delle entrate condivisibile differenziando il credito erariale dagli altri crediti dell'impresa proprio in base al principio di indisponibilità del credito tributario¹⁹⁷.

Di poco si discosta un orientamento giudiziale che pur abbracciando la tesi dell'obbligatorietà della transazione fiscale ammette comunque una proposta che prevede una falciatura dei debiti erariali con pagamento parziale dell'Iva¹⁹⁸.

Ad ogni modo questa tesi dell'autonomia 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,

195 MARENGO, FEDERICO - La remissione dell'Iva nell'ambito del Concordato preventivo con o senza transazione fiscale. Rassegna di giurisprudenza, Giustizia tributaria, anno 2010, fascicolo 2, pag. 193

196 Con circolare n. 40/E/08, paragrafo 4.2, e 14/E/09 paragrafo 3

197 MARENGO FEDERICO - La transazione fiscale – e previdenziale – alla luce delle recenti sentenze della cassazione: burocrazia, giurisprudenza e attività normativa in www.ilcaso.it, anno 2012, doc.88; LA CROCE GIOVANNI – Autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2010, fascicolo 2, pagg. 142-152; ATTARDI, CHRISTIAN – Inammissibilità del concordato preventivo in assenza di transazione fiscale, Il Fisco, fascicolo 39, anno 2009; DE MITA, ENRICO - L'accordo fiscale ha come arbitro solo l'Agenzia in Il sole24ore, 13 dicembre 2009, pag. 21; TROMBELLA, LORENZO – La transazione fiscale: dalle incertezze interpretative alle interpretazioni azzardate in Rivista di Diritto tributario, anno 2008, volume 2, pagg. 271-282;

198 Trib Milano, decreto 12 ottobre 2009

Erario compreso.

Tornando sulla mancanza di coordinazione, inoltre, si consideri che la problematica interpretativa di cui sopra riveste un'importanza cruciale nella vita dell'istituto, vista la distanza a dir poco abissale che si ottiene in base alla tesi scelta come soluzione dell'enigma. Infatti, in caso si scelga, viceversa, la cosiddetta tesi concordataria, applicando, cioè, ove compatibile, il dettato normativo previsto per il concordato preventivo si avrebbe l'effetto, tipico dell'istituto, di imporre, tramite l'omologazione, anche ai dissenzienti il piano concordatario¹⁹⁹. Tutto ciò, applicato nella fattispecie in esame, avrebbe il quantomeno insolito risultato di imporre all'Amministrazione finanziaria una determinazione dei crediti tributari, anche privilegiati, vantati nei confronti del debitore, pure nel caso essa sia dissenziente sulla proposta di transazione fiscale stessa. Per questo motivo, ove si scegliesse la tesi dell'autonomia, la transazione fiscale avrebbe carattere di obbligatorietà, e quindi il debitore sarebbe costretto a proporla e l'Agenzia delle entrate sarebbe costretta a partecipare alla procedura. Conseguenza fondamentale nei ragionamenti volti alla corretta interpretazione secondo molti autori²⁰⁰.

Ad ogni modo è condivisibile il principio enunciato dal Tribunale di Milano²⁰¹, secondo cui l'istituto della transazione fiscale non costituisce un autonomo accordo, pur diffidando dal corollario che il difetto di autonomia sia condizione sufficiente a considerare la transazione fiscale come clausola concordataria, la quale in caso di approvazione del concordato produrrà gli stessi effetti obbligatori e remissori di qualsiasi altra obbligazione chirografaria.

La parte della dottrina²⁰² e della giurisprudenza maggioritaria²⁰³, invece, sembra abbracciare la tesi della natura di subprocedimento²⁰⁴ e conseguente facoltatività²⁰⁵ della transazione fiscale, giudicando come incoerente l'impianto normativo che da un lato

199 TAGLIONI, ANDREA - La transazione fiscale in sede fallimentare in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 4, pag. 294; SANTORO CAYRO, ELISABETTA - Considerazioni in tema di 'autonomia' della transazione fiscale in Giurisprudenza commerciale, anno 2010, volume 37, fascicolo 3, pag. 531

200 LA ROCCA, SERGIO - Il concordato preventivo e la transazione fiscale, Bollettino tributario d'informazioni, anno 2011, volume 78, fascicolo 3, pag. 190

201 Tribunale di Milano decreto del 25 ottobre 2007

attribuisce all'Iva un grado di privilegio poco elevato, dall'altro sancisce il divieto di alterare l'ordine delle di prelazione e dall'altro ancora antepone il soddisfacimento dell'Iva agli altri crediti privilegiati.

La natura endoconcorsuale della transazione fiscale è oggi vista in dottrina in misura maggioritaria²⁰⁶ anche perché la tesi dell'autonomia in ragione dell'attuale assetto dell'istituto della transazione fiscale diventa difficilmente applicabile. In realtà semplificare l'insieme di tutti i problemi interpretativi alla mera questione se l'istituto sia distinto e autonomo, piuttosto che fase endoprocedurale del concordato preventivo, è a dir poco inopportuno, anche perché come vedremo nonostante sia classificabile come endoconcorsuale ha caratteristiche di autonomia.

Ad ogni modo la scelta per la natura endoconcorsuale della transazione fiscale ritrova la propria *ratio* nella progressiva assimilazione delle ragioni del Fisco a quelle

202 Tra gli altri: SANTACROCE, B.; PEZZELLA, D. - Il ruolo della transazione fiscale nel concordato preventivo, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 34, pag. 2785; DEL FEDERICO, LORENZO - Profili processuali della transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2007, volume 30, fascicolo 45, pag. 3662; SANTORO CAYRO, ELISABETTA - Considerazioni in tema di 'autonomia' della transazione fiscale in *Giurisprudenza commerciale*, anno 2010, volume 37, fascicolo 3, pag. 531

203 Trib. Mantova, dec. del 26 febbraio 2009, App. di Genova, dec. del 16 dicembre 2009; Trib. di Milano, dec. del 13 dicembre 2007 n.13728; Corte di Cassazione Sez. I, sent. del 4 novembre 2011, n. 22931; Trib. La Spezia, dec. 2 luglio 2009; Trib. di Roma dec. del 27 gennaio 2009; App. di Milano sent. del 14 maggio 2008; Trib. di Monza, dec. del 22 dicembre 2011, n.6852; Trib. di Pescara, dec. del 2 dicembre 2008; Trib. Milano 12 ottobre 2009; Trib. di Pavia 8 Ottobre 2008; Trib. di Venezia, sez. fall., decreto del 27 Febbraio 2007

204 O tesi concordataria

205 Trib. La Spezia, dec. 2 luglio 2009, App. di Genova, dec. del 16 dicembre 2009, Trib. di Milano, dec. del 12 ottobre 2009; Trib. di Milano, dec. del 13 dicembre 2007 n.13728; Corte d'Appello di Torino, sez. I, dec. del 6 maggio 2010; Corte di Cassazione Sez. I, sent. del 4 novembre 2011, n. 22931 e n. 22932; App. di Milano sez. IV sent. del 14 maggio 2008; Trib. di Monza, dec. del 22 dicembre 2011, n.6852; Trib. di Bergamo, dec. del 10 febbraio 2011; Trib. di Ravenna, dec. del 21 gennaio 2011; Trib. di Salerno, dec. del 9 novembre 2010; Trib. di Roma, dec. del 2 agosto 2010; Corte d'Appello di Torino, dec. del 23 aprile 2010; Corte d'Appello di Firenze, dec. del 13 aprile 2010; Trib. di Monza dec. del 7 aprile 2009; Trib. di Rossano, dec. del 31 gennaio 2012; Trib. di Asti, dec. del 3 febbraio 2010

206 PURI, PAOLO - La transazione fiscale al vaglio della Suprema Corte in *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 25, pag. 1992; MARINI, GIUSEPPE - La transazione fiscale in *Rassegna Tributaria*, anno 2010, fascicolo 5, pag. 1208; SANTACROCE, BENEDETTO; PEZZELLA, DOMENICO - Il ruolo della transazione fiscale nel concordato preventivo, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 34, pag. 2786; DEL FEDERICO, LORENZO - La nuova transazione fiscale secondo il Tribunale di Milano: dal particolarismo tributario alla collocazione endoconcorsuale, *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, anno 2008, volume 30, fascicolo 3, pag. 342

degli altri creditori²⁰⁷.

Si consideri, inoltre, che in caso di fallimento, visto il suo grado di privilegio, esso probabilmente rimarrebbe comunque insoddisfatto: quindi sarebbe rilevabile un'ulteriore incoerenza con il disposto dell'art. 160, o anche con il quarto comma dell'art. 180, ove viene affermato il principio di economicità rispetto all'alternativa fallimentare.

La natura di subprocedimento della transazione fiscale implica che l'Amministrazione finanziaria non potrà azionare tale istituto, ma solo il debitore, il quale potrebbe non avere interesse allo stesso²⁰⁸, 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 primo comma dell'art. 182^{TER} che fa trasparire la natura facoltativa dell'istituto²⁰⁹, 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 stessa. Si segnala, però che tale interpretazione non è stata unanime nella giurisprudenza²¹⁰.

La questione è stata esaminata anche dal Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti ed esperti Contabili, attraverso la relazione «*Osservazioni in tema di transazione fiscale*»²¹¹; la Commissione si è espressa sia a favore della tesi che vede l'istituto della transazione fiscale come facoltà del debitore concordatario ove lo ritenga conveniente sia a favore della specialità dell'art.182^{TER}, dovendo essere attribuita, nel caso venga attivata dal debitore, natura di deroga al generale principio di graduazione

207 MOSCATELLI, MARIA TERESA - Crisi dell'impresa e debito tributario: riflessioni sulla transazione fiscale in *Rassegna tributaria*, anno 2008, volume 51, fascicolo 5, pag. 1318

208 DEL FEDERICO, LORENZO - Profili processuali della transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2007, volume 30, fascicolo 45, pag. 3662; DEL FEDERICO, LORENZO - Questioni controverse sulla transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 29, pag. 2381

209 ANDREANI, GIULIO; TUBELLI, ANGELO - La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 27, pag. 2175;

210 Corte di Cassazione Sez. I, sentenza del 4 novembre 2011, n. 22931

211 MANDRIOLI L.; FERRARO, N.; BULLIO, V.; CORBELLO F.; CUGNO C.; DOMENICHELLO M.; MILANI L.; RICCI G.; RISOLÈ - Osservazioni in tema di transazione fiscale in Nota informativa del CNDCEC., aprile 2010, in www.cndcec.it/Portal/Documenti

dei crediti fissato dal comma 2 dell'art. 160. Ne consegue che, secondo il CNDCEC, è da considerarsi legittima una domanda di concordato preventivo con una proposta di transazione fiscale la quale preveda il pagamento integrale dell'Iva, ma parziale dei crediti con privilegi con grado più elevato, poiché la specialità dell'art. 182^{TER} prevale sulla norma di applicazione generale dell'art. 2778 c.c.²¹².

Secondo alcune critiche²¹³ non trasparirebbe, però, dal documento redatto dalla commissione per conto del CNDCEC se sia ritenuta ammissibile o meno la proposta di concordato preventivo contenente la riduzione del credito Iva allorché il debitore concordatario abbia ritenuto di non utilizzare l'istituto della transazione fiscale. Secondo il mio parere, invece, la Commissione, affermando che l'art. 182^{TER} ha natura di disposizione speciale verso l'art. 160 fornisce indirettamente la sua posizione a riguardo; infatti, accettando la posizione dell'Ordine, sarà ammissibile poiché nel caso il debitore decida di non avvalersene si applicherà la disciplina generale e quindi si potrà agilmente falciare l'Iva rispettando l'ordine dei privilegi.

Sempre che di specialità si tratti, poiché sarebbe scorretto semplificare il rapporto tra gli artt. 160 e 182^{TER} come tra legge generale e norma speciale, poiché il secondo articolo non deroga al primo, come invece sostiene la tesi obbligatoria, bensì lo integra e completa in relazione ai crediti erariali e previdenziali²¹⁴, stabilendo un regime opzionale azionabile dal contribuente.

La maggior parte della giurisprudenza di merito qualifica la transazione fiscale come un sub-procedimento eventuale ed accessorio al concordato preventivo²¹⁵.

212 Lo stesso discorso, quindi, si avrebbe in merito alle ritenute operate e non versate; ovviamente rispetto all'art. 2777 c.c.

213 ANDREANI, GIULIO; TUBELLI, ANGELO - La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 27, pag. 2176

214 LA MALFA, ANTONINO - Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo, *Corriere tributario*, anno 2009, volume 32, fascicolo 9, pag. 709

215 Trib. La Spezia, dec. 2 luglio 2009, App. di Genova, dec. del 16 dicembre 2009, Trib. di Milano, dec. del 12 ottobre 2009; Trib. di Milano, dec. del 13 dicembre 2007 n.13728; Corte d'Appello di Torino, sez.I, dec. del 6 maggio 2010; Corte di Cassazione Sez. I, sent. del 4 novembre 2011, n. 22931 e n. 22932; App. di Milano sez. IV sent. del 14 maggio 2008; Trib. di Monza, dec. del 22 dicembre 2011, n.6852; Trib. di Bergamo, dec. del 10 febbraio 2011; Trib. di Ravenna, dec. del 21 gennaio 2011; Trib. di Salerno, dec. del 9 novembre 2010; Trib. di Roma, dec. del 2 agosto 2010; Corte d'Appello di Torino, dec. del 23 aprile 2010; Corte d'Appello di Firenze, dec. del 13 aprile 2010; Trib. di Monza dec. 7 aprile 2009; Trib. di Rossano, dec. del 31 gennaio 2012; Trib. di Asti, dec. del 3 febbraio 2010

A sostenere la tesi sub-procedimentale della transazione fiscale è la già menzionata sentenza del Tribunale di Milano²¹⁶ che ha precisato come l'istituto ex art. 182^{TER} si identifichi con il concordato stesso e ne condivida gli effetti e le sorti nelle varie fasi fisiologiche e patologiche, invero nell'esecuzione e nella risoluzione od annullamento. Preannuncio, intanto, che lo scrivente concorda con i numerosi e più convincenti autori che, in merito alla transazione fiscale, prediligono la tesi facoltativa²¹⁷; sia perché, come abbiamo visto, essa è figlia di un'interpretazione letterale, sia perché meglio si presta alla *ratio* di celere risanamento delle aziende in crisi cui mira il concordato preventivo stesso. Sul piano funzionale e strutturale la transazione fiscale è, quindi, un sub-procedimento accessorio ed eventuale rispetto alla procedura di concordato preventivo o accordo di ristrutturazione dei debiti²¹⁸ 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 interezza²¹⁹.

Una volta operata la prima scelta interpretativa bisogna però prestare ancora più attenzione alle conseguenze cui si potrebbe attribuire. Qui mi riferisco alle 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.

Sul punto è utile analizzare la sentenza della Suprema Corte di Cassazione, investita per la prima volta della spinosa questione della transazione fiscale²²⁰, seppur in

216 Tribunale di Milano, decreto del 13 dicembre 2007 n. 13728

217 Favorevole: LA MALFA, ANTONINO - Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo, *Corriere tributario*, anno 2009, volume 32, fascicolo 9, pag. 708

218 ROCCO, GIUSEPPE - I privilegi tributari e il riparto dell'insolvenza, tra interpretazione estensiva, eccesso di delega e transazione fiscale in *Diritto e pratica tributaria*, anno 2010, volume 81, fascicolo 3, pag. 506; LA MALFA, ANTONINO - Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo, *Corriere tributario*, anno 2009, volume 32, fascicolo 9, pag. 710

219 LA MALFA, ANTONINO - Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo, *Corriere tributario*, anno 2009, volume 32, fascicolo 9, pag. 710

220 Corte di Cassazione, sez. I civ, 22 marzo 2010, sent. n. 6901

gran parte in via incidentale; ad ogni modo le questioni che la Corte ha affermato sono diverse e degne di rilievo.

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 169/07, poiché solo con quest'ultimo il legislatore ne ha espressamente disciplinato la possibilità.

In merito 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.

Ricordiamo per completezza, prima di passare al nocciolo della questione in esame, che il giudice non è tenuto a concedere rinvii ove non prescritto dalla legge e che il termine di trenta giorni concesso agli uffici finanziari oltre ad essere imposto dall'art. 163 è espressamente previsto dall'art. 182^{TER}, quindi ai fini procedurali è sufficiente che il giudice applichi il limite massimo.

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. Nel proseguo, poi, 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*».

Qui traspare una natura facoltativa, ma a condizioni poco appetibili; anche se non è escluso che il debitore, avvalendosi della transazione fiscale, si vincoli al pagamento integrale dell'Iva e delle ritenute operate e non versate e dei contributi costituenti risorse proprie dell'UE ritenendo l'opzione comunque conveniente anche per la definizione di

tutte le controversie in corso nonché di quelli potenziali²²¹. Tali effetti infatti, come vedremo, si produrranno solo nel caso l'Agenzia delle entrate manifesti il proprio consenso alla proposta con voto positivo in sede di adunanza dei creditori. Non è sufficiente, infatti, la sola approvazione da parte della maggioranza dei creditori del piano concordatario e la sua successiva omologazione. In questa ipotesi la specialità dell'art. 182^{TER} prevale sulle ordinarie regole di partecipazione al concorso, ovvero sull'art. 2778 c.c. e sul comma 2 dell'art. 160.

Al fine di dimostrare la natura facoltativa della transazione fiscale è anche utile richiamare l'art. 184, il quale sancisce che il concordato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori all'apertura dello stesso, quindi anche per l'Amministrazione finanziaria indipendentemente dalla sua partecipazione²²². Ne consegue che il voto favorevole o contrario della stessa non è necessario né ostativo alla procedura, la quale potrà produrre i suoi effetti compresa la soddisfazione parziale.

In definitiva la tesi che qualifica l'istituto *de quo* come facoltativo, da azionare, quindi, secondo la volontà del debitore meglio colma la mancanza di coordinamento con il concordato preventivo. La tesi, invece, che qualifica la transazione fiscale come obbligatoria e, conseguentemente, come prevalente rispetto alle disposizioni sul concordato preventivo sembra meno incline agli obiettivi in tema di semplificazione, di razionalizzazione e di agevolazione del componimento delle crisi d'impresa²²³ ed, addirittura, sembra ostacolare eccessivamente l'istituto del concordato preventivo distorcendo il principio di parità di trattamento dei creditori. Senza contare il principio della parificazione del creditore erariale con quella degli altri creditori, più che pacifico nella disciplina del concordato preventivo previgente.

E' quindi ammissibile un concordato preventivo con falcidia dei crediti tributari,

221 ANDREANI, GIULIO; TUBELLI, ANGELO - La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 27, pag. 2177

222 Corte di Cassazione Sez.I, sentenza del 4 novembre 2011, n. 22931

223 TROMBELLA, LORENZO - La transazione fiscale: dalle incertezze interpretative alle interpretazioni azzardate in *Rivista di Diritto tributario*, anno 2008, volume 2, pag. 281; ANDREANI, GIULIO; TUBELLI, ANGELO - La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 27, pag. 2177

pur in assenza della transazione fiscale²²⁴.

Interessante, a riguardo, è l'osservazione²²⁵ di ricercare una soluzione al problema interpretativo guardando alle intenzioni del legislatore a riformare la legge fallimentare, la quale ha istituito l'articolo in questione. La chiave di lettura, quindi, potrebbe essere la valorizzazione degli accordi negoziali, già ampiamente descritta²²⁶, al fine di evitare il dissesto in situazioni di crisi aziendali.

La transazione fiscale, rappresenta, quindi, un sub-procedimento non obbligatorio per l'impresa in crisi per giungere ad un'eventuale definizione agevolata dei crediti di natura tributaria, con conseguente obbligo per la proponente di coinvolgere l'Agenzia delle entrate nella proposta di transazione fiscale e con conseguente obbligo per quest'ultima di subire gli effetti della procedura, caratterizzata dalla presenza di un giudice legittimato anche ad imporre gli effetti del concordato e della transazione alla parte pubblica, con l'omologazione forzata della proposta di concordato, eventualmente non approvata dall'Erario²²⁷.

Mentre è assolutamente lecito il concordato preventivo, o l'accordo di ristrutturazione del debito, senza la transazione fiscale, non è valida la transazione fiscale senza la procedura concorsuale di riferimento²²⁸.

Esaminiamo ora altre posizioni giurisprudenziali di rilievo. Senz'altro fondamentale è un richiamo al decreto della Corte D'appello di Milano del 14 maggio 2008.

La Corte ha infatti dichiarato inammissibile il provvedimento di omologazione del Tribunale per aver violato le disposizioni in tema di transazione fiscale la quale

224 Trib. Bologna 24 marzo 2009, Trib. Padova 4 novembre 2009, App. Genova 19 dicembre 2009, App. Firenze 13 aprile 2010 e App. Torino 23 aprile 2010; DEL FEDERICO, LORENZO - La nuova transazione fiscale secondo il Tribunale di Milano: dal particolarismo tributario alla collocazione endoconcorsuale, *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, anno 2008, volume 30, fascicolo 3, pag. 346

225 TAGLIONI, ANDREA - La transazione fiscale in sede fallimentare in *Bollettino tributario d'informazioni*, anno 2009, volume 76, fascicolo 4, pag. 295

226 Vedasi paragrafo 2.3 o anche 3.1 in merito alla circolare 40/E/08

227 Cram down power

228 LA MALFA, ANTONINO - Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo, *Corriere tributario*, anno 2009, volume 32, fascicolo 9, pag. 710

rappresenta parte integrante del procedimento di concordato; infatti l'istituto ex art. 182^{TER} viene paragonato ad una clausola all'interno del concordato preventivo, e «*in un certo qual senso*»²²⁹ si uniforma ad esso subendone gli effetti. Tra tali effetti spicca la possibilità di attivazione forzosa della procedura, denominata *cram down power*, da parte del tribunale all'atto della omologazione della proposta concordataria. 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.

Nel caso in esame la Corte dichiara che il vizio dovuto dall'aver avallato la decurtazione dei crediti tributari privilegiati, su proposta unilaterale da parte del debitore, ha condizionato l'esercizio legittimo del potere di attivazione forzosa, inficiandone irrimediabilmente l'esito. Il vizio riscontrato è sufficiente a dichiarare l'inammissibilità del concordato preventivo.

Nel decreto viene ben descritta la natura endoconcorsuale della transazione fiscale: «*inserita nel piano di cui all'art. 160 della legge fallimentare ne diviene parte integrante e determinante per seguirne gli effetti e le sorti, e senza distinzioni, insomma partecipando compiutamente ed inscindibilmente agli svolgimenti procedurali relativi, e perciò trovandosi del pari soggetta, senza esclusione, alle varie regole che informano la deliberazione del concordato preventivo ed il concluso giudizio di omologazione: in particolare, dunque con la possibilità di concludere il giudizio anche contro la volontà di una classe dissenziente, attuando il passaggio forzoso della proposta: il cd. Cram down power*».

La transazione fiscale traspare ottimamente quale strumento facoltativo dell'imprenditore, e da lui azionabile qualora ricerchi il consolidamento della pretesa tributaria.

Dando peso maggiore al divieto di alterazione dell'ordine delle cause legittime di prelazione determinati Tribunali hanno ritenuto ammissibile la falcidia dell'Iva disapplicando il disposto dell'art. 182^{TER}. D'altronde l'alternativa era prevedere nel piano il pagamento integrale di tutti i crediti con grado di privilegio superiore all'Iva finendo,

²²⁹ LA ROCCA, SERGIO - Il concordato preventivo e la transazione fiscale, Bollettino tributario d'informazioni, anno 2011, volume 78, fascicolo 3, pag. 191

così, per sminuire il ricorso al concordato preventivo stesso.

Gli argomenti utilizzati dalla dottrina appaiono sicuramente contraddittori, ma nel caos totale gli elementi contrari alla tesi dell'autonomia e dell'obbligatorietà della transazione fiscale appaiono generalmente prevalenti. Questo non significa che la soluzione della transazione fiscale come procedimento sub-concordatario sia indiscutibile, ma che tale insieme di posizioni dottrinali si avvicina meglio della prima ad una sorta di soluzione applicativa da utilizzare nell'attesa di un intervento legislativo.

Sulla impossibilità di trovare un orientamento unitario basti pensare alle recenti sentenze della Suprema Corte²³⁰, la quale per la prima volta ha affrontato la questione delle presunta obbligatorietà della transazione fiscale, subito criticata pesantemente dalla dottrina²³¹. Ad ogni modo l'importante è concentrare gli sforzi verso una disciplina il più possibile uniforme nell'attesa che il legislatore colmi questa lacuna di un solco interdisciplinare.

3.5. *Rapporto tra transazione fiscale e accordi di ristrutturazione del debito*

L'altro istituto in cui la legge ammette la transazione fiscale sono gli accordi di ristrutturazione del debito ex art. 182^{BIS}.

Tale articolo stabilisce che l'imprenditore in stato di crisi può presentare domanda di omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti stipulato con i creditori rappresentanti almeno il 60% del credito complessivo, presentando una relazione redatta da un professionista sull'attuabilità del accordo stesso e con particolare riferimento alla fattibilità del pagamento integrale ai creditori estranei all'accordo. All'accordo omologato si applica la protezione da eventuali azioni revocatorie successive ex art. 67, terzo comma, lett. e).

230 Corte di Cassazione Sez. I, sentenza del 4 novembre 2011, n. 22931 e n. 22932

231 MARENGO FEDERICO - La transazione fiscale – e previdenziale – alla luce delle recenti sentenze della cassazione: burocrazia, giurisprudenza e attività normativa in www.ilcaso.it, anno 2012, doc.88

Gli accordi di ristrutturazione dei debiti sono avvolti da incerta natura giuridica, poiché non è chiaro se siano una *species* del concordato preventivo ovvero meri accordi di diritto privato²³²; in base alla scelta ermeneutica si escluderà o meno la diretta imputazione a reddito imponibile della sopravvenienza attiva da riduzione del debito. Ad oggi sembra preferibile la seconda tesi²³³, vista anche l'autonomia dimostrata dalla possibilità, seppur temporanea, per le imprese agricole di ricorrere all'istituto degli accordi di ristrutturazione del debito, ma non al concordato preventivo. Comunque, come vedremo nel proseguo ciò non significa l'automatica imputabilità della sopravvenienza attiva.

Ad ogni modo non ha senso in tale fattispecie interrogarsi sull'autonomia o meno della transazione rispetto all'accordo, poiché l'accordo risulta vincolante solo per i creditori aderenti non producendo effetti diretti nei confronti degli estranei all'accordo stesso, quindi o l'Amministrazione finanziaria aderisce all'accordo attraverso l'istituto della transazione fiscale o da tale accordo verrà toccata solo di riflesso²³⁴.

Per quanto concerne gli effetti in caso di adesione da parte dell'Amministrazione finanziaria valgono le considerazioni espresse per la fattispecie del concordato preventivo e quindi non è preclusa la successiva attività accertatrice verso le annualità oggetto dell'accordo in presenza di nuovi elementi²³⁵.

Senz'altro doverosa è una precisazione in merito al soggetto deputato ad usufruire dell'istituto ex art. 182BIS, specialmente valutando l'estensibilità di questa ai soggetti imprenditori, che non avendo i requisiti dimensionali già in precedenza richiamati, non sono soggetti alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo²³⁶.

232 PURI, PAOLO - La transazione fiscale al vaglio della Suprema Corte in Corriere tributario, anno 2010, volume 33, fascicolo 25, pag. 1994; ROCCO, GIUSEPPE - I privilegi tributari e il riparto dell'insolvenza, tra interpretazione estensiva, eccesso di delega e transazione fiscale in Diritto e pratica tributaria, anno 2010, volume 81, fascicolo 3, pag. 510

233 Trib. Milano 23 gennaio 2007

234 PURI, PAOLO - La transazione fiscale al vaglio della Suprema Corte in Corriere tributario, anno 2010, volume 33, fascicolo 25, pag. 1994

235 SANTORO CAYRO, ELISABETTA - Considerazioni in tema di 'autonomia' della transazione fiscale in Giurisprudenza commerciale, anno 2010, volume 37, fascicolo 3, pag. 541

236 TAGLIONI, ANDREA - La transazione fiscale in sede fallimentare in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 4, pag. 295

Anche qui può profilarsi una soluzione diversa in base alla tesi intrapresa nella diatriba già vista in merito al concordato preventivo. Infatti, se venisse avvallata la tesi concordataria, ne conseguirebbe che saranno titolati all'accordo esclusivamente gli imprenditori soggetti al fallimento o al concordato preventivo, mentre se venisse sposata la tesi contrattuale potrebbero accedere all'istituto anche l'artigiano nonché l'imprenditore agricolo²³⁷.

La modifica dell'art. 182^{TER} ad opera della Manovra 2010 ha ulteriormente esteso il divario della transazione fiscale applicata in una procedura di concordato preventivo e di accordi di ristrutturazione dei debiti. Come già detto i commi 6 e 7 dell'art. 182^{TER} sono volti alla disciplina della ultima fattispecie citata. E' qui richiesta in allegato una dichiarazione sostitutiva, resa dal debitore o dal suo legale rappresentante ai sensi dell'art. 47 del D.p.r. 445/00, di rappresentazione fedele ed integrale della situazione dell'impresa, con particolare riguardo delle poste attive del patrimonio.

Tale disposizione, quindi, è specifica della fattispecie *de quo* dovuta alla differenza procedurale rispetto al concordato preventivo, ove sussiste la figura del commissario giudiziale che effettua attività di verifica e controllo delle situazioni contabili, finanziarie e patrimoniali per poi redigere la relazione ex art. 172. Naturalmente la dichiarazione sostitutiva non ha sicuramente lo stesso peso, poiché non viene redatta da un soggetto terzo, nonostante le eventuali responsabilità civili e penali del dichiarante²³⁸. Ad ogni modo l'adempimento giova sicuramente al consolidamento dei dati alla base delle valutazioni soggettive, rafforzando così l'istituto stesso, soprattutto se consideriamo l'effetto sinergico con il reato di frode documentale.

L'intervento che più ha modificato la declinazione dell'istituto in questo contesto dalla sua formazione originale è senz'altro l'inserimento della revoca automatica nel caso il debitore non esegua i pagamenti dovuti all'Amministrazione finanziaria od agli

237 A riguardo, però, c'è da aggiungere che il soggetto piccolo imprenditore non è più in balia di tale scelta poiché il legislatore del decreto correttivo alla riforma è intervenuto togliendolo come requisito di non assoggettamento alla legge fallimentare. Con l'art. 1 del D.lgs. 169/07, pubb. in Gazz. Uff. n. 241 del 16 ottobre 2007, con effetto dal 1 gennaio 2008. La norma si applica ai procedimenti per dichiarazione di fallimento pendenti alla data del 1 gennaio 2008, nonché alle procedure concorsuali e di concordato aperte successivamente (art. 22 D.lgs. cit.).

238 Artt. 483, 489, 495 e 496 c.p.

enti previdenziali ed assistenziali entro il termine di 90 giorni dalle scadenze previste.

Il legislatore ha così rafforzato la tutela dei debiti oggetto di transazione verso eventuali inadempimenti del debitore creando, però, una ulteriore disparità di trattamento verso tutti gli altri crediti privilegiati che già avevamo rilevato in materia di esclusione dell'Iva durante la procedura concordataria.

La dottrina segnala, inoltre, ulteriori criticità²³⁹.

L'utilizzazione dell'istituto della revoca in tale situazione non sembra la soluzione ottimale, poiché nell'ambito civilistico non è ordinariamente previsto per gli atti negoziali già perfezionati, soprattutto in casi in cui l'accordo è omologato dal tribunale; sarebbero state evitate difficoltà di coordinamento ed interpretazione se il legislatore avesse previsto la risoluzione.

Seconda criticità della revoca automatica è l'assenza di alcun temperamento considerata la drasticità di tale sanzione ovvero la possibilità per il debitore di addurre giustificati motivi o di provare l'assenza di dolo o colpa o la scarsa rilevanza dell'inadempimento stesso. Si pensi, a titolo esemplificativo, ad un errore dell'intermediario finanziario o persino di arrotondamento. Tale rigidità dovuta alla revoca automatica, inoltre, non si piega nemmeno a favore degli interessi erariali, come ad esempio in una situazione di nuovi interventi finanziari che potrebbero eliminare l'inadempimento²⁴⁰.

Altra problematica riscontrata consta nelle concrete modalità di operazione della revoca una volta risorto il debito originario e la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di accertare sugli stessi. Non è stabilito, infatti, se bisognerà ricorrere ad un accertamento giudiziale dell'avvenuta revoca né il giudice competente, indicazioni fondamentali in caso di contestazioni, anche per evitarne potenziali contestazioni e discussioni in ogni sede esecutiva possibile.

Un'altra criticità rilevata, già accennata in precedenza, è il silenzio sulla sorte dell'intero

239 LA MALFA, ANTONINO - Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 33, pag. 2695

240 LA MALFA, ANTONINO - Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 33, pag. 2697

accordo di ristrutturazione e degli altri rapporti creditorî o sulle eventuali diverse prescrizioni previste nell'accordo stesso. Le teorie sulla natura degli accordi di ristrutturazione generalmente legano il destino delle posizioni creditorie individuali con quelle dell'intero accordo, perciò sembra evidente che tale silenzio va perlomeno contro tale principio. Sembra ragionevole, infatti, ritenere che la tenuta complessiva degli accordi di ristrutturazione del debito difficilmente terrebbe in caso di aumento del debito fiscale o previdenziale al valore originario; come pure non sembra funzionale operare una rinegoziazione dell'intero accordo già omologato. In mancanza di disposizioni normative spetta quindi alla giurisprudenza ed alla dottrina fornire le soluzioni più appropriate²⁴¹.

Ad ogni modo la disciplina resta sostanzialmente invariata rispetto a quella prevista per il concordato preventivo²⁴², cui si può fare riferimento. Un esempio in tal senso è il principio secondo cui se il credito tributario è privilegiato la proposta non potrà prevedere un trattamento peggiore rispetto ai crediti privilegiati aventi un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno posizione giuridica ed interessi economici omogenei, mentre se il credito è chirografario, non potrà essere previsto un trattamento peggiore rispetto agli altri crediti chirografari²⁴³.

Per la fattispecie dei piani di risanamento attestati prevista dall'art. 67, terzo comma, invece sembra preclusa ogni possibilità di avvalersi della transazione fiscale o di falciare i debiti tributari o contributivi in mancanza dell'assenso da parte dell'Amministrazione finanziaria²⁴⁴. I debiti tributari o previdenziali, quindi, entreranno nell'accordo stragiudiziale alla pari di tutti gli altri.

241 LA MALFA, ANTONINO - Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 33, pag. 2697

242 DEL FEDERICO, LORENZO - Questioni controverse sulla transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 29, pag. 2378; STASI, ENRICO - La transazione fiscale in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2008, volume 30, fascicolo 7, pag. 741

243 LO CASCIO, GIOVANNI - Ulteriori aggiustamenti normativi all'amministrazione straordinaria ed al concordato preventivo in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2009, fascicolo 3, pagg. 262; STASI, ENRICO - La transazione fiscale in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2008, volume 30, fascicolo 7, pag. 741

244 PURI, PAOLO - La transazione fiscale al vaglio della Suprema Corte in *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 25, pag. 1994

3.6. *Formazione delle classi, privilegio dei crediti tributari e transazione fiscale degli stessi*

Per quanto riguarda i tributi assistiti da privilegio, la formulazione originaria dell'articolo non rendeva agevole individuare se tali tributi fossero ammessi alla transazione fiscale nel caso non fossero iscritti a ruolo²⁴⁵.

La dottrina ha prontamente dedotto che, visto che non esiste un motivo ritenuto valido per un eventuale trattamento differenziato, si applica la stessa regola, ovvero la possibilità di definizione anche prima dell'iscrizione nei ruoli e della consegna di questi al Concessionario, ovviamente nel rispetto del privilegio²⁴⁶.

I crediti assistiti da privilegio sono innanzitutto quelli derivanti dalle imposte dirette, Irpef, Ires, ex Ilor, i quali, limitatamente all'imposta originata da redditi immobiliari sono assistiti da privilegio speciale sugli immobili²⁴⁷ ubicati nel territorio del comune in cui il tributo si riscuote e sopra i frutti, i fitti, le pigioni degli stessi immobili; per la quota d'imposta imputabile al reddito d'impresa hanno privilegio speciale sui beni mobili necessari allo svolgimento dell'esercizio di impresa nonché sulle merci²⁴⁸, mentre il restante credito è assistito da privilegio generale sui beni mobili, così come l'Irap²⁴⁹.

Il credito Iva, invece, sia per la sorte, che per le sanzioni gode di un privilegio generale sui beni mobili, mentre nella fattispecie di responsabilità solidale del cessionario i crediti Iva godono di privilegio sugli immobili che hanno formato oggetto

245 RESTUCCIA, DARIO – Grado dei privilegi e transazione fiscale in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, anno 2008, volume I, parte II, pagg. 66 e ss.

246 PERRUCCI, U. - La nuova transazione fiscale in *Bollettino tributario d'informazioni*, anno 2009, v. 76, fascicolo 23, pag. 1762; MARELLI, F. - Transazione fiscale, principi generali del concorso e soddisfazione parziale dei creditori privilegiati nel concordato preventivo in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, anno 2007, v. 29, f. 6, pag. 669; RESTUCCIA, D. – Grado dei privilegi e transazione fiscale in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, anno 2008, v. I, parte II, pagg. 66 e ss.; Giurisprudenza: Trib. di Piacenza, dec. 1° luglio 2008, Trib. di Pavia, 8 Ottobre 2008; Tribunale di Mantova, dec. del 30 ottobre 2008

247 Art. 2771, comma 1, c.c.

248 Art. 2759 c.c.

249 Art. 2752 c.c.; ROCCO, G. - I privilegi tributari e il riparto dell'insolvenza, tra interpretazione estensiva, eccesso di delega e transazione fiscale in *Diritto e pratica tributaria*, anno 2010, volume 81, fascicolo 3, pag. 461

della cessione o ai quali si riferisce il servizio²⁵⁰.

I crediti per tributi indiretti dello Stato, invece, godono generalmente di privilegio speciale sui beni mobili e sugli immobili cui si riferiscono²⁵¹.

Le ipotesi di estensione del privilegio alle sanzioni tributarie sono espressamente previste in materia di crediti Iva; tali disposizioni sono intese come eccezionali e non applicabili in via analogica ad ipotesi tributarie diverse²⁵².

La locuzione «*crediti privilegiati*», quindi, va interpretata in senso atecnico²⁵³, quindi comprensiva dei crediti tributari assistiti da diritto di prelazione, quali iscrizione ipotecaria da parte dell'Agente di riscossione, ex art. 77 D.p.r. 602/73; condizione necessaria per l'accensione ipotecaria è l'iscrizione a ruolo del tributo.

Come già detto l'art. 182_{TER}, così come riformato dal D.lgs. 169/07, pone come limite il trattamento dei crediti privilegiati, tributari e contributivi, il quale non può essere deteriore rispetto al trattamento dei crediti con grado di privilegio inferiore o, nel caso di suddivisione dei creditori in classi, a quelli con posizione giuridica ed interessi omogenei. Inoltre l'articolo citato stabilisce che i crediti chirografari, tributari e contributivi, non possono avere un trattamento differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari; nel caso di concordato preventivo diviso in classi non inferiore ai creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole. Prima della riforma infatti, l'art. 182_{TER} non prevedeva alcun precetto per i crediti tributari chirografari.

È interessante rilevare l'effetto prodotto dalla norma, che accomuna in un unico trattamento due diverse categorie di credito, ovvero quelli tributari e quelli contributivi, i quali hanno originariamente diverso grado di privilegio²⁵⁴. Tale obbligo di pagare integralmente i crediti tributari e previdenziali nell'ambito del concordato preventivo o degli accordi di ristrutturazione del debito genera una diatriba nell'ordinamento che verrà esaminata nel proseguo. Ad ogni modo tali disposizioni sono sempre state

250 Artt. 2752, comma 3, e 2772, comma 2 c.c.

251 Artt. 2758 e 2772, comma 2, c.c.

252 ZENATI, SILVIA A. - La transazione fiscale nella legge fallimentare in *Corriere tributario*, anno 2008, volume 31, fascicolo 23, pag. 1899

253 Circolare 40/E/08, punto 4.2.5

254 Artt. 2752, 2758, 2759, 2771 e 2772 per i tributi e gli artt. 2753 e 2754 per i contributivi

esaminate per la loro capacità di minare od esaltare l'operatività della falcidia, nodo cruciale, in quanto l'art. 182^{TER} deve essere coordinato con le regole generali sul trattamento dei creditori privilegiati nel concordato preventivo²⁵⁵.

La soluzione coordinativa, alla lacuna del legislatore, è stata formulata dalla giurisprudenza.

La circolare 14/E/09, in merito, specifica che gli Uffici cui giungessero domande di transazione fiscale dovranno verificare, tra gli altri requisiti, anche il rispetto di tali limiti.

Qualunque ipotesi transattiva, quindi, va esaminata in base ai sacrifici degli altri creditori di pari grado, che non devono risultare inferiori. Qui si rileva una problematica, ovvero che visto che gran parte dei debiti tributari risultano assistiti da privilegio, il quale ex art. 2748 prevale rispetto a quello ipotecario, si riscontra nella pratica una posizione di forza dell'Amministrazione finanziaria rispetto al ceto creditorio assistito da ipoteca.

Anche se teoricamente l'Amministrazione finanziaria potrebbe rinunciare alla prelazione, in base ad una ponderazione di tutti gli interessi in gioco, misurati da parametri quali economicità e proficuità dell'accordo rispetto all'alternativa fallimentare, nella pratica difficilmente ciò si verifica.

A volte è in dubbio la stessa estensione del privilegio, ad esempio ai soggetti che operano nel settore delle costruzioni conseguendo redditi di origine immobiliare sicuramente subiranno il privilegio per il credito per l'Ires; il dubbio sorge sull'estensione al credito Irap, che non essendo configurabile come un imposta sui redditi non dovrebbe subire l'estensione del privilegio, eppur in senso contrario si consideri l'inclusione, ex art. 2752 c.c., fra i tributi cui è riconosciuto il privilegio generale della sola Irap iscritta in ruoli esecutivi²⁵⁶.

255 PAPAEO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 25

256 PURI, PAOLO - La transazione fiscale al vaglio della Suprema Corte in *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 25, pag. 1995

3.7. Aspetti fiscali

In merito ai possibili risvolti tributari si ritiene utile una precisazione sulla diatriba sorta sulla presunta imponibilità delle sopravvenienze derivanti dalla transazione fiscale a seguito della domanda di ristrutturazione dei debiti²⁵⁷.

Come abbiamo appurato l'effetto conseguente alla transazione consiste principalmente nel consolidamento dei debiti fiscali oggetto della transazione, quindi si potrebbero rilevare ripercussioni fiscali negative dovute all'indisponibilità o meno delle sopravvenienze derivanti dal pagamento parziale dei debiti tributari e previdenziali. Detto altrimenti la riduzione del debito tributario eccedente l'eventuale l'ammontare di perdite fiscali compensabili, potrebbe dar luogo ad una sopravvenienza attiva imponibile. Il quarto comma dell'art. 88 del Tuir esclude come sopravvenienza attiva «la riduzione dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo». Tale disposizione trova la propria *ratio* nell'ostacolo che altrimenti avrebbe l'impresa bisognosa di ristrutturazione, ovvero l'impresa in crisi dovrebbe fronteggiare un peso fiscale di entità considerevole²⁵⁸.

In dottrina, però, si discute in merito agli accordi di ristrutturazione del debito, poiché, a detta di alcuni, ad essi si estenderebbe l'esclusione all'imputazione di cui sopra solamente se fosse dimostrata la natura di *species* del concordato preventivo degli accordi stessi²⁵⁹; tale tesi è sempre meno sostenibile, anche alla luce, dell'intervento legislativo volto all'applicazione della transazione fiscale e degli accordi di ristrutturazione alle imprese agricole che orienta verso la natura autonoma di insieme di accordi di diritto privato.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, seppur non univocamente, negli accordi ex art. 182bis l'insussistenza di perdite e oneri diversi iscritti in bilancio d'esercizio

257 MARENGO FEDERICO - Le eventuali sopravvenienze negli accordi ex art. 182bis in www.ilcaso.it, anno 2008, doc.100, pag. 1; TAGLIONI, ANDREA - La transazione fiscale in sede fallimentare in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 4, pag. 295

258 FICARI, VALERIO - Transazione tributaria a dubbia giurisdizione, Associazione tributaristi italiani in Il sole24ore del 30 giugno 2008, pag. 37

259 PURI, PAOLO - La transazione fiscale al vaglio della Suprema Corte in Corriere tributario, anno 2010, volume 33, fascicolo 25, pag. 1994; Trib. Milano 23 gennaio 2007

rendono necessario il recupero a tassazione di tali voci, poiché gli accordi di ristrutturazione non sono assimilabili al concordato preventivo²⁶⁰. In dottrina, invece, si riscontrano prese di posizione spinte sulla base della *ratio* di promozione dell'istituto volte alla non imputabilità delle sopravvenienze attive generate dallo stralcio dei debiti dell'imprenditore in crisi²⁶¹. Sembra ovvio, infatti, che il silenzio del legislatore sul punto sembra riconducibile più che ad una reale volontà discriminatoria, ad un ennesimo difetto di coordinamento²⁶².

260 A favore della imputabilità: Circolare 8/E/09 4,2; Nota ministeriale n. 954-35315 del 06/06/08 Contro: Direzione Regionale dell'Emilia Romagna Nota n. 6579 del 07/08/08

261 MIELE, L – Gli accordi di ristrutturazione del debito in *Corriere Tributario*, anno 2010, fascicolo 23, pag. 1843; PURI, PAOLO - La transazione fiscale al vaglio della Suprema Corte in *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 25, pag. 1994; MARENGO FEDERICO - Le eventuali sopravvenienze negli accordi ex art. 182bis in www.ilcaso.it, anno 2008, doc.100, pag. 10

262 MARINI, GIUSEPPE – La transazione fiscale in *Rassegna Tributaria*, anno 2010, fascicolo 5, pag. 1204; GENTILI GIANLUIGI - Il tribunale di Ancona ha omologato il primo accordo di ristrutturazione dei debiti con transazione fiscale stipulato in Italia (art. 182^{BIS} e 182^{TER} l.f.) in www.ilcaso.it, anno 2009, doc. 136, pag. 6

4. Chiusura della procedura, effetti conseguenti e rimedi esperibili

4.1. Fase decisoria e chiusura della procedura

L'istituto della transazione fiscale deve concludersi con la decisione di accettazione o di diniego della proposta del debitore. L'Amministrazione finanziaria ed il concessionario esprimeranno tale decisione attraverso il proprio voto di adesione o rifiuto alla complessiva proposta di concordato preventivo in sede di adunanza dei creditori. Come già detto la decisione spetta:

- al Direttore dell'Ufficio, su parere conforme della Direzione regionale delle Entrate, per i debiti tributari non iscritti a ruolo od iscritti in ruoli non ancora consegnati all'agente della riscossione alla data di presentazione della domanda di transazione;
- agli Enti di gestione dei contributi previdenziali ed assistenziali, per i contributi non iscritti a ruolo od iscritti in ruoli non ancora consegnati all'Agente della riscossione alla data di presentazione della domanda di transazione;
- all'Agente della riscossione, su indicazione del Direttore dell'Ufficio, previo conforme parere della competente Direzione regionale, per i tributi o contributi iscritti a ruolo.

L'Ufficio formalizza con apposito atto l'accettazione o il diniego della transazione e, successivamente, esprime il proprio voto in sede di valutazione complessiva del concordato, a seconda dell'atto formalizzato; non è, infatti, prevista la possibilità che alcuni debiti siano poi individualmente contestati o contestabili davanti al Giudice tributario²⁶³.

In caso di accordo di ristrutturazione del debito, invece, l'assenso equivale alla

263 PERRUCCI, UBALDO - La nuova transazione fiscale in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 23, pag. 1762

sottoscrizione dell'accordo stesso²⁶⁴.

Per quanto concerne i criteri valutativi della domanda di transazione fiscale proposta dal creditore bisogna distinguere due forme di controllo, come specifica la circolare 40/E/08.

Il controllo formale, da effettuarsi in via preliminare, il quale verterà sulla completezza o correttezza della documentazione prodotta e della procedura seguita, ai sensi dell'art. 182^{TER}, incrociata con ogni altro dato a disposizione. In particolare, la circolare ricorda i limiti del primo comma, dal secondo periodo in poi dell'art. 182^{TER}.

Più articolate, invece, sono le disposizioni sul controllo di merito della proposta. In quest'ultimo caso il controllo sarà finalizzato innanzitutto alla convenienza della proposta rispetto all'avvio di una procedura concorsuale di fallimento, tenendo conto dei principi di economicità ed efficienza dell'azione amministrativa nonché della tutela degli interessi erariali. A questo punto, la circolare in questione, ricorda le ragioni che hanno spinto il legislatore della riforma ad adottare tale istituto²⁶⁵, ovvero la volontà di conservazione delle componenti positive dell'impresa, beni produttivi e livelli occupazionali, nonché la spinta verso un allineamento europeo della materia.

Sono questi i motivi che giustificano le direttive che seguono, ovvero quelle di tenere in considerazione, in sede di valutazione dell'accordo, oltre che alla generale situazione finanziaria e patrimoniale dell'impresa, anche degli altri interessi coinvolti nella gestione della crisi, quali, ad esempio, la salvaguardia dell'occupazione, la prosecuzione dell'attività produttiva, la complessiva situazione finanziaria e patrimoniale dell'impresa²⁶⁶. Il controllore dovrà, quindi, accertarsi degli altri interessi coinvolti nella procedura ai fini di una corretta valutazione della proposta, adottando atteggiamenti conformi a seconda del caso²⁶⁷.

Qualora si giunga ad un diniego alla proposta transattiva, l'Ufficio dovrà

264 PAPAEO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 27

265 Relazione allo schema di decreto legislativo del 23 settembre 2005

266 Ad esempio, la tipologia dell'attività svolta, le diverse componenti positive di bilancio, la consistenza immobiliare e la presenza di eventuali garanzie

comunque formulare, sulla base di tutti gli elementi possibili, le opportune contestazioni alla soluzione concordataria, tenendo in particolare conto di quanto osservato dal Commissario giudiziale nella relazione depositata ai sensi dell'art. 172 "sulle cause del dissesto, sulla condotta del debitore, sulle proposte di concordato e sulle garanzie offerte ai creditori". Le eccezioni dovranno essere formulate già in sede di adunanza, senza attendere la fase dell'opposizione per rappresentare all'organo giudiziario le ragioni alla base del diniego.

La citata circolare 40/E/08 esprime criteri valutativi anche nei confronti delle ipotesi dilatorie, premettendo però, che, visto l'intento legislativo di valorizzazione dell'autonomia delle parti, in via di principio si possono disattendere i normali limiti previsti dall'art. 19 del D.p.r. 602/73.

Ad ogni modo rimane comunque valido quanto stabilito in termini di disparità di trattamento, quindi l'Ufficio valuterà in base agli altri crediti.

La circolare in questione, inoltre, richiamando la posizione della giurisprudenza di merito²⁶⁸, ricorda che la mancanza di garanzia, pur essendo ammessa, rende difficile una valutazione positiva di fattibilità del piano concordatario, quindi nella corretta valutazione della proposta dilatoria si dovrà tenere conto della mancata prestazione di una idonea garanzia.

Lo stesso discorso vale nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti ex art. 182^{BIS}, la prestazione di una idonea garanzia «costituisce, in linea generale, elemento essenziale di valutazione dell'adesione agli accordi medesimi».

4.2. Effetti della transazione fiscale

Gli effetti della transazione fiscale sono principalmente due: il consolidamento della debitoria fiscale del proponente e la cessazione della materia del contendere nei

²⁶⁷ ZENATI, SILVIA A. - La transazione fiscale nella legge fallimentare in *Corriere tributario*, anno 2008, volume 31, fascicolo 23, pag. 1900; ZANNI, M.; REBECCA G. - La disciplina della transazione fiscale: un "cantiere" sempre aperto in *Il fisco*, anno 2010, fascicolo 39; pag. 6306

²⁶⁸ Corte d'appello di Bologna, decreto del 27 giugno 2006

procedimenti tributari aventi ad oggetto i tributi transati.

É il comma 5 dell'art. 182^{TER} che prevede espressamente che «*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*». Di conseguenza gli effetti della transazione fiscale si producono con il decreto di omologazione che implica la chiusura della procedura di concordato preventivo, confermando la sua natura di procedimento endoconcorsuale. La disposizione sulla cessazione della materia del contendere è stata giudicata come «*assai scarsa*»²⁶⁹, poiché ha dato vita ad alcuni problemi interpretativi, dovuti alla mancanza di coordinamento della norma con le norme fiscali che regolano l'azione accertatrice di cui all'art. 43 D.p.r. 602/73.

E' stato osservato come il far conseguire all'omologazione del concordato in maniera automatica la cessazione della materia del contendere nelle liti tributarie in corso possa ledere il diritto alla tutela giurisdizionale del debitore²⁷⁰. Si causerebbe, infatti, sia una lesione al diritto di difesa costituzionalmente garantito ex art. 24 Cost., sia una lesione al principio della *par condicio creditorum* a vantaggio del Fisco.

Una soluzione paventata dalla dottrina è quella di interpretare in senso restrittivo, ammettendo la cessazione della materia del contendere solo per le liti in cui il mantenimento in vita del giudizio apparirebbe improduttivo e vano²⁷¹. Un'altra posizione dottrinale a riguardo è orientata affinché il venir meno del concordato consolidi comunque le pretese tributarie²⁷². A tal riguardo è utile ricordare la decisione della Corte di Cassazione²⁷³ che, in tema di conciliazione giudiziale ex art. 48 D.lgs. 546/92 ha ritenuto che l'inadempimento non fa risorgere l'obbligazione originaria.

Una soluzione corretta potrebbe essere quella di concedere al debitore la

269 PAPAEO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 27

270 RANDAZZO, FRANCO - Il 'consolidamento' del debito tributario nella transazione fiscale in *Rivista di diritto tributario*, anno 2008, fascicolo 10, pag. 844

271 RANDAZZO, FRANCO - Il 'consolidamento' del debito tributario nella transazione fiscale in *Rivista di diritto tributario*, anno 2008, fascicolo 10, pag. 845

272 DEL FEDERICO, LORENZO - La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali, *Rivista di diritto tributario*, anno 2008, fascicolo 3, pag. 239

273 Corte di Cassazione 8 settembre 2006 n. 20836

possibilità di escludere a libero piacimento determinate liti dalla transazione fiscale, avvalorando, così, la tesi della transazione parziale di cui parleremo più avanti.

La nozione di consolidamento del debito fiscale non è certo molto comune nel panorama legislativo tributario. Sono presenti varie teorie a riguardo della portata e dell'intensità degli effetti del consolidamento.

In *primis* è dibattuto se la transazione fiscale generi la preclusione da ulteriori accertamenti sulle annualità transate, sia all'interno di una procedura di concordato preventivo sia di un accordo di ristrutturazione del debito.

Come già esposto la circolare 40/E/08, sulla scia di un orientamento giurisprudenziale, conferma il carattere ordinario del termine di 30 giorni contenuto nel secondo comma dell'art. 182^{TER}; aggiungendo, però, che l'eventuale proroga va richiesta con motivazione dall'Ufficio, stante l'eccezionalità dello sfioramento del limite. Nonostante questo la circolare continua precisando che l'art. 182^{TER} non dispone la preclusione di ulteriore attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria. Di conseguenza, secondo l'Amministrazione finanziaria è sempre possibile, ove ne ricorrano le condizioni, *«l'esercizio dei 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 procedura di transazione fiscale, che l'Amministrazione potrà far valere nei confronti dello stesso contribuente che ha ottenuto l'omologazione del concordato nonché degli obbligati in via di regresso»*. L'esempio portato a dimostrazione di tale ragionamento è il caso in cui venga presentata una domanda di transazione fiscale avente ad oggetto anche il debito tributario relativo al periodo di imposta per il quale non sia stata presentata ancora la relativa dichiarazione, in quanto non ancora scaduti i termini. In tal caso, sempre secondo l'Agenzia delle entrate, l'accettazione della proposta e la sua successiva omologazione, in sede di concordato preventivo o di accordo di ristrutturazione dei debiti, non si può precludere all'Ufficio il successivo esercizio dei poteri di controllo della relativa dichiarazione, che il contribuente avrà presentato successivamente alla omologa della transazione fiscale.

Nonostante la posizione dell'Agenzia delle entrate sembra chiara a riguardo, di

diverso avviso è una parte della dottrina che, per lo meno, mette in dubbio la semplicità con cui il Fisco da per certe le proprie posizioni sollevando serie perplessità a riguardo, consideranti l'indubbio vantaggio per il Fisco²⁷⁴. Infatti sono notevoli i dubbi, pur comprendendo la posizione cautelativa dell'Agenzia su possibili scenari di violazioni gravi e palesi della normativa tributaria²⁷⁵.

Una prima tesi dottrinale²⁷⁶ a riguardo sembra lasciare il passo ad una più comprensiva verso l'Amministrazione finanziaria, poiché in effetti sembra ragionevole l'impossibilità per l'Agenzia delle entrate di effettuare, tra le altre, tutte le attività di accessi, ispezioni e verifiche nel ristretto lasso di tempo concessole²⁷⁷. Si consideri un debito per una dichiarazione non ancora presentata: in tale situazione l'obbligazione tributaria non sussiste ancora, quindi qualunque aspettativa potrebbe essere completamente disattesa con la successiva dichiarazione. Inoltre congelare i poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria finirebbe per assimilare l'istituto della transazione fiscale ad un condono permanente²⁷⁸.

Differentemente c'è chi sostiene che siano preclusi all'Amministrazione finanziaria sia i successivi controlli formali che quelli sostanziali²⁷⁹ sottomettendo la

274 DEL FEDERICO, LORENZO - Questioni controverse sulla transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 29, pag. 2379; PAPALEO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 27; DEL FEDERICO, LORENZO - Profili processuali della transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2007, volume 30, fascicolo 45, pag. 3663

275 Si pensi, ad esempio, alla successiva scoperta di operazioni fittizie occultanti imponibile e/o redditi evasi da parte della guardia di finanza o dall'Agenzia delle entrate.

276 TOSI, LORIS - La transazione fiscale in *Rassegna tributaria: legislazione e giurisprudenza tributaria*, anno 2006, volume 49, fascicolo 4, pagg. 1071-1092

277 SANTORO CAYRO, ELISABETTA - Considerazioni in tema di 'autonomia' della transazione fiscale in *Giurisprudenza commerciale*, anno 2010, volume 37, fascicolo 3, pagg. 539-540

278 SANTORO CAYRO, ELISABETTA - Considerazioni in tema di 'autonomia' della transazione fiscale in *Giurisprudenza commerciale*, anno 2010, volume 37, fascicolo 3, pag. 540; PISELLI, DIEGO - Concordato e transazione fiscale in *www.ilcaso.it*, anno 2009, doc.143, pag. 21

279 TOSI, LORIS - Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale, *Giustizia Tributaria*, anno 2008, fascicolo 1, pagg. 12; MANDRIOLI, LUCA - Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso in *Giurisprudenza commerciale*, anno 2008, volume 35, fascicolo 2, pagg. 296-324; TROMBELLA, LORENZO - La transazione fiscale: dalle incertezze interpretative alle interpretazioni azzardate in *Rivista di Diritto tributario*, anno 2008, volume 2, pagg. 271-282; LA ROCCA, SERGIO - Il concordato preventivo e la transazione fiscale, *Bollettino tributario d'informazioni*, anno 2011, volume 78, fascicolo 3, pag. 190

potestà accertativa alle ulteriori esigenze dell'istituto, caratteristico per la falciatura delle imposte dovute. Secondo alcuni²⁸⁰, però, tali effetti preclusivi diverranno in essere solamente in caso di voto favorevole da parte dell'Amministrazione finanziaria, altrimenti non si verificherà alcun consolidamento. Altri ancora hanno interpretato l'effetto del consolidamento come efficace sul profilo liquidatorio dei tributi e non di accertamento²⁸¹; quindi, nei trenta giorni, l'Amministrazione è tenuta, a mio parere, ad effettuare solamente l'attività liquidatoria e le veloci procedure di controllo automatizzato ex art. 36^{BIS} del D.p.r. 600/73 e 54^{BIS} del D.p.r. 633/72. Vediamo ora di trovare una soluzione adeguata.

Per quanto concerne i tributi oggetto di contenzioso, si ricorda che il quinto comma dell'art. 182^{TER} stabilisce che *“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”*. Tale effetto attiene, ovviamente, solo alle liti riguardanti i tributi oggetto di transazione fiscale e non anche alle controversie non riferibili alla proposta di transazione, come ad esempio a quelle in tema di rimborso²⁸². La cessazione della materia del contendere si produce con la chiusura della procedura e, quindi, con il decreto di omologazione²⁸³, in ragione della natura subprocedimentale della transazione fiscale. Nei casi in cui il concordato sia successivamente annullato o risolto ai sensi dell'art. 186, il venir meno di quest'ultimo determina la ripresa del contenzioso dato che se il concordato viene meno conseguentemente anche la transazione verrà meno, vista la sua endoconcorsualità; inoltre si ricorda che in caso di fallimento del debitore, l'art. 67 esclude l'applicabilità della revocatoria agli atti, ai pagamenti ed alle garanzie poste in essere in esecuzione del concordato preventivo o

280 STASI, ENRICO - La transazione fiscale in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2008, volume 30, fascicolo 7, pagg. 733-741

281 RANDAZZO, FRANCO - Il 'consolidamento' del debito tributario nella transazione fiscale in Rivista di diritto tributario, anno 2008, fascicolo 10, pag. 838; LA ROSA, S – Accordi e transazioni nella fase di riscossione dei tributi in Rivista di diritto tributario, anno 2008, pag. 334; DEL FEDERICO, LORENZO - La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali, Rivista di diritto tributario, anno 2008, fascicolo 3, pagg. 215-242

282 PAPALETTO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in Amministrazione & finanza, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 27

283 Articoli 180 e 181

dell'accordo omologato ai sensi dell'art. 182^{BIS}²⁸⁴

A mio avviso non emergono soluzioni prive di perplessità e, per quanto preferisca intraprendere la tesi favorevole ai successivi controlli, mi chiedo se tali attività siano o meno concretamente possibili nell'alternativa del dissesto dell'imprenditore. Inoltre, in merito alla limitazione di tali postumi poteri accertativi la stessa circolare 40/E/08 ne consente l'esercizio solo ove ne ricorrano le condizioni. In ottica della salvaguardia dello strumento dell'art. 182^{TER} troverebbe perfetta applicazione la disciplina dell'accertamento integrativo ex art. 43, ultimo comma, D.p.r. 600/72, ovvero il principio *rebus sic stantibus* di sopravvenute circostanze non note all'epoca dell'accettazione della proposta²⁸⁵.

E' inoltre dibattuto l'effetto dell'istituto in esame nel caso il concordato preventivo, nonostante venga respinto dall'Ufficio, dall'Ente o dall'Agente di riscossione, venga comunque omologato grazie al voto favorevole degli altri creditori.

Tali dubbi nascono sempre per esigenze di coordinamento in origine non soddisfatte dal legislatore, ma poi sopperite dalla dottrina e dalla giurisprudenza di merito. A dire il vero, nonostante la presa di posizione sempre più netta verso la natura endoconcorsuale della transazione fiscale, molti autori non si sono espressi in merito alla problematica dell'eventuale voto contrario da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La posizione dell'Amministrazione finanziaria su tale punto si può ricavare sempre dalla citata circolare 40/E/08 nella frase suesposta ovvero, precisando sugli effetti in caso di annullamento o risoluzione del concordato, parte dal presupposto che «*la cessazione della materia del contendere è conseguenza dell'intervenuto accordo fra le parti*».

Una posizione dottrinale, partendo dalla affermazione di cui sopra, accoglie tale tesi contrattuale considerando il vantaggio per l'Amministrazione finanziaria del

284 TOSI, LORIS - La transazione fiscale in Rassegna tributaria: legislazione e giurisprudenza tributaria, anno 2006, volume 49, fascicolo 4, pag. 1091

285 SANTORO CAYRO, ELISABETTA - Considerazioni in tema di 'autonomia' della transazione fiscale in Giurisprudenza commerciale, anno 2010, volume 37, fascicolo 3, pag. 541

consolidamento del credito non falcidiato come un incentivo all'utilizzo della transazione fiscale²⁸⁶. Ricordiamo che il voto dell'Amministrazione fiscale in sede di adunanza dei creditori ha una duplice valenza, ovvero di approvazione della proposta di concordato preventivo e di approvazione della proposta di transazione fiscale. Conseguentemente, ove l'Amministrazione finanziaria esprima il proprio diniego ma la maggioranza approvi comunque la proposta concordataria, gli effetti di cui all'art. 184 si produrranno ugualmente nei confronti di tutti i creditori. Tra tali effetti, però, non si può certo annoverare il consolidamento della posizione debitoria che è determinato dalla transazione fiscale, quindi l'Amministrazione finanziaria potrà ulteriormente esercitare i propri poteri di accertamento sui pregressi rapporti d'imposta e la prosecuzione delle liti pendenti²⁸⁷. Come giustamente ribadisce la corte torinese²⁸⁸, l'approvazione della transazione fiscale dovrà necessariamente discendere da un autonoma deliberazione negoziale dell'Amministrazione finanziaria e non potrà essere imposta dal voto favorevole della maggioranza rappresentativa del credito complessivo. Distinguendo il profilo fallimentare da quello tributario si comprende come l'interesse privato non debba prevalere su quello pubblicistico, altrimenti si finirebbe per erodere i poteri pubblicistici dell'Amministrazione finanziaria funzionali anche alla lotta contro l'evasione fiscale²⁸⁹

286 DEL FEDERICO, LORENZO - Questioni controverse sulla transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 29, pag. 2381

287 SANTORO CAYRO, ELISABETTA - Considerazioni in tema di 'autonomia' della transazione fiscale in *Giurisprudenza commerciale*, anno 2010, volume 37, fascicolo 3, pag. 536; STASI, ENRICO - La transazione fiscale in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2008, volume 30, fascicolo 7, pagg. 733-741; LO CASCIO, GIOVANNI - La disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi innovativi in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2008, volume 30, fascicolo 3, pagg. 338-341; PISELLI, DIEGO - Concordato e transazione fiscale in www.ilcaso.it, anno 2009, doc.143; MANDRIOLI, LUCA - Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso in *Giurisprudenza commerciale*, anno 2008, volume 35, fascicolo 2, pag. 320; LO CASCIO, GIOVANNI - La disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi innovativi in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2008, volume 30, fascicolo 3, pag. 41; contro: PANNELLA, PAOLO - L'incognita transazione fiscale in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2009, fascicolo 6, pag. 661

288 Corte d'Appello di Torino, sez. I, decreto del 6 maggio 2010, ma anche Trib. Di Ravenna 21 gennaio 2011

289 SANTORO CAYRO, ELISABETTA - Considerazioni in tema di 'autonomia' della transazione fiscale in *Giurisprudenza commerciale*, anno 2010, volume 37, fascicolo 3, pagg. 538 e 539; GUIOTTO, ALBERTO - Opportunità della transazione fiscale e disciplina dei crediti privilegiati insoddisfatti in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2010, fascicolo 11, pag. 1279

minando le basi della sopravvivenza stessa dello Stato repubblicano democratico²⁹⁰.

Quindi un'equilibrata lettura della natura della transazione fiscale, alla luce degli effetti ritenuti accettabili, spinge sicuramente verso la endoconcorsualità, salvo nel caso di voto negativo dell'Amministrazione finanziaria dove l'autonomia risulta necessaria, se non per il pagamento percentuale dei crediti fiscali, per evitare la determinazione al ribasso di tali crediti. Infatti, nel caso l'Amministrazione finanziaria non voti favorevolmente al concordato preventivo e, quindi, alla transazione fiscale la soluzione più corretta tra quelle possibili, a mio avviso, sembra quella di procedere come se tale proposta di transazione fiscale non sia mai stata proposta.

Effetto possibile del concordato è l'esdebitazione per i debiti residui che, se operativa, andrà a colpire anche i debiti fiscali²⁹¹; si rammenta, a tal proposito, che il terzo comma dell'art. 142, che esclude dal beneficio dell'esdebitazione le sanzioni amministrative di carattere pecuniario che non siano accessorie a debiti estinti non sarà limitante in tale fattispecie, essendo previsto per il caso di fallimento del debitore persona fisica.

Sembra ragionevole che la cessazione della materia del contendere, incidendo sul valore nominale del credito, sia a beneficio anche dei coobbligati²⁹²; ovviamente ciò si potrà verificare solamente nel caso di transazione fiscale con voto favorevole della Amministrazione finanziaria, essendo l'unica strada per definire un importo nominale diverso che altrimenti il concordato non porterà; ai sensi dell'art. 184, infatti, esso non ha effetti nei confronti dei coobbligati. Anche in questo caso, traspare un riflesso di autonomia della transazione fiscale rispetto alla sua natura prevalentemente endoconcorsuale.

290 LA CROCE GIOVANNI – Autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, anno 2010, fascicolo 2, pag. 144

291 ROCCO, GIUSEPPE - I privilegi tributari e il riparto dell'insolvenza, tra interpretazione estensiva, eccesso di delega e transazione fiscale in *Diritto e pratica tributaria*, anno 2010, volume 81, fascicolo 3, pag. 514

292 ROCCO, GIUSEPPE - I privilegi tributari e il riparto dell'insolvenza, tra interpretazione estensiva, eccesso di delega e transazione fiscale in *Diritto e pratica tributaria*, anno 2010, volume 81, fascicolo 3, pag. 514

4.3. Incertezze, critiche e approccio professionale

Nonostante gli innumerevoli interventi legislativi nonché gli sforzi della Amministrazione di far luce sulle modalità applicative dell'istituto ex art. 182^{TER} molte questioni sono ancora di incerta soluzione.

Come già affermato la norma della transazione fiscale, pur suscitando un grande interesse, ha presentato sin dai primi istanti di vita enormi profili di incertezza interpretativa²⁹³ che ne hanno compromesso la concreta applicazione.

L'origine dei principali problemi applicativi dell'istituto della transazione fiscale sono stati imputati essenzialmente a due cause; ovvero alla disposizione stessa, sia per la sua laconicità che al suo mancato coordinamento con le regole del concordato preventivo²⁹⁴ ed alla ritrosia da parte degli Enti creditori a concludere transazioni a spese del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Si pensi, ad esempio, alle sopraccitate circolari degli Enti previdenziali²⁹⁵ ed alle loro rigidità operative, che si tramutano, appunto, in difficoltà di applicazione dell'istituto. Inoltre, sia le istruzioni ministeriali che quelle degli Enti previdenziali sottolineano la necessità dell'assenso degli enti alla falciatura dei debiti tributari e contributivi²⁹⁶. Tale prassi non crea grossi malumori nella dottrina nella fattispecie degli accordi di ristrutturazione ex art. 182^{BIS} poiché istituzionalmente ha natura privatistica²⁹⁷ e produce i suoi effetti remissori senza vincolare i creditori non aderenti.

Diverso è il caso, invece, in cui la falciatura viene proposta all'interno di un concordato preventivo.

293 DEL FEDERICO, LORENZO - Questioni controverse sulla transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 29, pag. 2377

294 PAPALETTO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 30

295 Circolare Inail n. 8/2010, circolare Inps n. 38/2010

296 PAPALETTO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 30

297 Giurisprudenza: Trib. di Milano 23 gennaio 2007; Trib. di Brescia 22 febbraio 2006; Dottrina: LA MALFA, A. - La transazione fiscale ex art. 182^{ter} legge fallim., dubbi sulla natura negoziale e possibilità di inserire clausole pattizie in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, anno 2010, volume 1, parte II, pag. 66

La caratteristica peculiare del concordato preventivo è, appunto, quella di essere vincolante *erga omnes*, ai sensi dell'art. 184. Inoltre si consideri anche l'art. 160 sul divieto di alterazione delle cause legittime di prelazione. Quindi, una volta che il concordato viene approvato dalla maggioranza dei creditori ed omologato, esso diventa obbligatorio anche nei confronti dei creditori dissenzienti. Il creditore pubblico dissenziente, quindi, dovrebbe opporsi in fase di omologa ai sensi dell'art. 184, dimostrando il trattamento peggiorativo rispetto alla liquidazione fallimentare.

Va da sé che, comunque, la mancanza formale di proposta ex art. 182^{TER} non può implicare la chiusura dei contenziosi e la definitività dei debiti tributari e contributivi, ovvero gli effetti dell'art. 182^{TER} stesso.

La giurisprudenza di merito si è ripetutamente espressa favorevolmente a riguardo di tale ricostruzione²⁹⁸, secondo cui l'art. 182^{TER}, se proposto all'interno di un concordato preventivo, deve sottomettersi alle regole del concorso. Essa ha stabilito, infatti, la natura prettamente facoltativa della transazione di cui all'art. 182^{TER}, la quale, ove venisse azionata, necessiterebbe del rispetto dei limiti e dei parametri da essa stabiliti, tra cui il consenso dell'ente *de quo*. Inoltre, è sicuramente pacifico che il perfezionamento della transazione ex art. 182^{TER} determina sia la definitività del debito transatto, sia la cessazione dei contenziosi pendenti²⁹⁹.

La parte prevalente della giurisprudenza ha anche stabilito che è possibile una falcidia del credito tributario o contributivo, al di fuori dell'art. 182^{TER}, nel caso sia rispettato il grado dei privilegi e l'alternativa della liquidazione fallimentare non sia di maggior soddisfazione per tali crediti³⁰⁰.

298 App. Genova 19 gennaio 2009, Trib. La Spezia 1 luglio 2009, Trib. Milano 12 ottobre 2009, App. Brescia 7 ottobre 2010, Trib. Bologna 17 settembre 2009

299 PISELLI, DIEGO - Concordato e transazione fiscale in www.ilcaso.it, anno 2009, doc.143 pag 7; PAPAEO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 31

300 PAPAEO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 31; LA CROCE GIOVANNI - Autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, anno 2010, fascicolo 2, pagg. 142-152

Un ulteriore problema applicativo era sorto in sede di esclusione della falcidia dell'Iva imposta dallo stesso art. 182^{TER}. Visto il mancato coordinamento con la disciplina del concordato preventivo, in particolare con il comma due dell'art. 160, il pagamento integrale dell'Iva implicherebbe il pagamento di tutti gli altri numerosi crediti privilegiati anteriori all'Iva, ai sensi dell'art. 2778 c.c.³⁰¹; ne conseguirebbe che l'applicazione della transazione fiscale renderebbe, di fatto, la fruibilità del concordato preventivo non solo ardua, ma addirittura quasi impossibile³⁰². Per questo motivo la ricostruzione giurisprudenziale, salvo isolati decreti³⁰³, ha quindi confermato come non obbligatoria la limitazione imposta dall'art. 182^{TER}..

Un esempio di dubbio applicativo risolto è quello in merito alla ammissione delle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro, poiché venivano considerate non transigibili per prassi interna dell'Amministrazione³⁰⁴; come già detto il legislatore è intervenuto con D.l. 78/10 parificando la disciplina delle ritenute operate e non versate a quella dell'Iva³⁰⁵.

Una questione interessante da considerare sull'art. 182^{TER} è la sua estraneità con il concordato fallimentare e il rapporto di quest'ultimo con i crediti tributari. In realtà non esistono ragioni di tipo tecnico che impediscono la falcidia dei crediti tributari privilegiati ai sensi del terzo comma dell'art. 124, il quale prevede la falcidia di tutti i crediti distinguendo solo in base al privilegio. Secondo alcuni autori³⁰⁶ oltre all'inesistenza nell'ordinamento giuridico, in particolare nel sistema concorsuale o in quello tributario, di principi contrari alla falcidia dei crediti tributari, si deve escludere

301 Si ricorda che tale articolo pone l'Iva nell'ordine dei privilegi al 19° posto

302 PAPAEO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 31

303 Corte di Cass., sent. del 4 novembre 2011; Trib. Roma 16 dicembre 2009, secondo cui l'art. 182^{TER} è norma eccezionale e quindi non integrabile dalla norma generale di cui all'art. 2778 c.c. "...l'art. 182 l.f. Prevede una eccezione che, come tale, si colloca non all'interno della regola generale ma accanto alla stessa."

304 PURI, PAOLO - La transazione fiscale al vaglio della Suprema Corte in *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 25, pag. 1995

305 Trib. Rossano 31 gennaio 2012

306 LA MALFA, ANTONINO - L'Agenzia delle entrate illustra l'estensione della transazione fiscale all'IVA [Commento a circ. Agenzia entrate 10 aprile 2009, n. 14/E], *Corriere tributario*, anno 2009, volume 32, fascicolo 24, pagg. 1946-1951

che il semplice mancato richiamo espresso nell'art. 182^{TER} del concordato fallimentare possa considerarsi come un divieto a tale falcidia. L'art. 124, infatti, esiste sul piano giuridico come autonomo rispetto alla transazione fiscale e ne prescinde del tutto quindi non sono estensibili al concordato né le regole formali né quelle sostanziali concepite per la transazione fiscale, a sua volta dettata solo per i casi di concordato preventivo e accordi di ristrutturazione dei debiti. Quindi, in base a tale sillogismo, il mancato richiamo all'art. 124 da parte dell'art. 182^{TER} determinerebbe sì l'impossibilità di applicare l'istituto della transazione fiscale all'interno del concordato fallimentare, ma anche la possibilità di falciare i crediti tributari e previdenziali all'interno dello stesso³⁰⁷. Le ragioni di questa inapplicabilità vanno ricercate sicuramente nella ratio del concordato preventivo, il quale si prefigge l'obiettivo, come pure negli accordi di ristrutturazioni del debito, di evitare la dichiarazione di fallimento e le relative conseguenze. Da un punto di vista pratico questo si può rilevare nel fatto che nel concordato preventivo si necessita di un comportamento attivo da parte della maggioranza rappresentativa del credito, la quale deve esprimere il proprio assenso, mentre ciò nel concordato fallimentare non vale, poiché in caso un creditore non esprima alcun voto il meccanismo dell'istituto ne assegna comunque un significato. E' sicuramente per questi motivi il legislatore non ha previsto l'istituto della transazione fiscale all'interno del concordato fallimentare³⁰⁸.

In realtà i debiti tributari e previdenziali sono falciabili all'interno del concordato fallimentare proprio come lo sono all'interno di un concordato preventivo dove il debitore scelga di non avvalersi della transazione fiscale. La chiave di tale questione non va ricercata nell'art. 182^{TER}, bensì nell'art. 124, terzo comma per il concordato fallimentare (nel 260, secondo comma, per il concordato preventivo), dove viene disciplinato il pagamento percentuale posta la condizione della soddisfazione in

307 DEL FEDERICO, LORENZO - Questioni controverse sulla transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 29, pag. 2381; ROCCO, GIUSEPPE - I privilegi tributari e il riparto dell'insolvenza, tra interpretazione estensiva, eccesso di delega e transazione fiscale in *Diritto e pratica tributaria*, anno 2010, volume 81, fascicolo 3, pag. 514; Trib. di Roma dec. del 2 agosto 2010

308 LA MALFA, ANTONINO - Transazione fiscale applicabile anche al concordato fallimentare, *Corriere tributario*, anno 2008, volume 31, fascicolo 37, pag. 3000

misura non inferiore rispetto all'alternativa liquidatoria³⁰⁹. Tale disposizione, quindi, è valida per tutti i crediti quindi, anche quelli fiscali; ad esempio quelli Iva e per ritenute non versate con il possibile corollario che il debitore potrebbe trovare più conveniente il concordato fallimentare del concordato preventivo. L'art. 127 disciplina un trattamento uniforme per tutti i creditori privilegiati, quindi anche per quelli fiscali e previdenziali.

La mancanza di regole procedurali e norme autorizzative in tal senso dovrebbe essere colmata dall'Amministrazione finanziaria, poiché è una lacuna interna che non deve essere superata esternamente³¹⁰.

Principale ostacolo, nei processi di risanamento di tipo concordatario, alla ristrutturazione del debito tributario e contributivo è la complessità dell'operazione, vista la natura pubblicistica dell'obbligazione da allineare con il trattamento degli altri creditori privilegiati dell'imprenditore in crisi³¹¹. Ove il piano preveda falcidie, sia nel concordato preventivo che negli accordi di ristrutturazione, bisogna innanzitutto distinguere il debito fiscale o contributivo privilegiato da quello chirografario. Tutto ciò si traduce operativamente in un elenco delle passività fiscali e contributive certe e potenziali³¹² distinte per grado di privilegio.

Come già illustrato l'art. 2778 c.c. colloca i crediti tributari ai 18° e 19° posti e solamente per la parte concernente l'imposta, escludendo i relativi accessori quali le sanzioni, che di conseguenza vengono degradate a chirografarie; al contrario le sorte dei crediti contributivi vengono classificati al 1° posto.

Si aggiunga, inoltre, che la graduazione ex art. 2778 c.c. deve comunque sottostare ai crediti prededucibili ex art. 2777 c.c., tra cui le spese di giustizia, i crediti da lavoro subordinato, i crediti pignorati ed ipotecari; tali crediti finiscono spesso per assorbire una parte consistente, ed a volte prevalente, del patrimonio del debitore, che di

309 LA MALFA, ANTONINO - Transazione fiscale applicabile anche al concordato fallimentare, *Corriere tributario*, anno 2008, volume 31, fascicolo 37, pag. 2999

310 LA MALFA, ANTONINO - Transazione fiscale applicabile anche al concordato fallimentare, *Corriere tributario*, anno 2008, volume 31, fascicolo 37, pag. 3000

311 PAPAIEO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 31

312 Una specie di due diligence

conseguenza diventa ancora più incapiente nei confronti degli altri creditori privilegiati.

Per questo motivo l'esperienza professionale insegna che l'esperibilità dell'istituto è possibile ed accettabile dagli enti impositori ove vengano riscontrate contestualmente due condizioni³¹³.

La prima è l'immissione di nuova finanza, ostacolata spesso dall'orientamento e dalla prassi sul rapporto tra procedura concorsuale e transazione fiscale.

La seconda è la continuazione dell'attività di impresa, determinante soprattutto per l'ente impositore³¹⁴; si ricorda, infatti, che esso sarà disposto ad accettare transazioni, chiudendo definitivamente le posizioni pregresse, in funzione del futuro imponibile e relativo gettito erariale e contributivo che il contribuente produrrà non uscendo dal mercato. L'istituto della transazione fiscale è, quindi, notevolmente più efficace per l'ordinamento economico in un processo volto alla ripartenza dell'impresa in crisi.

Con l'intervento normativo del D.l. 78/10 è stato introdotto il comma 7 dell'art. 182^{TER} prevedendo la revoca di diritto ove il debitore entro 90 giorni dalle scadenze prefissate non esegua integralmente i pagamenti previsti alle Agenzie fiscali ed agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie. Tale intervento normativo ha destato perplessità all'interno della dottrina³¹⁵, poiché il legislatore, seppur spinto da benevole intenzioni, ha di fatto assestato un duro colpo all'istituto, rendendolo senz'altro meno appetibile.

Una delle critiche della dottrina supera la mancanza di coordinazione dell'istituto e arriva all'uso dello stesso da parte dell'Amministrazione finanziaria. Si accusa³¹⁶, infatti, l'Agenzia delle entrate sia di una erronea interpretazione sia di un uso distorto della transazione fiscale. L'esame delle proposte, a detta di una parte della dottrina, condotto secondo criteri esclusivamente formali, non considererebbe adeguatamente la

313 PAPAleo, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 32

314 Basti pensare alle citate circolari Inps ed Inail

315 PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo in *Corriere giuridico*, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 867

316 ANDREANI, GIULIO; RATTI, MASSIMILIANO - Il problematico ricorso a procedure concorsuali e transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2011, volume 34, fascicolo 12, pag. 949

convenienza economica della stessa portando ad un rifiuto spesso immotivato. Tale assenza di valutazione dei profili economici concernenti la reale soddisfazione dei crediti erariali in effetti pare in contrasto con il principio del buon andamento sancito dall'art. 97 Cost.; eppure, a quanto rilevato, i funzionari pubblici sembrano non aver appreso correttamente la differenza tra divieto di falcidia della sorte dei crediti per l'Iva certi e definitivi e accordo transattivo per pretese impositive sull'Iva dovute ad accertamenti impugnati o comunque non definitivi. Gli uffici pretendono il pagamento integrale delle somme richieste in controversie pendenti in ordine all'Iva e alle ritenute alla fonte operate e non versate indipendentemente dalla fondatezza della richiesta confondendoli quindi con i crediti tributari già definitivi³¹⁷. L'accusa mossa sottolinea come tale uso distorto allunghi inevitabilmente i tempi complessivi per la risoluzione della crisi dell'impresa andando contro il fine ultimo dell'art. 182^{TER} di rapida risoluzione delle posizioni ammesse.

In merito alla transazione parziale non esistono particolari elementi letterali che escludono una proposta parziale di transazione, ragion per cui si rilevano posizioni dottrinali favorevoli³¹⁸, anche perché estendere la proposta a tutti i tributi in astratto definibili ridurrebbe notevolmente l'applicazione del predetto istituto, anche alla luce dei loro gradi di privilegio contro il pagamento integrale del debito Iva e delle ritenute o l'esclusione degli aiuti di Stato. La proposta di transazione fiscale non limiterebbe in alcun modo i diritti e le garanzie per l'Amministrazione finanziaria visto che all'interno del concordato preventivo esiste una regolamentazione apposita per le somme contestate, depositate e svincolate secondo modalità decise direttamente dal tribunale³¹⁹. Spetterà quindi al contribuente decidere quali tributi inserire nella transazione fiscali e

317 Su tutte circolare 8/E/05 in tema di transazione dei ruoli «*le liti debbono tuttavia pur sempre presentare connotazioni di effettiva fondatezza tali da rendere incerto l'esito delle stesse.*»

318 GAFFURI, G. - La transazione fiscale conquista spazi in *Il sole24ore* del 20 febbraio 2006, pag. 31; TOSI, LORIS - La transazione fiscale in *Rassegna tributaria: legislazione e giurisprudenza tributaria*, anno 2006, volume 49, fascicolo 4, pag. 1079; SANTACROCE, BENEDETTO; PEZZELLA, DOMENICO - La gestione del debito fiscale da parte dell'imprenditore in crisi nel concordato preventivo in *Corriere Tributario*, anno 2010, fascicolo 24, pag.1960; ROCCO, GIUSEPPE - I privilegi tributari e il riparto dell'insolvenza, tra interpretazione estensiva, eccesso di delega e transazione fiscale in *Diritto e pratica tributaria*, anno 2010, volume 81, fascicolo 3, pag. 511

319 SANTACROCE, B.; PEZZELLA, D. - La gestione del debito fiscale da parte dell'imprenditore in crisi nel concordato preventivo in *Corriere Tributario*, anno 2010, fascicolo 24, pag. 1961

quali mantenere nella procedura concordataria, salvo, ovviamente, i tributi non transabili.

4.4. *Impugnazione del diniego alla transazione fiscale*

In caso l'ufficio formuli un diniego alla proposta di transazione fiscale del debitore, esso sentirà la necessità di impugnare tale provvedimento, soprattutto 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.

In merito alla possibilità di impugnare in sé non si rilevano opposizioni alcune, essendo alquanto pacifica la possibilità per il debitore difendersi dal comportamento dell'Amministrazione finanziaria viste le pesanti conseguenze cui può incorrere³²⁰.

Viceversa in merito a quale sia il giudice competente sono sorte diverse osservazioni in dottrina, le quali hanno generato diverse posizioni³²¹.

A tale domanda sono, a prima vista, possibili tre risposte ovvero il giudice tributario, il giudice amministrativo o il giudice ordinario. La terminologia del legislatore stabilisce che il diniego «è approvato» con atto del direttore dell'ufficio e solo successivamente espresso mediante voto contrario in sede di adunanza dei creditori; quindi tale terminologia è tutt'altro che chiara, poiché generalmente per «approvazione» si intende l'atto di controllo con cui l'Amministrazione rende eseguibili ed efficaci atti giuridici già compiuti e perfezionati³²². La stessa situazione di incertezza si riscontrerebbe nel contesto di un accordo di ristrutturazione dei debiti stipulato con gli altri creditori che rappresentano almeno il sessanta per cento dei crediti ove, ovviamente, ci fosse il diniego da parte del direttore dell'ufficio.

A difesa di una competenza del giudice tributario una parte della dottrina ha

320 DEL FEDERICO, LORENZO - Profili processuali della transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2007, volume 30, fascicolo 45, pag. 3662

321 Come è successo anche nel caso del fermo dei veicoli per debiti fiscali.

322 PERRUCCI, UBALDO - Quale giudice per la transazione fiscale? in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 10, pag. 779

rilevato che oggetto della transazione fiscale è comunque una questione di natura tributaria basata su una verifica fondata sull'interpretazione e sull'applicazione di norme tributarie³²³. Ricordiamo infatti che la valutazione in merito alla transazione fiscale parte dalla verifica delle posizioni tributarie.

Un altro indizio che spinge verso il giudice tributario è che la transazione fiscale produce degli effetti pressoché identici con le domande di definizione agevolata dei rapporti tributari, i quali però non sono espressione di un potere discrezionale, bensì un dovere di esercizio della funzione³²⁴. L'art. 19 del D.lgs. 546/92, infatti, anche se non indica l'impugnazione alla transazione fiscale nell'elenco degli atti tassativamente indicati, devolve esplicitamente al giudice tributario l'impugnazione del rigetto di domande di definizione agevolata del rapporto tributario³²⁵.

Inoltre il diniego di transazione potrebbe essere assimilabile al diniego di autotutela per la fondatezza e legittimità dell'intera pretesa, ma anche alla luce delle sue possibilità di recupero, nonostante il nuovo elemento storico costituito dalla descritta ed asseverata situazione di crisi imprenditoriale causa dell'indebitamento³²⁶. Non sembra, però, che tali somiglianze possano bastare per attribuire stessa natura all'istituto della transazione fiscale e superare così in via interpretativa il dato letterale dell'elenco.

La prima osservazione che potrebbe spingere verso il giudice ordinario, invece, è che le citate valutazioni di merito, poi espresse tramite il voto in sede di adunanza dei creditori, formano parte in un accordo stipulato con tutti i creditori dal Commissario

323 PERRUCCI, UBALDO - Quale giudice per la transazione fiscale? in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 10, pag. 779; DEL FEDERICO, LORENZO - Profili processuali della transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2007, volume 30, fascicolo 45, pag. 3662; LAMBERTI, CESARE - La Corte dei conti 'ignora' la nuova transazione fiscale del diritto fallimentare e l'autonomia finanziaria degli Enti locali in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria, anno 2007, volume 14, fascicolo 6, pag. 519

324 FICARI, VALERIO - Transazione tributaria a dubbia giurisdizione, Associazione tributaristi italiani in Il sole24ore del 30 giugno 2008, pag.37

325 MARINI, GIUSEPPE - La transazione fiscale in Rassegna Tributaria, anno 2010, fascicolo 5, pag. 1205; DEL FEDERICO, LORENZO - La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali, Rivista di diritto tributario, anno 2008, fascicolo 3, pagg. 215-242; FICARI, VALERIO - Riflessioni su 'transazione' fiscale e 'ristrutturazione' dei debiti tributari, Rassegna tributaria, anno 2009, volume 52, fascicolo 1, pag. 80; DEL FEDERICO, LORENZO - Profili processuali della transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2007, volume 30, fascicolo 45, pag. 3662

326 FICARI, VALERIO - Transazione tributaria a dubbia giurisdizione, Associazione tributaristi italiani in Il sole24ore del 30 giugno 2008, pag. 37

giudiziale, sia pure destinato ad essere sottoposto all'omologazione del tribunale; come dire che la natura tributaria del diniego espresso dall'Amministrazione rimane confinata solo all'interno del rapporto fra imprenditore ed Amministrazione stessa³²⁷. Inoltre il diniego *de quo* non è elencato tra gli atti impugnabili davanti alle Commissioni tributarie ex art. 19 del D.lgs. 546/92.

Secondo una parte della dottrina il voto dissenziente in sede di adunanza dei creditori non ha natura propriamente tributaria e quindi si può conseguentemente escludere il giudice tributario³²⁸.

In dottrina esiste, infatti, anche la tesi della cognizione del giudice amministrativo per le impugnazioni dei dinieghi di rateizzazione dei tributi iscritti a ruolo, così come avviene più in generale, anche per tutti gli atti discrezionali³²⁹.

Fin dalla nascita della transazione fiscale l'orientamento al giudice amministrativo era stato proposto vista la natura discrezionale, e non vincolata, del potere espresso dall'Amministrazione finanziaria nella valutazione apposita³³⁰; tale espressione rimane, ad ogni modo, all'interno di una manifestazione di voto, e i presupposti del voto stesso costituiscono, come si è visto, provvedimenti non autonomamente impugnabili³³¹. Si pensi, inoltre all'art. 7, comma 4, dello Statuto dei diritti del contribuente il quale recita: «*La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti*».

Un ulteriore indizio verso il giudice amministrativo si può ottenere dalla circolare 8/E/05, la quale però, riguarda la previgente disciplina della transazione dei ruoli. Ad ogni modo sembra più convincente basarsi sulla natura discrezionale dell'atto, la

327 PERRUCCI, UBALDO - Quale giudice per la transazione fiscale? in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 10, pag. 779

328 PAPAEO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in Amministrazione & finanza, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 27

329 DEL FEDERICO, LORENZO - Profili processuali della transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2007, volume 30, fascicolo 45, pag. 3662; FICARI, VALERIO - Riflessioni su 'transazione' fiscale e 'ristrutturazione' dei debiti tributari, Rassegna tributaria, anno 2009, volume 52, fascicolo 1, pag. 79

330 TOSI, LORIS - La transazione fiscale in Rassegna tributaria: legislazione e giurisprudenza tributaria, anno 2006, volume 49, fascicolo 4, pag. 1090

331 PERRUCCI, UBALDO - Quale giudice per la transazione fiscale? in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 10, pag. 779; C. Cass. 2 novembre 2007, n. 23031

natura non discrezionale della lite e la non comparizione dell'istituto tra quelli impugnabili; il giudice da preferire risulta, quindi, quello amministrativo e il debitore potrà opporsi all'atto di diniego del direttore dell'ufficio di fronte al Tar³³².

Eppure sulla concreta praticabilità di un rimedio di tipo giurisdizionale si nutrono notevoli perplessità³³³, al di là del tipo di tutela giurisdizionale scelto; infatti la stessa mal si presterebbe alle esigenze di celerità della transazione fiscale e del concordato preventivo o degli accordi di ristrutturazioni del debito. Si pensi poi all'ipotesi che il giudice annulli il provvedimento di diniego: ci si troverebbe ad interrogarsi se l'Amministrazione dovrebbe trovarsi a votare a favore della transazione fiscale, oppure dovrebbe pronunciarsi nuovamente³³⁴.

A tal proposito la giurisdizione maggioritaria ha stabilito che la proposta di transazione fiscale, non avendo carattere obbligatorio e vincolante ai fini dell'ammissibilità del concordato preventivo, non viene bloccata dal diniego dell'Amministrazione finanziaria, ove, naturalmente, vengano comunque raggiunte le maggioranze richieste dalla legge.

Questo non solo per la locuzione “può” al primo comma dell'art. 182^{TER} quanto piuttosto per l'esigenza di perseguire gli effetti di consolidamento della posizione fiscale del contribuente e relativa definizione delle liti pendenti a fronte di quelli esdebitatori e remissori possibili del concordato preventivo.

Perciò la giurisprudenza ha fatto seguire al diniego dell'Amministrazione il fatto che questa dovrà sottostare agli impegni assunti dal debitore nella proposta omologata mentre il debitore non potrà conseguire gli effetti tipici della transazione fiscale. Quindi la giurisprudenza sembra avere il diritto di omologare la proposta di concordato anche nel caso essa contenga falcidie a debiti tributari, in base al principio cosiddetto *Cram*

332 PAPAEO, P. P.; POLLIO, M. - Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pag. 27

333 PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo in *Corriere giuridico*, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 867

334 Anche se sembra più corretta la prima soluzione: PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo in *Corriere giuridico*, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 867

down power.

Nel caso invece che la proposta di transazione fiscale sia inserita in un accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 182BIS l'eventuale diniego dell'Amministrazione finanziaria avrà rilievo in base al peso percentuale del credito corrispondente sul totale. Quindi sarebbe semplicemente di ostacolo ad arrivare all'aliquota minima prescritta per legge del 60% dei crediti totali, ma il debitore dovrà comunque rimborsare la totalità dei crediti tributari e previdenziali senza poter definire le liti pendenti.

Concludendo l'individuazione del giudice competente risulta comunque di scarso interesse pratico³³⁵; inoltre si ricorda che la legge non definisce il silenzio dell'Amministrazione finanziaria alla proposta di transazione fiscale né come assenso né come diniego. Quindi in sede di adunanza dei creditori la maggioranza, votando a favore, può permettere al Tribunale di omologare il piano e conseguentemente i debiti tributari e previdenziali verranno trattati così come proposto dal debitore senza, però, gli effetti di consolidamento e definizione delle liti pendenti o una riduzione degli importi oggetto di liti. Questi effetti, per l'appunto, saranno ottenibili esclusivamente con l'assenso dell'Amministrazione finanziaria alla proposta di transazione fiscale tramite il voto favorevole in sede di adunanza dei creditori.

Al debitore, trovandosi in tale situazione, non rimarrà che esercitare, ricorrendone i presupposti di legge, un'azione di danni contro l'Amministrazione finanziaria³³⁶, data la responsabilità del funzionario dell'Ufficio. Resta, infatti, valida la possibilità di intraprendere l'azione di responsabilità ex art. 2043 c.c. nei casi il rifiuto a transigere abbia avuto come conseguenze la sottoposizione ad una procedura fallimentare i cui pesanti risvolti economici e personali sarebbero stati altrimenti evitabili³³⁷.

335 PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo in *Corriere giuridico*, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 868

336 STASI, ENRICO - La transazione fiscale in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2008, volume 30, fascicolo 7, pag. 739

337 PERRUCCI, UBALDO - Quale giudice per la transazione fiscale? in *Bollettino tributario d'informazioni*, anno 2009, volume 76, fascicolo 10, pag. 779; FICARI, VALERIO - Transazione tributaria a dubbia giurisdizione, Associazione tributaristi italiani in *Il sole24ore* del 30 giugno 2008, pag. 37

4.5. *Introduzione del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte nella transazione fiscale*

Come già precedentemente accennato il D.l. 78/10 ha anche adeguato la normativa penalistica alla esigenza riformatrice del decreto stesso, agendo sulla falsariga delle disposizioni normative introdotte³³⁸. Ad esempio ha inserito nella legge fallimentare l'art. 217BIS il quale disciplina i reati di bancarotta semplice e bancarotta preferenziale in esecuzione di un concordato preventivo o di un accordo di ristrutturazione dei debiti. Si può affermare che l'intervento in materia penale ha integrato l'art. 11 del D.lgs. 74/00 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». E' prevista, inoltre, un aggravio della pena nel caso la differenza dei valori ecceda le duecentomila euro. Il comportamento che il legislatore va a sanzionare è quello del debitore, che al fine di ottenere l'assenso dell'Amministrazione finanziaria in sede di adunanza dei creditori, la inganni presentando una documentazione contabile falsificata, rappresentante un deficit patrimoniale più grave di quello effettivo, ovviamente sia nel caso presenti una sopravvalutazione delle passività aziendali, sia nel caso presenti una sottovalutazione delle passività aziendali. In merito ai soggetti attivi del reato la locuzione «chiunque» ha dato natura di reato proprio alla fattispecie. Ne consegue che, a differenze dei reati fallimentari, saranno imputabili del reato non solo gli imprenditori ma anche, tra gli altri, i professionisti con il rischio conseguente di disincentivazione dell'istituto della transazione fiscale³³⁹.

Prima critica sollevata dalla dottrina³⁴⁰ concerne la valutazione degli elementi

338 ANDREANI, GIULIO; RATTI, MASSIMILIANO - Il problematico ricorso a procedure concorsuali e transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2011, volume 34, fascicolo 12, pag. 949

339 ARONICA, GABRIELE – il nuovo art. 11 comma 2 D.lgs. n. 74/2000: l'evasione alla riscossione nella transazione fiscale in *Rivista di diritto tributario*, anno 2011, fascicolo 11 pag. 1022

340 ANDREANI, GIULIO; TUBELLI, ANGELO - La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 27, pag. 2172

dell'attivo, la quale solitamente rispecchia il valore di presumibile realizzo a differenza di quanto accade per le passività che sono iscritte al loro valore nominale. La franchigia è prevista esclusivamente in valore assoluto, quindi, non essendo legata al valore complessivo della situazione patrimoniale risulta chiaramente inadeguata soprattutto per importi elevati. Ecco quindi che si incappa in un ulteriore ostacolo all'istituto della transazione fiscale ovvero l'indurre ad una valutazione eccessivamente prudente il professionista che non voglia incappare in un illecito penalmente rilevante posto che, ai fini dell'integrazione del reato, serve comunque l'elemento psicologico. Ad ogni modo tale ostacolo sarebbe comodamente annullato con l'introduzione di una soglia relativa. In dottrina il ricorso alla sanzione penale non è stato accolto positivamente; si auspicherebbe, invece, la chiamata in causa di un'efficace meccanismo di controllo e vigilanza con relativo sistema sanzionatorio in sede civilistica e procedurale³⁴¹. Di contro il comma 7 dell'art. 29 del D.l. 78/10, modificando l'art. 319BIS c.p., limita all'ipotesi di dolo la responsabilità dei pubblici ufficiali della Amministrazione finanziaria in caso di erronee valutazioni di diritto e di fatto, da questi operate, ai fini della definizione della transazione fiscale.

Concludendo sembra opportuno riportare che, naturalmente, il reato introdotto non è in alcun modo riconducibile per comportamenti fraudolenti verificatisi durante una procedura di concordato fallimentare, essendo presupposta la transazione fiscale ex art. 182^{TER}, la quale, come ormai sembra pacifico, non è in alcun modo applicabile nella stessa³⁴².

341 LA MALFA, ANTONINO - Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2010, volume 33, fascicolo 33, pag. 2699

342 LA MALFA, ANTONINO - Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale, Corriere tributario, anno 2010, volume 33, fascicolo 33, pag. 2697

5. Posizioni giuridiche in merito alla transazione fiscale

5.1. *Paventata incostituzionalità dell'istituto*

Un punto sempre utilizzato dai sostenitori della tesi obbligatoria dell'istituto è il rispetto del principio di indisponibilità dei crediti tributari³⁴³ sancito, secondo gli stessi, dagli artt. 53, 2 e 3 Cost.; l'imposta è un'obbligazione di riparto dei carichi pubblici e tutti sono chiamati a pagare una quota di tributo in ragione della propria capacità contributiva. E' indubbio, a riguardo, che ove qualcuno non pagasse la propria quota essa graverebbe su tutti gli altri contribuenti con violazione delle norme citate. Proprio su tale punto risiederebbe l'incostituzionalità dell'istituto, dato che non tutti i soggetti contribuenti possono accedere alla transazione fiscale, ma solo quelli soggetti alla disciplina del concordato preventivo e agli accordi di ristrutturazione del debito. Sono quindi esclusi per mancanza dei requisiti soggettivi, ad esempio, lavoratori autonomi, persone fisiche enti non commerciali e non residenti i quali sicuramente concorrono comunque al riparto dei carichi pubblici.

E' stato osservato come l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, ai sensi dell'art. 53 Cost., dovrebbe tradursi in un effettivo incasso di imposte commisurate alla forza economica del contribuente, sulla base di regole imposte dal legislatore³⁴⁴.

Secondo un orientamento all'Amministrazione finanziaria non sarebbe consentito alterare discrezionalmente la misura della quota di riparto individualmente fissata a carico per ogni soggetto passivo, poiché si riscontrerebbe una lesione verso la perequazione dell'imposta nei confronti degli altri contribuenti³⁴⁵. In altre parole non si ritiene ammissibile, da parte dell'Amministrazione finanziaria, una discrezionalità in merito alla riscossione dei tributi, né diretta né indiretta, tale da incidere l'esistenza e

343 Circolare 40/E/08

344 FALSITTA, G. - Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo in Rivista di diritto tributario, anno 2007, volume I, pag. 1052

l'ammontare del debito, ovvero l'*an* ed il *quantum* dell'imposta.

Esiste, però, una corrente più mitigata e lungimirante che ritiene legittimi gli accordi in fase di riscossione volti al soddisfacimento massimo per l'Erario; sicuramente viene così tutelato l'interesse pubblico, obiettivo del principio di indisponibilità della pretesa tributaria. Infatti non sarà classificabile come pregiudizievole per l'Erario un accordo volto a soluzioni consensuali con un livello di soddisfazione non inferiore, o addirittura superiore rispetto all'alternativa unilaterale³⁴⁶. 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 avrà³⁴⁷, ovvero nel caso di alternativa fallimentare si avrà comunque una soddisfazione inferiore o, perlomeno, non superiore.

Questi ragionamenti sono, inoltre, le fondamenta logiche portate dalla giurisprudenza di merito per la costruzione del *cram down*, ovvero quell'istituto richiamato per omologare un concordato preventivo con pagamento percentuale dei crediti tributari e previdenziali nel dissenso dell'Amministrazione finanziaria.

Anche se è indubbio un qualche collegamento tra il principio di indisponibilità del credito tributario e il principio della capacità contributiva³⁴⁸, in realtà si riscontra una mancanza di effettiva copertura costituzionale del principio di indisponibilità del credito tributario³⁴⁹, disposto dall'art. 49 del R.D. n. 827/24 e, quindi, superato dalle norme di pari rango successivamente emanate.

345 SANTACROCE, BENEDETTO; PEZZELLA, DOMENICO - Il ruolo della transazione fiscale nel concordato preventivo, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 34, pag. 2784; CROVATO F., LUPI, R. - Conferme sull'indisponibilità del credito tributario come regola di contabilità pubblica in *Dialoghi Tributari*, anno 2008, fascicolo 3, pag. 10; FALSITTA, G. - Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo in *Rivista di diritto tributario*, anno 2007, volume I, 1047; pag. 1052

346 LA ROSA, S – Accordi e transazioni nella fase di riscossione dei tributi in *Rivista di diritto tributario*, anno 2008, pag. 334

347 MARENGO FEDERICO - Transazione fiscale e imposta sul valore aggiunto, in www.ilcaso.it, anno 2010, doc.187

348 LA MALFA, ANTONINO - Transazione fiscale applicabile anche al concordato fallimentare, *Corriere tributario*, anno 2008, volume 31, fascicolo 37, pag. 2998

349 Dottrina: LA MALFA, ANTONINO - Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo, *Corriere tributario*, anno 2009, volume 32, fascicolo 9, pag. 710; Giurisprudenza: App. Torino 6 maggio 2010; Trib. Roma 27 gennaio 2009

C'è da chiarire, inoltre, che il principio di indisponibilità della pretesa tributaria concerne più che altro la supremazia dello Stato in materia tributaria e quindi si esprime su un piano diverso rispetto a quello della riscossione; in tale ambito, infatti, non si riscontrano particolari elementi di specialità del debito d'imposta rispetto alle comuni obbligazioni³⁵⁰.

Quindi il richiamo al principio di indisponibilità sembra, ad una lettura approfondita, fuori luogo, come testimonia il fatto che anche l'art. 182^{TER}, come l'art. 160, è istituito da una legge ordinaria; infatti solo nella fattispecie che l'indisponibilità fosse un principio assoluto tutelato a livello costituzionale non avrebbe potuto essere violato neanche da tale norma di grado ordinario.

Inoltre, anche se fosse riscontrato che il principio di indisponibilità sia realmente espressione dei principi di capacità contributiva e di uguaglianza tributaria dell'art. 53 Cost. sarebbe comunque necessario valutare attentamente le diverse finalità del concordato preventivo e della transazione fiscale e porre dei confronti; infatti, tra le finalità da esaminare, spiccherebbe sicuramente la salvaguardia della libera iniziativa economica e dei posti di lavoro, soprattutto in un periodo di crisi economica, che sono sicuramente espressione di principi costituzionali³⁵¹.

Per queste ragioni non si rileva alcuno strappo costituzionale nella previsione né dell'art. 160, il quale in via generale consente la falcidia concordataria per tutti i crediti privilegiati ivi compresi, quindi, quelli tributari e previdenziali³⁵², né dell'art. 182^{TER}.

La posizione assunta dall'Agenzia delle entrate, inoltre, è espressione di un ulteriore controsenso poiché storicamente non si sono ravvisate particolari difficoltà

350 LA ROSA, S – Accordi e transazioni nella fase di riscossione dei tributi in *Rivista di diritto tributario*, anno 2008, pag.334; LA MALFA, ANTONINO - Transazione fiscale applicabile anche al concordato fallimentare, *Corriere tributario*, anno 2008, volume 31, fascicolo 37, pag. 2999; CESCHEL, CARMEN - Gli accordi sui crediti contributivi nella transazione fiscale, *Diritto e pratica delle società*, anno 2010, volume 13, fascicolo 4, pag. 63

351 SANTACROCE, BENEDETTO; PEZZELLA, DOMENICO - Il ruolo della transazione fiscale nel concordato preventivo, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 34, pag. 2783

352 LA MALFA, ANTONINO - Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo, *Corriere tributario*, anno 2009, volume 32, fascicolo 9, pag. 710

nella falcidia dei crediti erariali chirografari³⁵³.

E' stato inoltre riscontrato come l'art. 182^{TER} possa essere considerato come funzionale al principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione, ex art. 97 Cost³⁵⁴, poiché ammettendo la falcidia del credito si consente all'erario un recupero tributario superiore. Come altre disposizioni, infatti, è legittima nell'eccezionalità della situazione in cui è stata prevista, ovvero di difficoltà economica del contribuente³⁵⁵.

Una obiezione da parte della dottrina verte sul come possa considerarsi legittimo l'istituto della transazione fiscale ove preveda la falcidia di imposte già accertate e definitive alla luce dell'art. 23 Cost.. Si è rilevato come inconcepibile un «*doppio sconto*»: il primo contenuto nella proposta di accordo accettata dall'Agenzia, il secondo discenderebbe dalla percentuale di soddisfazione concordataria³⁵⁶. Si ha superato tale ostacolo distinguendo la debitoria fiscale già certa la quale non dovrebbe essere oggetto di riduzione del proprio importo nominale, e quindi subirà esclusivamente il pagamento percentuale. Diversamente, per quanto concerne i crediti oggetto di liti, è ammesso un prima riduzione dell'importo nominale e un successivo pagamento percentuale.

Ad ogni modo il rischio di un abuso non si verifica solamente nei confronti dell'Erario, ma si tratta di un problema di portata generale che il debitore, attraverso lo strumento delle classi, abusi nei confronti dei creditori³⁵⁷.

Si potrebbe obiettare all'istituto una disparità di trattamento lesiva dell'art.3 Cost.

353 LA MALFA, ANTONINO - Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo, Corriere tributario, anno 2009, volume 32, fascicolo 9, pag. 710

354 NICODEMO, MASSIMILIANO; NICODEMO, LUCA - Transazione fiscale e ammissibilità del pagamento parziale dell'IVA in Diritto e pratica delle società, anno 2010, volume 13, fascicolo 1, pag. 86

355 TOSI, LORIS - Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale, Giustizia Tributaria, anno 2008, fascicolo 1, pag. 33

356 DE MITA, ENRICO - L'accordo fiscale ha come arbitro solo l'Agenzia in Il sole24ore, 13 dicembre 2009, pag. 21; ROCCO, GIUSEPPE - I privilegi tributari e il riparto dell'insolvenza, tra interpretazione estensiva, eccesso di delega e transazione fiscale in Diritto e pratica tributaria, anno 2010, volume 81, fascicolo 3, pag. 509

357 ROCCO, GIUSEPPE - I privilegi tributari e il riparto dell'insolvenza, tra interpretazione estensiva, eccesso di delega e transazione fiscale in Diritto e pratica tributaria, anno 2010, volume 81, fascicolo 3, pag. 509

tra i contribuenti imprenditori e i contribuenti non imprenditori, tra imprenditori in crisi e non in crisi e tra imprenditori che ricorrono all'art. 182^{TER} e imprenditori che ricorrono ad altri istituti³⁵⁸. Ad ogni modo tale lesione non sembra reggere contro i vantaggi perseguiti, né si prospetta alcuna reale possibilità, né utilità, di attivare la transazione fiscale o un procedimento analogo ai soggetti esclusi.

Concludendo la transazione fiscale, quindi, è costituzionalmente legittima poiché bilancia l'esigenza di attuare un prelievo secondo norme tributarie sostanziali con la rapidità ed effettività del prelievo³⁵⁹, nonché con la possibilità di attuare ulteriori prelievi futuri.

5.2. *Indisponibilità del credito tributario*

Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, come precedentemente descritto, è stato affermato prima dalla legge sull'imposta di registro del 1923³⁶⁰ e poi confermato nel Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato³⁶¹ del 1924; dato che si riteneva, a torto od a ragione, che fosse espressione dei principi costituzionali di capacità contributiva e di uguaglianza tributaria enunciati nell'art. 53 Cost.³⁶²; conseguentemente nessuno, neanche il Ministro delle finanze, poteva concedere sconti od abbuoni sul pagamento del tributo senza subire responsabilità³⁶³. Questo principio ha subito una contrazione con l'introduzione della transazione fiscale, ma anche del concordato preventivo, la quale integra una deroga a tale principio³⁶⁴.

358 LOCONTE, STEFANO - La transazione fiscale in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, anno 2008, volume 83, fascicolo 2, pag. 189

359 TOSI, LORIS - Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale, *Giustizia Tributaria*, anno 2008, fascicolo 1, pag. 34

360 Regio Decreto 30 dicembre 1923, n. 3269

361 Regio Decreto 23 maggio 1924, n. 827

362 SANTACROCE, BENEDETTO; PEZZELLA, DOMENICO - Il ruolo della transazione fiscale nel concordato preventivo, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 34, pag. 2783

363 PERRUCCI, UBALDO - La nuova transazione fiscale in *Bollettino tributario d'informazioni*, anno 2009, volume 76, fascicolo 23, pagg. 1761; Corte di Cassazione del Regno, 26 febbraio 1937, n. 574

364 ANDREANI, GIULIO; TUBELLI, ANGELO - La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 27, pag. 2170

In dottrina le posizioni sono abbastanza schierate, quella oggi minoritaria è passata da una posizione iniziale di assoluta difesa di tale principio in maniera ostativa a qualunque possibile lesione allo stesso a quella che ritiene l'indisponibilità del credito tributario fondata su delle norme costituzionali, per cui inderogabile da alcuna legge ordinaria³⁶⁵.

L'altra posizione dottrinale, invece, pur riconoscendo l'indisponibilità della pretesa tributaria, ammette che il legislatore vi possa derogare con una legge ordinaria, senza la quale, però, né il contribuente né l'Amministrazione finanziaria può chiedere un pagamento diverso³⁶⁶. Quest'ultima posizione è stata confermata dalla giurisprudenza di merito³⁶⁷.

Secondo l'opinione prevalente, sia in dottrina che in giurisprudenza, l'obbligazione tributaria diviene in essere nell'istante in cui si verifica il presupposto di fatto, cioè la situazione di fatto a cui la legge collega il sorgere del tributo. L'Amministrazione finanziaria, ove riscontri tale situazione di fatto, ha il dovere di eseguire l'accertamento tributario. Quindi l'Amministrazione finanziaria oltre a non far sorgere l'obbligazione, non ha potere discrezionale in merito³⁶⁸, ma deve limitarsi ad accertare se e quanto prescrive la legge, senza poter accertare, o comunque pretendere, un importo diverso. L'accertamento non è, quindi, elemento costitutivo del credito d'imposta, bensì condizione di esistenza dell'esigibilità del credito tributario³⁶⁹.

Ai nostri fini è indispensabile richiamare delle proposizioni³⁷⁰:

- l'obbligazione tributaria sorge *ex lege* nell'istante in cui si verifica la situazione di

365 FALSITTA, G. - Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo in Rivista di diritto tributario, anno 2007, volume I, pag. 1047

366 SANTACROCE, BENEDETTO; PEZZELLA, DOMENICO - Il ruolo della transazione fiscale nel concordato preventivo, Corriere tributario, anno 2010, volume 33, fascicolo 34, pag. 2783

367 App. Torino 6 maggio 2010; Trib. Roma 27 gennaio 2009

368 Trib. di Mantova 17 dicembre 1998: «al semplice verificarsi dei presupposti oggettivi e soggettivi dell'imposta sorge e diviene attuale la posizione debitoria del contribuente cui segue il potere dell'amministrazione (peraltro solo eventuale) di determinare, con effetto *ex tunc*, la sussistenza e l'ammontare del tributo tramite una attività vincolata ed assolutamente scevra da ogni discrezionalità»

369 QUATRARO, BARTOLOMEO - I rapporti fra le procedure concorsuali ed il Fisco. La transazione fiscale, Bollettino tributario d'informazioni, anno 2008, volume 75, fascicolo 20, pag. 1569

370 QUATRARO, BARTOLOMEO - I rapporti fra le procedure concorsuali ed il Fisco. La transazione fiscale, Bollettino tributario d'informazioni, anno 2008, volume 75, fascicolo 20, pag. 1569

fatto cui la legge ricollega il tributo;

- nei casi in cui l'impugnazione dell'atto accertativo riguarda vizi formali, il giudice può annullare l'atto impugnato e tale giudizio assume i caratteri di giudizio di annullamento;
- il giudizio, ove non si esaurisca sui sopracitati vizi formali, verte sull'*an* e sul *quantum* dell'imposta³⁷¹.

Detto questo passiamo ora alla posizione dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente dichiarato fallito, al fine di chiarire la natura dell'indisponibilità del credito tributario.

In questa fattispecie il credito tributario partecipa al concorso ove l'obbligazione tributaria sia precedente alla data del fallimento. Ne consegue che il credito erariale partecipa al concorso solamente se la situazione di fatto cui la legge ricollega il sorgere dell'obbligazione tributaria diviene in essere prima della data di fallimento, anche se l'atto accertativo, che ha natura meramente dichiarativa, è contemporaneo o posteriore alla stessa. Perciò la concorsualità del credito tributario è legata al momento in cui si verifica il presupposto rispetto alla data di fallimento ed indipendente alla data dell'accertamento. Tale concorsualità esprime anche il dovere/onere per l'Amministrazione finanziaria di presentare domanda di ammissione al fallimento ex art. 93, presentando il credito accertato a verifica. Come ribadito dalla giurisprudenza³⁷², tutto ciò è ancora più vero dal momento in cui l'art. 16 del D.lgs. 46/99 ha eliminato il privilegio del concessionario di poter agire in deroga all'art. 51, ovvero superando la *par condicio creditorum*.

Date queste premesse, largamente condivise, dottrina e giurisprudenza giungono però ad un problema di coordinamento giurisprudenziale, ovvero conciliare da un lato il concorso dei creditori, dall'altro la giurisdizione esclusiva del giudice tributario³⁷³.

371 Detto infatti giudizio di impugnazione-merito

372 Trib. di Torre Annunziata, sez. lav., sentenza 2570/2007 del 27 luglio 2007 crt Trib. Palermo 16 giugno 2006

373 Trib. di Messina, sentenza del 20 gennaio 2005 n. 84

La soluzione a cui comunemente giungono dottrina e giurisprudenza è che, data la giurisdizione speciale del giudice tributario³⁷⁴ sulle controversie in materia di *an* e *quantum* del tributo, il tribunale fallimentare non può né accertare i crediti tributari né valutare l'idoneità di fatti indicati come estintivi³⁷⁵. Non è possibile, quindi, scindere in alcun modo il rapporto tributario dalla competenza sulla dichiarazione sui suoi effetti costitutivi od estintivi, che andranno in ogni caso rimessi all'Amministrazione finanziaria od al giudice tributario. A tal riguardo «*il giudice fallimentare è privo di giurisdizione quanto alla determinazione dell'an e del quantum del tributo ed alla legittimità del procedimento di accertamento del tributo medesimo e di formazione, emissione e notifica del ruolo, e la sua deliberazione, in positivo, va limitata all'accertamento: a) della concorsualità del credito tributario, intesa come anteriorità al fallimento del presupposto di fatto del tributo; b) della prova del credito tributario, cioè dell'idoneità della documentazione allegata dall'erario a provare il credito insinuato; c) della sussistenza dei privilegi invocati*»³⁷⁶.

Bisogna, infatti, considerare che il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria rimane comunque intatto nel complemento assoluto dell'universo dell'ordinamento giuridico italiano. Quindi, al di fuori delle circostanze previste dal legislatore, ovvero dall'art. 182^{TER} nella fattispecie di nostro interesse, resta assolutamente intatto³⁷⁷. Data questa particolarità sembra ragionevole pretendere la rituale partecipazione dell'Agenzia delle entrate³⁷⁸, ovviamente una volta che sia stata proposta la transazione fiscale da parte del contribuente. A tal proposito è curioso notare come parte della dottrina ha paragonato la mancanza della partecipazione dell'Agenzia delle entrate ad una sorta di giudizio *in contumacia* della parte pubblica³⁷⁹. Qui, però, bisogna dissentire ricordando l'incompetenza del giudice fallimentare in merito all'*an* ed

374 Art. 2 del D.lgs. 546/92

375 QUATRARO, BARTOLOMEO - I rapporti fra le procedure concorsuali ed il Fisco. La transazione fiscale, Bollettino tributario d'informazioni, anno 2008, volume 75, fascicolo 20, pag. 1570

376 QUATRARO, BARTOLOMEO - I rapporti fra le procedure concorsuali ed il Fisco. La transazione fiscale, Bollettino tributario d'informazioni, anno 2008, volume 75, fascicolo 20, pag. 1571

377 C. Cass. del Regno, 26 febbraio 1937, n. 574: «*l'Amministrazione non può concedere esenzioni al di fuori dei casi previsti dalla legge*»

378 LA ROCCA, SERGIO - Il concordato preventivo e la transazione fiscale, Bollettino tributario d'informazioni, anno 2011, volume 78, fascicolo 3, pag. 190

379 LA ROCCA, SERGIO - Il concordato preventivo e la transazione fiscale, Bollettino tributario d'informazioni, anno 2011, volume 78, fascicolo 3, pag. 190

al *quantum* del tributo, quindi, in realtà, la mancanza dell'assenso da parte dell'Agenzia delle entrate determina l'impossibilità della subprocedura transazione fiscale, mentre a livello sopraelevato di concordato preventivo il voto negativo o la non partecipazione dell'Amministrazione finanziaria è uguale al medesimo comportamento di qualunque altro creditore.

Passiamo all'esito della procedura di omologazione del concordato preventivo, ove l'Agenzia delle entrate non abbia dato parere favorevole o si sia astenuta dal partecipare. Sembra pacifico che, nonostante la posizione di parte pubblica dell'Amministrazione finanziaria, alla stessa non può ritenersi riconosciuta il potere di impedire la procedura *de quo* formalmente richiesta di fronte ad un concordato approvato ritualmente dal comitato dei creditori ed omologato dal tribunale fallimentare.

Parte dell'orientamento di merito, inoltre, ritiene, a mio avviso correttamente, che l'art. 182^{TER} non rappresenti una via obbligatoria ed esclusiva per l'imprenditore in crisi che miri a conseguire gli effetti di una dilazione e riduzione dei debiti tributari, ma solo una facoltà, un tentativo volto all'ottenimento degli effetti tipici dell'istituto³⁸⁰, ovvero il consolidamento del debito e la cessazione della materia del contendere.

Inoltre, come abbiamo visto, non è dimostrato che il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria venga lesa dalla falcidia dei crediti erariali, ove l'Amministrazione sulla base di una valutazione meramente discrezionale, spogliandosi dei poteri pubblicistici che potrebbero accertare importi superiori a quelli dichiarati dal contribuente³⁸¹, accetti una soddisfazione soltanto parziale.

La transazione fiscale, quindi, è legittima rispetto all'art. 53 Cost. poiché bilancia l'esigenza di attuare un prelievo secondo norme tributarie sostanziali con la rapidità ed effettività del prelievo³⁸², nonché con la possibilità di attuare ulteriori prelievi futuri.

380 LA ROCCA, SERGIO - Il concordato preventivo e la transazione fiscale, Bollettino tributario d'informazioni, anno 2011, volume 78, fascicolo 3, pag. 190

381 SANTORO CAYRO, ELISABETTA - Considerazioni in tema di 'autonomia' della transazione fiscale in Giurisprudenza commerciale, anno 2010, volume 37, fascicolo 3, pag. 542

382 TOSI, LORIS - Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale, Giustizia Tributaria, anno 2008, fascicolo 1, pag. 34

Le altre lesioni storiche del principio di indisponibilità sono in materia di condono fiscale, l'art. 23 del D.p.r. 537/72 e l'art. 12 del D.p.r. 639/72, accertamento con adesione, in cui lo Stato permette una determinazione dell'imposta inferiore a quella cui si sarebbe potuto procedere con un accertamento ordinario, conciliazione ed il concordato preventivo di cui all'art. 33 del D.l. 269/03. Tutti questi esempi sono giustificati dai risultati più rapidi, certi e proficui di quanto si avrebbe dalla ordinaria riscossione coattiva, conseguiti grazie alla collaborazione con il contribuente, nonché dall'eccezionalità della situazione cui sono inseriti³⁸³.

Per quanto riguarda gli aspetti procedurali, il silenzio legislativo in merito a come l'Amministrazione finanziaria debba discrezionalmente valutare la transazione fiscale potrebbe in effetti generare una lesione a tale principio di indisponibilità della pretesa tributaria. A questo scopo, però, soddisfano le diverse circolari citate³⁸⁴, seppur orientate a posizioni interpretative non più accettabili e, quindi, sarebbe opportuno un nuovo orientamento da parte degli organi competenti. Non dimentichiamo, infatti, che l'atteggiamento degli Uffici finanziari è stato spesso criticato, a vista delle procedure confuse e degli apparati burocratici, per l'eccessivo timore di responsabilità dei singoli funzionari, per una sorta di tradizionale diffidenza verso i contribuenti e per il sordo mantenimento delle proprie posizioni³⁸⁵. Sembra ragionevole, inoltre, pensare ad un contraddittorio tra contribuente e Amministrazione finanziaria volto all'ottenimento di un accordo di massima, poi formalizzato dal contribuente con la proposta di transazione fiscale. Si ricordi che, come abbiamo detto, nel caso non si raggiunga un accordo, né il giudice né l'insieme dei creditori può sindacare in merito all'importo, ma solamente in

383 LA MALFA, ANTONINO - Transazione fiscale applicabile anche al concordato fallimentare, *Corriere tributario*, anno 2008, volume 31, fascicolo 37, pag. 2999; TOSI, LORIS - Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale, *Giustizia Tributaria*, anno 2008, fascicolo 1, pag. 34; Si veda inoltre LOCONTE, STEFANO - La transazione fiscale in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, anno 2008, volume 83, fascicolo 2, pag. 188 e PISELLI, DIEGO - Concordato e transazione fiscale in *www.ilcaso.it*, anno 2009, doc.143, pag. 21 in cui la transazione viene definita come un condono permanente. Corte di Cassazione Sez. I, sentenza del 4 novembre 2011, n. 22931

384 Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 18 aprile 2008 n.40/E; Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 10 aprile 2009 n.14/E; Circolare Inail del 26 febbraio 2010 n. 8; Circolare Inps del 15 marzo 2010 n.38

385 LA MALFA, ANTONINO - Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo, *Corriere tributario*, anno 2009, volume 32, fascicolo 9, pag. 708

merito alla percentuale di falcidia, esterna all'art. 182^{TER}, ovvero quella prevista per tutti i creditori.

Condizione necessaria affinché la transazione fiscale possa essere conciliata con l'art. 53 Cost. è, infatti, che l'eventuale rideterminazione in termini assoluti delle imposte sia soggetta a specifica approvazione da parte dell'Amministrazione finanziaria³⁸⁶.

5.3. *Cram down power*

L'espressione *Cram down power* è di origine anglosassone dove viene utilizzata con l'accezione di superare il dissenso di uno o più creditori o classi di creditori, a condizione che ai dissenzienti sia assicurato un trattamento non deteriore rispetto a quello conseguente alle alternative concretamente praticabili, ossia al fallimento.

Il *cram down*, negli Stati Uniti viene previsto nel *Chapter 11*, dove viene disposto dalla *Bankruptcy Court* quando la classe dissenziente non riceva un trattamento inferiore al *fair and equitable standard*, ovvero al valore equo di mercato.

Questo requisito viene osservato quando il singolo creditore non venga soddisfatto in misura inferiore rispetto all'alternativa liquidatoria e, contemporaneamente, quando una classe di creditori di grado inferiore non sia soddisfatta se prima non vengano soddisfatti integralmente i crediti di grado superiore³⁸⁷.

Nell'ordinamento italiano essa indica il potere del giudice di falcidiare il debito tributario o previdenziale al pari di tutti gli altri debiti nella procedura di concordato preventivo, imponendo, quindi, all'Amministrazione finanziaria la forzosa rinuncia ad una parte dei tributi vantati nei confronti dell'imprenditore.

386 TOSI, LORIS - Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale, Giustizia Tributaria, anno 2008, fascicolo 1, pag. 35

387 SANTACROCE, BENEDETTO; PEZZELLA, DOMENICO - Il ruolo della transazione fiscale nel concordato preventivo, Corriere tributario, anno 2010, volume 33, fascicolo 34, pag. 2785; NICODEMO, MASSIMILIANO; NICODEMO, LUCA - Transazione fiscale e ammissibilità del pagamento parziale dell'IVA in Diritto e pratica delle società, anno 2010, volume 13, fascicolo 1, pag. 83

Molti esponenti del diritto fallimentare³⁸⁸ nell'invitare l'Amministrazione finanziaria ad aderire, o perlomeno a valutare oggettivamente, alle proposte di transazione fiscale sottolineano come non votando positivamente in sede di adunanza dei creditori, la stessa si espone a tale potere del giudice.

Una regola simile al *cram down* era stata originariamente prevista dal legislatore nella disciplina della procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza, ovvero la L. 39/04, e poi inserita prima nell'art. 177 e poi nel comma 4 dell'art. 180, articolo disciplinante il giudizio camerale di omologazione del concordato preventivo. Tale comma prevede, appunto, la possibilità per il Tribunale di omologare il concordato nonostante il mancato consenso dei creditori privilegiati, ove ritenga che i dissenzienti ricevano un trattamento non inferiore all'alternativa di liquidazione dei beni in sede fallimentare³⁸⁹. Addirittura nella originaria formulazione del principio del *cram down* nell'art. 177, secondo comma, il potere giurisdizionale di forzare i dissensi era esercitabile in sede di approvazione da parte dei creditori. Con il decreto correttivo D.lgs. 169/07 il metodo *cram down* è stato spostato in sede di omologazione, affinché il giudice lo usi solamente in presenza di opposizioni proposte dalle parti dissenzienti.

Una precisazione, a mio avviso necessaria, in merito all'istituto del *cram down* statunitense riguarda la sua collocazione nel *Chapter 11*, poiché tale legge concorsuale riguarda esclusivamente la ristrutturazione delle imprese e non anche la messa in liquidazione, disciplinata invece dal *Chapter 7*; quindi nell'ordinamento statunitense, preso a modello dalla giurisprudenza di merito per spiegare il *cram down power*, il potere di forzare il dissenso del creditore è esercitabile solamente in un'ottica di riorganizzazione delle imprese, quindi di continuazione dell'attività d'impresa e del mantenimento dei posti di lavoro relativi.

388 PIAZZA, PAOLO - La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologazione del concordato preventivo in *Corriere giuridico*, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pag. 868

389 Corte d'Appello di Bologna, decreto 27 giugno 2006

6. Conclusioni

Quel che è possibile dedurre dal seguente elaborato è il carattere innovativo della transazione fiscale, la quale deroga al principio generale dell'indisponibilità della obbligazione tributaria permettendo all'Amministrazione finanziaria di valutare discrezionalmente le proposte cui aderire.

Ciò nonostante il potenziale dell'art. 182^{TER} è frenato da problemi di ordine applicativo i quali generano nella pratica risultati diversi a seconda delle caratteristiche del caso concreto, il che generalmente scoraggia il debitore ad usufruirne. Si pensi, a titolo esemplificativo, al dubbio in merito alla obbligatorietà o meno della transazione fiscale quale strumento per la falciatura del debito tributario che tuttora alberga in parte dell'Amministrazione finanziaria: difficilmente un debitore proporrà una transazione fiscale ove tema che venga accolta la tesi più restrittiva e, conseguentemente, venga dichiarato inammissibile il concordato preventivo.

Nella pratica, infatti, l'utilizzo della transazione fiscale è ancora sporadico nelle procedure di concordato preventivo, tanto più nei casi di accordo di ristrutturazione del debito.

L'unica sicurezza che sembra valida in merito all'istituto della transazione fiscale è la complessiva incertezza sulla stessa causata dall'impossibilità per il legislatore, come per gli organi concorsuali, di superare agilmente ed omogeneamente il disallineamento normativo instauratosi tra diritto fallimentare e diritto tributario.

Conseguentemente l'operato da parte del mondo professionale di riferimento deve essere indirizzato ad evitare l'inutilizzo della transazione fiscale, adottando invece un'interpretazione che vada a colmare tale lacuna in attesa di un intervento decisivo sull'argomento da parte del legislatore.

Sembra, pertanto, opportuno ricostruire una interpretazione della norma che dia un'applicazione il più possibile uniforme alla totalità delle casistiche possibili onde

evitare cd. fenomeni di *forum shopping*.

In base a tali premesse non sembra scorretto guardare anche agli effetti che tale istituto porterebbe in base all'interpretazione accolta, affinché questi siano il più compatibili con l'ordinamento giuridico, in particolare con le norme su cui poggia la transazione fiscale. Anche per questo motivo, secondo il mio parere, la transazione fiscale non può che avere la natura giuridica, nel concordato preventivo, di fase endoprocedurale ed essere facoltativa per il contribuente, il quale non azionando tale istituto, potrà conseguire comunque un pagamento percentuale del debito fiscale e tributario in sede concordataria.

A mio avviso, inoltre, l'azionare la procedura di transazione fiscale senza incontrare il voto favorevole dell'Amministrazione finanziaria non potrà che avere gli stessi effetti del non azionarla, impedendo così che la mancanza di accordo ricada sul debitore propositivo. Su tale natura giuridica, prevalentemente subprocedurale, infatti, non si possono tralasciare dei riflessi di autonomia dell'istituto, soprattutto nel caso che non si incontri il voto favorevole dell'Amministrazione finanziaria, dove sarebbe sicuramente illegittima, secondo il mio parere, una falciatura discrezionale sull'*an* e sul *quantum* dei tributi da parte della rappresentanza della maggioranza dei crediti, nonché dal giudice fallimentare.

A seguito della mia analisi, onde evitare tale situazione, sembra opportuno che il debitore proponga la transazione fiscale includendo nella stessa solo i debiti relativi ad accertamenti non definitivi e a contenziosi pendenti e scindendo il resto dei debiti tributari e previdenziali, compresi quelli per cui si propone un pagamento percentuale, nella procedura concorsuale al pari degli altri crediti.

Tuttavia il debitore potrebbe alternativamente distinguere nella transazione fiscale tra i primi impugnabili ed i secondi passati in giudicato, considerando però il giusto peso del voto dell'Amministrazione finanziaria in sede di adunanza dei creditori.

Questa impostazione permetterebbe poi alla procedura di evolversi a seconda del voto dell'Amministrazione finanziaria, poiché in caso di voto negativo della stessa, ma

di voto positivo da parte della maggioranza della rappresentanza dei crediti si avrebbe, così, la possibilità di procedere con l'equivalente di un concordato preventivo senza transazione fiscale, senza ripercussioni negative per il debitore propositivo.

Questa interpretazione, però, non può che essere una soluzione temporanea atta a fornire al legislatore del tempo necessario per riformare i diritti in questione e armare così l'ordinamento economico di uno strumento funzionale allo sviluppo competitivo delle imprese soggette ai forti mutamenti improvvisi del mercato economico globalizzato.

7. Bibliografia

a) Bibliografia

- ALLEGRI, FEDERICA; ANZINI, SILVIA - La transazione fiscale e la crisi d'impresa in *Bancaria*, anno 2008, volume 64, fascicolo 5, pagg. 58-61
- ANDREANI, GIULIO; RATTI, MASSIMILIANO – Il problematico ricorso a procedure concorsuali e transazione fiscale in *Corriere tributario*, anno 2011, volume 34, fascicolo 12, pagg. 944-950
- ANDREANI, GIULIO; TUBELLI, ANGELO – La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale in *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 27, pagg. 2170-2177
- ARONICA, GABRIELE – Il nuovo art. 11 comma 2 d.lgs. n. 74/2000: l'evasione alla riscossione nella transazione fiscale in *Rivista di diritto tributario*, anno 2011, fascicolo 11 pagg. 1005-1045
- ATTARDI, CHRISTIAN – Inammissibilità del concordato preventivo in assenza di transazione fiscale in *Il fisco*, fascicolo 39, anno 2009
- BUONO, DOMENICO – Ristrutturazione del debito e transazione fiscale estese alle imprese agricole in *Corriere tributario*, anno 2011, volume 34, fascicolo 31, pagg. 2555-2558
- CAIAFA, ANTONIO – Le procedure concorsuali nel nuovo diritto fallimentare; con la collaborazione di Stanislao De Matteis, Stefano Scarafoni ; contributi di Sido Bonfatti ... [et al.], Torino, UTET giuridica, Milanofiori, Assago : Wolters Kluwer Italia, anno 2009
- CECCHERINI, EROS – La transazione fiscale e l'art. 182^{TER} della legge

- fallimentare in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, anno 2007, volume 82, fascicolo 6, pagg. 961
- CESCHEL, CARMEN – Gli accordi sui crediti contributivi nella transazione fiscale in *Diritto e pratica delle società*, anno 2010, volume 13, fascicolo 4, pagg. 63-69
 - CIAN, G.; TRABUCCHI A. – Commentario breve al Codice Civile, anno 2009, Padova, CEDAM
 - CROVATO F., LUPI, R. – Conferme sull'indisponibilità del credito tributario come regola di contabilità pubblica in *Dialoghi Tributari*, anno 2008, fascicolo 3, pagg. 7-15
 - DALMAGGIONI, M.; ARTINA, R. – Procedure concorsuali in *Pratica Fiscale*, anno 2010, fascicolo 32, pag. 52
 - DE MITA, ENRICO – L'accordo fiscale ha come arbitro solo l'Agenzia in *Il sole24ore*, 13 dicembre 2009, pag. 21
 - DE PIRRO, R. – Procedure concorsuali in *Pratica Fiscale*, anno 2010, n. 26, pagg. 30-32
 - DEL FEDERICO, LORENZO – Il commento [a circolare Agenzia delle Entrate 10 aprile 2009 n.14/E] in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, anno 2009, fascicolo 11, pagg. 1356-1361
 - DEL FEDERICO, LORENZO – La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali in *Rivista di diritto tributario*, anno 2008, fascicolo 3, pagg. 215-242
 - DEL FEDERICO, LORENZO – La nuova transazione fiscale secondo il Tribunale di Milano: dal particolarismo tributario alla collocazione endoconcorsuale, *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, anno 2008,

volume 30, fascicolo 3, pagg. 342-346

- DEL FEDERICO, LORENZO – Profili processuali della transazione fiscale in *Corriere tributario*, anno 2007, volume 30, fascicolo 45, pagg. 3657-3663
- DEL FEDERICO, LORENZO – Questioni controverse sulla transazione fiscale in *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 29, pagg. 2377-2381
- DI MARZIO, FABRIZIO – La crisi d'impresa: questioni controverse nel nuovo diritto fallimentare, G. Bozza ... [et al.], Assago, CEDAM, anno 2010
- DOMINICI, REMO – La sorte dei crediti tributari nel concordato preventivo con transazione fiscale in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, anno 2008, volume 83, fascicolo 3, pagg. 346 e ss.
- DRAGONI, G. – Calcio, la Lazio evita il fallimento in *Il sole24ore* del 25 Marzo 2005
- FALSITTA, G. – Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo in *Rivista di diritto tributario*, anno 2007, volume I, pagg. 1047 e ss.
- FICARI, VALERIO – Prime linee guida giurisprudenziali su 'misura' e 'natura' della transazione fiscale nel concordato preventivo [Nota a decr. App. Milano sez. IV 14 maggio 2008] in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, anno 2008, volume 15, fascicolo 10, pagg. 899-901
- FICARI, VALERIO – Riflessioni su 'transazione' fiscale e 'ristrutturazione' dei debiti tributari in *Rassegna tributaria*, anno 2009, volume 52, fascicolo 1, pagg. 68-82
- FICARI, VALERIO – Transazione tributaria a dubbia giurisdizione, Associazione tributaristi italiani in *Il sole24ore* del 30 giugno 2008, pag. 37
- FINARDI, DARIO – Transazione fiscale e crediti privilegiati nel concordato preventivo (Tribunale Venezia, sez. fall., 27 febbraio 2007, decr.) in *Il fallimento*

e le altre procedure concorsuali, anno 2007, fascicolo 12, pagg. 1466-1469

- FRANCESCHELLI, V. – Introduzione al diritto privato, anno 2000, Milano, Giuffrè editore
- GAFFURI, G. – La transazione fiscale conquista spazi in *Il sole24ore* del 20 febbraio 2006, pag. 31
- GENTILI GIANLUIGI – Il tribunale di Ancona ha omologato il primo accordo di ristrutturazione dei debiti con transazione fiscale stipulato in Italia (art. 182^{BIS} e 182^{TER} l.f.) in *www.ilcaso.it*, anno 2009, doc. 136
- GIRARDI, CLAUDIO; MENGOZZI, ANDREA – Transazione fiscale: osservazioni del CNDCEC in *Guida alla contabilità & bilancio*, anno 2010, fascicolo 18, pagg. 11-14
- GRASSI, E. – Transazione fiscale e disponibilità dell'obbligazione tributaria in *Il fisco*, anno 2010, fascicolo 1, pagg. 42-54
- GUIDARA, ANTONIO – Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione, Milano, Giuffrè, anno 2010
- GUIOTTO, ALBERTO – Opportunità della transazione fiscale e disciplina dei crediti privilegiati insoddisfatti in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, anno 2010, fascicolo 11, pagg. 1278-1285
- IUDICA, G.; ZATTI, P. – Linguaggio e regole del diritto privato, anno 2005, Padova, CEDAM
- LA CROCE GIOVANNI – Autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, anno 2010, fascicolo 2, pagg. 142-152
- LA CROCE, GIOVANNI – La transazione fiscale nell'intreccio di norme generali, norme speciali e norme costituzionali: è possibile uscire dal labirinto?

- (Corte d'Appello di Milano, Sez.IV, decr. 14 maggio 2008) in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, anno 2008, volume 30, fascicolo 12, pagg. 1410-1418
- LA MALFA, ANTONINO – Ancora sui rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo in *www.ilcaso.it*, anno 2009, doc. 144
 - LA MALFA, ANTONINO – L'Agenzia delle entrate illustra l'estensione della transazione fiscale all'IVA [Commento a circ. Agenzia entrate 10 aprile 2009, n. 14/E], *Corriere tributario*, anno 2009, volume 32, fascicolo 24, pagg. 1946-1951
 - LA MALFA, ANTONINO – La transazione fiscale ex art. 182^{TER} legge fallim., dubbi sulla natura negoziale e possibilità di inserire clausole pattizie in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, anno 2010, volume 1, parte II, pagg. 64-80
 - LA MALFA, ANTONINO – Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale in *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 33, pagg. 2694-2699
 - LA MALFA, ANTONINO – Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo [Commento a ris. Agenzia entrate 5 gennaio 2009, n. 3/E] in *Corriere tributario*, anno 2009, volume 32, fascicolo 9, pagg. 706-711
 - LA MALFA, ANTONINO – Transazione fiscale applicabile anche al concordato fallimentare in *Corriere tributario*, anno 2008, volume 31, fascicolo 37, pagg. 2997-3000
 - LA ROCCA, SERGIO – Il concordato preventivo e la transazione fiscale in *Bollettino tributario d'informazioni*, anno 2011, volume 78, fascicolo 3, pagg. 187-192
 - LA ROSA, S – Accordi e transazioni nella fase di riscossione dei tributi in *Rivista di diritto tributario*, anno 2008, pagg.334 e ss.

- LAMBERTI, CESARE – La Corte dei conti 'ignora' la nuova transazione fiscale del diritto fallimentare e l'autonomia finanziaria degli Enti locali [Nota a C. Conti ER sez. contr. 27 febbraio 2007, n. 2/2007] in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria, anno 2007, volume 14, fascicolo 6, pagg. 517-521
- LANZI, ALESSIO; ALDROVANDI, PAOLO – Manuale di diritto penale tributario, Assago, CEDAM, anno 2011
- LO CASCIO, GIOVANNI – La disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi innovativi Tribunale di Milano, Sez. II, 13 dicembre 2007 in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2008, volume 30, fascicolo 3, pagg. 338-341
- LO CASCIO, GIOVANNI – Osservazioni alla modifica dell'art. 182^{TER} l.fall. in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2009, fascicolo 1, pagg. 5-6
- LO CASCIO, GIOVANNI – Ulteriori aggiustamenti normativi all'amministrazione straordinaria ed al concordato preventivo in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2009, fascicolo 3, pagg. 258-262
- LOCONTE, STEFANO – La transazione fiscale in Il diritto fallimentare e delle società commerciali, anno 2008, volume 83, fascicolo 2, pagg. 186
- LUPI, RAFFAELLO – Intaccata l'«eredità» del Fisco inefficace in Il sole24ore del 6 luglio 2004, pag. 21
- MANDRIOLI L.; FERRARO, N.; BULLIO, V.; CORBELLO F.; CUGNO C.; DOMENICHELLO M.; MILANI L.; RICCI G.; RISOLÈ – Osservazioni in tema di transazione fiscale in Nota informativa del CNDCEC, aprile 2010, in www.cndcec.it/Portal/Documenti
- MANDRIOLI, LUCA – Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso in Giurisprudenza commerciale, anno 2008, volume 35, fascicolo 2, pagg. 296–324

- MARELLI, FABIO – Transazione fiscale, principi generali del concorso e soddisfazione parziale dei creditori privilegiati nel concordato preventivo (Corte d'Appello Bologna, 27/6/2006, decr.- Tribunale di Messina 29/12/2006, decr. - Tribunale Verona 13/10/2006, decr.) in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, anno 2007, volume 29, fascicolo 6, pagg. 669-672
- MARENGO FEDERICO – Giurisprudenza civile di merito in tema di remissione dell'Iva nell'ambito del concordato preventivo con o senza transazione fiscale in www.ilcaso.it, anno 2010, doc.192
- MARENGO FEDERICO – Il *correttivo* al correttivo della transazione fiscale in www.ilcaso.it, anno 2008, doc.132
- MARENGO FEDERICO – La transazione fiscale – e previdenziale – alla luce delle recenti sentenze della cassazione: burocrazia, giurisprudenza e attività normativa in www.ilcaso.it, anno 2012, doc.88
- MARENGO FEDERICO – Le eventuali sopravvenienze negli accordi ex art. 182BIS in www.ilcaso.it, anno 2008, doc.100
- MARENGO FEDERICO – Transazione fiscale e imposta sul valore aggiunto, in www.ilcaso.it, anno 2010, doc.187
- MARENGO, FEDERICO – Il correttivo e la *nuova* Transazione Fiscale in www.ilcaso.it, anno 2008, doc. 94
- MARENGO, FEDERICO – La remissione dell'Iva nell'ambito del Concordato preventivo con o senza transazione fiscale. Rassegna di giurisprudenza in *Giustizia tributaria*, anno 2010, fascicolo 2, pagg. 192-195
- MARINI, GIUSEPPE – La transazione fiscale in *Rassegna Tributaria*, anno 2010, fascicolo 5, pagg. 1193-1211
- MATTEI, EMANUELE – La transazione fiscale nel concordato preventivo e

negli accordi di ristrutturazione dei debiti in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, anno 2008, volume 83, fascicolo 6, pagg. 867 e ss.

- MATTEI, EMANUELE – La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti in *www.ilcaso.it*, anno 2008, doc.104
- MAURO, M; “La problematica appartenenza dell'Iva all'ambito di applicazione della transazione fiscale nelle procedure concorsuali in *Rivista di diritto tributario*, anno 2008, fascicolo 10, pagg. 847 e ss.
- MINNITI, GIANLUCA – La transazione fiscale: ultime novità e proposte per un rilancio in *Rivista dei dottori commercialisti*, anno 2009, volume 60, fascicolo 1, pagg. 127-132
- MOSCATELLI, MARIA TERESA – Crisi dell'impresa e debito tributario: riflessioni sulla transazione fiscale in *Rassegna tributaria*, anno 2008, volume 51, fascicolo 5, pagg. 1317-1332
- NEGRI, G. – Transazioni piene per l'Iva in *Il sole24ore* del 27 ottobre 2009, pag. 35
- NICODEMO, MASSIMILIANO; NICODEMO, LUCA – Transazione fiscale e ammissibilità del pagamento parziale dell'IVA [commento a decreto del Tribunale di Milano sez. 2. civ. Decreto 12 ottobre 2009 n. 43] in *Diritto e pratica delle società*, anno 2010, volume 13, fascicolo 1, pagg. 81-86
- PANNELLA, PAOLO – L'incognita transazione fiscale in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, anno 2009, fascicolo 6, pagg. 644-662
- PAPALETTO, P. P.; POLLIO, M. – Debiti tributari e contributivi nelle imprese in crisi: la 'nuova' transazione fiscale e previdenziale in *Amministrazione & finanza*, anno 2010, volume 25, fascicolo 4, pagg. 24-32
- PERRUCCI, UBALDO – La nuova transazione fiscale in *Bollettino tributario*

- d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 23, pagg. 1761-1763
- PERRUCCI, UBALDO – Quale giudice per la transazione fiscale? in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, volume 76, fascicolo 10, pagg. 778-779
 - PEZZANO, ANTONIO – I.v.a. tra concordato preventivo e transazione fiscale [Nota a sentenza:decr. Trib. La Spezia 1 luglio 2009] in Il Foro padano, anno 2010, volume 66, fascicolo 1, pagg. 131-142
 - PIAZZA, PAOLO – La transazione fiscale e la sua efficacia ai fini dell'omologa del concordato preventivo in Corriere giuridico, anno 2011, volume 28, fascicolo 6, pagg. 859-868
 - PINO, CARLO – Le novità fiscali della Manovra 2010 in Pratica Fiscale, anno 2010, fascicolo 25, pagg. 20-34
 - PISELLI, DIEGO – Concordato e transazione fiscale in www.ilcaso.it, anno 2009, doc.143
 - PURI, PAOLO – La transazione fiscale al vaglio della Suprema Corte in Corriere tributario, anno 2010, volume 33, fascicolo 25, pagg. 1991-1996
 - QUATRARO, BARTOLOMEO – I rapporti fra le procedure concorsuali ed il fisco. La transazione fiscale, Bollettino tributario d'informazioni, anno 2008, volume 75, fascicolo 20, pagg. 1569-1581
 - RANDAZZO, FRANCO – Il 'consolidamento' del debito tributario nella transazione fiscale in Rivista di diritto tributario, anno 2008, fascicolo 10, pagg. 825-846
 - RESTUCCIA, DARIO – Grado dei privilegi e transazione fiscale in Il diritto fallimentare e delle società commerciali, anno 2008, volume I, parte II, pagg. 66-106
 - ROCCO, GIUSEPPE – I privilegi tributari e il riparto dell'insolvenza, tra

- interpretazione estensiva, eccesso di delega e transazione fiscale in Diritto e pratica tributaria, anno 2010, volume 81, fascicolo 3, pagg. 461-514
- SANTACROCE, BENEDETTO, PEZZELLA, DOMENICO – Natura facoltativa della transazione fiscale e intangibilità del credito IVA nel concordato preventivo in *GT Rivista di giurisprudenza tributaria*, anno 2012 , fascicolo1, pagg. 15-19
 - SANTACROCE, BENEDETTO; PEZZELLA, DOMENICO – Il ruolo della transazione fiscale nel concordato preventivo, *Corriere tributario*, anno 2010, volume 33, fascicolo 34, pagg. 2782-2786
 - SANTACROCE, BENEDETTO; PEZZELLA, DOMENICO – La gestione del debito fiscale da parte dell'imprenditore in crisi nel concordato preventivo in *Corriere Tributario*, anno 2010, fascicolo 24, pagg. 1957-1961
 - SANTORO CAYRO, ELISABETTA – Considerazioni in tema di 'autonomia' della transazione fiscale in *Giurisprudenza commerciale*, anno 2010, volume 37, fascicolo 3, pagg. 530-542
 - STASI, ENRICO – La transazione fiscale in Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2008, volume 30, fascicolo 7, pagg. 733-741
 - TAGLIONI, ANDREA – La transazione fiscale in sede fallimentare in *Bollettino tributario d'informazioni*, anno 2009, volume 76, fascicolo 4, pagg. 292-297
 - TOSI, LORIS – Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale, *Giustizia Tributaria*, anno 2008, fascicolo 1, pagg. 12 e ss.
 - TOSI, LORIS – La transazione fiscale in *Rassegna tributaria: legislazione e giurisprudenza tributaria*, anno 2006, volume 49, fascicolo 4, pagg. 1071-1092
 - TRENTI, CLAUDIO; VACCARI, CARLO; ZANNONI RITA – La Transazione

- Fiscale. Connotati essenziali in Relazione della Commissione procedure concorsuali dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili di Modena del 8/10/10 in www.commercialisti.mo.it
- TROMBELLA, LORENZO – La transazione fiscale: dalle incertezze interpretative alle interpretazioni azzardate in *Rivista di Diritto tributario*, anno 2008, volume 2, pagg. 271-282
 - VINCIARELLI, R. – Somme da transazione: trattamento contributivo e fiscale in *Diritto e pratica del lavoro*, anno 2008, fascicolo 31, pagg. 1775 e ss.
 - VISCONTI, A. – Transazione fiscale e indisponibilità del credito tributario in *Dialoghi di diritto tributario* anno 2006, fascicolo 4, pagg.457 e ss.
 - ZANNI, M.; REBECCA G. – La disciplina della transazione fiscale: un "cantiere" sempre aperto in *Il fisco*, anno 2010, fascicolo 39, pagg. 6299- 6312
 - ZENATI, SILVIA A. – La transazione fiscale nella legge fallimentare [Commento a ris. Agenzia entrate 18 aprile 2008, n. 40/E] in *Corriere tributario*, anno 2008, volume 31, fascicolo 23, pagg. 1897-1900

b) Giurisprudenza

Corte di Cassazione del Regno, 26 febbraio 1937, n. 574

Tribunale di Mantova, sentenza del 17 dicembre 1998

Tribunale di Bari, decreto 21 novembre 2005

Tribunale di Brescia, decreto 22 febbraio 2006

Corte d'Appello di Bologna, decreto 27 giugno 2006

Corte di Cassazione, sentenza del 3 ottobre 2006, n. 21325

Tribunale di Milano, sez. II, decreto del 13 gennaio 2007

Corte dei Conti, Sez. Regionale controllo Emilia Romagna parere n.1 deliberazione n.2 del 27 febbraio 2007

Tribunale di Venezia, sez. fall., decreto del 27 Febbraio 2007

Tribunale di Roma, decreto del 7 giugno 2007

Corte di Cassazione Sez. Un., sentenza 2 novembre 2007, n. 23031

Tribunale di Milano, decreto del 13 dicembre 2007 n. 13728

Corte d'Appello di Milano, sentenza del 8 aprile 2008

Tribunale di Milano, decreto 16 aprile 2008

Corte di Appello di Milano sez. IV, sentenza del 14 maggio 2008

Tribunale di Milano, 22 maggio 2008 n. 6673

Tribunale di Milano, sentenza del 23 maggio 2008 n. 1242

Tribunale di Milano, sez II, sentenza del 28 maggio 2008 n. 7035

Tribunale di Roma, decreto del 30 giugno 2008

Tribunale di Piacenza, decreto del 1° luglio 2008

Tribunale di Monza, sez III, 31 luglio 2008 n. 1665

Tribunale di Pavia, 8 Ottobre 2008

Tribunale di Mantova, decreto del 30 ottobre 2008

Tribunale di Ancona, decreto del 12 novembre 2008

Tribunale di Pescara, decreto del 2 dicembre 2008

Tribunale di Roma, decreto del 27 gennaio 2009

Tribunale di Mantova, decreto del 26 febbraio 2009

Tribunale di Monza, decreto del 7 aprile 2009

Tribunale La Spezia, decreto del 2 luglio 2009

Tribunale di Messina, decreto del 2 luglio 2009

Corte d'Appello di Genova, decreto del 16 dicembre 2009

Tribunale di Roma, decreto del 16 dicembre 2009

Tribunale di Monza, sentenza del 29 dicembre 2009

Tribunale di Asti, decreto del 3 febbraio 2010

Corte di Cassazione, sez. I civ, sentenza del 22 marzo 2010, n. 6901

Corte d'Appello di Firenze, decreto del 13 aprile 2010

Tribunale di Roma, decreto del 20 aprile 2010

Corte d'Appello di Torino, decreto del 23 aprile 2010

Corte d'Appello di Torino, sez.I, decreto del 6 maggio 2010

Tribunale di Roma, decreto del 2 agosto 2010

Tribunale di Salerno, decreto del 9 novembre 2010

Tribunale di Verbania, decreto del 16 dicembre 2010

Tribunale di Ravenna, decreto del 21 gennaio 2011

Tribunale di Bergamo, decreto del 10 febbraio 2011

Tribunale di Udine, decreto del 15 giugno 2011

Corte di Cassazione Sez.I, sentenza del 4 novembre 2011, n. 22931 e n. 22932

Tribunale di Monza, decreto del 22 dicembre 2011, n. 6852

c) *Circolari e Risoluzioni*

- Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 4 marzo 2005 n. 8/E
- Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 5 aprile 2005 n. 41 /E
- Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 18 aprile 2008 n. 40/E
- Circolare del Presidente della sez. Fallimentare del Tribunale di Milano B. Quatraro del 11 novembre 2008
- Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 5 gennaio 2009 n. 3/E
- Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 10 aprile 2009 n. 14/E
- Circolare Inail del 26 febbraio 2010 n. 8
- Circolare Inps del 15 marzo 2010 n. 38
- Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 16 aprile 2010 n. 20/E
- Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 15 febbraio 2011 n. 4/E