

CONCORDATO E TRANSAZIONE FISCALE

DIEGO PISELLI

1. Premessa.

Dai comuni rilievi statistici emerge la circostanza che l'impresa "in crisi" è anche – e talvolta soprattutto - n'impresa fortemente indebitata nei confronti dell'Erario.

Tale situazione fa sì che la questione del rapporto con il Fisco sia particolarmente delicata nell'ambito delle procedure finalizzate ad una soluzione "negoziata" della crisi d'impresa: sino ad epoca molto recente l'impossibilità di ottenere non solo la remissione, ma financo il consolidamento contabile definitivo del debito fiscale, costituiva un ostacolo pressoché insuperabile per le imprese che valutavano la possibilità di proporre un concordato preventivo ai loro creditori ovvero di tentare la strada del concordato "stragiudiziale".

I recenti interventi di riforma della legge fallimentare hanno contribuito a risolvere questa situazione, generalizzando la possibilità di offrire ai creditori privilegiati (e quindi anche all'Erario) una soddisfazione solo parziale, nel rispetto dell'ordine delle cause di prelazione e prevedendo la possibilità di instaurare nei confronti dell'amministrazione tributaria la particolare procedura della "transazione fiscale", mirante al consolidamento della posizione debitoria nei confronti dell'Erario ed alla chiusura delle liti pendenti.

Le presenti osservazioni sono specificamente destinate alla questione della "transazione fiscale", istituto che può essere impiegato, per effetto di quanto previsto dai più recenti interventi di riforma, sia nell'ambito delle procedure di concordato preventivo che nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182 bis della legge fallimentare (con la differenza che nel caso del concordato preventivo la transazione fiscale non è l'unico strumento atto a consentire la falcidia del credito fiscale, mentre nel contesto degli accordi di ristrutturazione, la transazione fiscale costituisce soluzione imprescindibile).

A titolo di considerazione preliminare in proposito si osserva che la definizione negoziale del rapporto debitorio con l'Amministrazione

Tributaria presenta invero profili di rilevante criticità, nella vigenza del principio di capacità contributiva contenuto nell'articolo 53 della Costituzione, di quello di imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione di cui all'articolo 97 della Carta Fondamentale e della regola dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria di cui all'articolo 49 del d.l. 28 maggio 1924, n. 827.

Si tratta di regole dalle quali la costante interpretazione desume l'irrinunciabilità della pretesa del pagamento dell'Erario e quindi l'impossibilità del compimento di atti di disposizione o rinuncia da parte del titolare della potestà impositiva, che è tenuto ad applicare in modo sistematico ed imparziale le norme tributarie.

La rigida applicazione dei richiamati principi in un contesto di crisi d'impresa contrasta peraltro con altri principi di rango parimenti costituzionale, come quello del favore per l'iniziativa economica privata e quello di buon andamento della pubblica amministrazione, principi che consiglierebbero forse un atteggiamento dell'Amministrazione Tributaria duttile ed attento all'esigenza di favorire il risanamento delle imprese o comunque un atteggiamento inteso a commisurare l'attività dispiegata per l'esazione dei tributi alla effettiva possibilità di recupero di gettito fiscale: da qui l'esigenza dell'individuazione di nuove soluzioni per il rapporto tra impresa in crisi e Fisco.

Negli ultimi anni si sono andati in effetti diffondendo nell'ordinamento istituti di definizione *lato sensu* transattiva del rapporto tra il cittadino e l'amministrazione tributaria.

Mi riferisco in particolare all'accertamento con adesione, alla conciliazione giudiziale alla normativa in tema di studi di settore e di società di comodo o al *ruling* di *standard* internazionale.

Tali strumenti, non specificamente indirizzati alla soluzione della crisi d'impresa, sono accomunati dalle seguenti caratteristiche:

- si riferiscono a pretese erariali non definitive;
- sono essenzialmente indirizzati a semplificare l'attività di accertamento e di esazione attraverso strumenti presuntivi o valori forfetizzati, determinati in base a generali valutazioni di bilancio e di equilibrio delle pubbliche finanze;
- hanno esito vincolato per quanto attiene ai tempi di pagamento, alle sanzioni ed agli interessi.

Si tratta quindi di strumenti che non implicano, se non in senso molto lato, l'effettiva disposizione della pretesa di pagamento dell'Amministrazione Erariale.

In relazione alla crisi d'impresa l'ordinamento conosceva fino ad epoca molto recente unicamente istituti dilatori (si pensi ad esempio all'art. 19, co. 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602), istituti che hanno avuto da ultimo grande impulso, in forza delle recenti previsioni legislative sulla rateazione delle imposte iscritte a ruolo.

L'unico istituto remissorio finora previsto aveva avuto una vita molto breve.

Si trattava dello strumento di cui all'art. 3, comma 3, del D.L. n. 138 del 2002, entrato in vigore il 23 febbraio 2003 e abrogato dall'art. 151 del D.Lgs. n. 5 del 2006 con decorrenza dal 16 gennaio 2006 proprio in conseguenza dell'introduzione della transazione fiscale in sede di concordato preventivo (si trattava del cosiddetto "decreto salva Lazio")¹.

Tale norma consentiva all'amministrazione finanziaria, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, di procedere alla «transazione» dei «tributi iscritti a ruolo dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate, il cui gettito è di esclusiva spettanza dello Stato» in caso di «accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione coattiva, quando nel corso della procedura esecutiva emerge l'insolvenza del debitore o questi è assoggettato a procedure concorsuali».

La norma in questione è tuttavia stata di scarsissimo impiego, sia per la difficoltà pratica degli uffici fiscali di accettare un'impostazione transattiva che per il timore della revocabilità dell'accordo in caso di successivo fallimento dell'impresa debitrice. Si ricorda in proposito che l'Amministrazione Finanziaria², sulla base di un parere del Consiglio di Stato, ha dato di tale istituto un'interpretazione particolarmente restrittiva.

Si rinvia in particolare alla circolare n. 8/e del 4 marzo 2005, per la quale:

– la realizzazione dell'accordo dava origine ad un atto dispositivo che doveva ritenersi soggetto alle regole generali dettate in tema di revocatoria nell'ipotesi di successivo fallimento del contribuente, pur riguardando il pagamento di imposte scadute (in relazione alle quali l'art. 89 del d.P.R. n. 602 del 1973 dispone l'esenzione dall'azione revocatoria prevista dall'art. 67 del R.D. n. 267 del 1942);

– l'accordo transattivo doveva, in quanto atto dispositivo, considerarsi soggetto a revocatoria fallimentare e di conseguenza l'Agenzia avrebbe potuto essere chiamata a restituire le somme incassate nel c.d. periodo sospetto;

¹ V. in proposito la circolare ministeriale 21 marzo 2002, n. 25/E.

² Si veda la circolare 8/E del 4 marzo 2005

– da ciò conseguiva che la stipula di un accordo transattivo avrebbe potuto porre l’Agenzia in una condizione di oggettiva lesione della *par condicio* nel successivo eventuale fallimento del contribuente,

– la disposizione normativa in esame doveva essere pertanto interpretata nel senso di escludere la possibilità di concludere accordi transattivi con debitori che rivestissero la qualifica di imprenditore commerciale assoggettabile al fallimento, ai sensi dell’art.1 del R.D. n. 267 del 1942, se non a condizione che l’accordo proposto all’Agenzia si inserisse in un piano di riassetto dell’impresa di più ampia portata e di ristrutturazione del debito che prevedesse il coinvolgimento di tutti i creditori, quali risultanti da certificazione rilasciata da uno dei soggetti di cui all’art. 2409-bis del c.c. (con la precisazione che i creditori assistiti da privilegio di grado pari o superiore a quello dell’Erario dovevano esprimere il loro assenso all’accordo proposto all’Agenzia).

Nell’ambito della riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali realizzata con il D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5 – attuativo della delega contenuta nell’art. 1, comma 5, della L. 14 maggio 2005, n. 80 – è stato per la prima volta introdotto nell’ordinamento tributario italiano un istituto genuinamente remissorio, tale da consentire, nell’ambito del procedimento di concordato preventivo, una soluzione negoziata delle pendenze tributarie.

L’istituto è quello previsto dal nuovo articolo 182 *ter* del capo V del titolo III della legge fallimentare, intitolato “*transazione fiscale*”.

In virtù di tale disposizione l’imprenditore ha la facoltà, nell’ambito della domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo, di proporre «*il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle Agenzie fiscali e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell’Unione europea*», formulando una richiesta che può anche prevedere la dilazione del pagamento dei tributi medesimi.

La norma precisa peraltro, con formulazione piuttosto oscura, che se il credito tributario è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possano essere «*inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica e interessi economici omogenei a quelli delle Agenzie fiscali*» e che se il credito tributario ha natura chirografaria, il trattamento non possa essere «*differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari*».

2. I problemi interpretativi posti dal nuovo 182 *ter* della legge fallimentare.

Il nuovo articolo 182 *ter* della legge fallimentare ha proposto notevoli problemi interpretativi, alla cui soluzione hanno contribuito gli interpreti e la prassi applicativa.

I problemi di cui sopra attengono anzitutto alla qualificazione del concetto di “transazione” fiscale.

L’interpretazione della norma impone poi di chiarire l’ambito oggettivo di applicazione della medesima, il contenuto della possibile definizione transattiva, nonché le modalità di intervento dell’Amministrazione Tributaria nella procedura di concordato preventivo.

2.1. La nozione di “transazione” fiscale.

La “transazione” fiscale prevista dal nuovo articolo 182 *ter* della legge fallimentare consiste in un particolare accordo tra impresa in crisi ed Erario per regolare il pagamento del debito fiscale, senza che la legge preveda alcuna limitazione in ordine ai modi di tale pagamento, che può avvenire in denaro, mediante compensazione od eventualmente mediante cessione di beni culturali ai sensi dell’articolo 28bis del d.p.r. n. 602 del 1973³, ovvero ancora mediante compensazione con crediti dell’impresa nei confronti della Pubblica Amministrazione nei casi in cui ciò è consentito dalla legge⁴.

L’accordo in questione è definito dalla legge, appunto, “transazione”.

Il nuovo istituto si configura come uno strumento finalizzato a regolare tempi e modi del pagamento di taluni tributi e dei relativi accessori, indipendentemente dal fatto che si tratti di tributi per i quali è in corso o potrebbe sorgere un contenzioso.

L’ampiezza di tale è pertanto tale che l’espressione “transazione” impiegata dall’articolo 182*ter* della legge fallimentare deve essere intesa in senso atecnico, dato che in esso gli elementi costitutivi del contratto di transazione di cui all’articolo 1965 del codice civile si presentano in realtà come meramente eventuali.

Si precisa in proposito che la “transazione fiscale” può in concreto atteggiarsi come una vera e propria transazione nel senso civilistico del

³ V. in proposito STASI, 2008, 108.

⁴ MATTEI, 2008, 603

termine, in quanto riferita a materia impositiva oggetto di contenzioso ovvero comunque non ancora oggetto di definitivo accertamento.

In molti casi la “transazione” di cui in parola si configura peraltro come mera rinuncia o dilazione del pagamento di crediti fiscali del tutto incontestati, per esempio perché iscritti a ruolo a titolo definitivo.

In questa seconda ipotesi l’istituto sembra dover essere qualificato come accordo diverso dalla transazione e per esempio come atipica figura di *pactum ut minus solvatur*, di contenuto remissorio, dilatorio o misto⁵.

Ciò che peraltro accomuna le diverse concrete applicazioni del nuovo istituto è un effetto molto importante sotto il profilo della funzionalità della procedura concordataria.

È infatti da ritenersi, alla luce della comune interpretazione della norma in questione, che l’effetto del perfezionamento di una transazione fiscale sia il definitivo accertamento della pretesa tributaria e quindi la preclusione di ulteriori attività di accertamento, quanto meno in relazione alle annualità prese in considerazione dall’accordo⁶, con obiettiva deroga al principio della irrinunciabilità della pretesa tributaria⁷.

Quanto agli effetti della conclusione della transazione fiscale, l’art. 182-ter prevede che la chiusura della procedura di concordato – che si verifica ex art. 181, L.F. con il decreto di omologazione – determina la «cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi» per i quali si è perfezionata la transazione: si tratta di una previsione notevolmente diversa da quella, prevista in via generale per il concordato

⁵ In senso opposto, per l’analogo istituto previsto dal d.l. 8 luglio 2002, n. 138, si veda la circolare n. 8/E del 4 marzo 2005, per la quale «relativamente alla configurazione giuridica dell’istituto, si ritiene che il termine “transazione” utilizzato dal legislatore debba essere riferito al contratto tipico previsto dall’art. 1965 del c.c., primo comma, che definisce la transazione come “il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine ad una lite già incominciata, o prevengono una lite che può sorgere tra loro”. Per quanto attiene alla nozione di lite, insorta o che può sorgere, è appena il caso di evidenziare che il presupposto in relazione al quale può configurarsi un negozio transattivo, non si concretizza soltanto con riferimento alle liti giudiziarie pendenti ma anche a quelle potenziali».

⁶ Sul punto si veda TOSI, 2008, per il quale «quest’ultima soluzione, invero, appare in linea, da un lato, con la ratio complessiva dell’istituto, che dovrebbe essere diretto a consentire all’impresa in crisi di tornare in bonis e di “ripartire da zero” e, dall’altro lato, con il testo dall’art. 182-ter, il cui quinto comma 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».

⁷ Per riflessioni sul rapporto tra l’istituto della “transazione fiscale” ed il principio dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria cfr. Visconti, *Riflessioni sull’impiego della transazione fiscale nella nuova disciplina del concordato fallimentare*, in *Dialoghi*, 2006, 456,

preventivo dall'articolo 168 della legge fallimentare, della prosecuzione delle liti anche in caso di omologazione.

Per meglio chiarire gli effetti della transazione in discorso pare opportuno fare riferimento alle situazioni più comuni.

In relazione all'ipotesi in cui vi siano avvisi di accertamento già emanati ma non ancora impugnati dal contribuente l'effetto della transazione fiscale potrà essere considerato sostanzialmente analogo a quello di un "accertamento con adesione".

In relazione all'ipotesi in cui vi sia controversia pendente non ancora decisa con sentenza passata in giudicato l'effetto della transazione è sostanzialmente assimilabile ad una conciliazione giudiziale (restando dubbia la necessità di formalizzare comunque una conciliazione avanti la Commissione Tributaria competente).

In relazione infine all'ipotesi dei tributi non accertati, relativi ad annualità per le quali l'amministrazione finanziaria non sia ancora decaduta dal potere di rettifica è da ritenersi, in linea con l'opinione della maggior parte degli interpreti, che l'effetto della transazione sia la preclusione di ulteriori attività di accertamento.

Questa interpretazione, che pare coerente con la *ratio* della nuova normativa, non è condivisa dall'Agenzia delle Entrate.

Si rinvia in particolare alla citata circolare n. 40/E, per la quale la nuova normativa non precluderebbe ulteriore attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria in caso di transazione fiscale, così che sarebbe sempre possibile per l'amministrazione finanziaria, 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, con facoltà per l'Amministrazione di far valere tale credito nei confronti dello stesso contribuente che ha ottenuto l'omologazione del concordato nonché degli obbligati in via di regresso⁸.

L'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate non pare condivisibile alla luce di un'interpretazione dell'articolo 182 *ter* l.f. che ne valorizzi correttamente il significato letterale e quello sistematico.

⁸ Si ritrova nella circolare il seguente esempio: « *Si pensi, ad esempio, ad una proposta di transazione fiscale avente ad oggetto anche il debito tributario relativo al periodo di imposta per il quale non sia stata presentata la relativa dichiarazione, in quanto non ancora scaduti i termini. In tal caso, l'accettazione della proposta e la sua successiva omologazione, in sede di concordato preventivo o di accordo di ristrutturazione dei debiti, non preclude all'Ufficio il successivo esercizio dei poteri di controllo della relativa dichiarazione, che il contribuente avrà presentato successivamente alla omologa della transazione fiscale.*».

Si osserva in proposito che il complesso delle disposizioni contenute nel secondo comma della norma in discorso induce a ritenere che il legislatore intendesse dar vita ad un istituto la cui caratteristica precipua è il definitivo accertamento del debito fiscale.

Non si spiegherebbe altrimenti la ragione per la quale la legge prevede che il debitore debba compiere attività finalizzate al “consolidamento del debito fiscale” e non si spiegherebbe altrimenti la ragione per la quale la legge prevede altresì che l’ufficio debba procedere a formare una “certificazione” relativa all’entità del tributo.

Sempre in senso contrario all’interpretazione della legge proposta dalla citata circolare n. 40/E – 2008 milita anche la disposizione del penultimo comma dell’articolo 182 *ter* per la quale «*la chiusura della procedura di concordato ... determina la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi*» compresi nella transazione, circostanza che, chiaramente, presuppone che sia intervenuta una definizione incontestabile dell’ammontare della pretesa tributaria.

A quanto sopra si aggiunge che l’interpretazione dell’Agenzia delle Entrate qui criticata implicherebbe la sostanziale inutilità pratica dell’istituto regolato dall’articolo 182 *ter* della legge fallimentare.

Se infatti la “transazione” fiscale non comportasse un accertamento definitivo della pretesa tributaria, si dovrebbe ritenere che la previsione dell’articolo 182 *bis* altro non è che la reiterazione, in relazione ai crediti tributari, del principio generale dell’ammissibilità del pagamento ridotto dei creditori privilegiati nell’ambito della procedura di concordato preventivo.

Si dovrebbe quindi ritenere che la norma sia un inutile appesantimento procedurale, privo di effettiva valenza concreta.

Il rilievo da ultimo svolto assume particolare importanza dopo che, per effetto delle disposizioni del decreto “correttivo”, la proposta di transazione fiscale può costituire parte integrante di un accordo di ristrutturazione dei debiti ex articolo 182*bis* l.f.

Simile accordo presuppone infatti che sia accertato in tempi estremamente brevi il consenso alla proposta del debitore da parte dei creditori che rappresentino almeno il sessanta per cento dei crediti (e non, come nel concordato preventivo, dei crediti “ammessi al voto”).

Da ciò deriva che la transazione fiscale può essere funzionale ad un accordo stragiudiziale di sistemazione del debito solo a condizione che per effetto della medesima si raggiunga quell’accertamento dell’effettiva entità del credito erariale che pare costituire presupposto necessario per la stessa operatività dell’accordo.

2.2. I tributi oggetto della transazione fiscale.

Venendo alla questione dell'ambito oggettivo di applicazione del nuovo strumento di definizione dei rapporti con il Fisco, occorre anzitutto sottolineare che la transazione fiscale può essere anche parziale⁹ ed è riferibile sia ai debiti fiscali già oggetto di verifica da parte degli Uffici che quelli auto dichiarati dal contribuente e non ancora controllati dagli Uffici.

Questa interpretazione è confortata dall'esplicito riferimento alle "dichiarazioni fiscali per le quali non è ancora pervenuto l'esito dei controlli automatici" contenuto nell'articolo 182 *ter* e dal fatto che tale norma prevede che *«l'ufficio, nello stesso termine, deve procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni ed alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, unitamente ad una certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché da ruoli vistati, ma non ancora consegnati al concessionario»*.

I tributi considerati dall'articolo 182 *ter* non sono peraltro tutti, ma solo quelli *«amministrati dalle Agenzie fiscali»*, ancorché di competenza locale¹⁰, che non costituiscano *«risorse proprie dell'Unione europea»*.

Sono quindi compresi nel campo di applicazione della norma l'Ires, l'Irpef, le accise, le tasse automobilistiche, le tasse sui contratti di borsa, il canone di abbonamento alla televisione, le imposte demaniali, le imposte di fabbricazione e di consumo, i dazi doganali di importazione e di esportazione, l'imposta di bollo, l'imposta di registro, l'imposta sulle successioni e sulle donazioni, le imposte ipotecarie e catastali, comprendendo nell'elenco anche addizionali ed imposte sostitutive

Si ritiene poi che possa essere oggetto di transazione anche l'IRAP, amministrata dall'Agenzia delle Entrate: tale conclusione dovrebbe valere anche quando saranno attuate le disposizioni dell'art. 1, commi 43 ss., della legge finanziaria per il 2008, che dovrebbero portare a configurare l'Irap come un tributo regionale con funzioni di accertamento, liquidazione e riscossione affidate all'Agenzia delle Entrate.

Sembrano invece esclusi dall'ambito di applicazione della norma i tributi locali non amministrati dalle Agenzie fiscali, come l'Ici, la Tarsu/Tia, la Tosap/Cosap, l'imposta sulle pubblicità e pubbliche affissioni, ecc.

⁹ In questo senso v. STASI, 2008, 105; GAFFURI, 2005, 30.

¹⁰ Si segnala che la previgente disciplina di cui al DL n. 138 del 2002 ammetteva la transazione per i soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate il cui gettito fosse di esclusiva spettanza dello Stato.

Sono altresì esclusi i «tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea», tra i quali certamente sono compresi i dazi doganali di pertinenza comunitaria.

Dopo l'entrata in vigore del nuovo articolo 182 *bis* è stata molto discussa la possibilità di comprendere tra i tributi oggetto della transazione fiscale l'IVA, che l'Agenzia riteneva risorsa propria dell'Unione Europea.

Si veda sul punto la circolare n. 40/E del 18 aprile 2008 argomenta tale soluzione, richiamando l'ottavo "considerando" della Direttiva CEE del 28 novembre 2006, n. 112 (*"Direttiva CE del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto"*) per il quale *«in applicazione della decisione 2000/597/CE, Euratom del Consiglio, del 29 settembre 2000, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee, il bilancio delle Comunità europee, salvo altre entrate, è integralmente finanziato da risorse proprie delle Comunità. Dette risorse comprendono, tra l'altro, quelle provenienti dall'IVA, ottenute applicando un'aliquota comune ad una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie»*.

Si ricorda peraltro che la circolare limitava la regola dell'intransigibilità alla sola parte capitale dell'IVA dovuta dal contribuente, escludendo pertanto dalla preclusione gli accessori relativi all'IVA, (interessi e le sanzioni), considerati estranei alla nozione di risorsa propria dell'Unione Europea.

L'orientamento dell'Amministrazione Tributaria era fortemente criticato dagli interpreti, che sottolineavano anzitutto che l'esclusione dell'IVA dai tributi definibili con la procedura di cui all'art. 182-ter depotenzierebbe sensibilmente tale strumento.

I commentatori della nuova disciplina, ancora, sottolineavano che in base alla normativa comunitaria l'Iva non doveva considerarsi parte in senso stretto delle «risorse» dell'Unione, ancorché gli Stati membri versino all'Unione europea somme commisurate agli imponibili Iva.

Questa interpretazione era stata accolta anche da alcuni noti precedenti giurisprudenziali ed in particolare ad esempio dal noto decreto del Tribunale di Milano del 13 dicembre 2007 relativo al caso "Giovenzana".

In tale decreto il Tribunale aveva puntualizzato che l'imponibile IVA degli Stati membri dell'Unione Europea costituisce unicamente un parametro per il calcolo della contribuzione all'Unione dovuta da tali Stati, parametro che prescinde dalla concreta riscossione dell'imposta, che resta di pertinenza degli Stati medesimi.

La questione è stata ora risolta dal legislatore con il decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, recante "Misure urgenti per il sostegno a famiglie,

lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale.

Detto decreto, di “correzione” del “correttivo” della riforma fallimentare, ha infatti esplicitamente previsto che in relazione all’IVA la proposta di transazione fiscale può unicamente consistere nella dilazione del pagamento¹¹.

Detta soluzione legislativa è criticabile sul piano dell’opportunità e lascia comunque aperte due questioni di grande importanza.

La prima è quella della sorte degli accessori del tributo, che è dubbio se possano essere oggetto di pagamento in misura ridotta.

La seconda questione è invece quella della possibilità di proporre il pagamento ridotto dell’IVA nell’ambito di proposte di concordato preventivo che non prevedano la transazione fiscale, ma solo il pagamento in misura ridotta del debito fiscale senza gli effetti propri della transazione medesima.

In proposito, sia pur con la cautela dovuta alla novità della normativa, sembrerebbe di dover esprimere una valutazione negativa.

Questo perché dal combinato disposto della circolare n. 40/08 e del d.l. 185/2008 sembra di dover desumere che è immanente al sistema il principio della preclusione di qualsiasi rinuncia alla potestà impositiva in materia di imposta sul valore aggiunto (al di fuori dei casi in cui tale rinuncia sia compiuta in relazione a pretese tributarie non definitive per le quali esista o possa esistere un contenzioso).

Alla luce del suddetto principio sembra davvero difficile ammettere la possibilità di proporre nel contesto del piano di cui all’articolo 160 l.f. la rinuncia dell’Amministrazione alla pretesa di pagamento dell’IVA¹².

2.3. Il problema della transazione dei crediti fiscali privilegiati.

Dopo avere così delimitato l’ambito oggettivo di applicazione dell’istituto, occorre soffermarsi sul problema della natura del debito suscettibile di transazione, problema proposto dalla presenza, nel primo comma

¹¹ Si veda la Relazione illustrativa al decreto legge: “*La Direttiva Comunitaria vieta allo Stato membro di disporre una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di procedere ad accertamento e verifica. Pertanto, ai fini Iva la presente proposta (di transazione) non comporta effetti*”.

¹² Opposta soluzione potrebbe peraltro essere proposta valorizzando l’aspetto processuale del concordato preventivo ed in particolare la circostanza che è possibile imporre all’Amministrazione attraverso lo strumento del *cram down* la forzata rinuncia ad una parte del tributo IVA dovuto.

dell'articolo 182 ter, dell'oscura limitazione della materia transigibile «*alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo*».

Dalla formulazione della norma non sembra potersi dubitare che la transazione possa avere ad oggetto i crediti tributari chirografari, indipendentemente dalla loro avvenuta iscrizione a ruolo, mentre molto meno chiara è la possibilità di transigere i crediti tributari assistiti da privilegio¹³.

Il dibattito si è sinora riferito soprattutto alla transazione fiscale nell'ambito del concordato preventivo.

In proposito una parte minoritaria degli interpreti ha ritenuto, all'indomani dell'entrata in vigore della nuova norma, che la stessa dovesse essere intesa nel senso che solo i crediti chirografari potessero essere oggetto di transazione¹⁴, ovvero che i crediti tributari privilegiati possono essere oggetto di transazione solo se iscritti a ruolo¹⁵.

Si tratta di una soluzione poco soddisfacente, che porta ad escludere dal campo di applicazione del nuovo istituto pressoché tutti i tributi: la maggior parte degli interpreti e la circolare ministeriale n. 40/08 seguono peraltro una diversa impostazione, ponendo in particolare risalto il fatto che il medesimo primo comma dell'articolo 182 ter l.f. stabilisce che il Fisco, ancorché privilegiato, sia comunque soggetto a trattamento non deteriore rispetto a quello offerto ai creditori assistiti da grado di privilegio inferiore¹⁶

¹³ Per il privilegio spettante ai crediti erariali si veda l'articolo 2752 cod. civ. (privilegio generale per i tributi afferenti i redditi mobiliari limitatamente a quelli iscritti nei ruoli resi esecutivi nell'anno in cui il concessionario procede o interviene nell'esecuzione o nell'anno precedente), l'articolo 2759 (privilegio speciale per le imposte sui redditi sopra i mobili che servono all'esercizio di imprese commerciali e sopra le merci che si trovano nel locale adibito all'esercizio stesso o nell'abitazione dell'imprenditore, limitatamente all'imposta dovuta per i due anni anteriori a quello in cui si procede) e l'articolo 2758 (“*i crediti dello Stato per i tributi indiretti hanno privilegio sui mobili ai quali i tributi si riferiscono e sugli altri beni indicati dalle leggi relative, con l'effetto da esse stabilito. Eguale privilegio hanno i crediti di rivalsa verso il cessionario ed il committente previsti dalle norme relative all'imposta sul valore aggiunto, sui beni che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio*”).

¹⁴ MAGNANI, 2007 683; ZANICHELLI, 2007, 580ss.

¹⁵ MARINI, 2006, 1119.

¹⁶ Si veda la circolare 80/08, per la quale «*il corretto significato della locuzione sopra riportata deve essere colto sulla base di un'interpretazione sistematica delle norme riportate nell'articolo 182-ter, terzo e quarto periodo del primo comma, le quali contemplano l'ipotesi che alla transazione siano ammessi tanto i crediti tributari assistiti da privilegio quanto quelli di natura chirografaria, sia pure con distinti limiti e modalità di pagamento. I citati periodi del primo comma dell'articolo 182-ter prevedono, infatti, che “Se il credito tributario è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali”, mentre “se il credito tributario ha natura chirografaria, il trattamento non può essere*

(con ciò ammettendosi implicitamente la possibilità di una soddisfazione solo parziale dell'Erario)¹⁷.

Questa soluzione, proposta già all'indomani della riforma, è ormai incontestabile dopo l'entrata in vigore del "decreto correttivo" del settembre 2007.

A decorrere dal primo gennaio 2008, infatti, l'art. 160 della L.F. stabilisce espressamente che la proposta di concordato preventivo possa prevedere che *«i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d. Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di relazione»*¹⁸.

La soluzione adottata deve essere vista, da un punto di vista operativo, con favore, posto che, portando ad una potenziale riduzione della pretesa erariale, può produrre benefici per gli altri creditori e incrementare le probabilità che l'impresa in crisi torni *in bonis*.

Si può quindi ritenere oggi pacifica la possibilità di proporre all'Erario una soddisfazione parziale, nel contesto di una transazione fiscale ex articolo

differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari". *Partendo dall'assunto che anche i crediti tributari privilegiati possono rientrare nell'ambito applicativo della transazione fiscale, la locuzione in esame non può essere interpretata nel suo significato letterale, così che, mentre il credito chirografario può essere oggetto di transazione indipendentemente dalla circostanza che vi sia stata iscrizione a ruolo, l'ammissione alla transazione fiscale del credito assistito da privilegio presupponga l'avvenuta iscrizione a ruolo. Al contrario, in adesione al canone interpretativo teleologico, è dato ritenere - in sintonia con la ratio sottesa all'istituto, nella specie volta a valorizzare gli accordi negoziali per ridurre l'intervento giudiziale ed evitare, per quanto possibile, il dissesto irreversibile dell'imprenditore commerciale - che possono costituire oggetto di transazione anche i crediti privilegiati non iscritti a ruolo».*

¹⁷ Si veda anche la relazione illustrativa al decreto di riforma della L.F.: *«il debitore può proporre il pagamento anche parziale, dei tributi amministrati dalle Agenzie fiscali e dei relativi accessori, anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea»* e che *«se il credito tributario è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento, e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle Agenzie fiscali --- ove credito tributario sia chirografario, è previsto che il trattamento non possa essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari».*

¹⁸ Si veda la correlativa nuova formulazione dell'articolo 177 l.f.

182 *bis* della legge fallimentare, salva la possibilità di differenziare la posizione dell'Erario medesimo rispetto a creditori aventi uguale grado di privilegio ma differente collocazione nell'ordine di soddisfazione di cui all'articolo 2777 del codice civile¹⁹: tutto ciò mentre tra i crediti privilegiati debbono ovviamente essere compresi anche quelli di rango ipotecario.²⁰

Venendo infine alla questione del trattamento del credito fiscale privilegiato nel contesto degli accordi di ristrutturazione dei debiti, si osserva che è comune tra gli interpreti l'affermazione che in tale situazione è possibile pretermettere, in relazione al credito fiscale, sia l'ordine delle cause di prelazione che il principio della *par condicio* rispetto a tutti i creditori chirografari²¹.

2.4 Lo svolgimento della procedura di transazione fiscale.

Lo svolgimento della procedura di “transazione fiscale” differisce notevolmente a seconda che l'accordo si collochi nel contesto di una procedura di concordato preventivo ovvero in quello di un accordo di ristrutturazione dei debiti.

Venendo alla prima ipotesi si osserva che l'avvio della procedura di transazione fiscale coincide con quello della procedura di concordato preventivo poiché la proposta di transazione deve, per l'appunto, essere presentata unitamente alla domanda di ammissione a concordato preventivo.

La legge prevede particolari formalità di deposito stabilendo che la proposta di transazione fiscale deve essere sottoscritta dal debitore e depositata al Tribunale del luogo in cui l'impresa ha la propria sede principale, unitamente al ricorso di cui all'art. 161, L.F. Contestualmente al deposito presso il Tribunale copia della domanda e della relativa documentazione deve essere presentata al competente concessionario della riscossione ed al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate²².

¹⁹ In questo senso v. Trib. Mantova, decr. 30 ottobre 2008, in www.ilcaso.it

²⁰ Si veda sul punto la più volte citata circolare 80/08.

²¹ Si veda ad esempio STASI, 2008, 108, che argomenta dal fatto che in relazione ai piani di ristrutturazione «l'adesione si fonda sul consenso di ogni creditore ... libero di accettare o meno le condizioni che gli sono offerte», così che sarebbe «possibile un trattamento differenziato dei crediti secondo il contenuto della proposta». Nello stesso ordine di idee si veda anche PANZANI, 2007, 5.

²² Si veda peraltro la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 5 gennaio 2009, n. 3/E: «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

Alla domanda deve essere acclusa copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici e delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda, al fine di «consentire il consolidamento del debito fiscale».

Nel termine di trenta giorni dalla presentazione della domanda il concessionario deve trasmettere al debitore una «certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso», mentre l'Ufficio deve liquidare i tributi risultanti dalle dichiarazioni e notificare eventuali «avvisi di irregolarità», unitamente ad una «certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché da ruoli vistati, ma non ancora consegnati al concessionario».

Ciò significa che nel brevissimo termine di cui sopra il concessionario e l'Ufficio debbono svolgere un'attività di verifica della situazione del contribuente con riferimento ai debiti oggetto della domanda di transazione, riscontrando le eventuali irregolarità e determinando così quella che dovrebbe essere la base di partenza per l'eventuale definizione.

Si ritiene generalmente che l'attività di verifica dell'Amministrazione debba essere limitata, dopo la presentazione della domanda, ai soli controlli effettuabili mediante procedure automatizzate, senza che esista obbligo di attivare controlli sostanziali a carico del contribuente.

Gli avvisi di irregolarità e la certificazione citati debbono, una volta emesso il decreto di ammissione al concordato preventivo di cui all'articolo 163, L.F., essere trasmessi al commissario giudiziale per la convocazione dei creditori ex art. 171, L.F. e per la redazione della relazione di cui al successivo art. 172.

In relazione al delicato tema del rapporto tra Ufficio e Concessionario si segnala che la citata circolare n. 40/e 2008 prevede che nel determinare l'entità del debito, l'Ufficio debba tener conto anche dei ruoli vistati ed eventualmente consegnati all'agente della riscossione nei trenta giorni successivi alla data di presentazione della domanda di transazione.

Di contro, l'Ufficio non deve tener conto delle somme iscritte in ruoli già consegnati all'agente della riscossione alla data di presentazione della domanda.

Al consolidamento del debito fiscale fa seguito la concreta valutazione della proposta da parte dell'Agenzia e del concessionario della riscossione.

all'Ufficio e all'Agente della riscossione nello stesso giorno in cui viene depositata presso il Tribunale la domanda di ammissione al concordato preventivo».

Si apre pertanto un contraddittorio tra contribuente e amministrazione finanziaria, finalizzato alla “contrattazione” della proposta di transazione fiscale, cioè allo svolgimento di una trattativa sul quantum dell’obbligazione tributaria residua, sui tempi del pagamento e sulle garanzie eventualmente offerte dal debitore.

All’esito di questa trattativa (o comunque di autonome valutazioni degli Uffici) matura in seno all’amministrazione finanziaria un orientamento – positivo o negativo – sulla proposta di transazione.

In ordine alla formazione di questo orientamento la legge distingue due casi:

- per i tributi non iscritti a ruolo o risultanti da ruolo non ancora consegnato al Concessionario è previsto che l’assenso o il diniego siano espressi con atto del Direttore dell’Ufficio, su parere conforme della Direzione Regionale;

- per i tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario alla data della domanda di ammissione alla procedura è invece previsto che il Direttore dell’Ufficio dia al concessionario della riscossione, su conforme parere della competente direzione regionale, le indicazioni necessarie.

La legge non prevede peraltro quali debbano essere i parametri che l’Amministrazione deve considerare per la formazione della sua volontà.

La situazione è pertanto significativamente differente da quanto avveniva durante la breve vita della norma di cui al citato art. 3, comma 3, del D.L. n. 138 del 2002, per la quale la transazione fiscale poteva essere accettata dall’Amministrazione in caso di *«accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione coattiva»*.

Si veda sul punto la citata circolare n. 8/E dell’anno 2005, nella quale era anche contenuta la significativa precisazione che *«la rilevazione di atti dispositivi mediante i quali il debitore ha modificato la propria situazione patrimoniale e finanziaria può costituire elemento preclusivo alla favorevole conclusione del procedimento istruttorio»*.

Nel silenzio della legge gli interpreti ritengono comunque di desumere dal sistema normativo – ed in particolare dagli artt. 53 e 97 Cost. – che nell’ambito della transazione fiscale gli Uffici, al momento della valutazione della proposta del contribuente, siano tenuti a ponderare l’efficacia e l’economicità della procedura di riscossione coattiva rispetto ai risultati conseguibili, per l’appunto, accettando la proposta di transazione, nonché – a valutare le conseguenze negative che l’eventuale fallimento potrebbe produrre con riguardo a situazioni collegate ad interessi costituzionalmente tutelati, come l’occupazione e la salvaguardia dei complessi produttivi²³.

²³ Si veda sul tema, MARENGO, 2008, 9.

In questo senso si è pronunciata anche la più volte citata circolare n. 40/E, ove si afferma che «*in considerazione delle finalità dell'istituto in esame, è opportuno che gli Uffici, in sede di valutazione dell'accordo, tengano conto anche degli altri interessi coinvolti nella gestione della crisi, quali, ad esempio, la difesa dell'occupazione, la continuità dell'attività produttiva, la complessiva esposizione debitoria dell'impresa, oltre alla sua generale situazione finanziaria e patrimoniale (ad esempio, la tipologia dell'attività svolta, le diverse componenti positive di bilancio, la consistenza immobiliare e la presenza di eventuali garanzie)*».

Alla formazione dell'orientamento interno degli Uffici fa seguito la manifestazione esterna della volontà di aderire alla transazione o di rifiutarla.

Questa manifestazione si esprime attraverso il voto nell'adunanza dei creditori, espresso dall'Ufficio per i tributi non iscritti o ruolo o risultanti da ruolo non consegnato al concessionario e dal concessionario medesimo per gli altri tributi: detto voto verrà ovviamente espresso solo in relazione alla parte del credito tributario che sia soggetta a falcidia, parte che deve anche essere considerata nel calcolo delle maggioranze per l'approvazione del concordato.

In proposito si osserva che è rimessa al Tribunale la valutazione dell'efficacia e della validità della dichiarazione di voto: il Tribunale deve in particolare valutare se sono presenti i pareri e le indicazioni richiesti dalla legge e parimenti verificare la coerenza della dichiarazione di voto e dei pareri precedenti con la documentazione relativa al debito erariale acquisita al procedimento²⁴.

Venendo quindi allo svolgimento del procedimento di transazione fiscale nel contesto degli accordi di ristrutturazione dei debiti si osserva che il procedimento medesimo ricalca, sostanzialmente, quello previsto per la conclusione dell'accordo transattivo nel concordato preventivo.

Si richiama in proposito l'ultimo comma dell'articolo 182 *ter* della legge fallimentare, come modificato dal decreto "correttivo", che prevede il deposito da parte dell'imprenditore contribuente di una proposta di accordo presso i medesimi uffici ai quali la proposta va indirizzata nel contesto della procedura concordataria: è da ritenersi, anche se la legge non lo prevede esplicitamente, che alla proposta debbano essere allegati i medesimi documenti che sono previsti per l'ipotesi del concordato preventivo.

Sulla proposta si pronunciano, dopo l'esaurimento della prevedibile fase di trattativa con il contribuente, gli stessi organi competenti in caso di concordato preventivo e pertanto:

²⁴ Si veda per un esempio di questo controllo la parte motiva del citato decreto del Tribunale di Milano del 13 dicembre 2007. Per un inquadramento in proposito si veda anche STASI, 2008, 107.

- relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, il direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale;

- relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, il concessionario su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione generale.

La legge prevede poi che l'assenso così espresso equivale a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione.

A titolo di considerazione finale sul punto si osserva che l'Amministrazione è chiamata, a fronte di una proposta di ristrutturazione del debito fiscale ex articolo 182bis, a fare valutazioni del tutto analoghe rispetto a quelle che debbono essere compiute nell'ambito di una procedura concordataria.

Si rileva peraltro che in mancanza di una cornice procedimentale sufficiente ed in assenza del contributo alla valutazione che può essere dato dagli Organi di una Procedura, il compito valutativo dell'Amministrazione si prospetta particolarmente difficile, anche per la necessità di verificare con particolare rigore, nel solco di quanto previsto dalla citata circolare n. 8/E dell'anno 2005, la presenza di eventuali atti dispositivi del debitore.

2.5 Transazione fiscale, votazione maggioritaria e *cram down*.

Un problema particolare, che è salito alla ribalta della cronaca per la nota vicenda del concordato preventivo della società Giovenzana è quello della possibilità di superare, per effetto del voto favorevole alla proposta concordataria della maggioranza dei creditori (ovvero, in caso di suddivisione in classi, anche mediante il c.d. *cram down* di cui al novellato articolo 180, quarto comma, secondo periodo, della legge fallimentare) la manifestazione di voto dell'Amministrazione che abbia rifiutato una proposta di transazione fiscale.

All'indomani della riforma (quando peraltro era ancora discussa la possibilità di proporre ai creditori privilegiati un pagamento in percentuale) un'opinione contestava la possibilità di applicare all'Erario il meccanismo del *cram down*, sul presupposto che la transazione fiscale doveva considerarsi un istituto autonomo rispetto al concordato, imprescindibile per la definizione in misura ridotta delle pretese tributarie²⁵.

²⁵ V. FERRO-FONTANA, 2006 1447ss.

Nel caso ora menzionato il decreto del Tribunale di Milano del 13 dicembre 2007 ha precisato che *«l’inserimento della transazione fiscale nel piano concordatario e l’espressione del voto, da parte dell’Agenzia delle Entrate e del concessionario in sede di adunanza dei creditori procedimentalizzano la formazione della volontà amministrativa ma non devono far perdere di vista il fatto che l’accordo si identifica con il concordato stesso e non può che dividerne gli effetti e le sorti nelle sue varie fasi fisiologiche (esecuzione) e patologiche (risoluzione ed annullamento)»*²⁶. Questo perché, ha argomentato il Tribunale, la transazione fiscale *«confluisce»* nel concordato preventivo *«con conseguente identificazione degli effetti e dei rimedi per esso stabiliti dalla legge»*, così che *«l’Agenzia delle Entrate ed il concessionario resteranno soggetti all’esito della votazione concordataria (ancorché contrastante con il proprio voto), poiché altrimenti non avrebbe senso prevedere comunque la (loro) partecipazione alla delibera dei creditori»*.

L’orientamento del Tribunale di Milano è stato seguito da altri Tribunali e va quindi generalizzandosi²⁷.

L’adesione alla proposta del creditore può quindi essere imposta all’Amministrazione (ovviamente solo nel concordato preventivo e non anche nel procedimento ex articolo 182 *bis*).

Ove però la volontà dell’Amministrazione medesima sia stata pretermessa non possono peraltro ovviamente prodursi gli effetti tipici della transazione fiscale costituiti dal consolidamento del debito tributario e dalla preclusione di ulteriori attività di accertamento (mentre in questo caso non si arrestano, ma proseguono le liti pendenti, risultando inapplicabile la disposizione di cui al penultimo comma dell’articolo 182 *bis* in ordine alla definizione delle liti fiscali).

3. Qualche considerazione finale

La transazione fiscale sembra costituire un utile strumento operativo, che assicura il bilanciamento tra le esigenze generali di applicazione del prelievo fiscale e le contemporanee e talvolta contrastanti esigenze dell’efficienza e della celerità dell’azione amministrativa e del risanamento delle imprese in crisi.

²⁶ Si veda la sentenza pubblicata in *Fallimento*, 2008, 333ss.

²⁷ V. ad esempio Trib. Venezia, decr. 27 febbraio 2007, in *Fallimento*, 2007, 1464ss.; Trib. Roma, 27 gennaio 2009, in www.ilcaso.it; si ricorda che la decisione del Tribunale di Milano citata nel testo è stata confermata da App. Milano, 14 maggio 2008, in www.ilcaso.it

L'attuale fisionomia dell'istituto induce peraltro notevoli perplessità sia sotto il profilo operativo che sotto quello sistematico.

Dal punto di vista operativo non può che essere criticata la timidezza finora dimostrata dall'Amministrazione e poi dal legislatore nel consentire l'applicazione della transazione fiscale al debito relativo all'imposta sul valore aggiunto che costituisce spesso la principale passività tributaria delle imprese che accedono al concordato preventivo.

Sempre dal punto di vista operativo desta sorpresa l'esplicita esclusione delle imposte non amministrate dalle Agenzie Fiscali dal perimetro dei tributi soggetti all'applicazione del nuovo istituto: si è preclusa in questo modo la definizione di tributi che possono talvolta rappresentare passività di notevole importanza (si pensi all'ICI per le imprese che operano in campo immobiliare ovvero all'imposta sulle affissioni per quelle che operano in campo pubblicitario).

Ulteriore problema operativo di grande importanza è quello delle conseguenze del rifiuto dell'Amministrazione di aderire a proposta di transazione fiscale (tale problema si pone peraltro anche per le proposte di concordato che prevedano il pagamento parziale dei tributi di rango privilegiato, per il successo delle quali è comunque necessario il voto favorevole dell'Amministrazione in seno all'adunanza dei creditori).

Taluni interpreti suggeriscono in questo caso il rimedio del ricorso avanti il Giudice Amministrativo²⁸, mentre altri propendono per il ricorso alla Commissione Tributaria²⁹, mentre è in ogni caso indiscussa la possibilità di proporre azione risarcitoria nei confronti dell'Amministrazione Tributaria³⁰.

L'ultima questione operativa sulla quale è opportuna una breve riflessione si riferisce al concreto utilizzo della transazione fiscale nel contesto degli accordi di ristrutturazione di cui al nuovo articolo 182*bis* l.f.

Come è dimostrato da un recente decreto di omologazione³¹ è presumibile che si proponga sempre più spesso una situazione nella quale l'Erario è l'unico – o pressoché l'unico – creditore al quale viene proposta l'adesione ad un piano di ristrutturazione.

²⁸ MAGNANI, 2007, 689

²⁹ DEL FEDERICO, *Commento*, 2756s.

³⁰ MAGNANI, 2007, 689 e STASI, 2008, 107, che ipotizza anche la possibilità di «configurare una responsabilità del funzionario dell'ufficio nei confronti della Pubblica Amministrazione per le eventuali negligenze nell'istruttoria della pratica».

³¹ Tribunale di Ancona 12 novembre 2008, in www.ilcaso.it: con questo decreto è stato omologato un accordo di ristrutturazione del debito nel quale l'Erario era l'unico creditore.

È intuibile infatti che gli imprenditori interessati alla salvezza dell'avviamento aziendale tenderanno a preferire il pagamento dei fornitori e degli Enti Previdenziali³² (questi ultimi solo quando sia necessario, per esempio per l'ottenimento del Documento di regolarità contributiva).

È difficile prevedere quale potrà essere l'atteggiamento dell'Amministrazione di fronte al moltiplicarsi di casi simili a quello ora ipotizzato: è certo però che – piaccia o no – se l'atteggiamento dovesse essere di largo favore per le proposte di ristrutturazione l'istituto in discorso si trasformerebbe di fatto (piaccia o no sotto sul piano dei principi) in una sorta di condono permanente.

Venendo al profilo sistematico è poi da segnalare la necessità di un attento approfondimento in ordine al tema della compatibilità della disciplina del nuovo istituto con il principio costituzionale di eguaglianza.

La transazione fiscale è in concreto fruibile solo da parte degli imprenditori dotati dei requisiti per l'accesso alle procedure concorsuali, mentre è totalmente esclusa la possibilità di valersi dell'istituto per altri soggetti economici come le imprese che non abbiano le qualità di cui all'articolo 1 della legge fallimentare, i professionisti, gli enti pubblici e le persone fisiche non imprenditrici.

Si tratta di una limitazione notevole, peraltro singolarmente speculare all'opposta delimitazione del perimetro di operatività della "transazione" regolata dal D.L. n. 138 del 2002, che per la circolare n. 8/e del 4 marzo 2005 era inapplicabile ai soggetti fallibili.

Esula dall'ambito delle presenti osservazioni la valutazione della relazione tra tale limitazione ed il principio costituzionale di eguaglianza declinato, come da costante orientamento della Corte Costituzionale, in termini di ragionevolezza (nel senso che la legge può regolare in maniera diversa situazioni simili in presenza di una ragionevole giustificazione di tale disparità di trattamento)³³.

³² Per i quali il recente decreto "anti – crisi" ha peraltro previsto la possibilità della transazione ex articolo 182 ter.

³³ Si veda ad esempio la sentenza della Corte Costituzionale n. 163 del 1993: «*Il principio di eguaglianza comporta che a una categoria di persone, definita secondo caratteristiche identiche o ragionevolmente omogenee in relazione al fine obiettivo cui è indirizzata la disciplina normativa considerata, deve essere imputato un trattamento giuridico identico od omogeneo, ragionevolmente commisurato alle caratteristiche essenziali in ragione delle quali è stata definita quella determinata categoria di persone. Al contrario, ove i soggetti considerati da una certa norma, diretta a disciplinare una determinata fattispecie, diano luogo a una classe di persone dotate di caratteristiche non omogenee rispetto al fine obiettivo perseguito con il trattamento giuridico ad essi riservato, quest'ultimo sarà conforme al principio di eguaglianza soltanto nel caso che risulti ragionevolmente differenziato in relazione alle distinte caratteristiche proprie*

A titolo di mero spunto per una futura discussione sul tema osservo peraltro che il differente trattamento riservato dal legislatore a diverse categorie di contribuenti può probabilmente essere giustificato alla luce della considerazione che la procedura concorsuale di concordato preventivo ovvero quella di ristrutturazione dei debiti offrono garanzia di trasparente accertamento dell'entità delle risorse disponibili per la sistemazione delle pendenze tributarie ed offrono, altresì, garanzia di rispetto, dell'ordine delle cause di prelazione³⁴.

delle sottocategorie di persone che quella classe compongono. In breve, il principio di eguaglianza pone al giudice di costituzionalità l'esigenza di verificare che non sussista violazione di alcuno dei seguenti criteri: a) la correttezza della classificazione operata dal legislatore in relazione ai soggetti considerati, tenuto conto della disciplina normativa apprestata; b) la previsione da parte dello stesso legislatore di un trattamento giuridico omogeneo, ragionevolmente commisurato alle caratteristiche essenziali della classe (o delle classi) di persone cui quel trattamento è riferito; c) la proporzionalità del trattamento giuridico previsto rispetto alla classificazione operata dal legislatore, tenendo conto del fine obiettivo insito nella disciplina normativa considerata: proporzionalità che va esaminata in relazione agli effetti pratici prodotti o producibili nei concreti rapporti della vita».

³⁴ Per riflessioni molto critiche sulla compatibilità tra l'attuale disciplina della transazione fiscale ed il principio costituzionale di uguaglianza v. TOSI, 2008, *passim*

BIBLIOGRAFIA:

CECCHERINI, *La transazione fiscale e l’Agenzia delle entrate*, in www.dottrinaediritto.it

D’AMORA, *La transazione fiscale nel concordato preventivo*, in www.fallimentiribunalemilano.net, 2006

DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale secondo il Tribunale di Milano: dal particolarismo tributario alla collocazione endoconcorsuale*, in *Fall.*, 2008, 3, p. 342 e ss.

DEL FEDERICO, Commento sub art. 182ter in A. Jorio – M. Fabiani (diretto e coordinato da) *Il Nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2006-2007, 945ss.

DEL FEDERICO, *Profili processuali della transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2007, 3657ss.

FERRO – FONTANA, *La legge fallimentare. Commentario teorico – pratico*, Padova, 2006

GAFFURI, *Profili fiscali della riforma concernente le procedure concorsuali*, in www.tribunaledimonza.net, 2005

LOCONTE, *La transazione fiscale*, in *Dir. fall.*, 2008, n. 2, p. 186 e ss;

MARINI, *Art. 182-ter. Transazione fiscale*, in *La riforma della legge fallimentare*, a cura di Nigro-Sandulli, Torino, 2006, II

LUPI, *Insolvenza, fallimento e disposizione del credito tributario*, in *Dialoghi*, 2006, 459ss.

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

MARENGO, *Il correttivo al correttivo della transazione fiscale*, in www.ilcaso.it, 25 dicembre 2008

MATTEI, *Accordi di ristrutturazione e transazione fiscale*, in *Le nuove procedura concorsuali. Dalla riforma organica al decreto correttivo* a cura di S. Ambrosini, Torino, 2008, p. 284 e ss

PANZANI, *Il decreto correttivo della riforma delle procedure concorsuali*, in www.fallimentoonline, 2007

SOLLINI, *Concordato preventivo con transazione fiscale (art. 182-ter l.f.). Irrilevante il voto contrario dell’Agenzia delle Entrate e del concessionario*, in *Fisco*, 2008, 3, p. 464 e ss.

STASI, *La transazione fiscale*, in *Fallimento*, 2008, 7, p. 733 e ss

TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Giustizia Tributaria*, 1, 2008

ZAFARANA, *Transazione fiscale*, in *Le procedure concorsuali, guida operativa interdisciplinare*, Demarchi-Giacomazzi (a cura di), Milano, 2008.