

Il correttivo e la nuova Transazione Fiscale

FEDERICO MARENGO

Sommario: Premessa. 1.1. – Evoluzione dell'istituto. 1.2. – Inquadramento sistematico. 1.3. – Natura giuridica. 1.4. – Oggetto della Transazione: quali tributi? 1.5. – Aspetti procedurali nel Concordato preventivo e negli Accordi *ex art. 182 bis*. 1.6. – Questioni aperte.

Premessa.

Questo contributo sulla Transazione *ex art. 182 ter*, r.d. 267/42, costituisce parte integrante del tema relativo ai rimedi *negoziali* per la composizione della crisi d'impresa.

La Transazione fiscale¹, introdotta *ab origine* come ipotesi per il solo

¹ VERNA G., 'Gli Accordi di ristrutturazione e la transazione fiscale', in S. AMBROSINI (a cura di), *Le nuove procedure concorsuali*, Zanichelli, 2008, p. 592 e ss.; MATTEI E., 'Accordi di ristrutturazione e transazione fiscale', in S. AMBROSINI (a cura di), *Le nuove procedure concorsuali*, Zanichelli, 2008, p. 597 e ss.. Lo stesso Autore anche in 'L'applicabilità della transazione fiscale agli accordi di ristrutturazione dei debiti', in www.fallimentitribunalemilano.net/studiogiuridici, 8 gennaio 2008; STASI E., 'La Transazione Fiscale', in *Fall.*, 2008, 1, p. 105 e ss.; GOLINO S., 'La transazione fiscale e gli accordi di ristrutturazione dei debiti', in *Fisco*, 2007, 46, p. 6701 e ss.; MAGNANI L., 'La transazione fiscale', in *Il diritto fallimentare riformato*, G. SCHIANO di PEPE (a cura di), 2007, p. 682 e ss.; DEL FEDERICO L., 'Profili processuali della transazione fiscale', in *Corr. Trib.*, 2007, 45, p. 3657 e ss.; anche in 'Fallimenti, falsa partenza per la transazione dei debiti', in *Riv. prat. trib.*, 2007, 4, p. 799 e ss., e sempre dello stesso Autore, 'Articolo 182 *ter*. Transazione fiscale', in *Il nuovo diritto fallimentare*, a cura di JORIO A., tomo II, Zanichelli, 2007, p. 2561 e ss.; POLLIO M., 'Siglata in Sicilia la prima transazione fiscale *ex art. 182 ter l.fall.*', in *Fall.*, 2007, 10, p. 1242 e ss.; GALLI G., 'La pretesa fiscale non è più tabù', in *ItaliaOggi*, 26 giugno 2007, p. 35; MANDRIOLI L., 'Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso', in *Quad. giur.*, 2007, 6, anche in 'Transazione fiscale e concordato preventivo: compatibilità, incongruenze e profili problematici', in *Dir. fall.*, 2007; MARINONI R., 'Accordi sui debiti *blindati*', in *Il Sole24 Ore*, 12 settembre 2007, p. 35; ROVERONI R. – FERRO M., 'Transazione fiscale', in *Manuale di diritto fallimentare*, M. FERRO (a cura di), Cedam, 2007, p. 1442 e ss.; LIBURDI D., 'Il nuovo istituto della transazione fiscale', in *La Riforma del Fallimento*, Aa.Vv., *Guida Giuridica Normativa ItaliaOggi*, 2007, 17, p. 165 e ss.;

Concordato preventivo, a partire dal 1° gennaio 2008 è stata estesa *anche* alla fattispecie degli Accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182 *bis*, r.d. 267/42.

Difatti, in accoglimento delle osservazioni delle Commissioni giustizia della Camera e del Senato², il 7 settembre 2007, in sede di discussione e

FELICIONI A., 'La transazione fiscale in soccorso degli accordi di ristrutturazione', in *ItaliaOggi*, 12 settembre 2007; MARELLI F., 'Transazione fiscale, principi generali del concorso e soddisfazione parziale dei creditori privilegiati nel concordato preventivo', in *Fall.*, 2007, 6, p. 669 e ss.; ZANICHELLI V., 'Transazione fiscale e pagamento percentuale dei creditori privilegiati nel concordato preventivo: più dubbi che certezze', in *Fall.*, 2007, 5, p. 580 e ss.; POLLIO M. – PAPALEO P.P., 'La fiscalità nelle nuove procedure concorsuali', 2007, p. 96 e ss.; NEGRI G., 'Concordato, con il Fisco si tratta', in *ItaliaOggi*, 23 giugno 2007, p. 19; FUSCONI V., 'La nuova transazione fiscale – Una scelta tutta italiana', in *www.fiscooggi.it*; CINIERI S., 'Riforma del fallimento: il nuovo istituto della transazione fiscale', in *Pratica fiscale e Professionale*, 2006, 23, p. 38 e ss., dello stesso Autore, 'Transazione fiscale', in *Aspetti fiscali della riforma fallimentare, Riforma & Fisco*, 2006, p. 189 e ss.; TERRANOVA G. – FERRI jr. G. – GIANNELLI G. – GUERRERA F. – PERRINO M. – SASSANI B. (a cura di), 'La nuova legge fallimentare annotata', Jovene, 2006, p. 350 e ss.; SELVI V., 'Transazione fiscale', in *Il nuovo fallimento*, SANTANGELI F. (a cura di), Giuffrè, 2006, p. 791 e ss.; LIBURDI D., 'Il nuovo istituto della transazione fiscale', in *La Riforma del Fallimento, Guida Giuridica Normativa ItaliaOggi*, 2006, 2, p. 156 e ss.; TOSI L., 'La transazione fiscale', in *Rass. Trib.*, 2006, 4, p. 1071 e ss.; D'AMORA S., 'La transazione fiscale nel concordato preventivo', in *www.fallimentitribunalemilano.net*, 2006; GROSSI M. R., 'La riforma della legge fallimentare', 2006, Giuffrè, p. 2098 e ss.; CAPOLUPO S., 'La transazione fiscale: la procedura', in *Fisco*, 2006, 21, p. 3188 e ss.; CAPOLUPO S., 'La transazione fiscale: aspetti sostanziali', in *Fisco*, 2006, 20, p. 3015 e ss.; ARTINA V. – RIZZI R., 'Novità introdotte nella legge fallimentare', in *Pratica fiscale e Professionale*, 2006, 7, p. 23; FERRO M. – FONTANA R., 'Commento *sub* art. 182 *ter*', in *La legge fallimentare. Commentario teorico-pratico*, 2006, p. 1445 e ss.; FERRO M., 'Debiti fiscali, concordato giudiziario', in *ItaliaOggi*, 16 novembre 2006, p. 38; MARINI G., 'Transazione fiscale', in *La riforma della legge fallimentare*, NIGRO A. – SANDULLI M. (a cura di), Giappichelli, 2006, p. 1111 e ss.; MAZZUOCOLO L., 'Transazione fiscale: nuove disposizioni introdotte dall'art. 183-*ter* del R.D. n. 267/1942', in *Fisco*, 2006, 15, p. 5922 e ss.; GAFFURI G., 'La transazione fiscale conquista spazi', in *Il Sole24 Ore*, 2006, p. 31; CORVAJA M. – GUERRA A., 'La transazione fiscale', in *Fisco*, 2006, 13, p. 1916 e ss.; La ROCCA S., 'La transazione fiscale', in *Fisco*, 2005, 29, p. 4496 e ss.; QUATRARO M., 'La transazione fiscale', in *www.fallimentitribunalemilano.net*, 2005; GAFFURI G., 'Profili fiscali della riforma concernente le procedure concorsuali', in *www.fallimentitribunalemilano.net*, 2005; D'ANDO V., 'Novità della riforma del Fallimento – Comitato dei Creditori, esdebitazione, transazione fiscale, proposta di concordato', in *Settimana Fiscale*, 2005, 43, p. 42 e ss.; CONSIGLIO NAZIONALE DOTTORI COMMERCIALISTI, 'Osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante la riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali', in *Suppl. Giornale Dottori Commercialisti*, 2005, 12, p. 61 e ss.; POLLIO M., 'Nei principi della legge delega le indicazioni per semplificare i rapporti tra crisi d'impresa e tutela erariale', in *Fall.*, 2005, 8, p. 945-946.

² Le Commissioni permanenti giustizia della Camera e del Senato nei pareri dalle stesse formulati, rispettivamente in data 25 luglio e 1° agosto 2007, così precisavano: "Valuti il Governo l'opportunità di estendere il ricorso alla transazione fiscale agli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-*bis* della legge fallimentare, attesa la possibilità, e non l'obbligo, per l'amministrazione tributaria, di potervi ricorrere, con conseguenti evidenti benefici".

approvazione definitiva dello schema di decreto legislativo che recava l'intervento correttivo alla riforma organica delle procedure concorsuali, il Consiglio dei Ministri ha modificato l'art. 182 *ter*, ultimo comma, rimuovendo l'espresso divieto di applicare ai debiti tributari le disposizioni degli Accordi di ristrutturazione e prevedendo, nel contempo, la possibilità per l'imprenditore in crisi di avvalersi dello strumento della Transazione fiscale nell'ambito delle operazioni di ristrutturazione dei debiti *ex art. 182 bis*.

Il legislatore ha dimostrato dunque di avere recepito le rimostranze di chi in dottrina aveva rilevato *incongruente* l'attribuzione della facoltà di accordarsi con il creditore Fisco soltanto nell'alveo della procedura concordataria.

Sicché l'utilizzo del modello pattizio, *anche* nei rapporti obbligatori con l'Amministrazione finanziaria, diviene un rimedio per la composizione della crisi dell'imprenditore, sia che esso venga ammesso al Concordato preventivo, sia che esso predisponga una proposta di Accordo di ristrutturazione, in perfetta sintonia con la linea guida ispiratrice della riforma *a tappe*³ della nuova disciplina sulla crisi d'impresa.

Tuttavia un dato deve essere registrato: dall'entrata in vigore del d.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5 (16 luglio 2006), al primo anno di efficacia del d.lgs. 12 settembre 2007, n. 169 (2008), cioè in poco più di 18 mesi, si è fatto ricorso alla Transazione fiscale solo in due circostanze, nelle quali peraltro, l'Amministrazione ha adottato atteggiamenti completamente difformi. Nel primo caso⁴, l'Agenzia delle entrate ha accettato la proposta di transazione, mentre, nel secondo⁵, l'Ufficio locale pur non avendo aderito alla proposta concordataria, si è trovato, suo malgrado, vincolato agli effetti prodotti dall'omologazione del Concordato secondo la regola del *cram down*. In altri termini il creditore Fisco, pur dissenziente rispetto alla proposta di remissione delle proprie ragioni, si è visto produrre la falciatura dei propri

³ L'espressione è di U. APICE, in 'Le ragioni di una riforma', *Dir. prat. del Fallimento*, 2006, 1, p. 7 e ss.

⁴ La prima Transazione fiscale è stata siglata il 22 maggio 2007 dall'Agenzia delle entrate di Catania, previo parere favorevole della Direzione regionale Sicilia. L'atto di transazione prevedeva il pagamento in 8 rate semestrali delle imposte al privilegio e il passaggio al chirografo delle sanzioni e degli interessi altrimenti inserite al privilegio, e il loro pagamento rateale e parziale nella misura massima del 25%.

⁵ La seconda Transazione, non accettata dal Fisco, è tuttavia efficace perché parte integrante e necessaria della proposta di Concordata approvata dalla maggioranza dei crediti ammessi al voto e delle classi, ed omologata a seguito della regola del *cram down* dal Trib. di Milano, 13 dicembre 2007, decr.. L'atto di transazione ha previsto il pagamento nella percentuale del 15% dei debiti per Irpeg, Ires, Irap, Iva e ritenute d'acconto Irpef; ed il pagamento nella percentuale del 13% per tutti i residui debiti tributari chirografari.

crediti a seguito di omologa del Concordato.

Le spiegazioni di questo scarso, o meglio, quasi inesistente utilizzo dell'istituto in esame, sono diverse, e vanno da una oggettiva difficoltà interpretativa dell'art. 182 *ter*, la cui formulazione è stata definita⁶ “alquanto infelice” (circostanza che indubbiamente non ha agevolato il recepimento dello strumento da parte degli operatori economici), all'annoso problema della lentezza della macchina burocratica amministrativa (*rectus* l'Agenzia delle entrate) nel fare propri i rimedi di ultima generazione.

Tutto ciò non deve tuttavia trarre in inganno sulla valenza ontologica certamente virtuosa del *nuovo* istituto, *nuovo* per l'estensione dello stesso dal Concordato agli Accordi; deve al contrario richiedere uno sforzo della dottrina e della giurisprudenza⁷ affinché si risolvano i dubbi ermeneutici ingenerati da un poco chiaro dettato normativo.

⁶ Per tutti, GROSSI. M. R., ‘La riforma della legge fallimentare’, 2006, Giuffrè, p. 2098, sic: “... se si dovesse individuare, all'interno del complessivo progetto di riforma del R.D. del '42 l'esempio emblematico della pessima tecnica legislativa utilizzata dal novellatore, la palma d'oro non potrebbe che spettare all'articolo 182 *ter*”.

⁷ Di notevole interesse sono i principi interpretativi sanciti nel decreto del Trib. di Milano, 13 dicembre 2007, in www.fallimentitribunalemilano.net. “...Se i principi affermati in detto decreto incontreranno la condivisione della giurisprudenza di altri Tribunali, i novellati istituti del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione ex art. 182 bis L.F., combinati con la transazione fiscale ex art. 182 *ter* L.F., potranno ricevere un notevolissimo incremento sul piano del loro utilizzo per le sistemazioni delle crisi d'impresa...”. In tal senso è B. QUATRARO nella lettera di presentazione del menzionato decreto ai Presidenti dei maggiori Tribunali fallimentari in Italia, in www.fallimentitribunalemilano.net.

Tali principi, mutuati dall'orientamento dottrinale prevalente, riguardano: a) la natura giuridica della Transazione non come autonomo accordo, ma come fase endoconcorsuale, ossia come parte integrante e necessaria del piano concordatario con il quale si identifica e condivide gli effetti e le sorti in caso di esecuzione o risoluzione e annullamento; da ciò discende che l'Agenzia delle Entrate ed il Concessionario, ancorché non aderenti alla proposta transattiva inserita nel Concordato, restano soggetti all'esito della votazione concordataria; di tal che la Transazione fiscale produrrà o non i suoi effetti se la proposta di concordato sarà o non omologata; b) l'ammissibilità nella Transazione del pagamento in percentuale dei crediti tributari privilegiati, dato che è lo stesso art. 182 *ter* a stabilire che “...se il credito tributario è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento ... 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...”; c) l'ambito di applicazione della Transazione che va esteso anche al tributo Iva, il quale, come imposta dovuta dal contribuente italiano e amministrata dalle Agenzie Fiscali, non rientra tra le risorse proprie dell'Unione Europea, a nulla rilevando in tal senso la circostanza che una quota Iva pari allo 0,50% dell'imponibile sia da ciascuno Stato membro versata all'Unione Europea. “L'imponibile Iva di uno Stato membro 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 dal 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 CE...”.

In questa sede vogliamo pertanto limitarci a delineare una breve descrizione del *nuovo* istituto per completare il quadro espositivo della relazione tra Accordi e Transazione così come prevista dall'emendato art. 182 *ter*, ultimo comma, r.d. 267/42.

1.1. – Evoluzione dell'istituto.

L'art. 182 *ter* prima versione⁸ offriva all'imprenditore ammesso alla procedura concordataria, la possibilità di accordarsi con il Fisco per una soluzione negoziale della crisi di impresa.

La novella venne accolta con favore dalla dottrina, sebbene non mancarono le critiche riguardanti l'imprecisa formula semantica adottata dalla norma e la sua mancata applicazione agli Accordi *ex art.* 182 *bis*, al punto da chiedere un nuovo intervento sull'argomento in sede di attuazione della delega⁹ per il riordino delle procedure concorsuali.

Con il d.lgs. 12 settembre 2007, n. 169¹⁰, in vigore dal 1° gennaio 2008¹¹, sono state apportate formali e sostanziali modifiche e integrazioni alla recente riforma sul diritto della crisi d'impresa, e in particolare, in quanto oggetto di interesse di questo lavoro, all'art. 182 *ter* attraverso l'abrogazione del divieto di applicazione della Transazione fiscale alla fattispecie degli Accordi di ristrutturazione.

Per agevolare un'immediata lettura comparata tra la vecchia e la nuova normativa per favorire una migliore comprensione della valenza innovativa del correttivo, riportiamo l'ultimo comma dell'art. 182 *ter* con le integrazioni e le modifiche in grassetto, e le parti abrogate tra parentesi:

⁸ Introdotto dal d.lgs. 9 gennaio 2006, n.5.

⁹ Legge delega n. 228/06 di conversione del d.l. 173/06 (c.d. decreto mille proroghe) che delegava il Governo ad emanare degli interventi correttivi al d.lgs. 5/06 entro il 17 luglio 2007.

¹⁰ Recante "*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'art. 1, commi, 5, 5-bis e 6, della legge 14 maggio 2005, n. 80*", pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 241 del 16 ottobre 2007.

¹¹ Termine iniziale di efficacia così procrastinato in accoglimento della condizione alla quale la 2^a Commissione permanente Giustizia del Senato in data 1° agosto 2007 ha subordinato il rilascio del parere favorevole allo schema di decreto, ovvero "*che il termine previsto per l'entrata in vigore delle nuove disposizioni (1° settembre 2007), anche in relazione alla complessità di talune di esse, e soprattutto considerati gli ulteriori tempi occorrenti per l'adozione del testo definitivo, sia individuato in quello del 1° gennaio 2008*".

Art. 182 *ter*, ultimo comma:

6) (Ai debiti tributari amministrati dalle agenzie fiscali non si applicano le disposizioni di cui all'art. 182-bis.) **Il debitore può effettuare la proposta di cui al primo comma anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis. La proposta di transazione fiscale è depositata presso gli uffici indicati al secondo comma, che procedono alla trasmissione e alla liquidazione ivi previste. Nei successivi trenta giorni l'assenso alla proposta di transazione è espresso relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, con atto del direttore dell'ufficio su conforme parere della direzione regionale, e relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, con atto del concessionario su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione generale. L'assenso così espresso equivale a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione.**

La eventualità di *transigere* – o meglio si dovrebbe dire *accordarsi*, visto che la transazione *ex art. 182 ter*, a parte una atecnica simiglianza lessicale, non ha nulla in comune con il contratto di transazione *ex art. 1965 e ss., c.c.*¹² – con il Ministero, originariamente prevista solo per il Piano concordatario e inibita agli Accordi ai sensi dell'art. 182 *ter*, ultimo comma, vecchia versione, viene dunque ampliata all'ipotesi della ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182 *bis*.

Con questa novella la Transazione fiscale per la regolazione pattizia della crisi d'impresa vede ampliare le proprie potenzialità, con effetti di ricaduta positivi in termini di maggiore incentivo all'applicazione della stessa da parte degli operatori economici.

Si tratta di una importante innovazione che ancora una volta esalta e rende maggiormente appetibile il ricorso agli strumenti *negoziali* per il governo della crisi d'impresa.

Infatti con riferimento agli Accordi *ex art. 182 bis*, nella previsione della protezione automatica dell'imprenditore dalle azioni esecutive, deve leggersi l'intenzione del legislatore di “...rimuovere tutte quelle circostanze impedienti che in passato avevano pregiudicato l'applicazione dell'art. 182 *bis*, onde favorire il pieno utilizzo di un rimedio virtuoso per la gestione

¹² Come si dirà più diffusamente nel paragrafo successivo.

degli effetti finanziari della crisi d'impresa¹³...”; così come nell'apertura della Transazione fiscale agli Accordi deve essere ravvisata la volontà legislativa di “...eliminare uno dei maggiori ostacoli all'utilizzo degli accordi stragiudiziali...”¹⁴. In merito poi alla tesi *eclettica*¹⁵ circa l'oggetto che in concreto può assumere l'Accordo *ex art. 182 bis*, pensiamo che, con l'attribuzione della ulteriore facoltà di transigere i debiti fiscali, sia stata confermata la prospettiva secondo la quale tutta l'operazione negoziale della ristrutturazione dei debiti, anche dei debiti tributari, presenti alcune connotazioni esclusivamente finanziarie, potendo avere come oggetto soltanto la rimodulazione delle passività d'impresa, ed essendo pertanto esclusa qualsiasi possibilità di porre in essere con gli Accordi e la Transazione atti dispositivi di beni e/o crediti facenti parte del complesso aziendale.

1.2. – Inquadramento sistematico.

Per contribuire a una verosimile individuazione della natura giuridica e della *causa* della Transazione *ex art. 182 ter*, riteniamo necessario un confronto tra il diritto tributario, il diritto civile e il diritto fallimentare, così da fornire spunti di riflessione, al di là del pudore terminologico, secondo la sostanziale distinzione tra l'istituto *de quo* e le altre figure attuali e passate che a prima vista potrebbero apparire contigue alla Transazione fiscale in esame.

Partendo dalla disciplina tributaria, la comparazione più evidente è con i c.d. *strumenti deflattivi del contenzioso tributario*, ossia tutti quei rimedi che la legge prevede sia per comporre le liti sorte con l'Amministrazione, sia per prevenirne l'insorgere.

Queste procedure sono: a) l'Accertamento con adesione o Concordato, *ex artt. 1-13, d.lgs. 218/97*; b) la Conciliazione giudiziale, *ex art. 48, d.lgs. 546/92*, così come sostituito dall'art. 14, comma primo, d.lgs. 218/97; c) la Definizione degli atti di accertamento (l'Acquiescenza), *ex art. 15, d.lgs.*

¹³ Si veda nella Relazione illustrativa, il commento all'art. 16, comma quarto, d.lgs. 169/2007.

¹⁴ Relazione illustrativa, commento all'art. 16, comma quinto, d.lgs. 169/2007.

¹⁵ Tesi per cui l'Accordo *ex art. 182 bis* può assumere un contenuto remissorio, dilatorio, liquidatorio e misto, dilatando oltre modo la locuzione *ristrutturazione dei debiti*. Per approfondimenti ci sia consentito rinviare a MARENCO F., 'Accordi di ristrutturazione dei debiti – profili economici, civilistici, fiscali e di responsabilità dei partecipanti all'Intesa', , 2008, p.....

218/97; d) la Definizione degli atti di accertamento derivanti dai controlli automatici e dal controllo formale delle dichiarazioni, *ex artt. 2 e 3, d.lgs. 462/97*; e) la Definizione agevolata delle sole sanzioni contenute in un atto di contestazione o in un atto contestuale all'avviso di accertamento, *ex artt. 16, comma terzo, e 17, comma secondo, d.lgs. 472/92*; f) l'Autotutela, *ex art. 68, comma primo, d.p.r. 287/92, ex art. 2, d.l. 564/94, ex d.m. 37/97, ex art. 43, d.p.r. 600/73, ex art. 2 quater, commi primo bis e primo quinquies, d.l. 564/94*; g) il Ravvedimento, *ex art. 13, d.lgs. 472/97*; h) l'Interpello, nelle sue diverse articolazioni dell'Interpello preventivo antielusivo, *ex art. 21, l. 413/91*; dell'Interpello per la disapplicazione di norme antielusive, *ex art. 37 bis, comma ottavo, d.p.r. 600/73*; dell'Interpello ordinario o generalizzato, *ex art. 11, l. 212/00 e d.m. 209/01*; dell'Interpello internazionale, *ex art. 8, d.l. 269/03*.

Si tratta di strumenti attraverso i quali il principio generale della indisponibilità dell'obbligazione tributaria viene sacrificato per potenziare le ipotesi di dialogo tra Fisco e contribuenti e cioè giungere a delle forme di estinzione concordate delle ragioni dell'Amministrazione.

In tutti i casi sopra menzionati quindi, parliamo di un *debito fiscale* che potrebbe formare o forma oggetto di contenzioso, per prevenire o porre fine il quale l'ordinamento giuridico, segnatamente il diritto tributario, appresta per il contribuente (e per l'Amministrazione, come nel caso dell'Autotutela) la facoltà di ricorrere a dei rimedi la cui funzione principale è evitare la lite Fisco-contribuente.

Quindi due sono gli elementi prodromici per l'attivazione degli strumenti menzionati: l'esistenza di un *debito fiscale* e una *contenzioso attuale o probabile* con il Ministero.

Venendo alla disciplina fallimentare, nella Transazione *ex art. 182 ter* c'è un debito fiscale ma non vi è alcun *contenzioso*. In senso contrario chi¹⁶ invece, ritenendo ammissibile una Transazione *ex art. 182 ter* avente per oggetto anche i crediti erariali contestati dinnanzi alle Commissioni tributarie, postula che possa pendere un processo contro l'Amministrazione, processo al quale verrebbe posto fine con una sopravvenuta Transazione fiscale siglata tra imprenditore e Agenzia.

Contro questa tesi, che fa leva sulla *ratio* della norma, e forse anche sulla previsione dell'*art. 182 ter* che ritiene transigibili i crediti tributari

¹⁶ STASI E., 'La Transazione Fiscale', in *Fall.*, 2008, 1, p. 105 e ss.; MANDRIOLI L., 'Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso', in *Quad. giur.*, 2007, 6; QUATRARO M., 'La transazione fiscale', in www.fallimentitribunalemilano.net, 2005.

iscritti a ruolo, replichiamo con tre osservazioni, una sul piano teleologico, una sul piano della natura giuridica e una sul piano deontologico.

Circa la finalità dell'istituto *de quo* siamo in presenza di uno strumento contemplato nell'ambito dei rimedi disciplinati per la sistemazione negoziale della crisi d'impresa: Concordato preventivo e Accordi di ristrutturazione dei debiti. Attraverso la previsione della Transazione fiscale, il legislatore, avendo sempre come finalità quella di favorire il ripristino delle condizioni di solvibilità dell'impresa, ha inteso offrire all'imprenditore in difficoltà la facoltà-opportunità di accordarsi con il creditore Fisco quale ulteriore strumento funzionale al conseguimento dell'obiettivo specificato.

Questo argomento viene poi corroborato dal pressoché unanime orientamento della dottrina, fatto proprio anche dalla giurisprudenza di merito, sulla natura giuridica della Transazione fiscale quale *parte integrante e necessaria* del Concordato e degli Accordi, dei quali segue le sorti e persegue la finalità di favorire il governo della crisi d'impresa. In altri termini, non saremmo in presenza di un *accordo autonomo* con una propria *causa* deflattiva del contenzioso tributario, piuttosto di fronte a una proposta di riduzione o dilazione dei pagamenti di debiti fiscali, che viene sottoposta al *placet* dell'Agenzia delle entrate, così da agevolare il ripristino dell'equilibrio finanziario dell'impresa.

Infine, sotto il profilo deontologico-normativo, il riferimento ai *tributi iscritti a ruolo*, andrebbe interpretato nel senso che, oggetto di Transazione fiscale possono essere – al pari dei debiti verso gli altri creditori – soltanto quei debiti tributari il cui ammontare è *certo e determinato*, o perché risultante dalla dichiarazione del contribuente o perché risultante da un avviso di accertamento *non impugnato*, ossia definitivo.

In particolare, la riscossione dei tributi da parte dell'Amministrazione può avvenire in tre modi¹⁷: a) per ritenuta diretta; b) per versamento diretto del contribuente degli acconti e dei saldi d'imposta in base alla dichiarazione; c) per iscrizione a ruolo in tutti i casi nei quali la riscossione non è avvenuta mediante ritenuta diretta o versamento diretto.

Pertanto una volta ricevuta la dichiarazione non corredata dalla quietanza del versamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione del contribuente, il Fisco iscrive a ruolo le somme non versate. Così come sono iscritte a ruolo le imposte, gli interessi e le sanzioni amministrative dovute in base ad un avviso di accertamento.

Ricevuto l'avviso di accertamento, il contribuente può impugnarlo o attendere la cartella esattoriale ed effettuare il pagamento.

¹⁷ Art. 1, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602.

Nel caso, dell'impugnativa dell'avviso di accertamento, c'è un presunto credito tributario che forma oggetto di contestazione da parte del contribuente. Tuttavia anche se contestato, il credito tributario risultante dall'avviso di accertamento dovrà essere corrisposto per quella parte che sarà iscritta a ruolo *provvisoriamente*, in attesa della conclusione del giudizio pendente dinnanzi il Giudice tributario. In tale circostanza l'iscrizione a ruolo è detta *provvisoria* perché *sub iudice*.

Mentre nella seconda ipotesi, quella di un avviso di accertamento non impugnato e quindi definitivo, l'iscrizione a ruolo è a *titolo definitivo*.

Riteniamo dunque che il riferimento dell'art. 182 *ter* ai *tributi iscritti a ruolo* riguardi quei tributi iscritti a ruolo a titolo definitivo, il cui ammontare, comprensivo degli interessi e delle sanzioni amministrative, è certo e determinato.

In conclusione, per le argomentazioni sopra esposte pensiamo che la Transazione fiscale *ex art. 182 ter* non possa essere annoverata tra le *speciès* del *genùs* degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario.

Sempre nell'ambito del diritto sostanziale, corre alla mente il confronto con un altro istituto di derivazione pubblicistica, oramai abrogato dall'art. 151, d.lgs. 5/06¹⁸: l'ipotesi della Transazione fiscale *ex art. 3*, comma terzo, d.l. 138/2002, convertito nella l. 178/2002.

Si trattava di uno strumento¹⁹ che prevedeva, *in un'ottica di potenziamento dell'attività di riscossione dei tributi*, la possibilità per l'Agenzia delle entrate di transigere, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, i propri crediti iscritti a ruolo quando in pendenza della procedura esecutiva fosse emersa l'insolvenza del debitore o fosse sopraggiunta una procedura concorsuale, e fosse stata accertata, secondo criteri di economicità, la convenienza a transigere rispetto alla riscossione coattiva.

Dunque nella previgente Transazione fiscale l'interesse che si intendeva tutelare era quello dell'Amministrazione finanziaria a una più

¹⁸ Lo stesso decreto con il quale è avvenuta la seconda fase della riforma del Diritto sulla crisi d'impresa che si è realizzata con tre provvedimenti: d.l. 35/2005, convertito con modificazioni nella l. 80/2005; d.lgs. 5/2006; d.lgs. 169/2007.

¹⁹ Sulla cui natura giuridica di Transazione civilistica *ex artt. 1965 e ss., c.c.*, era intervenuta dapprima l'Amministrazione finanziaria (Circ. Min., 4 marzo 2005, n. 8/E, in *Corr. Trib.*, 2005, 15, p. 1216 e ss, ed anche in *Fisco*, 2005, 11, p. 1685 e ss), e successivamente il Consiglio di Stato precisando che “...*la norma lascia emergere con chiarezza le linee portanti del nuovo istituto che consente, al verificarsi delle condizioni date, di concludere un ragionevole accordo transattivo che, senza incidere sulla materia imponibile ma in deroga al tradizionale principio della indisponibilità del credito tributario, rende possibile per l'amministrazione finanziaria conseguire un più proficuo introito rispetto a quello ottenibile dallo sviluppo delle procedure esecutive...*”.

efficace ed efficiente attività di riscossione dei tributi, in ossequio al principio costituzionale del *buon andamento dei pubblici uffici*, ex art. 97, C.. Sicché, in termini di costi-benefici, si prevedeva la possibilità per l’Agenzia di accordarsi con il contribuente per riscuotere *meglio e prima*, qualora da calcoli previsionali sulla base delle reali condizioni oggettive del contribuente fosse emersa una mancata convenienza all’esercizio delle azioni giudiziarie coattive: *se il contribuente non ha i mezzi finanziari e patrimoniali nella capienza tale da favorire una riscossione coattiva è inutile spendere tempo ed energie per continuare, è meglio transigere*.

Nella Transazione fiscale ex art. 182 *ter*, di derivazione privatistica, siamo in una prospettiva completamente diversa. Le ragioni che si intendono tutelare sono quelle dell’imprenditore, al quale, se in stato di crisi, si attribuisce la facoltà di ricorrere al Concordato preventivo o all’Accordo di ristrutturazione dei debiti per favorire il ripristino dell’impresa, consentendogli in entrambi i casi, Concordato o Accordo, anche di giungere a una soluzione concertata con il creditore Fisco. La norma non è qui dettata a tutela del *buon andamento* della Pubblica amministrazione, ma al contrario è contemplata per sostenere e supportare l’imprenditore in difficoltà, in quanto anche il Fisco, in qualità di creditore, è stato chiamato a svolgere un ruolo attivo nel risanamento della crisi d’impresa.

Infine, un’ulteriore comparazione è ravvisabile con l’istituto della Richiesta di rateazione della riscossione, ex art. 19, d.p.r. 602/73, che prevede, nei casi di *temporanea* situazione di *obiettiva difficoltà*, la possibilità per il *contribuente* di chiedere all’Agenzia una *dilazione di pagamento* dei tributi *iscritti a ruolo*. L’Ufficio, esaminata l’istanza, può concedere la ripartizione delle somme iscritte a ruolo *fino ad un massimo di 60 rate mensili* ovvero la *sospensione* della riscossione per un anno e poi la ripartizione del pagamento fino ad un massimo di 48 rate mensili.

Si tratta di un rimedio che presenta notevoli elementi di diversità con la Transazione ex art. 182 *ter*.

In primo luogo, la Richiesta di rateazione è uno strumento che vale per tutti i contribuenti, mentre la Transazione opera solo per il contribuente-imprenditore con le caratteristiche soggettive e oggettive dell’art. 1, r.d. 267/42.

In secondo luogo la Richiesta di rateazione prevede una dilazione di pagamento dei soli tributi iscritti a ruolo, quando la Transazione può assumere un contenuto dilatorio, remissorio e misto, e può avere come oggetto anche tributi non ancora iscritti a ruolo.

In terzo luogo con la Rateizzazione siamo in presenza di uno strumento eteronomo, dato che il contenuto è già predeterminato dalla disciplina di riferimento: la dilazione o la sospensione di pagamento, il numero di rate, e anche il tasso di interesse (6%) sulle somme il cui pagamento è stato rateizzato o sospeso. La Transazione invece presenta delle connotazioni di maggiore autonomia, perché, se è vero che l'art. 182 *ter* disciplina rigorosamente gli aspetti procedurali e le ipotesi che possono essere dedotte nell'accordo, *dilazione e remissione*, è del pari vero che viene attribuita ampia libertà alle parti circa il contenuto che in concreto queste dilazioni o remissioni possono assumere.

Infine non può non rilevarsi il confronto tra la Transazione fiscale, *ex art. 182 ter*, r.d. 267/42, e la Transazione civile, *ex art. 1965*, c.c..

Con il contratto di transazione le parti, *facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite già cominciata o prevengono una lite* che può sorgere tra loro.

Quindi gli elementi caratteristici della Transazione civilistica sono l'*àliquid dātum* e l'*àliquid retētum*, ossia il dare qualcosa e il trattenerne qualcos'altro rappresentanti le concessioni del debitore e dei creditori, e lo *scopo* di evitare o porre fine ad una lite.

Nella Transazione fiscale, che dell'istituto civilistico conserverebbe soltanto la denominazione, non si sarebbe in presenza di un contratto *ex art. 1965*, c.c..

Infatti, nella Transazione fiscale non vi sarebbero le reciproche concessioni, dato che a concedere qualcosa è soltanto il creditore Fisco che acconsente alla proposta del debitore di effettuare un pagamento avente contenuto dilatorio e/o remissorio. A questa affermazione si potrebbe tuttavia obiettare che le reciproche concessioni andrebbero ravvisate nel fatto che da un lato c'è l'imprenditore che offre le garanzie per pagare una percentuale di crediti, e dall'altro c'è l'Amministrazione che rinuncia a pretendere la parte di credito non soddisfatto.

Inoltre, non ci sarebbe lo *scopo* di evitare o definire una lite, poiché la Transazione fiscale è stata pensata dal legislatore come interna a due rimedi la cui funzione precipua non è evitare la procedura fallimentare (*rèctus* la lite), bensì favorire la composizione della crisi dell'imprenditore allargando la platea dei soggetti creditori con i quali lo stesso può giungere ad una estinzione concertata delle sue obbligazioni, al punto da comprendere anche il creditore Fisco. A questa conclusione si potrebbe però eccepire il tenore letterale dell'art. 182 *ter*, comma quinto, secondo cui “*La chiusura della procedura di concordato ..., determina la cessazione della materia del*

contendere nelle liti aventi a oggetto i tributi ...”. Tuttavia pensiamo che quest’ultima prescrizione normativa attenga al profilo degli effetti che discendono dalla chiusura del Concordato nel quale viene innestata una Transazione fiscale, piuttosto che alle caratteristiche causali dell’istituto *ex art. 182 ter*.

1.3. – Natura giuridica.

La discussione sulla natura giuridica della Transazione fiscale consente di risolvere alcuni problemi circa l’individuazione della normativa che ne disciplina gli effetti sia nella sua fase di esecuzione – pagamento parziale dei soli crediti chirografari o anche di quelli privilegiati? –, che nelle sue fasi patologiche di risoluzione e annullamento.

In dottrina sono emersi due orientamenti: la teoria privatistica e la teoria pubblicistica.

La teoria privatistica²⁰ sostiene la natura autonoma dell’istituto e lo qualifica come un vero e proprio contratto di transazione *ex art. 1965, c.c.*, al pari di come era stato fatto a suo tempo per l’altra ipotesi di Transazione fiscale, oramai abrogata.

La teoria pubblicistica, propugnata da prevalente dottrina e da quella giurisprudenza interessata del caso²¹, ritiene che la Transazione fiscale non sia un autonomo accordo ma costituisca una fase endoconcorsuale nel Concordato preventivo e una *clausola* negli Accordi di ristrutturazione.

La Transazione fiscale dunque, non avendo una propria natura giuridica, assumerebbe la stessa natura del Concordato preventivo o degli Accordi *ex art. 182 bis* nei quali viene *innestata*, poiché, costituendone parte integrante e necessaria, si identifica con il rimedio stesso del quale condivide gli effetti e le sorti nelle sue varie fasi, fisiologiche dell’esecuzione e patologiche della risoluzione e annullamento.

²⁰ MAGNANI L., ‘La transazione fiscale’, in *Il diritto fallimentare riformato*, G. SCHIANO di PEPE (a cura di), 2007, p. 682 e ss; DEL FEDERICO L., ‘Articolo 182 *ter*. Transazione fiscale’, in *Il nuovo diritto fallimentare*, a cura di JORIO A., tomo II, Zanichelli, 2007, p. 2561 e ss.; ZANICHELLI V., ‘Transazione fiscale e pagamento percentuale dei creditori privilegiati nel concordato preventivo: più dubbi che certezze’, in *Fall.*, 2007, 5, p. 580 e ss.; FERRO M. – FONTANA R., ‘Commento *sub art. 182 ter*’, in *La legge fallimentare. Commentario teorico-pratico*, 2006, p. 1445 e ss..

²¹ Trib. di Milano, 13 dicembre 2007, decr., in www.fallimentitribunalemilano.net.

Ne consegue che, nel Concordato preventivo, per il pagamento parziale dei crediti tributari privilegiati, non sarebbe necessariamente richiesto il consenso dell'Amministrazione finanziaria, ben potendo operare la regola del *cram down* che vincola anche il creditore dissenziente.

Diverso sembrerebbe invece il discorso negli Accordi, dove non essendo prevista la regola della maggioranza che vincola anche la minoranza non aderente, per il pagamento in percentuale dei crediti tributari privilegiati sarebbe necessaria l'adesione del Fisco.

1.4. – Oggetto della Transazione: quali tributi?

L'art. 182 *ter*, introdotto dall'art. 146, d.lgs. 5/2006²² e rinnovato dall'art. 16, comma quinto, d.lgs. 169/2007, prevede che con il Piano concordatario e l'Accordo di ristrutturazione dei debiti, l'imprenditore possa proporre il pagamento dilazionato e/o parziale dei debiti *privilegiati e chirografari* relativi a *tributi amministrati dalle Agenzie fiscali*.

In tale modo si è offerta all'imprenditore che intende accedere alla procedura concordataria o perfezionare un Accordo di ristrutturazione, la possibilità di giungere ad una intesa *anche* con l'Amministrazione finanziaria, per comporre la propria esposizione debitoria nei confronti del creditore Fisco, proponendo pagamenti dilazionati e/o parziali dei *tributi amministrati dalle Agenzie fiscali*²³. Vale a dire, Ires, Irpef, accise ??, imposta di bollo, imposta di registro, imposte ipotecaria e catastale, Iva, Irap, imposte sulle successioni e donazioni, imposta sugli intrattenimenti, tasse automobilistiche, tasse sui contratti di borsa, canone di abbonamento alla televisione, imposte demaniali, dazi di importazione e di esportazione, e imposte di consumo.

Non sono invece transigibili i *tributi locali non amministrati* dalle Agenzie fiscali, quali Ici, Tarsu/Tia, Tosap/Cosap, imposta sulle pubblicità e pubbliche affissioni, ecc., e in virtù dell'art. 182 *ter*, comma primo, i *tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea*, ossia i dazi doganali di fonte comunitaria.

Discorso a parte meritano l'Iva e l'Irap.

²² La Transazione fiscale *ex art. 182 ter* ha sostituito un'altra ipotesi di Transazione fiscale introdotta dalla l. 178/2002, successivamente abrogata dall'art. 151 del d.lgs. 5/2006.

²³ Per Agenzie fiscali devono intendersi l'Agenzia delle Entrate, l'Agenzia delle Dogane, l'Agenzia del Territorio e l'Agenzia del Demanio, tutte istituite ai sensi dell'art. 57, comma primo, d.lgs. 300/99, recante "*Riforma dell'organizzazione del Governo*".

L'Imposta sul valore aggiunto, se pur Imposta comunitaria dovrebbe essere transigibile, non solo perché diversamente ammettendo si depotenzierebbe lo strumento della Transazione fiscale, ma anche perché in base alla normativa comunitaria, l'Iva non dovrebbe rientrare in senso stretto nelle citate *risorse*, sebbene gli Stati membri versino all'Unione europea somme commisurate allo 0,50% dell'imponibile Iva²⁴.

Analogamente si ritiene²⁵ che i debiti Irap, ancorché il gettito del tributo vada agli enti territoriali regionali, siano comunque transigibili in quanto l'Irap è una imposta che viene amministrata dalle Agenzie delle Entrate.

Difatti, nonostante la denominazione *Imposta regionale delle attività produttive*, in termini di rapporto tra ente impositore e contribuente, si tratta di un tributo locale *sui generis*: formalmente l'Irap è un tributo statale poiché è all'Amministrazione finanziaria centrale che spetta il potere di accertare e riscuotere l'imposta; mentre in termini sostanziali di effettivo utilizzo del gettito acquisito, l'Irap diviene un tributo regionale.

La proposta transattiva inoltre riguarda tutti i crediti tributari, sia quelli ancora non iscritti a ruolo, che già iscritti. Sotto questo profilo, in linea di principio, la Transazione fiscale costituisce pertanto una eccezione alla indisponibilità del credito tributario che, per definizione, non è disponibile né rinunciabile²⁶ e, quindi, non potrebbe formare oggetto di negozi transattivi.

Tuttavia, come è stato autorevolmente sostenuto²⁷, “*le ragioni che hanno spinto il legislatore a derogare al principio della indisponibilità, verosimilmente, sono, da un lato, l'esigenza di fornire all'Amministrazione finanziaria uno strumento per una più efficace riscossione dei tributi nei confronti degli imprenditori in stato di crisi e, dall'altro lato, la necessità di scongiurare eccessivi pregiudizi agli interessi degli altri creditori dell'imprenditore, oltre che dell'imprenditore stesso*”.

Per quanto concerne gli oneri accessori (sanzioni e interessi) è consentita una ristrutturazione soltanto di quelli relativi ai debiti tributari chirografari, così come precisato dall'avverbio *limitatamente* di cui al comma

²⁴ TOSI L., 'La transazione fiscale', in *Rass. Trib.*, 2006, 4, p. 1078.

²⁵ CORVAJA M. – GUERRA A., 'La transazione fiscale', in *Fisco*, 2006, 13, p. 1918; TOSI L., *cit.*, p. 1078.

²⁶ Nel senso della indisponibilità dei crediti tributari quale espressione della irrinunciabilità della potestà di imposizione è FALSITTA G., 'Manuale di diritto tributario. Parte generale', Giuffrè, 2005, p. 318. Sul controverso tema della non disponibilità dei crediti tributari si rinvia ai riferimenti bibliografici contenuti in VERSIGLIONI M., 'Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale', Giuffrè, 2001.

²⁷ TOSI L., *cit.*

primo dell'art. 182 *ter*: “...il debitore può proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi ... e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria...”.

Infine circa l'ammissibilità dei crediti tributari *privilegiati* a formare oggetto di una dilazione di pagamento e/o remissione, la peculiarità della Transazione fiscale è che, inserendosi nel Concordato preventivo e negli Accordi, deve prevedere un *eguale trattamento* del creditore Fisco rispetto agli altri creditori di rango uguale coinvolti nelle procedure.

Pertanto nel Concordato preventivo, ma anche negli Accordi che possono essere conclusi in deroga al principio della *par condicio creditòrum*, all'Amministrazione finanziaria non può essere riservato un pagamento *in pèius*, ma occorre mantenere la parità di trattamento verso gli altri creditori, in quanto l'art. 182 *ter* statuisce che per i crediti tributari assistiti da privilegio le condizioni di ristrutturazione (percentuale, scadenze e garanzie) *non possono essere inferiori* a quelle offerte ai creditori che hanno un privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica e interessi economici omogenei a quelli delle Agenzie fiscali. Mentre se il credito tributario ha natura chirografaria il trattamento *non può essere differenziato* rispetto a quello degli altri creditori chirografari.

1.5. – Aspetti procedurali nel Concordato preventivo e negli Accordi ex art. 182 bis.

L'imprenditore che intende presentare una domanda di Concordato o concludere un Accordo di ristrutturazione dei debiti nel quale prevedere anche un accomodamento con l'Amministrazione finanziaria deve, contestualmente al deposito in Tribunale, depositare la proposta di transazione con allegata copia delle dichiarazioni fiscali non ancora liquidate e controllate presso il competente Concessionario del servizio nazionale della riscossione e presso l'Ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore. In particolare, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane, ossia dazi di importazione e di esportazione, imposte di fabbricazione e di consumo, l'Ufficio competente è quello che ha notificato al debitore gli atti di accertamento.

Tali Uffici nei successivi trenta giorni provvedono a trasmettere – nel Concordato al Commissario giudiziale – l'ammontare del debito iscritto a ruolo, a liquidare e a notificare il *quàntum debeàtur* risultante dalle dichiarazioni controllate, e a prestare il proprio assenso alla proposta.

In quest'ultimo caso l'autorità amministrativa legittimata a accettare la proposta di transazione è diversa a seconda che i tributi per i quali si richiede la ristrutturazione siano o meno iscritti a ruolo, ovvero siano o meno consegnati al Concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda.

Per i tributi iscritti a ruolo l'adesione o il diniego alla proposta di Transazione è approvato con atto del Concessionario, su conforme parere della Direzione regionale competente, e, nel Concordato, è espresso mediante voto in sede di adunanza dei creditori.

Per i tributi non iscritti a ruolo, invece, l'adesione o il diniego alla proposta di Transazione è approvato con atto del direttore dell'Agenzia locale, su conforme parere della Direzione regionale competente, e, nel Concordato, è espresso mediante voto in sede di adunanza dei creditori.

Infine, l'assenso alla proposta di transazione equivale a sottoscrizione dell'Accordo di ristrutturazione.

1.6. – Questioni aperte.

Diverse sono le criticità sollevate da una formulazione poco perspicua dell'art. 182 *ter* e da un non sempre completo quadro normativo.

In questa sede ci limitiamo a segnalare solo alcuni tra gli aspetti di maggiore perplessità, rinviando a un lavoro successivo un esame più attento degli stessi.

Una questione centrale concerne il criterio guida che dovrebbe condurre l'Amministrazione finanziaria a accettare una proposta di transazione.

In altri termini, se la fattispecie in esame configura una deroga rispetto al principio della indisponibilità del credito tributario, quando è possibile applicare questa deroga? Quali sono i criteri decisionali ai quali l'Agenzia dovrebbe uniformarsi nell'accettare o meno una proposta di transazione?

Dall'esame dell'art. 182 *ter* non ci sovviene alcuna risposta. Un tentativo di soluzione al dilemma potrebbe essere individuato nell'invocare il principio costituzionale del *buon andamento e l'imparzialità* della pubblica amministrazione, *ex art. 97, C.*, principio che deve delimitare e rappresentare un saldo punto di riferimento nell'esercizio dell'attività discrezionale della quale sono titolari i pubblici uffici.

Un secondo elemento di riflessione riguarda l'ipotesi del *diniego* della proposta transattiva da parte dell'Agenzia.

In tale circostanza è ammissibile un'impugnativa? Se la risposta è affermativa, quale rimedio è ammesso? E davanti a chi? La giurisdizione competente è amministrativa o tributaria?

Terzo: la Transazione definisce i rapporti tra Fisco e imprenditore, in modo che, una volta omologato il Concordato o l'Accordo nei quali è innestata l'ipotesi transattiva, nel caso di successiva risoluzione o sopravvenuto annullamento del Concordato o dell'Accordo, poiché la Transazione fiscale, in quanto endoconcorsuale, segue le sorti della procedura nella quale è stata inserita, dovrebbe anch'essa risolversi o dichiararsi annullata, con revivescienza delle pretese tributarie alle scadenze e negli importi originari.

Inoltre, se con l'estensione della Transazione fiscale agli Accordi *ex art. 182 bis* si è inteso rinvigorire il ruolo attivo dell'Amministrazione nel ripristino delle condizioni di equilibrio finanziario dell'imprenditore, perché lo stesso intervento non è stato richiesto anche agli Enti pubblici previdenziali i cui crediti costituiscono talvolta una parte considerevole delle passività aziendali? Parlare di ristrutturazione di debiti previdenziali non è poi così privo di fondamento, dato che l'8 ottobre 2007 si è chiusa l'operazione di regolarizzazione dei debiti avviata l'11 giugno 2007, che ha consentito agli imprenditori agricoli, non in crisi d'impresa, di sanare la propria esposizione per debiti contributivi nei confronti dell'Inps²⁸.

Infine, qualora la Transazione assuma un contenuto remissorio e non semplicemente dilatorio, si ripropone il problema dell'assoggettamento o meno a materia imponibile delle *sopravvenienze attive* derivanti dalla falceria dei crediti dell'Amministrazione.

Sul punto riteniamo tuttavia si debba fare un *distinquo* a seconda che la Transazione sia innestata nel Concordato preventivo o negli Accordi di ristrutturazione.

Nel caso di una Transazione parte integrante del contenuto concordatario, dato che la Transazione partecipa della stessa natura del Concordato preventivo, si dovrebbe concludere per la tesi della detassazione

²⁸ L'operazione, chiamata tecnicamente *ristrutturazione dei debiti* ma che per gli effetti prodotti ha configurato un *condono contributivo*, è stata realizzata mediante: la cessione di crediti dall'Inps a Banche acquirenti; la costituzione di una Società di cartolarizzazione dei crediti Inps; diversi accordi privati attraverso cui gli imprenditori si sono impegnati nei confronti delle Banche, cessionarie del credito Inps, ad estinguere il debito contributivo maturato fino al 31 dicembre 2004 scegliendo tra il pagamento in un'unica soluzione o il pagamento rateale. La prima opzione, pagamento unico, prevedeva una somma compresa tra il 22 e il 30% del *quantum debèatur*. La seconda alternativa consisteva in un pagamento dilazionato in 40 rate trimestrali costanti, con il versamento di una somma compresa tra il 29 e il 39,8% della somma dovuta.

in virtù dell'applicazione diretta dell'art. 88, comma quarto, Tuir, a tenore del quale “*Non si considerano sopravvenienze attive ..., né la riduzione dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo ...*”.

Per l'ipotesi invece di una Transazione inserita negli Accordi e quindi avente la stessa natura dell'istituto *ex art. 182 bis*, si ripresenta la stessa perplessità sollevata per le sopravvenienze attive da falcidia a seguito di Accordo di ristrutturazione dei debiti²⁹.

In questa sede ci limitiamo a rilevare come nel caso di specie, patrocinare la tesi della tassabilità risulterebbe affatto privo di fondamento per due ordini di ragioni: in primo luogo sarebbe del tutto illogico e incoerente il comportamento di un'Amministrazione che dapprima rimette i propri crediti per poi, sull'ammontare dei crediti al quale ha rinunciato, avanzare la titolarità di nuove pretese; in secondo luogo, verrebbe meno il principio generale tributario della correlazione tra *oneri/costi deducibili* e *proventi/ricavi imponibili*, dato che a fronte di una tassazione della falcidia dell'imprenditore che sigla la Transazione non vi sarebbe alcuna deducibilità per *perdite su crediti* da parte del creditore Fisco.

²⁹ Per un approfondimento sul tema si rinvia a MARENGO F., ‘Accordi di ristrutturazione dei debiti – profili economici, civilistici, fiscali e di responsabilità dei partecipanti all’Intesa’,, 2008, p.....