

CONSIDERAZIONI ATTORNO ALLA TRANSAZIONE FISCALE

di LORENZO GAMBI

SOMMARIO: 1. Quadro storico.- 2. L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.- 3. L'evoluzione della transazione fiscale nel concordato.- 4. L'effetto di "cristallizzazione".- 5. Il rimedio contro il diniego alla transazione fiscale.- 6. La transazione negli accordi di ristrutturazione.

1. La transazione fiscale ha trovato in origine collocazione all'interno dell'ordinamento tributario con l'art. 3, D.L. 8 luglio 2002, n. 138, convertito in L. 8 agosto 2002, n. 178.¹

Tale norma, al terzo comma, prevedeva che l'Agenzia delle Entrate potesse definire in via "transattiva" i tributi erariali iscritti a ruolo per importi superiori ad euro 1,5 milioni, in caso di maggiore proficuità rispetto alla riscossione laddove, in corso d'esecuzione, il contribuente fosse divenuto insolvente o assoggettato a procedura concorsuale.

¹ Il presente scritto intende approfondire alcuni temi rilevanti in materia di transazione fiscale, *ex art. 182-ter l. fall.*, dunque nella prospettiva del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti; esula da questo contributo la disciplina del trattamento dei crediti fiscali nel sovraindebitamento. Per quanto riguarda le origini della transazione fiscale, come introdotta con D.L. n. 138/2002, si vedano, fra gli altri, E BELLI CONTARINI, *La transazione con il Fisco sui ruoli della riscossione*, in *Boll. trib.*, 2003, p. 1465 ss.; M.T. MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase della riscossione dei tributi*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 484 ss.; C. GIOÈ, *I limiti della transazione fiscale in materia di tributi locali*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 94 ss.

Ciò con atto approvato dal Direttore dell'Agenzia, a seguito dei conformi pareri prescritti dalle vigenti disposizioni: tali pareri si intendevano favorevoli ove non vi fosse stato alcun pronunciamento espresso nei 45 giorni dalla richiesta.

Nell'ambito della transazione fiscale, l'Amministrazione finanziaria poteva concedere la dilazione di pagamento delle somme iscritte a ruolo anche in mancanza dei requisiti *ex art.* 19, comma 1, D.P.R. n. 602/1973.

Tale norma prevedeva che il concessionario potesse concedere in caso di obiettive difficoltà del contribuente il pagamento del carico tributario secondo un piano dilazionato fino ad un massimo di sessanta rate mensili.

Per importi superiori a venticinquemila euro, il pagamento dilazionato poteva essere accordato solo in presenza di polizza fideiussoria ovvero di garanzia bancaria.²

L'istituto in oggetto non ha trovato concreta applicazione, considerate le seguenti principali incertezze:

- possibile contrasto con il principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria
- dubbia compatibilità con i divieti comunitari in ambito di aiuti di Stato idonei ad alterare le regole della concorrenza
- difficoltà applicative in relazione ai tributi il cui gettito fosse stato in parte di titolarità anche di enti pubblici non statali
- rischio che la transazione potesse essere revocata in caso di successivo fallimento del contribuente.

Sotto quest'ultimo aspetto, l'Agenzia delle Entrate, con circolare n 8/E del 4 marzo 2005, sottolineò come la transazione non fosse applicabile ai casi in cui il contribuente avesse rivestito la qualifica di imprenditore commerciale assoggettabile a fallimento.

Quanto sopra, salvo che:

- il debitore non avesse adottato un piano volto a ristrutturare il debito, con la partecipazione di tutti i creditori, così come attestato da un revisore legale

² La transazione fiscale venne fra l'altro utilizzata dalla squadra calcistica S.S. Lazio per definire le proprie pendenze tributarie con l'Amministrazione finanziaria.

- i creditori prelatizi muniti di privilegio pari o superiore a quello erariale non avessero espresso il loro assenso alla proposta di transazione fiscale.

Date le evidenziate limitazioni, la norma *ex art. 3, D.L. n. 138/2002* si è dimostrata di fatto inefficace nella prospettiva delle strategie volte alla risoluzione delle crisi aziendali.

Presone atto, il legislatore della riforma concorsuale, con l'art. 1, comma 5, L. n. 80/2005, dispose che il Governo, in sede d'attuazione della delega, riconducesse la transazione al concordato preventivo.

Fu così introdotto, all'interno della legge fallimentare – ad opera dell'art. 146, D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5 –, l'art. 182-*ter*.

Al contempo, l'art. 151 del D.Lgs. n. 5/2006 abrogò l'art. 3, D.L. n. 138/2002.³

Il legislatore, successivamente, con l'art. 16, comma 5, D.Lgs. n. 169/2007 (cd. Correttivo), ha esteso l'applicabilità della transazione fiscale all'ambito degli accordi di ristrutturazione *ex art. 182-bis l. fall.*

2. La transazione è un contratto: le parti, facendosi “reciproche concessioni”, pongono fine ad una controversia già intrapresa ovvero ancora da intraprendere (art. 1965 ss. cod. civ.).

I contraenti, per poter perfezionare la transazione, devono avere la capacità di disporre dei diritti che formino oggetto della controversia (art. 1966, comma 1, cod. civ.).

Ne consegue che il negozio è nullo ove tali diritti, per natura ovvero per disposizione di legge, non siano nella loro disponibilità (art. 1966, comma 2, cod. civ.).

³ Nell'ambito della riforma del diritto concorsuale avviata con D.Lgs. n. 5/2006, il legislatore, superando i limiti della transazione *ex D.L. n. 138/2002*, ha introdotto all'interno dell'art. 67, comma 3, l. fall. – *sub lett. d-e* – l'esenzione da revocatoria dei negozi compiuti da debitore in esecuzione degli strumenti di gestione della crisi (concordato, accordo omologato *ex art. 182-bis*, piano di risanamento attestato).

Detto schema, in prima battuta, potrebbe porsi su un piano d'astratta conflittualità con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria.⁴

Il fondamento di tale principio si rinviene, *in primis*, nella legge ordinaria la quale, in relazione a singole fattispecie, vieta all'Erario di disporre della propria pretesa in senso non conforme alla norma.

È il caso dell'art. 49, R.D. 28 maggio 1924, n. 827 (Regolamento della Contabilità di Stato), laddove si prevede che nei contratti con lo Stato non possano essere riconosciute esenzioni tributarie rispetto al regime vigente all'epoca della stipulazione.

Ovvero dell'art. 13, R.D. 23 dicembre 1923 n. 3269 (abrogato testo sul registro), laddove si vietava la concessione di riduzioni del carico tributario e la sospensione dell'attività esattiva.

Il principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria, sotto un profilo sistematico, trova poi fondamento nella nostra Carta costituzionale.

Ci si riferisce, in particolare, agli artt. 3 (principio d'uguaglianza), 23 (riserva di legge), 97 (imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione), 53 (capacità contributiva).

Il legislatore fiscale, nel corso degli anni, ha fatto ricorso a schemi "consensuali" di definizione del rapporto d'imposta (definizione liti pendenti, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, autotutela).

Tali istituti non sono parsi incompatibili con il ricordato principio d'indisponibilità dal momento che le varie opzioni – riformulazione, rimodulazione, riesame della pretesa – da una parte, si conformano agli elementi di prova forniti dal contribuente, dall'altra, attengono a tributi la cui quantificazione è in genere oggetto di contestazione.

⁴ Per un quadro sul principio d'indisponibilità della pretesa fiscale, si vedano, fra gli altri, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 334 ss.; G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 1047 ss.; S. LA ROSA, *Accordi e transazioni nella fase di riscossione dei tributi*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 313 ss.; M. BASILAVECCHIA, *La conciliazione giudiziale può essere fuori udienza ma deve restare interna al processo*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 983.

L'Erario, nell'individuare lo strumento volto alla definizione del rapporto tributario, possiede un certo grado di "discrezionalità" decisionale, oltreché tecnica, esercitabile nel rispetto dei principi che informano il corretto agire della pubblica amministrazione.⁵

In questo quadro, la transazione fiscale, da un lato, pare compatibile con il principio di capacità contributiva, attraverso la verifica, nel concreto, delle effettive possibilità patrimoniali del contribuente.

Dall'altro, si conforma al dettato costituzionale che impone alla pubblica amministrazione di agire in modo efficiente e trasparente, nell'ottica della migliore gestione della cosa pubblica.⁶

Del resto, il divieto delle azioni individuali *ex art. 51 l. fall.* preclude all'Amministrazione la possibilità di avviare o proseguire l'esecuzione individuale sul patrimonio del contribuente in caso di fallimento.

La transazione fiscale consente dunque all'Erario di valutare, in un quadro di tutela tipico del concorso, quale sia la migliore opzione fra quelle praticabili, ai fini del miglior soddisfacimento della pretesa tributaria.⁷

3. L'art. 182-*ter* l. fall., nella versione originaria, disponeva: "Con il piano di cui all'art. 160 il debitore può proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie

⁵ Nella prospettiva della scelta più conveniente tra tutte le soluzioni possibili.

⁶ Sul punto, come rilevato in dottrina, se "la funzione dei tributi è quella di assicurare all'ente pubblico l'acquisizione dei mezzi economici necessari a fronteggiare le pubbliche spese, tutte le volte in cui il procedimento di applicazione e di riscossione del tributo generi, nel caso concreto, costi superiori alle entrate, viene conseguentemente meno l'interesse al prelievo, legittimando costituzionalmente il ricorso alla transazione" (così, E. STASI, *La transazione fiscale*, in *Fall.*, 2008, p. 733).

⁷ Per una panoramica sulla natura della transazione *ex art. 182-ter* si vedano, fra gli altri, L. DEL FEDERICO, *La transazione fiscale*, in A. DIDONE (a cura di), *Le riforme della legge fallimentare*, II, Milano, 2016, p. 1868 ss.; M. BEGHIN, *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 679 ss.; F. PAPARELLA, *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all'art. 182-ter l. fall.: dalla transazione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva*, in *Rass. trib.*, 2018, p. 328 ss.

fiscali e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea. La proposta può prevedere la dilazione del pagamento. Se il credito tributario è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali [...]”.

Al di là della formulazione (invero involuta) della norma, la stessa, nel prevedere la possibilità del pagamento parziale dei crediti tributari muniti di privilegio diversi da quelli costituenti risorse proprie dell'UE, confliggeva con l'allora vigente art. 160 l. fall.

Tale norma escludeva che i crediti prelatizi potessero essere soddisfatti dall'imprenditore in misura parziale.

A tale incongruenza ha posto rimedio il legislatore.

Il D.Lgs. n. 169/2007 ha modificato l'art. 160 l. fall., introducendo la previsione che il debitore, a determinate condizioni, potesse proporre ai creditori prelatizi un pagamento non integrale.

L'originaria formulazione del testo di cui all'art. 182-ter l. fall. non faceva alcun espresso riferimento né al tributo IVA, né alle ritenute erariali.

L'Agenzia delle Entrate, con circolare n. 40/E del 18 aprile 2008, con l'intento di colmare tale vuoto normativo, chiarì che il tributo IVA era da ricomprendere fra le risorse proprie dell'UE, escludendone, così, la possibilità di pagamento parziale.

Contestualmente, in ambito comunitario, entrava in vigore la direttiva 2006/112/CEE, in sostituzione della direttiva 1977/388/CEE.

Quest'ultima aveva dettato criteri per l'armonizzazione delle singole legislazioni in materia di tributo IVA, nella prospettiva del progressivo rafforzamento del mercato unico europeo.

I Paesi membri erano chiamati ad adottare misure idonee a garantire che l'IVA fosse integralmente riscossa, secondo criteri

di omogeneità nella struttura dell'imposta (principio di neutralità fiscale).

La nuova direttiva, nel dare atto che i bilanci comunitari sono finanziati da risorse proprie dell'UE, ha sancito che vi rientrano anche quelle provenienti dal gettito IVA, ottenuto tramite l'applicazione di un'aliquota comune assunta su una base imponibile armonizzata.

Nel frattempo, andava formandosi nella giurisprudenza della Corte di Giustizia l'orientamento secondo cui sono incompatibili con le regole comunitarie le legislazioni interne che limitino la riscossione del tributo IVA, salvo deroghe informate a principi di bilanciamento con i diritti fondamentali (es., durata del processo).

In questo contesto, il legislatore nazionale, con l'art. 32, comma 5, D.L. n. 185/2008, convertito in L. n. 2/2009, e poi con l'art. 29, comma 2, D.L. n. 78/2010, convertito in L. n. 122/2010, è intervenuto modificando l'art. 182-*ter* l. fall.

Il "nuovo" testo disponeva che in relazione al tributo IVA ed alle ritenute la transazione potesse prevedere esclusivamente la dilazione di pagamento, fermo dunque il loro soddisfacimento integrale.⁸

Sul punto, la Cassazione, in un primo momento, ha ritenuto che l'art. 182-*ter* l. fall. costituisse una norma eccezionale, dalla natura sostanziale e non procedimentale, essendo riconducibile al ricordato precetto di intangibilità delle risorse dell'UE.

In virtù di tale principio, la Suprema Corte ha ritenuto che il divieto di falcidia IVA fosse applicabile in ogni caso e, dunque, anche qualora la proposta concordataria non contenesse la transazione fiscale.⁹

Fra l'altro, la necessità di osservare il precetto comunitario avrebbe legittimato che un credito privilegiato di rango arretrato, qual è il tributo IVA, fosse di fatto antergato ai crediti

⁸ Fu inoltre introdotta con D.L. n. 185/2008, all'interno dell'art. 182-*ter* l. fall., la possibilità che il debitore offrissi agli enti previdenziali un pagamento parziale dei crediti privilegiati, sul presupposto della loro rilevanza pubblicistica e della sostanziale assimilabilità all'obbligazione tributaria.

⁹ Cass. civ., sez. un., 4 novembre 2011, n. 22931-22932; in senso conforme, anche Cass. civ., sez. I, 30 aprile 2014, n. 9541; Cass. civ., sez. I, 22 marzo 2010, n. 6901.

privilegiati poziori, divenendo, in sostanza, un credito prededucibile.

Il precetto della intangibilità delle risorse dell'UE avrebbe dunque legittimato, secondo la Suprema Corte, la deroga al principio nazionale di non alterabilità dell'ordine dei privilegi.¹⁰

Successivamente, la Cassazione ha mutato il proprio orientamento, giungendo a ritenere che il divieto di pagamento parziale IVA – eccezione alla regola generale di falcidiabilità dei crediti privilegiati concorsuali –, operi solo all'interno della proposta di concordato.¹¹

La Corte riconobbe così la possibilità che il piano d'impresa non contenente la transazione fiscale prevedesse un pagamento parziale del credito IVA, nel rispetto del generale criterio della capienza patrimoniale in funzione dell'entità dei privilegi.¹²

Peraltro, in questa ipotesi (natura facoltativa della transazione fiscale), non si sarebbe prodotto né l'effetto di consolidamento del debito, né l'effetto di cessazione delle liti pendenti.¹³

Se l'Erario (creditore concorsuale) non avesse votato a favore della proposta concordataria (senza transazione fiscale), la stessa avrebbe potuto essere omologata secondo le regole generali del concorso.

E la falcidia prevista nella proposta in relazione ai crediti privilegiati sarebbe stata efficace nei confronti dell'Amministrazione finanziaria in base ai principi di concorsualità.

Sul tema, si è espressa la Corte Costituzionale, chiamata dal Tribunale di Verona a valutare se gli artt. 160 e 182-*ter* l. fall. fossero in contrasto con le norme di cui agli artt. 3 e 97, Cost.¹⁴

¹⁰ *Contra*: App. Venezia, 23 dicembre 2013; App. Genova, 27 luglio 2013; Trib. Como, 29 gennaio 2013.

¹¹ Cass. civ., sez. un., 13 gennaio 2017, n. 760; Cass. civ., sez. un., 27 dicembre 2016, n. 26988.

¹² La Cassazione, ai fini di cui sopra, ha tratto spunto dalla lettera dell'art. 7, comma 1, terzo periodo, L. 3/2012, in tema di sovraindebitamento, rilevando che quando il legislatore ha voluto generalizzare il divieto di falcidiabilità dei crediti fiscali, lo ha fatto espressamente, come, appunto, nel caso della L. n. 3/2012.

¹³ Cass. civ., sez. I, 4 novembre 2011, nn. 22931-22932; Cass. civ., sez. I, 7 marzo 2014, n. 14447.

¹⁴ Giudice *a quo*: Trib. Verona, 10 aprile 2013.

Secondo il giudice *a quo*, l'impossibilità di falciare l'IVA nell'ambito della transazione fiscale avrebbe compromesso il buon esito della soluzione concordataria, nuocendo alle stesse ragioni erariali, stante l'arretrato grado di privilegio IVA nella prospettiva fallimentare.

La Corte Costituzionale ha ritenuto infondata la prospettazione dell'autorità rimettente.

E ciò sul presupposto che la regola d'infalciabilità del credito IVA discende direttamente dal divieto per gli Stati membri di rinunciare, in modo generale ed indiscriminato, all'esazione del tributo stesso.¹⁵

Sul tema, il Tribunale di Udine, con ordinanza del 30/10/2014, resa in sede di ammissibilità di un concordato non contenente la transazione fiscale, ha sottoposto alla Corte di Giustizia la questione della compatibilità della falciatura IVA con i dettami comunitari.

La Corte, con sentenza del 7 aprile 2016 (C-546/14), ha confermato che l'art. 4, par. 3, del Trattato UE, nonché gli artt. 2, 250, par. 1, e 273, della direttiva 2006/112/CEE impongono agli Stati membri di adottare misure idonee a garantire l'integrale prelievo del tributo IVA.

Allo stesso tempo, ha riconosciuto la legittimità delle norme interne che consentano all'imprenditore insolvente di soddisfare non integralmente il credito IVA nell'ambito di una procedura concordataria – ciò non determinando, *a priori*, una rinuncia generale ed indiscriminata alla riscossione del tributo.

Quanto sopra, a condizione che ove il patrimonio del debitore non sia idoneo ad assicurare il soddisfacimento integrale del credito IVA, un esperto indipendente attesti che la posizione creditoria erariale non riceverebbe un trattamento migliore in sede di successivo fallimento.

E sempreché venga assicurato all'Amministrazione finanziaria l'esercizio del diritto di voto ai fini dell'approvazione

¹⁵ Secondo la Corte Costituzionale non vi è “*intrinseca irragionevolezza nella disciplina dettata dal disposto degli artt. 160 e 182-ter, l. fall., la quale, ai fini dell'ammissibilità del piano di concordato contenente una proposta di transazione fiscale, regola diversamente il credito erariale IVA, riservando ad esso un trattamento necessariamente differenziato*” (C. Cost., 25 luglio 2014, n. 225).

della proposta di concordato e, ai relativi esiti, ogni azione di rimedio in termini di gravame.

In questo contesto, è intervenuto ancora il legislatore interno.

L'art. 1, comma 81, L. n. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017) ha così recepito i principi consolidatisi in ambito di giurisprudenza europea, andando a modificare l'art. 182-*ter*, con decorrenza 1° gennaio 2017.

Per effetto di tale modifica, è venuto definitivamente meno il divieto di falcidia sia del credito IVA (così come di tutte le altre risorse proprie dell'UE), sia delle ritenute erariali.

Attualmente, questo è dunque il quadro (obbligatorietà della transazione fiscale).

È ammesso il pagamento parziale e/o dilazionato dei crediti tributari erariali ove il piano concordatario contenente la proposta *ex art. 182-ter* ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore rispetto a quella realizzabile in caso d'alternativo procedimento liquidatorio, avuto riguardo al valore di mercato dei beni e diritti sui quali sussista la prelazione, così come attestato da un professionista indipendente.¹⁶

In assenza di una domanda concordataria che contenga la proposta di transazione fiscale *ex art. 182-ter* l. fall., i crediti tributari non possono più essere oggetto di pagamento falcidiato.¹⁷

4. Prima delle ricordate modifiche apportate all'art. 182-*ter*, l'adesione da parte dell'Amministrazione finanziaria alla transazione fiscale produceva i due seguenti effetti:

- consolidamento del debito fiscale
- cessazione delle liti pendenti.

Sotto il primo profilo, il debitore era tenuto a presentare copia delle domanda contenente la proposta all'ente impositore ed al

¹⁶ Secondo quanto disposto dall'ultimo periodo del primo comma dell'art. 182-*ter*, nel caso in cui il debitore proponga un pagamento parziale dei crediti tributari privilegiati, la quota di credito "degradata" in chirografo deve essere inserita in un'apposita classe.

¹⁷ La rubrica del nuovo art. 182-*ter*, mutata da "Transazione fiscale" a "Trattamento dei crediti tributari e contributivi", rimarca il ridimensionamento dell'istituto sotto il profilo negoziale, incanalandolo negli schemi procedurali del concorso.

concessionario, assieme alle dichiarazioni non ancora sottoposte a controlli formali e alle dichiarazioni integrative relative ai precedenti periodi d'imposta (art. 182-*ter*, comma 2, l. fall.).

L'agente della riscossione trasmetteva al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto ovvero sospeso, entro il termine (non perentorio) di trenta giorni dalla data di ricezione della domanda.

L'ufficio impositore, entro lo stesso termine, procedeva a liquidare i tributi, notificando al contribuente gli eventuali avvisi di irregolarità ed insieme quantificando il debito derivante da accertamenti (ove anche non definitivi), non ancora iscritti a ruolo o non ancora consegnati al concessionario.

Quanto sopra, al fine di consentire – disponeva la norma – il “consolidamento” del debito fiscale.

Il meccanismo previsto dall'art. 183-*ter*, nella versione precedente alle ultime modifiche di cui alla L. n. 232/2016, determinava il cd. effetto di “cristallizzazione”.

All'Amministrazione finanziaria, una volta che la stessa avesse accettato la transazione fiscale, sarebbe stata preclusa ogni ulteriore attività liquidatoria (legata ai controlli formali), così come ogni ulteriore attività accertativa (legata alle verifiche sostanziali).¹⁸

Contrario, sul punto, l'orientamento erariale.

L'Agenzia delle Entrate, con la ricordata circolare n. 48/E/2008, sottolineò come fosse “*possibile, ove ne ricorrano le condizioni, l'esercizio dei poteri di controllo, con la conseguente determinazione di un debito tributario, superiore rispetto a quello attestato nella certificazione rilasciata al debitore o altrimenti individuato al termine della procedura di transazione fiscale*”.

Per l'Amministrazione finanziaria, pertanto, il consolidamento era da intendersi funzionale ai soli fini della

¹⁸ App. Torino, 23 aprile 2010; App. Firenze, 13 aprile 2010; Trib. Bologna, 24 marzo 2009. In dottrina, si vedano, fra gli altri, G. GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1122; A. FAUCEGLIA, *La transazione fiscale e la domanda di concordato preventivo*, in *Dir. fall.*, 2009, II, p. 496.

rappresentazione “fotografica” della situazione debitoria del proponente.¹⁹

Quanto alla cessazione delle liti pendenti, l’art. 182-ter, comma 5, l. fall. prevedeva che l’omologazione del concordato avrebbe determinato la cessazione della materia del contendere in relazione alle controversie aventi ad oggetto i tributi rientranti nel perimetro della transazione.²⁰

Per quanto la norma parlasse di “liti”, gli effetti si estendevano anche alle controversie non ancora sfociate avanti al giudice tributario.²¹

Per le controversie già radicate avanti al foro fiscale, la commissione tributaria competente, rilevata l’omologazione del concordato, avrebbe dichiarato la cessazione della materia del contendere.²²

Tale effetto, assieme a quello di consolidamento sopra ricordato, davano risalto alla natura “transattiva” dell’accordo, secondo lo schema *ex art. 1965 cd. civ.*

Come rilevato in dottrina, la norma sulla cessazione delle liti era “*eccezionale nell’ambito della procedura di concordato preventivo, poiché tale effetto estintivo era previsto solo per le liti pendenti con l’Amministrazione finanziaria, mentre l’art. 176 l. fall. dispone l’ordinaria prosecuzione degli altri giudizi di cognizione*”.²³

Nel caso in cui la procedura di concordato fosse stata risolta ovvero annullata *ex art. 186 l. fall.*, gli effetti previsti dalla

¹⁹ In dottrina, conformemente all’orientamento erariale, fra gli altri, L. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 230 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all’art. 182-ter l. fall.: dalla transazione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva*, in *Rass. trib.*, 2018, p. 317 ss.; F. RANDAZZO, *Il consolidamento del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 825 ss.

²⁰ Cass. civ., sez. un., 4 novembre 2011, nn. 22931-22932; in dottrina, cfr. E. BELLI CONTARINI, *La transazione fiscale deve includere tutte le controversie pendenti*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 1786 ss. Per la rilevanza dei soli rapporti dedotti nell’ambito della proposta *ex art. 182-ter*: L. Tosi, *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1079.

²¹ G. ANDREANI-A. TUBELLI, *Transazione fiscale e crisi d’impresa*, Milano, 2020, p. 66.

²² Cass. civ., sez. I, 22 settembre 2016, n. 18561.

²³ G. ANDREANI-A. TUBELLI, *ibidem*, p. 63.

proposta accettata dall'Amministrazione finanziaria sarebbero venuti meno.

Tale caducazione avrebbe comportato la “reviviscenza” delle obbligazioni tributarie nella misura originariamente indicata nei singoli atti impositivi.²⁴

Sul tema, il legislatore, nel modificare con L. n. 232/2016 l'art. 182-*ter* l. fall., ha ritenuto di eliminare ogni riferimento sia al consolidamento del debito fiscale, sia alla cessazione delle liti pendenti.

Dal 1° gennaio 2017, pertanto, l'Erario può esercitare gli ordinari poteri di accertamento in relazione ai tributi ricompresi nella proposta di transazione contenuta nella domanda concordataria.

Per effetto di tale modifica, i contenziosi fiscali proseguono anche in pendenza della omologata procedura di concordato, in conformità alla regola generale *ex art.* 176 l. fall.²⁵

Il trattamento dei crediti tributari è stato, in questo modo, di fatto equiparato a quello riservato agli altri creditori concorsuali, rispetto ai quali i giudizi pendenti proseguono sino alla loro definizione.

Sotto un profilo applicativo, il contribuente che intenda presentare una proposta di transazione fiscale deve dar conto di tutti i rapporti tributari, sia in relazione ai debiti definiti, sia in relazione alle pretese in contestazione.

Con riferimento a questi ultimi, l'imprenditore può intraprendere ovvero proseguire i contenziosi in essere, salva la facoltà di rimanere acquiescente, in tutto o in parte, alle pretese oggetto di contestazione.²⁶

Nell'ambito della proposta di transazione il soggetto passivo può peraltro proporre una soluzione conciliativa anche in relazione alle liti pendenti.

²⁴ In questo senso: Cass. civ., sez. I, 31 maggio 2016, n. 11316; in senso conforme, la prassi erariale (v. circolare Agenzia delle Entrate n. 16/E del 23 luglio 2018).

²⁵ Secondo tale norma, il giudice delegato può ammettere provvisoriamente i crediti contestati ai fini del voto e delle maggioranze di legge, senza alcun pregiudizio in relazione agli esiti delle pronunzie definitive.

²⁶ In questo senso, l'Agenzia delle Entrate con circolare n. 16/E del 23 luglio 2018.

In questo caso, ove l'Erario abbia aderito alla proposta, l'eventuale risoluzione/annullamento del concordato comporterebbe la caducazione dell'accordo, con reviviscenza delle originarie obbligazioni tributarie.²⁷

Il debitore, in ogni caso, è tenuto ad "apprezzare" nell'ambito del piano concordatario il grado di rischio relativo ai crediti fiscali oggetto di contestazione, inserendoli in un'apposita classe.²⁸

All'esito del contenzioso, i crediti fiscali saranno poi soddisfatti secondo le percentuali concordatarie, applicate sull'importo accertato in sede di sentenza definitiva.

5. Un tema dibattuto è quello che attiene alla giurisdizione cui compete la cognizione sul diniego alla transazione fiscale in ambito di concordato preventivo.

In un caso recente, la Commissione tributaria provinciale di Milano ha riconosciuto che il diniego è impugnabile avanti al foro fiscale, quale atto amministrativo che attiene all'obbligazione tributaria.²⁹

La questione è se la mancata adesione da parte dell'Erario ad una proposta di transazione fiscale *ex art. 182-ter* l. fall. possa essere qualificato come atto impositivo.

Secondo un primo orientamento, l'ufficio, con il proprio diniego, non emetterebbe un atto di natura procedimentale idoneo ad incidere sulla sfera patrimoniale del debitore.

D'altra parte, il diniego non determinerebbe alcun incremento nell'entità del debito del contribuente rispetto a quello già esistente al momento della proposizione della proposta.

Il diniego avrebbe dunque natura di atto "discrezionale", non incidente né sull'*an*, né sul *quantum* della pretesa fiscale, rientrando così nella cognizione del giudice amministrativo.³⁰

²⁷ Propendono per la sospensione dei contenziosi pendenti oggetto di proposta, sino all'integrale esecuzione del concordato, G. ANDREANI-A. TUBELLI, *ibidem*, p. 126.

²⁸ Cass. civ., sez. I, 7 marzo 2017, n. 5689.

²⁹ Comm. Trib. Milano, 26 novembre 2019, pubblicata su *Ilfallimentarista.it* del 13 marzo 2020, con nota di L. GAMBI, *Il diniego alla transazione fiscale è impugnabile avanti al giudice tributario*.

³⁰ TAR Calabria, Sez. I, ord. del 27 luglio 2012, n. 424.

Secondo un altro orientamento, il diniego alla transazione fiscale sarebbe equiparabile al rigetto ovvero alla revoca delle agevolazioni tributarie, *ex art. 19, comma 1, lett. h), D.Lgs. n. 546/1992.*

In questo caso, l'atto – contestando la sussistenza dei presupposti per usufruire di un determinato “beneficio” fiscale – avrebbe natura procedimentale e dunque impositiva, rientrando nella cognizione del giudice tributario.³¹

Secondo un ulteriore orientamento³², la transazione fiscale non darebbe vita ad un negozio autonomo, rappresentando piuttosto una fase endoconcorsuale della procedura, che si chiude con la decisione erariale di aderire o meno alla proposta.

La questione sarebbe pertanto devolvibile al giudice ordinario.³³

Come detto, l'attuale formulazione dell'art. 182-*ter* l. fall. ha ridimensionato sensibilmente la portata “negoziale” della transazione fiscale.

In effetti, da un lato, è stato attenuato il carattere discrezionale della scelta erariale, dall'altro, la transazione fiscale è stata ricondotta nell'alveo della proposta concordataria.

Sotto il primo profilo, l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad effettuare una rigorosa valutazione comparativa rispetto al prevedibile soddisfacimento della pretesa fiscale nella prospettiva liquidatoria.

Sotto il secondo profilo, la transazione fiscale non rappresenta più una fase autonoma rispetto all'*iter* concordatario: l'Erario partecipa al voto secondo le regole generali del concorso, *ex art. 174 ss. l. fall.*

Venuto meno il tratto “negoziale” della transazione fiscale, la scelta di aderire o meno all'accordo pare assumere una valenza strettamente procedimentale.

³¹ Comm. trib. prov. Milano, 14 febbraio 2014.

³² App. L'Aquila, 16 marzo 2011; Trib. Roma, 20 aprile 2010; Trib. Milano, 13 dicembre 2007.

³³ In questo senso, anche la prassi erariale (v. circolare Agenzia delle Entrate n. 19/E del 6 maggio 2015).

Al verificarsi delle condizioni di legge, la scelta da parte dell'Amministrazione finanziaria di aderire all'accordo viene a configurarsi, in sostanza, come un atto dovuto.

Il diniego (anche nella forma del "silenzio-rifiuto") appare quindi idoneo ad incidere sul rapporto giuridico d'imposta e, in particolare, sul *quantum* della pretesa tributaria.

Ne consegue che la relativa cognizione rientra – ad avviso di chi scrive – nell'ambito della giurisdizione del foro tributario.³⁴

Un cenno sui termini per la proposizione del ricorso.

Ove l'Erario si esprima attraverso un voto contrario, i sessanta giorni *ex art. 21*, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992 decorrono dalla data della comunicazione del diniego.

Ove l'ente non eserciti il voto (silenzio-rifiuto), si pone il tema di quale sia il *dies a quo* ai fini della proposizione del ricorso.

Il criterio generale *ex art. 21*, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992 prevede che il ricorso sia proposto, a pena d'inammissibilità, nei sessanta giorni dalla notificazione dell'atto.

Detta norma presuppone un provvedimento espresso di diniego.

In prima battuta, tale disposizione non parrebbe applicabile al caso in esame.

Potrebbe allora soccorrere il secondo comma dell'art. 21, D.Lgs. n. 546/1992.

Tale norma prevede che il ricorso avverso il rifiuto tacito relativo alla restituzione di tributi sia proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione.

La disposizione suddetta non è però applicabile al nostro caso, non essendovi alcuna domanda di restituzione di tributi versati ma non dovuti (ed al di là della più generale considerazione che sarebbero oltremodo dilatati i tempi del gravame).

³⁴ D'altra parte, la giurisprudenza di legittimità ha sensibilmente ampliato l'ambito della giurisdizione tributaria, facendovi rientrare ogni aspetto legato al rapporto d'imposta (Cass. civ., sez. un., 14 dicembre 2016, n. 25632; Cass. civ., sez. V, 11 maggio 2012, n. 7344; Cass. civ., sez. un., 5 agosto 2009, n. 17943; Cass. civ., sez. un., 10 agosto 2005, n. 16776).

La soluzione, ad avviso di scrive, è quella di assumere il silenzio erariale quale diniego “decisorio”, con valenza – ai fini della proponibilità del ricorso – di un provvedimento espresso.

Il gravame dovrebbe così essere introdotto nei sessanta giorni decorrenti dal ventesimo giorno *post* adunanza dei creditori, *ex art. 178, comma 4. L. fall.*

Quanto al merito del gravame, il giudice tributario ha sulla controversia una cognizione a tutto tondo.³⁵

La censura potrà riguardare non solo il difetto di motivazione, ma anche l'erronea valutazione circa la convenienza della proposta rispetto a quanto realizzabile in caso di alternative liquidatorie.

Considerati i tempi serrati del concorso, il debitore potrà richiedere le cautele *ex art. 47, D.Lgs. n. 546/1992*, ai fini della sospensione degli effetti del diniego, in attesa della pronuncia sulla merito.

All'accoglimento della domanda cautelare, la procedura potrebbe essere sospesa, *ex art. 295 c.p.c.*, in attesa dell'esito del contenzioso, dalla cui definizione pur dipenderebbero le sorti del concordato.

Sullo sfondo resta peraltro la rilevante incertezza in ordine alla compatibilità fra i tempi del giudizio tributario ed i tempi della procedura concorsuale.

In ogni caso, la possibilità di gravame avanti al giudice fiscale dovrebbe indurre gli uffici a più rigorose valutazioni circa la convenienza della proposta rispetto alle alternative liquidatorie.

6. L'art. 182-*ter*, comma 5, 1. fall., modificato dalla L. n. 232/2016, prevede che il debitore possa proporre il pagamento parziale e/o dilazionato dei debiti tributari (compresi IVA e ritenute) nelle more del perfezionamento di un accordo di ristrutturazione.

Quanto sopra, tramite il deposito della proposta presso l'ente impositore e l'agente della riscossione, unitamente alla documentazione *ex art. 161 l. fall.*, alla relazione del professionista ed alla dichiarazione sostitutiva sulla veridicità e completezza degli allegati.

³⁵ Comm. trib. prov. Roma, 1° dicembre 2017.

Il quinto comma dell'art. 182-*ter* richiama il primo comma della stessa norma, là dove dispone che il debitore possa “effettuare la proposta di cui al comma 1 [...]”.

L'art. 182-*ter*, comma 5, precisa peraltro che l'attestazione *ex art. 182-bis* deve dar conto della convenienza del trattamento riservato ai crediti fiscali rispetto alle alternative “concretamente praticabili”.

Tale punto è oggetto di specifica valutazione da parte del tribunale.

L'attestatore deve dunque vagliare tutte le ipotesi cui possa fare fondatamente ricorso il debitore (modifica della stessa proposta, liquidazione volontaria, assoggettamento ad esecuzioni individuali, procedura concordataria, fallimento).

Facendo un passo indietro, il richiamo che il quinto comma dell'art. 182-*ter* fa al primo comma della stessa norma induce a svolgere alcune riflessioni.

Secondo l'orientamento erariale, tale richiamo opera su di un piano sostanziale, estendendo alla ristrutturazione dei debiti tutti i vincoli che accompagnano la transazione fiscale in sede di concordato.

Ne consegue che anche in ambito di accordi *ex art. 182-bis* l. fall., il trattamento parziale e/o dilazionato dei crediti fiscali si uniformerebbe alle seguenti condizioni:

- pagamento non inferiore rispetto alle alternative praticabili, in funzione della capienza del patrimonio del debitore
- percentuale, tempi e garanzie non peggiorative rispetto agli altri privilegiati di pari rango ovvero di rango inferiore
- pagamento della parte chirografaria nella misura riservata agli altri creditori chirografari, in caso di assenza di classi
- pagamento nella stessa misura riservata ai chirografari “classati” per i quali sia previsto un trattamento più favorevole
- collocazione in un'apposita classe chirografaria della parte del credito privilegiato non soddisfatto.³⁶

³⁶ Si veda Agenzia delle Entrate, circolare n. 16/E del 23 luglio 2018.

In realtà, il richiamo al primo comma dell'art. 182-ter avrebbe la funzione di individuare lo strumento (proposta di trattamento) e non di dettarne la disciplina sostanziale, la quale dovrebbe uniformarsi ai principi che regolano il diverso istituto.

Gli accordi di ristrutturazione *ex art. 182-bis* l. fall., per quanto caratterizzati da profili di concorsualità sotto l'aspetto procedimentale, sono infatti informati a criteri di natura negoziale.

Ne consegue che il semplice richiamo allo strumento transattivo non sarebbe idoneo a determinare l'applicazione *tout court* di tutti i vincoli concordatari agli accordi di ristrutturazione dei debiti.

Se il divieto di trattamento deteriore ha una sua peculiare *ratio* nel concordato in funzione del principio di omogeneità, lo stesso appare non del tutto appropriato se esteso agli accordi, fondandosi gli stessi sulla libera contrattazione delle parti.

D'altra parte, a differenza che nel concordato, ove la transazione non accettata produce effetti in base al principio maggioritario, negli accordi, la proposta è vincolante solo se espressamente accettata.³⁷

Ne consegue che nella prospettiva erariale il criterio di riferimento dovrebbe essere la valutazione della concreta convenienza della transazione fiscale rispetto alle possibili alternative.

In questo senso, il legislatore del Codice della crisi ha regolato in modo autonomo l'accordo in sede di ristrutturazione dei debiti³⁸, rispetto al concordato preventivo.³⁹

L'art. 63, comma 1, CCI prevede che “nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione degli accordi di

³⁷ In questo senso, Trib. Roma, 20 maggio 2010; Trib. Milano, 15 novembre 2011. Sul tema dell'estensione del divieto di trattamento deteriore negli accordi, cfr., fra gli altri, C. TRENTINI, *Accordi di ristrutturazione: competenza, piano e transazione fiscale*, in *Fall.*, 2012, p. 471 ss.; G. ANDREANI-A. TUBELLI, *Transazione fiscale e crisi d'impresa*, cit., p. 159; S. AMBROSINI, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti dopo la riforma del 2012*, in *Fall.*, 2012, p. 1138.

³⁸ Art. 63, D.Lgs. n. 14/2019, rubricato “Transazione fiscale e accordi su crediti contributivi”.

³⁹ Art. 88, D.Lgs. n. 14/2019, rubricato “Trattamento dei crediti tributari e contributivi”.

ristrutturazione il debitore può proporre una transazione fiscale [...]”, senza alcun richiamo al concordato.

Tornando alla normativa vigente, l’adesione alla transazione fiscale in ambito di ristrutturazione dei debiti non determina la cessazione, *ope legis*, della materia del contendere.

Si applicano, pertanto, le norme di carattere generale dettate in materia di contenzioso tributario dal D.Lgs. n. 546/1992.

È onere delle parti attivarsi per la cessazione della materia del contendere una volta omologato l’accordo, venendo meno l’interesse alla prosecuzione del contenzioso.

Peraltro, secondo la Cassazione la pronuncia di cessazione non determina alcun giudicato sulla pretesa oggetto di lite, producendo efficacia solo in funzione della carenza d’interesse delle parti alla prosecuzione del giudizio.⁴⁰

Per concludere, l’art. 182-*ter*, comma 6, prevede che la transazione si risolva di diritto ove il contribuente non esegua i versamenti dovuti in base all’accordo, entro novanta giorni dalle scadenze ivi previste.

La risoluzione fa rivivere l’obbligazione secondo gli originari atti impositivi – ciò anche con riferimento alle liti per le quali sia stata dichiarata la cessazione della materia del contendere.

In effetti, salvo patto contrario indicato nella proposta di transazione, l’accordo non produce effetti novativi in ordine ai rapporti tributari ivi dedotti.⁴¹

⁴⁰ Cass. civ., sez. V, 31 maggio 2016, nn. 11316-11317-11318-11319; Cass. civ., sez. IV, 25 marzo 2010, n. 7185; Cass. civ., sez. I, 13 settembre 2007, n. 19160.

⁴¹ *Contra*, G. ANDREANI-A. TUBELLI, *ibidem*, p. 182, i quali rilevano che sino a quando l’accordo transattivo non sia stato integralmente eseguito in funzione del puntuale assolvimento delle obbligazioni tributarie ivi previste, i contenziosi fiscali dovrebbero essere sospesi, e la cessazione della materia del contendere esser dichiarata solo a transazione adempiuta.