



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI DI BARI
ALDO MORO

DIPARTIMENTO JONICO IN SISTEMI GIURIDICI ED ECONOMICI DEL
MEDITERRANEO: SOCIETÀ, AMBIENTE, CULTURE

JONIAN DEPARTMENT - MEDITERRANEAN ECONOMIC AND LEGAL
SYSTEMS: SOCIETY, ENVIRONMENT, CULTURES



ANNALI 2013 – ANNO I

(ESTRATTO)

FRANCESCO SPORTA CAPUTI

TRANSAZIONE FISCALE E CONCORDATO PREVENTIVO: RIFLESSIONI SULLE
RECIPROCHE IMPLICAZIONI SISTEMATICHE

DIRETTORE DEL DIPARTIMENTO

BRUNO NOTARNICOLA

COORDINATORE DELLA COLLANA

FRANCESCO MASTROBERTI

COMMISSIONE PER GLI ANNALI DEL DIPARTIMENTO JONICO

BRUNO NOTARNICOLA, DOMENICO GAROFALO, RICCARDO PAGANO, GIUSEPPE LABANCA,
FRANCESCO MASTROBERTI, AURELIO ARNESE, GIUSEPPE SANSEVERINO, STEFANO VINCI

COMITATO SCIENTIFICO

DOMENICO GAROFALO, BRUNO NOTARNICOLA, RICCARDO PAGANO, ANTONIO FELICE
URICCHIO, MARIA TERESA PAOLA CAPUTI JAMBRENGHI, DANIELA CATERINO, MARIA LUISA DE
FILIPPI, ARCANGELO FORNARO, IVAN INGRAVALLO, GIUSEPPE LABANCA, TOMMASO LOSACCO,
GIUSEPPE LOSAPPIO, FRANCESCO MASTROBERTI, FRANCESCO MOLITERNI, CONCETTA MARIA
NANNA, FABRIZIO PANZA, PAOLO PARDOLESI, FERDINANDO PARENTE, GIOVANNA REALI,
LAURA TAFARO, SEBASTIANO TAFARO, NICOLA TRIGGIANI

COMITATO REDAZIONALE

AURELIO ARNESE, GIUSEPPE SANSEVERINO, STEFANO VINCI

REDAZIONE:

PROF. FRANCESCO MASTROBERTI
DIPARTIMENTO JONICO IN SISTEMI ECONOMICI E GIURIDICI DEL MEDITERRANEO:
SOCIETÀ, AMBIENTE, CULTURE
VIA DUOMO, 259 C/O EX CASERMA ROSSAROLL
74123 - TARANTO
ITALY
E-MAIL: FMASTROBERTI@FASTWEBNET.IT
TELEFONO: + 39 099 372382
FAX: + 39 099 7340595
HTTP://WWW.ANNALIDIPARTIMENTOJONICO.ORG

Francesco Spota Caputi

TRANSAZIONE FISCALE E CONCORDATO PREVENTIVO: RIFLESSIONI
SULLE RECIPROCHE IMPLICAZIONI SISTEMATICHE

ABSTRACT

La volontà del legislatore della riforma organica delle procedure concorsuali di ampliare al massimo le leve operative delle diverse procedure concorsuali ha consigliato di trasfondere nell'alveo della disciplina degli strumenti concordati di gestione della crisi d'impresa (concordato preventivo e accordo di ristrutturazione dei debiti) l'istituto della transazione fiscale, il cui antefatto, la transazione dei ruoli, era stato introdotto timidamente pochi anni prima nella sua sede naturale del diritto tributario e della disciplina della riscossione dei tributi.

La consapevolezza che una efficiente ed efficace gestione concordataria della crisi d'impresa passa anche per la composizione dei rapporti debitori con il fisco e con gli istituti previdenziali ha così propiziato l'opera di «innovazione sistemica» consistita nell'introduzione del nuovo istituto della transazione fiscale mediante l'art. 182-ter L.F.

La novità assoluta dell'istituto, tanto sul piano strutturale e regolamentare quanto sul piano funzionale, come tutti i nuovi «innesti normativi» ha ben presto posto agli interpreti problemi di coordinamento tra discipline entrambe speciali (quella fallimentare e quella tributaria) ed entrambe attuative di precetti costituzionali.

Inoltre, talune soluzioni regolamentari innovative adottate per la transazione fiscale – tra le quali la più significativa riguarda l'ammissibilità della falcidia dei crediti fiscali assistiti da cause legittime di prelazione (poi estesa a tutti gli altri crediti assistiti da cause legittime di prelazione) – hanno avuto il merito di scardinare convinzioni dogmatiche risalenti tanto nel diritto tributario quanto nel diritto fallimentare e civile. La

One of the aims of the new Italian bankruptcy law is to increase the operative lever of the insolvency procedures. In order to gain it, the tax transaction (taken from the tax law) was put into the rules regarding the procedures like «concordato preventivo» (composition with creditors) and «accordo di ristrutturazione dei debiti» (debt restructuring agreement).

The new legal instrument, called «tax transaction», is enforced by the new art. 182-ter of Italian bankruptcy law. It seems a «systematic innovation» because it represents the awareness that an efficient and effective agreed management of the company crisis involves the composition with the fiscal and welfare creditors. Some regulatory solutions adopted by the tax transaction rules – first of all, admissibility of the cut off of the tax credits secured by legitimate causes of pre-emption - broke old dogmatic principles of both tax law and commercial law. In particular: a) the tax law dogma represented by the unavailability of the tax debts; b) the commercial law dogma of the inhibition of cut of the credits secured by legitimate causes of pre-emption.

These systematic innovations, later, were enforced by a new law correcting the Italian bankruptcy law.

These systematic effects depending on the new tax transaction rules are the object of the paper, having regard also to the opinion of the Italian Supreme Court. The first section is dedicated to the systematic effects on the tax law; the second section is dedicated to the systematic effects on the commercial law.

<p>disciplina della transazione fiscale, racchiusa in un solo articolo di legge, ha così avuto un forte impatto sistematico nella sua valenza interpretativa tanto sul dogma «tributario» della indisponibilità dell'obbligazione tributaria quanto sul dogma «civilistico-fallimentare» della infalciabilità dei crediti assistiti da cause legittime di prelazione.</p> <p>Le soluzioni interpretative facenti leva sulla interpretazione sistematica delle nuove disposizioni sulla transazione fiscale hanno trovato poi definitiva consacrazione nel diritto positivo mediante i successivi interventi correttivi della disciplina del concordato preventivo e della transazione fiscale.</p> <p>Delle reciproche implicazioni sistematiche derivanti dai due istituti della transazione fiscale e del concordato preventivo si darà un'esposizione ragionata nel presente lavoro, anche alla luce dei primi orientamenti della giurisprudenza di legittimità, raccogliendo, in una prima sezione, i riflessi sistematici prodotti nell'ambito del diritto tributario (sul tema della indisponibilità dell'obbligazione tributaria) ed, in una seconda sezione, i riflessi sistematici prodotti nell'ambito della disciplina fallimentare e della disciplina civilistica (sul tema della infalciabilità dei crediti assistiti da cause legittime di prelazione).</p>	
<p>Transazione fiscale – Concordato preventivo – Legislazione fiscale e commerciale</p>	<p>Tax transaction – Composition with creditors – Tax law and commercial law</p>

SOMMARIO: 1. Premessa. – SEZ. I – LA NUOVA TRANSAZIONE FISCALE – 1. I criteri della legge delega e la successione nel tempo delle norme. 2. L'ambito di applicazione. 2.1 I presupposti soggettivi e oggettivi della transazione fiscale. 2.2 I tributi ammessi a transazione. 3. L'iter per la richiesta della transazione fiscale. 4. L'iter per la concessione della transazione fiscale: il consolidamento fiscale ed i suoi effetti. 5. L'adesione o il diniego alla proposta di transazione. 6. Gli effetti della transazione sul rapporto tributario e sulle liti. – SEZ. II – CONCORDATO PREVENTIVO E TRANSAZIONE FISCALE: LE RECIPROCHE IMPLICAZIONI SISTEMATICHE. – 1. Premessa. – 2. Concordato preventivo e facoltatività della proposta di transazione fiscale: la falciabilità del credito tributario. – 3. Sul contenuto della proposta di transazione fiscale. – 4. La formazione delle classi dei creditori e la posizione del fisco. – 5. Il problema della falciabilità dei crediti privilegiati (del creditore tributario o previdenziale e degli altri creditori): le implicazioni sistematiche.

1. – Il difficile equilibrio tra procedure concorsuali ed imposizione fiscale è sempre stato condizionato, da un lato, dalla concomitante specialità tanto del diritto fallimentare quanto del diritto tributario, dall'altro, dalla rigidità delle pretese del

fisco ed in particolare dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria¹ e dai principi pubblicistici che informano l'attività dell'ente impositore.

Un contributo a tale difficile rapporto è venuto dal rinnovato istituto della transazione fiscale; l'art. 146 del d.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, nell'ambito della riforma organica delle procedure concorsuali, ha introdotto il nuovo art. 182-ter del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (cd. legge fallimentare), rubricato proprio "Transazione fiscale", contenente una rinnovata disciplina dell'istituto rispetto a quella similare contenuta nell'art. 3, comma 3, della legge 08/08/2002, n. 178 relativa alla transazione dei ruoli che molteplici dubbi esegetici aveva sollevato², tanto da scoraggiare, nei fatti, il suo utilizzo da parte dei contribuenti.

Il carattere nevralgico della composizione delle pendenze tributarie nella gestione concordata della crisi d'impresa è poi testimoniato dai ripetuti interventi correttivi³ che si sono succeduti nel torno di pochi anni, modificando in maniera significativa i connotati strutturali dell'istituto della transazione fiscale, per certi versi restringendone l'ambito oggettivo di applicazione, per altri versi ampliandone invece quello soggettivo.

¹ Sul principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, senza pretesa di completezza, cfr. F. GALLO, *La reintroduzione del concordato tra velleità e scorciatoie*, in *Rass. trib.*, 1994, 1205; ID., *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 1994, 1483; F. MOSCHETTI, *Le possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, in *Fisco*, 1995, 7921; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001, 303; S. LA ROSA, *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1995, 1089; F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir. Agg. II*, Milano, 1998, 22 ss.; ID., *Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, in *Enc. dir. Agg. II*, Milano 1998, 229 ss.; M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in M. MICCINESI (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, 22 ss.; E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000, 71 ss.; G. PUOTI – P. SELICATO, *Concordato tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, vol. VII, 2001, 1 ss.; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 279.

² Per alcuni commenti sulla transazione dei ruoli, cfr. M. T. MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase di riscossione del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 483 ss.; F. BRIGHENTI, *La transazione dei tributi: nuovo corso o stravaganza normativa (appunti a margine dell'art. 3, comma 3, della legge n. 1878/2002)*, in *Boll. trib.*, 2002, 1301; A. A. DOLMETTA, *Relatività dei nomina in diritto civile in diritto tributario: la nozione di "transazione" nella legge n. 178/2002*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 1515; S. LA ROCCA, *La transazione fiscale dei tributi iscritti a ruolo*, in *Fisco*, 2005, 496; L. MANDRIOLI, *La transazione i tributi iscritti a ruolo nel fallimento e nell'esecuzione*, in *Fall.*, 2003, 1033; E. BELLICONTARINI, *La transazione con il fisco sui ruoli della riscossione*, in *Boll. trib.*, 2003, 1464; A. MERCATALI, *La transazione, in sede esecutiva, sulle somme iscritte a ruolo per imposte statali*, in *Boll. trib.*, 2004, 1467; Circ. Agenzia delle entrate, 4 marzo 1995, n. 8-E, in *Corr. trib.*, 2005, 1216, con nota di M. BASILAVECCHIA, *La transazione dei ruoli*.

³ Gli interventi correttivi, qui esposti in mero ordine cronologico, sono contenuti nelle seguenti disposizioni: art. 16 del d.lgs. 12 settembre 2007, n. 169, in G.U. n. 241 del 16 ottobre 2007, in vigore dal 1° gennaio 2008; art. 32, comma 5, lett. a) del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla l. 28 gennaio 2009, n. 2, in G. U. n. 22 del 28 gennaio 2009, suppl. ord. n. 14; art. 29 del Decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, in G.U. s.o. n. 114 del 31 maggio 2010, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122; si darà contezza del contenuto degli stessi nelle opportune sedi del presente lavoro.

Numerose sono risultate le incertezze interpretative e le opzioni ricostruttive poste dal nuovo istituto, soprattutto con riferimento al nuovo ed inesplorato rapporto con la più articolata e complessa disciplina del concordato preventivo.

Singolare è apparsa, difatti, la situazione per cui disposizioni dettate con riferimento all'istituto della transazione fiscale siano state in grado di riverberare i propri effetti sistematici su impostazioni ricostruttive concernenti il rinnovato istituto concorsuale del concordato preventivo; in altri termini, le scelte legislative operate riguardo alla transazione fiscale – che formalmente dovrebbe costituire solo una parte a rilievo endoprocedimentale – hanno poi finito per condizionare l'interpretazione della più generale disciplina del concordato preventivo. Il riferimento è alla dibattuta questione – affrontata partitamente più avanti – della possibile previsione, nel piano presentato con la proposta di concordato, della falcidia dell'importo dei crediti assistiti da privilegio: questione della quale non si faceva cenno nella versione originaria del 2006 del testo degli artt. 160 e 161 L.F. ed alla quale accennava invece implicitamente l'art. 182-ter. Il dubbio interpretativo è stato poi dipanato dal d.lgs. 12 settembre 2007, n. 169 (cd. decreto correttivo della riforma organica delle procedure concorsuali), anche sulla scorta dell'interpretazione sistematica dell'art. 182-ter L.F.

Il nuovo testo legislativo in tema di transazione fiscale, è stato affermato, “si colloca nel solco di una legislazione scarsamente attenta agli aspetti sistematici, non preceduta da alcun affinamento dottrinale e, soprattutto, gravemente lacunosa”⁴.

Tuttavia, la nuova collocazione conferisce all'istituto della transazione fiscale i caratteri della certezza e della formalità e solennità dell'accordo, con indubbi riflessi positivi in ordine all'esigenza di certezza della realizzazione del prelievo tributario. L'accordo negoziale in materia di riscossione del credito tributario risulta ora inserito nell'ambito di un più ampio piano concordatario perfezionato con tutto il ceto creditorio, la cui fattibilità è attestata da un professionista e la cui coerenza interna e legittimità formale è sottoposta al vaglio dell'Autorità giudiziaria mediante la valutazione di ammissibilità della proposta di concordato preventivo ex art. 163 L.F.

SEZ. I

LA NUOVA TRANSAZIONE FISCALE

1. – La disciplina contenuta nell'art. 182-ter è stata emanata in attuazione della delega contenuta nell'art. 1, comma 5 della legge 14 maggio 2005, n. 80, di conversione del D.L. 14 marzo 2005, n. 35 sulla cd. «competitività», secondo la quale doveva essere realizzata «la riconduzione della disciplina della transazione in sede fiscale per insolvenza o assoggettamento a procedure concorsuali al concordato preventivo».

⁴ Così L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2006, 1074.

Il criterio direttivo della legge delega ha imposto un mutamento della collocazione dell'istituto della transazione fiscale, che viene così sottratto all'isolamento dovuto alla specialità ed estemporaneità del provvedimento legislativo che lo aveva introdotto (la legge n. 178/2002), per essere ricondotto nell'alveo di una disciplina sì speciale, ma dotata di una sostanziale organicità quale quella del concordato preventivo. Per effetto della legge delega, l'istituto della transazione fiscale è stato espunto dalla dimensione prettamente burocratico-amministrativa di realizzazione del prelievo tributario, di esclusiva competenza dell'Amministrazione finanziaria, per essere inserito nella procedura concorsuale del concordato preventivo, assumendo così le fattezze di un procedimento endoconcorsuale facente parte del più articolato strumento giuridico concorsuale del concordato preventivo⁵.

È doveroso notare che lo stesso istituto del concordato preventivo, per effetto della riforma del 2005, ha visto mutare profondamente le sue connotazioni tipiche di procedura concorsuale a carattere giudiziario⁶ a favore di una accentuazione dei caratteri privatistici dell'intero iter procedimentale, sicché la componente giudiziaria è stata limitata ai soli aspetti del controllo di legittimità sulla procedura.

Un breve cenno merita, in via di premessa, la questione di diritto intertemporale relativa alla transazione fiscale.

Il d.lgs. n. 5/2006, all'art. 151 ha previsto l'abrogazione dell'art. 3, comma 3, della legge n. 178/2002. Tuttavia, l'art. 153 – che ha previsto l'entrata in vigore della novella legislativa decorsi sei mesi dalla pubblicazione del testo legislativo in Gazzetta ufficiale, quindi a far data dal 16 luglio 2006 (poiché la pubblicazione è avvenuta il 16 gennaio 2006) – prevede talune eccezioni alla lunga vacatio, tra le quali rientra l'art. 151 relativo all'abrogazione della vecchia transazione dei ruoli, la cui entrata in vigore è stata fatta coincidere con la data di pubblicazione del decreto legislativo in Gazzetta ufficiale. In sintesi, e relativamente alla transazione fiscale, l'abrogazione della vecchia disciplina è avvenuta a far data dal 16 gennaio 2006, mentre la nuova disciplina è entrata in vigore esattamente sei mesi dopo, il 16 luglio 2006. Si è così creato un singolare periodo di vuoto legislativo in materia di transazione fiscale che la relazione di accompagnamento alla legge delegata ha giustificato con l'esigenza di evitare una precipitosa richiesta da parte dei contribuenti di addivenire alla transazione dei ruoli secondo la previgente e più ampia disciplina.

2. – La nuova collocazione della disciplina della transazione fiscale nel titolo della legge fallimentare dedicato agli strumenti concordatari di risoluzione della crisi

⁵ Per tali rilievi nel senso della discontinuità con la previgente disciplina, cfr., anche G. MARINI, *Commento sub art. 182-ter*, in AA. VV., *La riforma della legge fallimentare*, Commentario a cura di A. Nigro e M. Sandulli, II, Giappichelli, Torino, 2006, 1113.

⁶ Secondo un'autorevole dottrina, invero ante-riforma, il concordato preventivo si risolve in "processo esecutivo speciale fallimentare"; è questa l'opinione di P. PAJARDI, *Manuale di diritto fallimentare*, Giuffrè, Milano, 1998, 628.

d'impresa ha determinato riflessi riguardo all'ambito di applicazione soggettivo dell'istituto.

Sotto il vigore della legge n. 178/2002, la transazione dei ruoli era applicabile ad ogni tipologia di contribuente, fosse o meno imprenditore commerciale, stante la chiara alternatività delle condizioni soggettive (lo stato di insolvenza e l'assoggettamento a procedure concorsuali) nonché la condivisa ampia ricostruzione della nozione di insolvenza, distante ideologicamente dalla tipica nozione fallimentare ed intesa piuttosto come un generale stato di difficoltà economico-patrimoniale del contribuente nei cui confronti fosse stata avviata l'esecuzione coattiva fiscale.

La nuova disciplina contenuta nell'art. 182-ter L.F., invece, ha ridefinito significativamente l'ambito di applicazione dell'istituto, restringendolo e ridimensionandolo per i profili prettamente soggettivi, ampliandolo, invece, riguardo ai profili oggettivi.

2.1. – Dirimente ai fini dell'individuazione dei presupposti soggettivi ed oggettivi della nuova transazione fiscale è l'incipit del comma 1 dell'art. 182-ter L.F. che recita «Con il piano di cui all'art. 160 il debitore può proporre...»; esso contiene un richiamo esplicito all'art. 160 L.F. rubricato «Presupposti per l'ammissione alla procedura» di concordato preventivo.

Da questo richiamo derivano chiare indicazioni in ordine al presupposto soggettivo.

In primo luogo, appare facilmente fugabile il dubbio circa il fatto che la domanda di transazione fiscale possa essere distinta e separata rispetto alla domanda (nella forma del ricorso) di ammissione al concordato preventivo; la preposizione «con» indica inequivocabilmente che la proposta di transazione fiscale è parte integrante della domanda di concordato preventivo e del piano in cui essa si sostanzia⁷. Da ciò deriva la significativa implicazione che, a partire dal 16 luglio 2006, il contribuente può avanzare all'Amministrazione finanziaria una proposta di transazione fiscale solo nell'ambito di una concomitante procedura di concordato preventivo e solo per il tramite del ricorso al tribunale per l'ammissione al concordato preventivo ex art. 161 L.F.

Non convince, invece, la tesi della autonomia della domanda di transazione fiscale rispetto alla domanda di concordato preventivo, sostenuta in modo più o meno

⁷ Cfr. in tal senso G. MARINI, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 1116; L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182-ter*, in AA. VV., *Il nuovo diritto fallimentare*, Commento al r.d. 16 marzo 1942, n. 267 (agg. al d.l. 35/2005 e al d.lgs. 5/2006), Zanichelli, Bologna, 2006, Tomo **, 2564; V. SELVI, *Commento sub art. 182-ter*, in *Il nuovo fallimento*, Commentario al R.D. 16 marzo 1942, n. 267 coordinato con le modifiche apportate dalla Legge 14 maggio 2005, n. 80 e dal D.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, a cura di F. Santangeli, Giuffrè, Milano, 2006, 793; L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1076; V. ZANICHELLI, *La transazione fiscale (art. 182-ter)*, in V. ZANICHELLI, *La nuova disciplina del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Utet, Torino, 2006, 357 ss.

esplicito dall'Amministrazione finanziaria nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 40/E del 18/04/2008 e nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 3/E del 05/01/2009. Nei richiamati documenti di prassi, l'Agenzia delle entrate ritiene che la presentazione della domanda di transazione fiscale presso i suoi uffici (o presso quelli del concessionario) rappresenti condizione prevista a pena di inammissibilità della transazione fiscale. Inoltre, l'Agenzia delle entrate ritiene altresì che la domanda di transazione fiscale ex art. 182-ter costituisca l'unico strumento per addivenire ad una falcidia del credito tributario, anche assistito da privilegio, restando invece totalmente intangibile lo stesso credito tributario (privilegiato o chirografario) nell'ambito del più generale piano di concordato preventivo senza transazione fiscale.

Si tratta di posizione di totale arroccamento dell'Amministrazione finanziaria dietro presunti principi di indisponibilità del credito tributario e di presunta necessitata procedimentalizzazione dell'istituto⁸ che tuttavia finiscono per concretarsi in una palese lesione della par condicio creditorum⁹.

Non è invece ammessa la presentazione di una proposta di transazione fiscale quando la procedura di concordato preventivo sia stata già avviata.

Evidente è pertanto la delimitazione dell'ambito soggettivo di applicazione della transazione fiscale; il contribuente potrà accedere alla transazione fiscale solo se in possesso dei requisiti soggettivi di accesso al concordato preventivo¹⁰, come statuiti dall'art. 1 L.F. In breve, il contribuente deve rivestire la qualifica di

⁸ Queste stesse critiche sono state formulate anche da G. LA CROCE, *La transazione fiscale nell'intreccio di norme generali, norme speciali e norme costituzionali: è possibile uscire dal labirinto?*, in *Fall.*, 2008, n. 12, p. 1408; nello stesso senso E. STASI, *La transazione fiscale*, in *Fall.*, 2008, n. 7, p. 734; in senso contrario, G. LO CASCIO, *La disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi innovativi*, in *Fall.*, 2008, n. 3, 338, secondo cui "L'amministrazione finanziaria, può manifestare il proprio diniego alla proposta di transazione, esprimere voto contrario, può opporsi al concordato, ma gli effetti saranno quelli del rigetto della proposta o della sua omologazione con l'eventuale giudizio di convenienza espresso dal tribunale ed il vincolo obbligatorio e remissorio sulle obbligazioni accertate."

⁹ Per più puntuali spunti critici sul punto, si rinvia alla Sez. II, par. 2 del presente lavoro.

¹⁰ Sull'ambito di applicazione del nuovo concordato preventivo, cfr. D. GALLETTI, *Commento sub art.*, 160, in AA.VV., *Il nuovo diritto fallimentare*, Commento al r.d. 16 marzo 1942, n. 267 (agg. al d.l. 35/2005 e al d.lgs. 5/2006), Zanichelli, Bologna, 2006, Tomo **, 2268 ss.; G. LO CASCIO, *Il concordato preventivo*, Giuffrè, Milano, 2011; G.U. TEDESCHI, *Manuale del nuovo diritto fallimentare*, Cedam, Padova, 2006, 565 ss.; S. BONFATTI - P.F. CENSONI, *Manuale di diritto fallimentare*, Cedam, Padova, 2007, 413 ss.; S. AMBROSINI, P.G. DEMARCHI, *Il nuovo concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, Giuffrè, Milano, 2005; AA.VV., *La legge fallimentare dopo la riforma*, A. Nigro, M. Sandulli - V. Santoro (a cura di), Giappichelli, Torino, 2010. Per ulteriori spunti di riflessione sull'istituto del concordato preventivo, cfr. S. AMBROSINI, P.G. DEMARCHI, M. VITIELLO, *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, Cedam, Bologna, 2009; AA.VV., *Il diritto fallimentare riformato - Appendice di aggiornamento*, G. Schiano di Pepe (a cura di), Padova, 2008; AA.VV., *Le soluzioni concordate delle crisi d'impresa*, Giuffrè, Milano, 2012, Atti del convegno. Torino 8-9 aprile 2011; AA.VV., *I presupposti dell'apertura delle procedure concorsuali*, G. Terranova, F. Vassalli, A. Nigro, A. Gomellini (a cura di), Giappichelli, Torino, 2013.

imprenditore commerciale privato, individuale o collettivo, (cfr. art. 1, comma 1, L.F.) e deve essere di non piccole dimensioni (cfr. art. 1, comma 2, L.F.)¹¹.

In sintesi, dal dato normativo emerge che possono accedere alla transazione fiscale tutti gli imprenditori commerciali, privati e non piccoli.

Riguardo agli imprenditori agricoli, preme osservare che, stante l'inequivoco tenore letterale delle norme richiamate, tuttora in vigore, gli stessi non sarebbero ammessi al concordato preventivo e, di riflesso, all'istituto della transazione fiscale. Tuttavia, la sempre più dilagante e deplorabile tecnica legislativa votata all'urgenza ed alla contingenza dell'intervento, scevra da qualsiasi valutazione in ordine agli impatti sistematici prodotti (che avrebbe consigliato altri strumenti ed altra sedes materiae), impone ora un ampliamento dell'ambito soggettivo di applicazione della transazione fiscale. Prevede l'art. 23, comma 43, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, in vigore dal 6 luglio 2011, conv. con modif. dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111, che «In attesa di una revisione complessiva della disciplina dell'imprenditore agricolo in crisi e del coordinamento delle disposizioni in materia, gli imprenditori agricoli in stato di crisi o di insolvenza possono accedere alle procedure di cui agli articoli 182-bis e 182-ter del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, come modificato da ultimo dall'articolo 32, commi 5 e 6, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2». Parrebbe, prima facie, ampliato il presupposto soggettivo della procedura del concordato preventivo e dello strumento dell'accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis L.F. per ricomprendervi anche gli imprenditori agricoli. Sarebbe altresì surrettiziamente modificato l'art. 1, comma 1, L.F. che, riguardo alla procedura di concordato preventivo ed all'accordo di ristrutturazione dei debiti, dovrebbe ora contemplare, almeno implicitamente, oltre all'imprenditore commerciale, anche l'imprenditore agricolo, restando invariato invece il vecchio perimetro soggettivo riguardo alla procedura del fallimento. La natura «ambivalente» del citato art. 1 L.F., alla luce dell'interpretazione sistematica proposta, desta invero, non poche perplessità¹².

¹¹ Sul testo dell'art. 1 L.F. nella versione del 2006, ante decreto correttivo 2007, e sulla ridefinizione dei presupposti soggettivi di accesso alle procedure concorsuali, cfr., per tutti, per la chiarezza dell'impostazione sistematica e per l'acutezza nell'individuazione dei nodi irrisolti della nuova disciplina, oltre che per la illustrazione dei precedenti progetti di riforma che hanno condotto alla stesura vigente della norma, il contributo di S. FORTUNATO, *Commento sub art. 1*, in AA. VV., *Il nuovo diritto fallimentare*, Commento al r.d. 16 marzo 1942, n. 267 (agg. al d.l. 35/2005 e al d.lgs. 5/2006), Zanichelli, Bologna, 2006, Tomo *, 39 ss. Per un commento sul testo dell'art. 1 L.F. come riscritto dal decreto correttivo n. 169/2007, tuttora vigente, cfr. G. LO CASCIO, *Il concordato preventivo*, cit.; AA.VV., *La legge fallimentare dopo la riforma*, cit.; AA.VV., *I presupposti dell'apertura delle procedure concorsuali*, cit.

¹² Per taluni commenti critici sull'estensione all'imprenditore agricolo della transazione fiscale, cfr. R. MARINO – M. CARMINATI, *Le soluzioni negoziali della crisi dell'imprenditore agricolo*, in *Fall.*, 2012, 633 ss.; A. LA MALFA, *La transazione fiscale dell'impresa agricola*, in *Fall.*, 2013, 137 ss.; E. SABATELLI, *Il precario ingresso dell'impresa agricola nella legge fallimentare*, *La nuova giurisprudenza civ. comm.*, 2012, 71 ss.

Ad una più ponderata lettura emergono difatti numerose le insidie interpretative poste dal citato art. 23, comma 43, D.L. n. 98/2011. Le implicazioni in termini di ricostruzione sistematica degli strumenti negoziali di soluzione della crisi d'impresa appaiono di non poco momento.

Se appare abbastanza chiaro che l'imprenditore agricolo possa accedere alla transazione fiscale per il tramite dell'istituto dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, più incerto invece è l'accesso dell'imprenditore agricolo allo strumento del concordato preventivo. Tutto ruota, come ovvio, intorno al significato logico da attribuire alla congiunzione «e».

Dato per assodato, poiché ineluttabile, il valore congiuntivo in senso stretto della «e» utilizzata tra art. 182-bis e art. 182-ter, ne consegue che l'imprenditore agricolo, mediante lo strumento dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, può accedere altresì all'istituto della transazione fiscale.

Particolarmente insidiosa si presenta invece l'opzione di riconoscere alla congiunzione «e» anche il più ampio valore di alternatività, poiché essa comporta implicazioni su due fronti. Difatti, da un lato, l'alternatività porta a concludere nel senso della possibilità di accesso dell'imprenditore agricolo anche all'istituto del concordato preventivo per il tramite della transazione fiscale ex art. 182-ter, che fungerebbe quasi da «testa d'ariete» per l'ingresso nella procedura concordataria; dall'altro, l'alternatività lascerebbe intendere che l'imprenditore possa limitarsi a richiedere la sola transazione fiscale ex art. 182-ter, come letteralmente previsto dalla norma in commento, senza utilizzare però la stessa come veicolo per l'approdo alla domanda di concordato preventivo o all'accordo di ristrutturazione dei debiti. Conclusione quest'ultima che però contraddirebbe la qui ritenuta natura sub procedimentale della transazione fiscale, ponendosi così in contrasto con una certa sistemazione logica dell'istituto della transazione fiscale faticosamente ricostruita dalla dottrina e dalla giurisprudenza prevalente sulla base del tenore letterale dell'art. 160 L.F. Mi sembra quindi più ponderato ed aderente al dato positivo escludere che la transazione fiscale acquisti natura di istituto autonomo quando proposta (rectius, richiesta) dall'imprenditore agricolo in crisi. La macroscopica violazione del principio costituzionale di uguaglianza che ne conseguirebbe già da sola conforta la conclusione esposta.

Altra questione interpretativa posta dalla novella dell'art. 23, comma 43, D.L. n. 98/2011 è se l'imprenditore agricolo debba avere altresì il requisito della «non piccolezza» dimensionale (ossia superare almeno una delle soglie dimensionali previste dall'art. 1, comma 2, L.F.), di norma richiesto per gli imprenditori commerciali. Benché il carattere di specialità del richiamato art. 23, comma 43, possa indurre d'istinto l'interprete a concludere in senso negativo, ritenendo così che l'imprenditore agricolo possa accedere all'accordo di ristrutturazione dei debiti con transazione fiscale qualunque sia la sua dimensione aziendale, ragioni di coerenza sistematica portano a concludere in senso opposto, ossia per l'applicazione anche

all'imprenditore agricolo dei requisiti dimensionali dell'art. 1, comma 2, L.F. ai fini dell'accesso allo strumento concordatario. Diversamente opinando, si giungerebbe di nuovo alla singolare situazione di palese disuguaglianza sostanziale, poiché l'imprenditore agricolo avrebbe accesso comunque allo strumento di cui all'art. 182-bis L.F., che sarebbe invece accessibile agli imprenditori commerciali solo se «medio-grandi».

Disuguaglianza che non trova giustificazione alcuna nella pretesa maggiore rischiosità dell'attività d'impresa agricola (dovuta al rischio biologico-ambientale, ma ormai solo teorica) rispetto all'attività d'impresa commerciale¹³.

La novella del 2006, in uno con l'ultimo intervento d'urgenza del 2011, in tema di transazione fiscale si è tradotta dunque in un restringimento dell'ambito soggettivo di applicazione dell'istituto della transazione fiscale rispetto alla previgente transazione dei ruoli.

Restano invece esclusi dalla transazione fiscale, oltre che gli imprenditori commerciali o agricoli che si collochino al di sotto delle soglie dimensionali ex art. 1, comma 2, L. F, anche tutti gli altri contribuenti non imprenditori.

Restano quindi escluse le realtà imprenditoriali più deboli e più bisognose di soluzioni "cuscinetto" rispetto alle cicliche crisi economico-finanziarie: l'ombra della sostanziale disparità di trattamento rispetto agli imprenditori medio-grandi è incombente, senza che sia individuabile una plausibile giustificazione di politica legislativa o fiscale.

Riguardo alla legittimazione a presentare la proposta di transazione, mentre in passato le istruzioni ministeriali la riconoscevano, oltre che al contribuente (debitore principale), anche ad un suo rappresentante, al suo coobbligato in solido o ad un terzo estraneo al rapporto tributario (nell'ipotesi di accollo o di adempimento del terzo), la nuova disciplina restringe la legittimazione esclusivamente al debitore principale che è l'unico legittimato a presentare la domanda di concordato preventivo ai sensi dell'art. 161 L.F.¹⁴.

¹³ Di contro, va comunque registrata una diversa scelta di politica legislativa nel segno del privilegio operata riguardo all'impresa agricola nel 2001 in occasione della novellazione dell'art. 2135 c.c.. L'introduzione del criterio scriminante del ciclo biologico o di una fase necessaria dello stesso, ai fini del riconoscimento dell'agrarità dell'impresa, ha comportato, per unanime convincimento dei commentatori, un ampliamento della qualifica soggettiva di imprenditore agricolo che abbraccia ormai attività che di agricolo poco hanno. Vi è, in altri termini, un segnale tangibile di una tendenziale benevolenza di fondo del legislatore nei riguardi dell'imprenditore agricolo che passa attraverso il conio di «norme speciali» a contenuto premiale attributive dello status di agrarietà, con le implicite ricadute in termini di esonero da parte dello statuto dell'imprenditore commerciale. Detta tendenza potrebbe in qualche modo giustificare la lettura che qui si avversa e lasciar ritenere che l'imprenditore agricolo abbia goduto di un nuovo privilegio consistente nell'accesso incondizionato all'accordo di ristrutturazione dei debiti.

¹⁴ Nello stesso senso concludono G. MARINI, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 1116; L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 2564; V. SELVI, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 793-794; S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale. Aspetti sostanziali*, in *Il fisco*, 2006, 3020; L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit. 1080.

La novella in materia di transazione fiscale ha determinato un ampliamento dei presupposti oggettivi di accesso all'istituto; l'affermazione merita qualche precisazione.

La disciplina previgente faceva riferimento alternativo a due condizioni che dovevano sussistere in capo al contribuente che avesse avanzato proposta di transazione, ovvero lo stato di insolvenza emerso durante lo svolgimento dell'esecuzione coattiva oppure l'assoggettamento alle procedure concorsuali¹⁵.

Nel rinnovato quadro sistematico della disciplina concorsuale, il presupposto oggettivo richiesto al contribuente per la fruibilità dell'istituto della transazione fiscale coincide con il presupposto oggettivo del concordato preventivo, ossia lo stato di crisi in cui versa l'imprenditore. Lo stato di crisi è solo evocato, ma non definito dal comma 1 dell'art. 160; l'ultimo comma dello stesso articolo precisa tuttavia che “*per stato di crisi si intende anche lo stato di insolvenza*”¹⁶.

Ne discende che, anche nella novellata disciplina della transazione fiscale, le condizioni oggettive richieste sono due, lo stato di crisi e lo stato di insolvenza¹⁷, le quali si pongono tuttavia, secondo il prevalente orientamento della dottrina giuscommerciale¹⁸, in un rapporto di *genus a species* e non in un rapporto di alternatività e di reciproca esclusione, come avveniva nell'ambito della disciplina fiscale della transazione dei ruoli del 2002¹⁹.

¹⁵ Appare doveroso segnalare come le condizioni descritte nell'impianto dell'art. 3, comma 3, della legge n. 178/2002 sono state qualificate dalla dottrina tributaristica come presupposti soggettivi dell'istituto della transazione fiscale, poiché facenti riferimento a condizioni particolari in cui versava il contribuente; nella nuova prospettiva della legislazione concorsuale nella quale la transazione fiscale è stata calata, lo stato di insolvenza o di crisi sono considerati presupposti oggettivi di assoggettamento alla procedura del concordato preventivo e alla transazione fiscale.

¹⁶ Tale ultimo comma è stato aggiunto dall'art. 36 del d.l. 30 dicembre 2005, n. 273, cd. “mille proroghe”.

¹⁷ Cfr. F. FERRARA - A. BORGIOI, *Il fallimento*, Giuffrè, Milano, 1995, 139 ss.; A. JORIO, *Le crisi d'impresa - Il fallimento*, in *Tratt. dir. priv.*, a cura di G. Iudica e P. Zatti, Giuffrè, Milano, 2000, 207 ss., L. GUGLIELMUCCI, *Diritto fallimentare. La nuova disciplina delle procedure concorsuali giudiziali*, cit., 33 ss. Cfr. sul tema della reversibilità ed irreversibilità della situazione di crisi patrimoniale, G. TERRANOVA, *Lo stato d'insolvenza: per una concezione formale del presupposto oggettivo del fallimento*, in *Giur. comm.*, 1996, I, 62 ss.; ID., *Stato di crisi, stato d'insolvenza, incapacità patrimoniale*, in *Dir. fall.*, 2006, I, 573. Nello stesso senso, in giurisprudenza, Trib. Sulmona, 6 giugno 2005, in *Fall.*, 2005, 797.

¹⁸ Fra i primi commentatori della novella del concordato preventivo, G. GIANNELLI, *Concordato preventivo, accordi di ristrutturazione dei debiti, piani di risanamento dell'impresa nella riforma delle procedure concorsuali. Prime riflessioni*, in *Dir. fall.*, I, 1156 ss.; L. GUGLIELMUCCI, *Diritto fallimentare. La nuova disciplina delle procedure concorsuali giudiziali*, Giappichelli, Torino, 2006, 317 ss.; M. BIANCA, *Il concetto di insolvenza sull'azione revocatoria*, in *Fall.*, 2005, 1207; A. JORIO, *Le soluzioni concordate delle crisi d'impresa tra privatizzazione tutela giudiziaria*, in *Fall.*, 2005, 1455.

¹⁹ Su queste opinioni concordano autorevoli esponenti della dottrina giuscommerciale; cfr. G. CAVALLI, *La dichiarazione di fallimento. Presupposti e procedimento*, in *La riforma della legge fallimentare. Profili della nuova disciplina*, a cura di S. Ambrosini, Cedam, Bologna, 2006, 31; nel medesimo senso M. SANDULLI, *Commento sub art. 160*, in AA.VV., *La riforma della legge fallimentare*, Commentario a cura di A. Nigro - M. Sandulli, II, Giappichelli, Torino, 2006, 983, il

2.2. – Il novero dei tributi ammessi a transazione fiscale ha subito dal 2006 ad oggi una profonda rimodulazione.

Il testo originario dell'art. 182-ter prevedeva che «il debitore può proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea».

Con successivo intervento ad opera del Decreto Legge 29 novembre 2008 n. 185, il legislatore ha novellato il testo del primo comma dell'art. 182-ter che, sostanzialmente confermato nella gran parte, vede due importanti e significative novità: a) nell'ambito oggettivo della transazione sono ricompresi anche i «contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori»; b) con riferimento all'imposta sul valore aggiunto, il contenuto della transazione fiscale è stato limitato alla sola richiesta di dilazione di pagamento, escludendo la falcidia del credito IVA, possibile secondo il testo originario.

Un ulteriore intervento restrittivo dei tributi ammessi a transazione fiscale è stato operato mediante l'art. 29 del Decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, che al comma 2, lett. a) ha inserito «le ritenute operate e non versate» tra i debiti tributari per i quali la proposta di transazione può riguardare la sola dilazione di pagamento, escludendo così eventuali falcidie concordatarie.

In via di premessa, occorre osservare che il criterio di selezione dei tributi ammessi a transazione usato dalla norma è quello della titolarità amministrativa della gestione del rapporto tributario anziché il criterio, adottato nella transazione dei ruoli ex legge n. 178/2002, della spettanza giuridica del gettito generato dalla riscossione del credito tributario.

Il mutato criterio determina un ampliamento del novero dei tributi ammessi a transazione fiscale²⁰ poiché, mentre in passato essi erano identificati con i soli tributi che determinavano un gettito di esclusiva spettanza dello Stato, stante l'attuale disciplina, i tributi ammissibili sono tutti quei tributi amministrati dalle agenzie fiscali, compresi quelli che, a fronte della formale gestione amministrativa da parte di dette agenzie, generano un gettito di totale o parziale spettanza di altri enti impositori. Ciò che rileva è oggi la mera gestione amministrativa del credito tributario da parte delle agenzie fiscali, irrilevante essendo, ai fini della transazione fiscale, la titolarità

quale sostiene che lo “stato di crisi” vada inteso “come espressione omnicomprensiva di ogni fenomeno di “malessere” economico-finanziario dell'imprenditore”; S. AMBROSINI, *Commento sub art. 160*, in S. Ambrosini – P.G. Demarchi, *Il nuovo concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, cit., 17, ove il rilievo che nel concetto di crisi rientrano “le situazioni nelle quali il venir meno dell'equilibrio economico-finanziario comporta il *pericolo* che l'imprenditore non sia, di lì a breve, più in grado di adempiere regolarmente alle proprie obbligazioni”.

²⁰ Nello stesso senso, cfr. V. SELVI, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 794; implicitamente, G. MARINI, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 1120.

giuridica del credito tributario e la destinazione del gettito di risorse generato dalla sua riscossione.

Ne deriva quindi che sono ammesse a transazione ai sensi del nuovo art. 182-ter L.F. le imposte dirette (IRPEF e IRES), le accise, l'imposta di bollo, l'imposta di registro, le imposte ipotecarie e catastali, ecc. Non sembrano invece ammessi a transazione i tributi locali non amministrati dalle agenzie fiscali e il cui gettito è di spettanza degli Enti locali impositori; si tratta dell'Ici/Imu, della Tarsu/Tia/Tares, della Tosap/Cosap, dell'imposta sulle pubblicità e pubbliche affissioni, ecc.²¹.

Sembrirebbe altresì ammessa a transazione, in base alla novella, l'IRAP che costituisce esempio emblematico di imposta il cui gettito è di spettanza di Enti impositori locali (le Regioni), ma la cui gestione amministrativa in termini di accertamento e riscossione compete all'Agenzia delle entrate²².

In base allo stesso criterio, potranno essere ammesse a transazione anche le tasse automobilistiche e le addizionali regionali e comunali ai tributi erariali²³.

Un caso particolare è poi rappresentato dai canoni demaniali che per un verso sono amministrati dall'Agenzia del demanio, potendo per tale ragione rientrare tra i tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dunque transabili; per altro verso, detti canoni, secondo la prevalente dottrina²⁴, hanno natura patrimoniale e non tributaria: non sono quindi tributi ed in quanto tali non sono mai ammissibili a transazione²⁵.

Un nodo irrisolto dalla novella legislativa concerne il caso dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali in base ad una convenzione di diritto privato con l'Ente impositore non statale e non in base ad un'espressa previsione di legge; in tal caso resta dubbio se in sede di assemblea dei creditori di cui all'art. 178 L.F. il voto debba essere esercitato dall'agenzia fiscale o possa essere esercitato dall'ente impositore titolare del tributo²⁶.

²¹ Cfr. per questa dettagliata elencazione, L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1078; nello stesso senso, anche, V. SELVI, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 795.

²² Concludono nello stesso senso, L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1078; V. ZANICHELLI, *La transazione fiscale (art. 182-ter)*, cit., 359; V. SELVI, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 794; implicitamente, G. MARINI, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 1120; L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 2567.

²³ Così L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 2567.

²⁴ Cfr. F. TESAURO, *Natura giuridica e coesistenza della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche e del canone di concessione*, in *Riv. dir. fin.*, 1994, I, 662; C. ANGELONE, *Le concessioni demaniali marittime ad uso turistico o ricreativo: diritto del concessionario, situazioni concessorie, competenze*, in AA.VV., *Regioni e demanio marittimo*, Giuffrè, Milano, 1999, 24; L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracomunitari e prezzi pubblici*, cit., 265. Per la tesi minoritaria della natura tributaria del canone demaniale, cfr. F. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Giappichelli, Torino, 1995; ID., *La rinnovata giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2003, 122; M. BASILAVECCHIA, *Natura giuridica del canone delle concessioni demaniali marittime*, AA.VV., *Regioni e demanio marittimo*, cit., 47.

²⁵ Così L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 2567.

²⁶ Segnala il problema V. ZANICHELLI, *La transazione fiscale (art. 182-ter)*, cit., 359.

Taluni dubbi interpretativi si sono profilati fin dal principio in merito all'IVA, atteso che l'art. 182-ter esclude (ed escludeva nel testo del 2006) espressamente dalla transazione i «tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea.».

Si tratta di un'esclusione in linea con la precedente disciplina e rispettosa della potestà di prelievo strumentale alle finalità comunitarie²⁷.

Non sono ammessi quindi a transazione i tributi rappresentati da dazi doganali ed altri prelievi effettuati in applicazione di norme doganali comunitarie nonché i diritti di confine ed i tributi agricoli, benché tali tributi siano formalmente gestiti dall'Agenzia delle dogane e, quindi, formalmente amministrati da agenzie fiscali²⁸. Sono invece ammessi a transazione gli altri tributi, differenti dai precedenti, amministrati dall'Agenzia delle dogane, come si ricava implicitamente dal secondo comma, ult. periodo, dell'art. 182-ter che prevede che per questi tributi l'ufficio competente a ricevere la domanda di transazione e la documentazione allegata deve essere identificato con l'ufficio che ha notificato al debitore gli atti di accertamento.

Più delicato è il discorso relativo all'IVA che qualche primo commentatore²⁹ ha ritenuto esclusa fin dal principio dall'ambito oggettivo della transazione facendo leva sulla circostanza per cui una parte del tributo, cioè lo 0,5% della base imponibile, è di competenza comunitaria. In verità, secondo l'opinione prevalente³⁰, l'IVA sarebbe ammessa a transazione in considerazione del fatto che il contributo nazionale su tale tributo da versare alla UE ammonta allo 0,5% determinato sulla base imponibile accertata dell'imposta, calcolata come percentuale del PNL. Tale meccanismo di calcolo rende pertanto indifferente la base imponibile, ed il contributo nazionale alla UE, rispetto ad un eventuale accordo transattivo³¹. Inoltre, si era osservato che l'esclusione dell'IVA dalla transazione ex art. 182-ter L.F. avrebbe depotenziato sensibilmente lo strumento della transazione, considerato il peso

²⁷ I tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea sono individuati dall'art. 2 della decisione del Consiglio n. 2000/597/CE e sono articolati in quattro macrocategorie costituite da: a) prelievi, premi e importi supplementari o compensativi ed altri dazi su scambi con Paesi terzi; b) dazi doganali, dazi della tariffa doganale comune, ecc.; c) applicazione di un'aliquota uniforme, valida per tutti gli Stati membri, agli imponibili IVA armonizzati, determinati secondo regole comunitarie; d) la cd. quarta risorsa, derivante dall'applicazione di un'aliquota determinata tenuto conto di tutte le entrate alla somma dei PNL di tutti gli Stati membri.

²⁸ Sul tema dei tributi di spettanza dell'Unione europea, cfr. S. ARDIZZONE, voce *Dogana e dazi doganali*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XII, Roma, 1989; ID., voce *Prelievi agricoli (diritto tributario)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXIV, Roma, 1991; F. GRAZIANO, voce *Prelievi comunitari*, in *Dig., disc. priv., Sez. comm.le*, vol. XI, Utet, Torino, 1995, 211; A. ZATTI, *Il finanziamento dell'Unione Europea e il sistema delle risorse proprie*, Cedam, Padova, 2002.

²⁹ Cfr. S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale. Aspetti sostanziali*, cit. 3021, la cui opinione è rimasta isolata.

³⁰ Cfr. L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1078; V. ZANICHELLI, *La transazione fiscale (art. 182-ter)*, cit., 358.

³¹ La felice osservazione è di V. ZANICHELLI, *La transazione fiscale (art. 182-ter)*, cit., 358.

dell'imposta indiretta nel carico tributario complessivo, mortificando così la ratio del nuovo istituto³².

Le dispute sul punto sono state risolte dall'intervento correttivo contenuto nel D.L. n. 185/2008, in vigore del 29 novembre 2008, per effetto del quale il legislatore ha statuito che riguardo all'IVA la proposta di transazione può prevedere solo la dilazione di pagamento escludendo così categoricamente eventuali falcidie del credito IVA. È prevalso così un atteggiamento "conservativo" che senza prese di posizione formali sulla disputa interpretativa riferita, ha nei fatti adottato una soluzione di mezzo che ha scontentato tutti. Nel riconoscere, da un lato, l'ammissibilità a transazione fiscale dell'IVA, superando in senso negativo il dubbio circa la sua riconducibilità alla categoria delle risorse proprie dell'Unione europea, il legislatore, dall'altro lato, ha però escluso detta imposta dal contenuto tipico della proposta concordataria, ossia la falcidia dei crediti, compresi i privilegiati, che costituisce invece la leva elettiva per la risoluzione concordata della crisi d'impresa.

Le medesime considerazioni possono replicarsi riguardo all'intervento correttivo contenuto nel D.L. n. 70/2008, che ha ricondotto sotto il regime previsto per l'IVA anche le ritenute d'acconto operate, ma non versate dal contribuente. Si tratta di un ulteriore irrigidimento delle leve operative della transazione fiscale, probabilmente dettato dall'esigenza del fisco di non rinunciare a porzioni rilevanti del gettito tributario.

Da accogliere positivamente, poiché suscettibile di amplificare le potenzialità operative della transazione fiscale, è invece l'estensione dell'istituto anche ai «contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori», ossia ai debiti di natura contributiva e previdenziale nei confronti di istituti quali l'INPS, l'INAIL, ecc., ad opera del citato D.L. n. 185/2008, in vigore del 29 novembre 2008. Si tratta di un'apertura auspicata già dai primi commentatori poiché agevola la soluzione concordataria della crisi d'impresa.

Alquanto generico appare poi il riferimento ai «relativi accessori» dei tributi ammessi a transazione.

Particolari problemi non si pongono in ordine agli interessi che accompagnano i tributi, la cui natura accessoria è indiscussa.

Più problematica è, invece, la questione relativa alle sanzioni pecuniarie previste dalla normativa tributaria in caso di ritardi o omissioni dei versamenti, anche in considerazione della loro rilevante entità. Difatti, le sanzioni pecuniarie, soprattutto nell'attuale impostazione del sistema dell'illecito amministrativo tributario, hanno più precipuamente connotazione punitiva del comportamento, piuttosto che natura accessoria del tributo³³. Tuttavia, tenendo conto della ratio della transazione (la

³² Per tale considerazione, cfr. L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1078.

³³ Cfr. L. DEL FEDERICO, voce *Violazioni e sanzioni in materia tributaria (Violazioni e sanzioni amministrative)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, vol. XXXII, Agg., 2000.

definizione veloce ed agevolata delle pendenze tributarie) si è affermata in dottrina³⁴ l'interpretazione atecnica della norma, intesa come riferimento agli accessori del debito tributario in senso lato ed omnicomprensivo, «ispirato più alla logica assorbente delle competenze gestorie delle agenzie fiscali, che non dalla connotazione oggettiva delle pretese»³⁵.

Un'ultima precisazione merita la parte della norma in commento che, nel definire i tributi ammissibili alla transazione, si riferisce ai tributi amministrati dalle agenzie fiscali nonché ai contributi dagli enti previdenziali ed assistenziali «limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo». Ad una prima lettura, sembrerebbe che la disposizione ammetta a transazione i crediti tributari e previdenziali chirografari, indipendentemente dalla loro avvenuta iscrizione a ruolo³⁶, ed al contempo sembrerebbe escludere la possibilità che si possa pervenire ad un pagamento parziale dei crediti tributari privilegiati ma iscritti a ruolo³⁷.

Sfruttando la prima osservazione, parte della dottrina ha sostenuto che i crediti privilegiati potrebbero esser ammessi a transazione solo dopo la loro iscrizione a ruolo³⁸. Resterebbero esclusi dall'ambito di applicazione della transazione quei crediti tributari assistiti da privilegio, ma non ancora iscritti a ruolo (quali potrebbero essere le residue somme dovute a seguito di rateizzazione derivante da accertamento con adesione o conciliazione giudiziale che, come noto, sono assistite da garanzia fideiussoria). Questo risultato appare, tuttavia, non condivisibile poiché restringerebbe troppo l'ambito di applicazione del nuovo istituto, lasciando fuori dalla transazione, ad esempio, quei tributi contestati con avvisi di accertamento non ancora impugnati dal contribuente davanti alle Commissioni tributarie per la parte non ancora iscritta a ruolo, vanificando così la sua ratio di strumento di rapida definizione delle pendenze tributarie nell'ambito di un più ampio piano concordatario di salvataggio dell'impresa in crisi³⁹. La tesi preferibile appare allora quella di ritenere che anche i tributi ed i contributi assistiti da privilegio, ancora non iscritti a ruolo, possano essere oggetto di transazione fiscale⁴⁰.

Sul rilievo per cui il riferimento alla natura chirografaria del debito limiterebbe solo a tale categoria di crediti tributari e contributivi la possibilità della cd. falciatura nel pagamento, con esclusione dei debiti assistiti da privilegio, è facile osservare che tale interpretazione si pone in contrasto con la restante parte dell'art.

³⁴ Cfr. L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 2568; V. SELVI, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 795; S. CAPOLUPO *La transazione fiscale. Aspetti sostanziali*, cit. 3021.

³⁵ Cfr. L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 2568.

³⁶ Così L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1076.

³⁷ Così V. SELVI, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 795.

³⁸ Così G. MARINI, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 1119.

³⁹ L'osservazione è di L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1076.

⁴⁰ Così L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1077, ma, *contra*, G. MARINI, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 1119; G.U. TEDESCHI, *Manuale del nuovo diritto fallimentare*, cit., 583.

182-ter che prevede che se il credito tributario è assistito da privilegio, la percentuale del suo pagamento non può essere peggiore rispetto a quella accordata a crediti assistiti da privilegio pari o inferiore a quello dei crediti tributari e contributivi.

La limitazione «ai crediti chirografari anche se non iscritti a ruolo» va dunque coerentemente interpretata nel senso che il legislatore, con costruzione logica alquanto contorta e di dubbia intelligibilità, ha voluto assicurare che la transazione potesse riguardare tutti i crediti tributari chirografari, sia quelli già iscritti a ruolo, sia quelli non ancora iscritti; tale soluzione risulta, a mio avviso, coerente con la ratio dell'istituto in commento.

3. – L'iter burocratico-amministrativo mediante il quale può essere inoltrata la proposta di transazione fiscale e mediante il quale gli uffici dell'Amministrazione finanziaria possono intervenire nella formazione dell'accordo transattivo è oggetto di puntuale e dettagliata regolamentazione.

Eccetto il primo comma che ha funzione definitoria dell'istituto, i restanti commi dell'art. 182-ter disciplinano con scrupoloso dettaglio il complesso iter amministrativo innescato dalla presentazione della proposta di transazione fiscale, lasciando assomigliare questa parte della norma più ad un'istruzione ministeriale, attenta ai dettagli pratico-operativi e procedurali, piuttosto che ad una norma di rango primario: in dottrina si è parlato di una norma eccessivamente burocratizzata e dal carattere procedimentale⁴¹.

I commi 2, 3 e 4 dell'art. 182-ter L.F. disciplinano in realtà un sub-procedimento endoconcorsuale o, meglio sarebbe dire, endo-concordatario, che idealmente può essere suddiviso in due fasi logiche ed in tre momenti operativi distinti.

Le fasi logiche sono due: a) una fase di stimolo dal privato all'Amministrazione finanziaria, avviata mediante la presentazione della proposta di transazione unitamente alla presentazione del piano di concordato preventivo ai sensi degli artt. 160 e 161 L.F.; b) una ad impulso autonomo dell'Amministrazione finanziaria, volta alla formazione della volontà amministrativa (discrezionale) in ordine alla proposta di transazione.

I tre distinti momenti operativi sono i seguenti: a) la presentazione della domanda di transazione e della documentazione allegata; b) la quantificazione ed il consolidamento dei crediti tributari da parte degli uffici fiscali; c) le modalità di manifestazione dell'assenso o del diniego alla proposta di transazione da parte degli uffici fiscali, che variano a seconda che la transazione concerna tributi iscritti o non iscritti nei ruoli della riscossione⁴².

⁴¹ Così L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1076.

⁴² Questa tripartizione logica è stata proposta da G. GIANNELLI, *Concordato preventivo, accordi di ristrutturazione dei debiti, piani di risanamento dell'impresa nella riforma delle procedure concorsuali. Prime riflessioni*, cit., 1156 ss.

Passando all'iter vero e proprio, chiarito che la domanda contenente la proposta di transazione fiscale va presentata solo unitamente al ricorso mediante il quale il debitore chiede al Tribunale l'ammissione alla procedura di concordato preventivo, l'art. 182-ter prevede al secondo comma che copia della domanda e della relativa documentazione debba esser presentata anche a due uffici finanziari: a) al competente concessionario del servizio nazionale della riscossione; b) all'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente in base all'ultimo domicilio fiscale del debitore-contribuente; c) nel caso di tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane, la domanda e la documentazione allegata vanno invece presentate all'ufficio che ha notificato gli atti di accertamento.

Il flusso documentale deve quindi essere indirizzato al responsabile della riscossione ed all'ufficio titolare della gestione del credito tributario.

La domanda deve essere corredata da una nutrita documentazione costituita:

a) dalla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non sia pervenuto l'esito dei controlli automatici: la terminologia impropria sembra debba essere interpretata nel senso del riferimento agli esiti della liquidazione automatica delle dichiarazioni ai sensi dell'art. 36-bis e 36-ter D.P.R. 600/73;

b) dalle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda: è logico ritenere che tali dichiarazioni riguardino il solo arco temporale per il quale l'Agenzia delle entrate può ancora procedere ad accertamento, periodo coincidente, al massimo, con i cinque periodi di imposta precedenti la domanda di transazione⁴³;

c) da ogni altra documentazione ritenuta utile dal contribuente ai fini della definizione transattiva delle pendenze tributarie e delle eventuali liti, pendenti o anche solo potenziali.

Sull'iter burocratico-amministrativo di gestione della proposta di transazione fiscale riguardante contributi previdenziali ed assistenziali, il comma 6 dell'art. 32 della citata legge n. 2 del 2009, ha demandato ad un decreto del Ministro del lavoro, della salute e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, la definizione delle modalità di applicazione nonché dei criteri e delle condizioni di accettazione da parte degli enti gestori di forme di previdenza ed assistenza obbligatorie degli accordi sui crediti contributivi: il decreto di riferimento è il D.M. 4 agosto 2009⁴⁴. Su questi aspetti procedurali, Inps ed Inail hanno provveduto ad emanare rispettivamente la Circolare 15 marzo 2010, n. 38 e la Circolare 26 febbraio 2010, n. 8.

⁴³ Condivisibile è l'osservazione di S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale. La procedura*, in *Il fisco*, 2006, 3188, secondo il quale tale previsione è in contrasto con le disposizioni contenute nello Statuto dei diritti dei contribuenti e, segnatamente all'art. 6, comma 4, secondo il quale al contribuente non possono esser richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche.

⁴⁴ In G.U. 28 ottobre 2009, n. 251.

Le citate norme regolamentari prevedono che una copia del piano di concordato con inclusa la proposta di transazione debba essere presentata alla sede provinciale competente per il territorio nel quale opera il contribuente.

Singolare è la disposizione contenuta nell'art. 3 del D.M. 4 agosto 2009. Essa fissa limiti quantitativi alla possibile falciatura dei crediti contributivi e previdenziali, escludendola sempre per i crediti assistiti da privilegio ex art. 2778, comma 1, n. 1), c.c.; ammettendola nei limiti massimi del 60% per i crediti assistiti da privilegio ex art. 2778, comma 1, n. 8), c.c. ed ammettendola entro la misura massima del 70% per i crediti chirografari; prevede poi limiti ai tempi della dilazione, che non può eccedere sessanta rate mensili con applicazione di interessi al tasso legale.

Oltre alla ovvia constatazione che la descritta previsione ingessa oltremodo la flessibilità e fluidità della proposta di transazione sui crediti contributivi, dubbi sorgono circa la legittimità della riportata disposizione regolamentare, atteso che la norma di rango primario (art. 32, comma 6, legge n. 2/2009) non fa riferimento a limiti da prevedere nella disposizione regolamentare, ma solo a criteri e condizioni di accettazione che sembrerebbero attenere alle procedure operative da adottare ed, al più, ai criteri generali di valutazione della convenienza economica della proposta, piuttosto che a limiti percentuali rigidi di credito contributivo falciabile.

Il livello di rigidità delle condizioni della transazione sui crediti contributivi e previdenziali, chiaramente superiore rispetto a quella prevista dalla norma primaria per la transazione sui tributi di pertinenza delle agenzie fiscali appare eccessiva, oltre che in aperta contraddizione con la ratio sottesa all'istituto della transazione fiscale.

4. – La raccolta da parte del concessionario della riscossione e dell'Agenzia dell'entrate della domanda di transazione e della documentazione allegata, tra cui spiccano le copie delle dichiarazioni non ancora controllate, è finalizzata a consentire il cd. «consolidamento del debito fiscale». In altre parole, il legislatore impone ai due uffici di «fotografare» la situazione debitoria del contribuente per quanto attiene alle situazioni oggetto di domanda, in modo da avere un quadro completo delle situazioni giuridiche e dell'importo che costituirà oggetto della transazione⁴⁵.

A tal fine, non oltre trenta giorni dalla data di presentazione della domanda, il concessionario deve trasmettere al debitore istante una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo, scaduto o sospeso, a suo carico; nello stesso termine, l'ufficio finanziario deve procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalla dichiarazione nonché alla notifica al contribuente degli avvisi di irregolarità, oltre a dover produrre una certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché da ruoli vistati ma non ancora consegnati al concessionario.

⁴⁵ Così L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1081.

Dopo l'emissione del decreto di ammissione alla procedura ai sensi dell'art. 163, le copie degli avvisi di irregolarità e delle certificazioni attestanti l'entità dei crediti esistenti devono essere trasmesse al commissario giudiziale per consentirgli di predisporre l'elenco dei creditori e dei debitori, di comunicare con raccomandata ai creditori la data di convocazione dell'adunanza dei creditori nonché di redigere l'inventario del patrimonio del debitore e una relazione particolareggiata sulle cause del dissesto, sulla condotta del debitore e sulle proposte di concordato. E' abbastanza logico ritenere che tale onere di comunicazione gravi sul creditore, pur in mancanza di specifica indicazione normativa in tal senso⁴⁶.

Anche in tal caso, la terminologia atecnica «avvisi di irregolarità» sembra debba essere interpretata nel senso che il legislatore abbia voluto far riferimento agli esiti della liquidazione automatica delle dichiarazioni ai sensi dell'art. 36-bis e 36-ter D.P.R. 600/73⁴⁷ o, comunque, ad atti liquidatori del tributo intesi in senso lato e dotati di attendibilità almeno pari all'atto di accertamento⁴⁸.

I complessi e dettagliati oneri procedurali posti a carico degli uffici e del concessionario sono funzionali all'esatta quantificazione ed al consolidamento del debito fiscale, così da limitare il fenomeno, osservato in passato, delle sopravvenienze di crediti tributari nel corso della procedura o anche dopo l'esecuzione del concordato. Lo scopo della procedura, e dei suoi stringenti termini, è quello di assicurare la celere quantificazione e la stabile determinazione del debito fiscale che non dovrebbe mutare nel corso della procedura; nell'ammontare del debito certificato si ritiene verosimilmente compreso anche l'importo delle eventuali sanzioni, interessi ed altri accessori⁴⁹.

Taluni aspetti della descritta procedura di consolidamento del debito fiscale rimangono tuttavia problematici ed irrisolti; il riferimento è: a) al problema dell'individuazione degli effetti del consolidamento rispetto ad ulteriori attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria sugli stessi periodi di imposta oggetto di transazione; b) alla definizione della natura giuridica del termine, di trenta giorni, entro il quale tale consolidamento dovrebbe avvenire e la relativa certificazione essere emessa dagli uffici; c) alla possibilità di modifica del contenuto della proposta transattiva e del termine entro cui ciò è ammesso in pendenza di procedura.

Riguardo al primo nodo problematico, una parte della dottrina, sulla base del rilievo dell'assoluto silenzio della norma sul punto, ritiene che, anche dopo il perfezionamento dell'accordo transattivo, permangano inalterati in capo all'Amministrazione finanziaria gli ordinari poteri di accertamento relativamente alle annualità oggetto di transazione; sebbene la stessa dottrina avverta che tale lacuna

⁴⁶ In tal senso, cfr. L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 2571.

⁴⁷ Così V. SELVI, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 797.

⁴⁸ E' questa l'opinione di L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 2572-2573.

⁴⁹ In tal senso cfr. S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale. La procedura*, cit., 3191.

compromette gravemente la certezza della transazione e del più ampio concordato preventivo⁵⁰.

In senso contrario, e sostanzialmente condivisibile, si è osservato che, sulla base di criteri di ragionevolezza, gli uffici finanziari debbono concentrare la loro attività accertativa nei ristretti termini di trenta giorni, non potendo invece mettere successivamente in discussione i risultati definiti nella transazione fiscale, a pena di una significativa perdita di efficacia e di appetibilità del rinnovato istituto della transazione fiscale⁵¹; condivisibile è altresì il rilievo della assoluta brevità del termine di trenta giorni.

Riguardo alla natura del termine di trenta giorni entro cui gli uffici finanziari debbono produrre la certificazione del consolidamento del debito fiscale, è dibattuta la sua natura perentoria o meramente ordinatoria.

A sostegno della natura perentoria, peraltro preferibile poiché in grado di scongiurare il rischio di allungamento della durata della procedura, militano diversi argomenti. Viene in rilievo, in primo luogo, l'argomento letterale: il legislatore ha usato il verbo «dovere» (entro trenta giorni ...deve trasmettere...)⁵². In secondo luogo, valga la considerazione di sistema che tale impostazione è coerente con le esigenze di celerità della procedura che depongono quindi per la perentorietà del termine. Un ulteriore argomento nel senso della perentorietà del termine si ricava dalla lettura sistematica di tutte le norme disciplinanti la procedura del concordato preventivo; il mancato rispetto del termine di trenta giorni da parte degli uffici finanziari intralocerebbe i compiti del commissario giudiziale, creerebbe incertezze fra i creditori, impedirebbe una adeguata ponderazione della proposta, renderebbe difficoltoso il calcolo della maggioranze⁵³.

La tesi della natura ordinatoria dei termini fa leva sull'argomento letterale della esplicita qualificazione normativa in tal senso oltre che sulla mancanza della statuizione di sanzioni a carico degli uffici finanziari per il caso di superamento degli stessi⁵⁴.

Si discute, inoltre, se la proposta transattiva, dopo il consolidamento fiscale, possa subire lievi modifiche o ritocchi prima dell'esecuzione del concordato preventivo. Sembrerebbe plausibile dare una risposta positiva relativamente alle sole modifiche del contenuto della proposta derivanti dalle procedure automatizzate di liquidazione delle dichiarazioni⁵⁵, indicate dallo stesso art. 182-ter, mentre sarebbero

⁵⁰ Cfr. V. ZANICHELLI, *La transazione fiscale (art. 182-ter)*, cit., 361.

⁵¹ Così L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1082.

⁵² Così L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1082; L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 2573.

⁵³ Così L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 2574.

⁵⁴ Così V. ZANICHELLI, *La transazione fiscale (art. 182-ter)*, cit., 361. Si dice dubbioso su cosa possa accadere nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria non rispetti detto termine L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1082.

⁵⁵ Così L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1082.

da escludere modifiche derivanti dall'esercizio degli ordinari poteri di accertamento per la definitività e certezza che si tende a riconoscere al consolidamento fiscale ed al contenuto della transazione, come dinanzi precisato.

Riguardo al termine entro cui dette modifiche o integrazioni possono essere apportate, si potrebbe ritenere che questo coincida con il giorno dell'adunanza dei creditori, secondo un orientamento consolidato nella prevalente giurisprudenza fallimentare⁵⁶. Tuttavia, alla traslazione alla transazione fiscale dell'acquisito principio giurisprudenziale osta l'inevitabile slittamento dei consequenziali termini funzionali agli stringenti adempimenti del concessionario e degli uffici fiscali⁵⁷.

5. – Una volta definito il quadro complessivo dei debiti tributari riferiti al contribuente istante, segue la fase conclusiva dell'iter burocratico che porta alla formazione della volontà discrezionale dell'Amministrazione finanziaria.

Mentre la novella legislativa regolamenta espressamente la fase finale di manifestazione della volontà dell'Amministrazione finanziaria, nulla dice, invece, in merito alle modalità concrete ed al momento in cui si perfeziona la transazione. Al riguardo, in dottrina⁵⁸ si è sostenuto che prima di giungere al voto nell'adunanza dei creditori, sarebbe opportuno che si instauri un vero e proprio contraddittorio tra contribuente ed Amministrazione finanziaria durante il quale si svolga una adeguata trattativa sulla proposta di transazione presentata dal contribuente concernente tanto il quantum dell'obbligazione tributaria, tanto i tempi dell'adempimento e le garanzie che lo accompagnano.

Solo al termine di questa trattativa, si dovrebbe giungere alla formazione della volontà dell'Amministrazione ed alla sua manifestazione nei modi regolamentati dall'art. 182-ter, commi 3 e 4:

- se i tributi non sono iscritti a ruolo oppure sono iscritti in ruoli non consegnati al concessionario della riscossione alla data di presentazione della domanda di transazione, l'adesione o il diniego è approvato con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale ed è espresso con voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori;

- se i tributi sono iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario della riscossione alla data di presentazione della domanda di transazione, l'adesione o il diniego sarà espresso dal concessionario della riscossione mediante voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori, su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione generale.

E' evidente che la volontà discrezionale dell'Amministrazione finanziaria in ordine all'accettazione o al diniego della proposta di transazione fiscale si forma sempre in seno alla competente Direzione regionale delle entrate che, in entrambi i

⁵⁶ Cfr. Cass., 4 dicembre 1999, n. 13582, in *Il fallimento*, 2000, 1371.

⁵⁷ Cfr. in tal senso L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 2571.

⁵⁸ Cfr. L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1083.

casi, è l'ufficio che deve produrre un parere sulla proposta che viene inviato al direttore dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente che, a sua volta, dovrà emanare un atto «conforme» al contenuto del previo parere. Il parere che produce la Direzione regionale delle entrate è, in altre parole, un parere obbligatorio, la cui mancanza vizia l'intero procedimento amministrativo, nonché un parere vincolante al cui contenuto il direttore dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente deve sempre uniformarsi. Identico in entrambi i casi è il luogo e la modalità di manifestazione della volontà dell'Amministrazione finanziaria, ossia rispettivamente l'adunanza dei creditori ex art. 174 L.F. ed il voto espresso in seno a tale organo ex art. 177. Ciò che differisce è l'ufficio deputato a manifestare tale voto che, nel caso di tributi fuori ruolo, coincide con il direttore dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente, nel caso di tributi iscritti a ruolo, coincide con il concessionario della riscossione; soluzione alquanto ovvia, dettata da ragioni di opportunità e praticità.

E' invece dubbio se la conclusione della transazione sia subordinata ad una vera e propria autorizzazione del giudice delegato ai sensi dell'art. 167, comma 3, L.F., il quale prevede che transazioni, compromessi ed in genere qualsiasi atto eccedente l'ordinaria amministrazione debba essere autorizzato per iscritto dal giudice delegato, pena la sua inefficacia nei confronti dei creditori antecedenti al concordato.

La peculiarità della transazione fiscale e la presenza di un'espressa disciplina che regola la procedura e soprattutto il ruolo dell'Amministrazione finanziaria fanno deporre per la non obbligatorietà dell'autorizzazione giudiziaria⁵⁹.

Qualche attenzione merita il problema della natura giuridica dell'atto di adesione o diniego alla proposta di transazione, tenuto conto che tale atto si atteggia oggi come un atto endoprocedimentale della più complessa procedura del concordato preventivo.

Nella pregressa disciplina della transazione dei ruoli, l'accordo transattivo si perfezionava per effetto di un apposito atto emesso dal Direttore dell'Agenzia delle entrate: si trattava dunque, di un vero e proprio provvedimento amministrativo, manifestazione di una volontà discrezionale della pubblica amministrazione, da motivare adeguatamente e rispetto al quale sorgeva in capo al contribuente la situazione giuridica soggettiva qualificata come di «interesse legittimo».

Stante la lettera dell'art. 182-ter, la natura transattiva dell'accordo sembra sfumata a favore dell'accentuazione dei caratteri prettamente concorsuali e privatistici del medesimo⁶⁰. Ciò nonostante, l'espressione del voto in sede di adunanza dei creditori costituisce pur sempre il momento finale di un articolato iter amministrativo mediante il quale l'Amministrazione finanziaria è pervenuta alla formulazione della propria decisione che si atteggia sempre e comunque come una decisione discrezionale, frutto della ponderazione di molteplici interessi, in primis quelli

⁵⁹ Così L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1087.

⁶⁰ Così L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 2575.

pubblici, e dunque sempre costantemente informata al principio dell'agire funzionalizzato dell'amministrazione pubblica⁶¹ ed ai parametri della economicità e proficuità dell'accordo.

Discende da tali considerazioni che anche il voto favorevole o contrario espresso in sede di adunanza dei creditori dal direttore dell'ufficio fiscale o dal concessionario dovrà essere adeguatamente motivato. Ciò tuttavia non sembra sufficiente ad affermarne la natura di atto amministrativo a contenuto provvedimentale, come tale in grado di ledere un interesse legittimo e dunque impugnabile davanti al giudice amministrativo. L'assenso o il dissenso espresso con il voto in adunanza dei creditori rappresenta pur sempre una volontà di carattere prettamente privatistico espressa dall'amministrazione finanziaria rispetto ad un possibile accordo (quello transattivo fiscale) nell'ambito di un più ampio accordo di concordato preventivo (sulla cui natura negoziale e privatistica non v'è dubbio)⁶².

Aspetto ancor più delicato è quello concernente l'individuazione della giurisdizione cui è devoluta l'eventuale impugnativa del contribuente-debitore avverso il diniego dell'amministrazione. Fino a pochi anni or sono, l'opinione prevalente riteneva devoluta alla giurisdizione del giudice amministrativo l'impugnazione dei dinieghi di rateizzazione dei tributi iscritti a ruolo (istituto più prossimo alla transazione fiscale)⁶³. La situazione è mutata per effetto del recente ampliamento della giurisdizione tributaria⁶⁴; la materia tributaria sembra ormai devoluta per intero alla cognizione della commissioni tributarie, tanto da porre in crisi la tradizionale concezione del processo tributario come giudizio di impugnazione degli atti tassativamente elencati nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992⁶⁵. A conferma di quest'ultima lettura e della sussistenza della giurisdizione del giudice tributario depone il tenore letterale dell'art. 19, comma 1, lett. h) che devolve a tale giudice l'impugnazione del rigetto di domande di definizione agevolata del rapporto tributario, macrocategoria cui potrebbe essere ricondotta la transazione fiscale ex art. 182-ter.

⁶¹ Cfr. sul punto G. SCOCA, voce *Attività amministrativa*, cit., 95; E. BRUTI LIBERATI, voce *Accordi pubblici*, cit., 1; ID., *Atipicità e funzionalizzazione nell'attività amministrativa per contratti*, Giuffrè, Milano, 1996, 118; F. GALLO, voce *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. dir., Agg., III*, Giuffrè, Milano, 1999, 536; R. LUPI, *Società, diritto e tributi*, Giuffrè, Milano, 2005, 80; M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 93-147.

⁶² Esclude l'impugnabilità del diniego di transazione fiscale anche L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1090, in quanto secondo l'Autore tale diniego costituirebbe un atto discrezionale e quindi non necessariamente conforme a taluni principi dell'agire della pubblica amministrazione, confortato in detta conclusione dall'assenza di tale diniego dall'elenco di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546/92 che indica gli atti impugnabili davanti alle Commissioni tributarie.

⁶³ Cfr. per tale orientamento M. BASILAVECCHIA, *Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo ordinario*, in *Boll. trib.*, 1990, 805; L. DEL FEDERICO, *La giurisdizione*, in *AA.VV., Il processo tributario*, Giuffrè, Milano, 1998, 32.

⁶⁴ Si fa riferimento, in particolare, all'art. 12, comma 2, legge 28 dicembre 2001, n. 448 che ha modificato il testo dell'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992.

⁶⁵ Cfr. sul tema G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle commissioni tributarie*, cit., 127.

Da ultimo, sul tema, si segnala una isolata pronuncia di merito della CTP La Spezia, sent. n. 202 del 11/10/2011⁶⁶, la quale rigetta l'eccezione di difetto di giurisdizione del giudice tributario per mancanza di interesse legittimo da tutelare. Osservano i giudici tributari di prime cure che il diniego alla transazione fiscale da parte dell'Amministrazione finanziaria è atto di natura privatistica inquadrabile e riconducibile nell'alveo privatistico del perfezionamento di un accordo, esulando quindi dallo stesso la natura di atto autoritativo capace di ledere un interesse legittimo e come tale ricorribile davanti al giudice amministrativo. Ciò chiarito, tuttavia, il giudice tributario osserva altresì che il diniego in parola non si riferisce alle condizioni o ai presupposti d'imposta, né a rimborsi o altre fattispecie particolari, bensì esso concerne un atto puramente privatistico e discrezionale, come tale non includibile nel novero degli atti di cui all'art. 19 d.lgs. n. 546/92, come tale dunque non devoluto alla giurisdizione del giudice tributario.

6. - Il comma 5 dell'art. 182-ter sancisce la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi che hanno costituito oggetto di transazione, ricollegando tale effetto alla chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'art. 181 L.F., ossia all'emanazione da parte del tribunale del decreto di omologazione del concordato ai sensi dell'art. 180 L.F.

La richiamata disposizione si pone come norma peculiare nell'ambito dell'impianto regolamentare dell'intero concordato preventivo. La peculiarità della norma si comprende se si pone mente al fatto che nel concordato preventivo le vicende giudiziali relative ai rapporti obbligatori interessati dalla procedura proseguono normalmente ed autonomamente nei separati giudizi di cognizione avviati. Ciò in quanto nel concordato preventivo non esiste una vera e propria procedura di verifica dei crediti (sulla falsa riga dell'udienza di verifica dello stato passivo ex art. 95 L.F.), per cui le questioni attinenti all'esistenza ed all'ammontare degli stessi possono essere risolte solo in separati giudizi ordinari di cognizione, che corrono paralleli alla procedura, esplicando i loro effetti sulla stessa in momenti successivi, potenzialmente, anche dopo la completa esecuzione del concordato. L'ammissione provvisoria da parte del giudice delegato dei crediti contestati e delle loro cause di prelazione rileva ai soli fini del voto e del calcolo della maggioranza, senza che tale ammissione abbia rilevanza riguardo ai giudizi relativi alla esistenza degli stessi crediti, conformemente a quanto disposto dall'art. 176, comma 1, L.F.

Al contrario, la disposizione di cui al comma 5 dell'articolo in commento detta una disposizione speciale, sancendo che la transazione fiscale determina la definitività della cessazione delle liti relativamente a quei rapporti tributari costituenti oggetto della transazione ed in relazione ai quali vi sia stato il «consolidamento del debito fiscale», ciò in quanto detto consolidamento determina un acclaramento del

⁶⁶

Disponibile all'indirizzo internet <http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getContent.do?rand=7773652267336618945>

rapporto di debito-credito con il fisco e la sua definitiva cristallizzazione, senza che si possa dar luogo ad altre controversie sugli stessi rapporti. E' esclusa quindi, come in precedenza affermato, qualsiasi altra attività di accertamento ordinario da parte dell'Amministrazione finanziaria riguardo i periodi di imposta rientrati nella transazione⁶⁷.

La cessazione della materia del contendere nelle liti inserite nell'accordo transattivo si produce per effetto dell'emanazione del decreto di omologazione del concordato che chiude la procedura stessa (artt. 180 e 181 L.F.), anche se poi il concordato può essere annullato o risolto (art. 186).

Qualora, dopo l'emanazione del decreto di omologazione del concordato e la cessazione della materia del contendere, il concordato per qualsiasi motivo venga annullato o risolto per inadempimento da parte del debitore, è plausibile sostenere il ripristino delle preesistenti posizioni creditorie ai sensi dell'art. 1976 c.c.⁶⁸.

La cessazione della materia del contendere è difatti un effetto ricollegato al perfezionamento dell'accordo transattivo nell'ambito del più articolato accordo di concordato preventivo, cui il primo accordo accede e si innesta secondo lo schema del collegamento negoziale. Quando il concordato preventivo viene meno, di conseguenza verrà meno e perderà efficacia l'accordo accessorio ed eventuale rappresentato dalla transazione fiscale, non più dotata, nella rinnovata disciplina, di autonoma rilevanza giuridica.

Più complesso è dire se la riviviscenza delle posizioni creditorie a favore del fisco possa riguardare le sole posizioni cristallizzate mediante la certificazione di consolidamento fiscale nell'ambito dell'iter della transazione fiscale o se essa riguardi, senza limitazione alcuna e senza alcun effetto preclusivo legato alla definitività dell'effetto del consolidamento fiscale, tutte le posizioni creditorie esistenti antecedentemente alla proposta di transazione.

Lo schema del collegamento negoziale che ritengo legghi la transazione fiscale al piano di concordato preventivo e, dunque, l'automatismo della perdita di efficacia della prima in seguito all'annullamento o alla risoluzione del secondo, lasciano ritenere a mio avviso più condivisibile la seconda alternativa sopra indicata. In altri termini, l'annullamento o la risoluzione del concordato preventivo contenente la transazione fiscale dovrebbero far rivivere in capo all'Amministrazione finanziaria tutte le pretese tributarie antecedenti a tali procedure e non solo il credito tributario come definito pattizamente nell'ambito della procedura di transazione fiscale⁶⁹.

⁶⁷ Così L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1085.

⁶⁸ Era questa la soluzione indicata sotto il vigore della vecchia disciplina della transazione dei ruoli, come indicato dal Ministero delle finanze nella più volte citata Circ. n. 8/E del 2005.

⁶⁹ In senso critico verso l'esposta soluzione sembra esprimersi L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 2578.

SEZ. II

CONCORDATO PREVENTIVO E TRANSAZIONE FISCALE:
LE RECIPROCHE IMPLICAZIONI SISTEMATICHE

1. – Il nuovo impianto organico della disciplina del concordato preventivo nulla dispone riguardo ai rapporti fra il peculiare istituto della transazione fiscale ed il consolidato istituto del concordato preventivo.

Il concordato preventivo, fin dalla sua prima introduzione nel nostro ordinamento ad opera della legge 14 maggio 1903, n. 197, e, poi, nella successiva disciplina recata dagli artt. 160 ss. L.F. del '42, si è atteggiato come una “procedura agevolata” di definizione della crisi in cui versava l'imprenditore, basata su un accordo con i creditori volto ad assicurare il loro parziale soddisfacimento e finalizzata ad evitare la dichiarazione di fallimento dell'imprenditore, preservandolo così dagli effetti negativi a carattere punitivo associati alla dichiarazione di fallimento.

Tale procedura si connotava altresì per essere un vero e proprio privilegio accordato ai c. d. imprenditori onesti ma sfortunati⁷⁰, oltre che per essere una procedura giudiziale, le cui varie fasi si dovevano svolgere sotto il controllo e con la partecipazione attiva del tribunale fallimentare.

Diffusa era inoltre la concezione della procedura di concordato preventivo in termini di vero e proprio processo di cognizione o esecutivo, seppur con contenuto pattizio, data la necessaria ed indefettibile presenza del tribunale e del giudice delegato per il regolare svolgimento dello stesso⁷¹.

La riforma operata con il citato D.L. n. 35/2005 ha profondamente modificato la filosofia di fondo dell'istituto del concordato preventivo, in parte anticipando le linee ispiratrici dell'intervento di riforma organica delle procedure concorsuali del 2006.

⁷⁰ La felice locuzione fu coniata da F. Ferrara; cfr. F. FERRARA – A. BORGIOLO, *Il fallimento*, Giuffrè Milano, 1991.

⁷¹ Per la concezione prettamente processualistica del concordato preventivo e, più in generale, di tutte le procedure concorsuali, cfr. A. CANDIAN, *Il processo di concordato preventivo*, Cedam, Padova, 1937; F. GHIDINI, *Oggetto del concordato preventivo, contenuto e natura del decreto di ammissione e della sentenza di omologazione*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1940, I, 94 ss.; S. SOTGIA, *Risoluzione e annullamento del concordato preventivo con cessione di beni*, in *Banca, borsa, tit. cred.*, 1962, I, 343 ss.; R. PROVINCIALI, *Manuale di diritto fallimentare*, Giuffrè Milano, 1970, IV, 2212 ss; F. CARNELUTTI, *Natura giuridica del concordato preventivo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1937, I, 218; G. RAGUSA MAGGIORE, *Diritto fallimentare*, Jovene, Napoli, 1974, 998 ss.; P. PAJARDI, *Manuale di diritto fallimentare*, Giuffrè, Milano, 1997.

Per una nuova impostazione esegetica sulla natura giuridica del concordato preventivo cfr. A. BONSIGNORI, E. FRASCAROLI SANTI, G. NARDO e M. ZOPPELLARI, *Il concordato preventivo e quello stragiudiziale*, in AA.VV., *Le procedure concorsuali, Procedure minori*, Trattato diretto da G. RAGUSA MAGGIORE e C. COSTA, Giappichelli, Torino, 2001, Tomo *, 39 ss.

Il nuovo concordato preventivo è stato concepito come una procedura concorsuale dall'accentuato carattere pattizio e privatistico⁷², il cui svolgimento è prevalentemente rimesso all'iniziativa privata⁷³, con una forte rivalutazione del ruolo del ceto creditorio e con una speculare limitazione del ruolo e delle funzioni dell'autorità giudiziaria, cui è ora attribuito principalmente, anche se non esclusivamente, un ruolo di controllo di legalità e di supervisione circa la regolarità formale della procedura⁷⁴.

E' stata inoltre superata la concezione del concordato preventivo come beneficio o privilegio concesso all'imprenditore meritevole ma sventurato, introducendo invece la diversa connotazione di uno strumento pattizio altamente flessibile e malleabile per gestione efficace ed efficiente della crisi d'impresa, al fine di assicurarne il ritorno in bonis anche nell'interesse della società civile al mantenimento e alla conservazione dei complessi produttivi e dei livelli occupazionali⁷⁵.

Il processo di riforma epocale della filosofia di fondo della procedura di concordato preventivo è passato anche attraverso l'istituto della transazione fiscale, introdotto ex novo nell'alveo delle procedure concorsuali di natura pattizia ed accompagnato dall'elaborazione di una disciplina essenziale ma dal forte impatto

⁷² Già in passato, nel vigore della vecchia disciplina del '42, enfatizzavano gli aspetti privatistici e contrattuali del concordato preventivo, F. FERRARA – A. BORGIOLO, *Il fallimento*, cit., 164 ss.; L. DE SEMO, *La natura giuridica del concordato preventivo*, in *Dir. fall.*, 1960, I, 5 ss.; ID., *Diritto fallimentare*, Cedam, Padova, 1965, 533 ss.; N. JAEGER, *Il fallimento*, Giuffrè, Milano, 1960, 260.

⁷³ Cfr. N. RONDINONE, *Il mito della conservazione dell'impresa in crisi e le ragioni della "commerciabilità"*, Giuffrè, Milano, 2012, 359; S. BONFATTI – P.F. CENSONI, *Manuale di diritto fallimentare*, Cedam, Padova, 2011, 523; S. PACCHI, *La valutazione del piano del concordato preventivo*, in *Dir.fall.*, 2011, I, 95; G. CANALE, *Il concordato preventivo a cinque anni dalla riforma*, in *Giur. comm.*, 2011, I, 366; V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, Giappichelli, Torino, 2010, 148.

⁷⁴ Quest'ultima affermazione non deve tuttavia essere eccessivamente enfatizzata poiché l'attuale assetto normativo del concordato preventivo rende il medesimo pur sempre una procedura giudiziale, nella quale l'intervento del giudice delegato o del tribunale resta sempre necessario ed insostituibile in talune fasi; la novità consiste nel forte ridimensionamento di dette fasi a contenuto prettamente giudiziario che, comunque, tuttora permangono.

⁷⁵ Sulle linee ispiratrici della nuova disciplina del concordato preventivo, cfr., fra i tanti commenti, G. GIANNELLI, *Concordato preventivo, accordi di ristrutturazione dei debiti, piani di risanamento dell'impresa nella riforma della procedure concorsuali: prime riflessioni*, cit. 1156 ss.; G. ALESSI, *Il nuovo concordato preventivo*, in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, 2005, I, 1147 ss.; P. F. CENSONI, *Il nuovo concordato preventivo*, in *Giur. comm.*, 2005, I, 723 ss.; G. CANALE, *Le nuove norme sul concordato preventivo e sugli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in AA.VV., *Le nuove norme processuali e fallimentari*, a cura di C. Punzi e E.F. Ricci, Cedam, Padova, 2005, 207 ss.; G. LO CASCIO, *Il nuovo concordato preventivo: uno sguardo d'insieme*, in *Fall.*, 2006, 999 ss.; L. GUGLIELMUCCI, *Diritto fallimentare. La nuova disciplina delle procedure concorsuali giudiziali*, cit., 315 ss.

Più in generale, sulle linee guida dell'intervento di riforma dell'intera disciplina delle procedure concorsuali, cfr. S. FORTUNATO, *Rilievi sulle principali novità della riforma del fallimento*, in *Fall.*, 2006, 1027 ss.

sistematico per via di talune disposizioni in materia di falcidiabilità di crediti tributari privilegiati.

Si è trattato di un effetto innovativo del quale il legislatore è stato, in prima battuta, quasi del tutto inconsapevole; la forza di «rottura» di consolidati convincimenti giuridici è tuttavia emersa dalle prime letture dei commentatori che hanno evidenziato dubbi interpretativi e di ricostruzione dell'unità di sistema, fino a costringere il legislatore ad un successivo e definitivo intervento chiarificatore.

La disciplina della transazione fiscale ex art. 182-ter ha avuto quasi la funzione di una «testa di ariete» nella cortina costituita dal consolidato precetto della infalcidiabilità dei crediti assistiti da cause di prelazione nelle procedure concorsuali.

Di questi effetti sistematici si cercherà in via segnaletica di dare conto nelle riflessioni che seguono.

2. – Uno dei primi problemi interpretativi balzati all'attenzione degli interpreti concerne la obbligatorietà o facoltatività della transazione fiscale rispetto alla presentazione del piano di concordato preventivo.

La questione, come intuibile, concerne di riflesso il trattamento che può essere riservato al creditore «Fisco» nell'ambito del piano di concordato preventivo. Le alternative teoricamente possibili sono due.

Se si opta per l'obbligatorietà della transazione fiscale, si afferma implicitamente che il pagamento dilazionato o in percentuale dei debiti tributari è ottenibile dall'imprenditore in crisi solo tramite l'attivazione del sub-procedimento della transazione fiscale che diverrebbe così l'unico terreno elettivo nel quale (e tramite il quale) l'Amministrazione finanziaria sarebbe autorizzata a rinunciare a parte della propria pretesa; al di fuori di esso, dovrebbe essere garantita sempre una soddisfazione integrale del creditore tributario.

Se si opta, invece, per la facoltatività della transazione fiscale, si ammette che la dilazione o la falcidia dei debiti tributari è ottenibile: a) normalmente ed a parità di condizioni, tramite il piano di concordato preventivo e la logica maggioritaria che governa l'adunanza dei creditori ex art. 177 L.F.; b) con effetti ulteriori e rafforzati (consolidamento del debito fiscale e cessazione della materia del contendere per le liti tributarie pendenti, ai sensi, rispettivamente del comma 2 e del comma 5 dell'art. 182-ter L.F.), tramite la proposta di transazione fiscale inserita nel piano di concordato preventivo e la conclusione positiva del sub-procedimento amministrativo attivato.

È utile anticipare che la prima opzione interpretativa è stata da subito condivisa e sostenuta dall'Amministrazione finanziaria, mentre la seconda opzione, condivisa anche da chi scrive oltre che dalla prevalente dottrina e giurisprudenza, appare quella più aderente al dato letterale, oltre che quella più conforme alla ratio dell'istituto e preferibile anche sul piano delle implicazioni sistematiche ed operative che assicura.

Come già anticipato⁷⁶, l’Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 40/E del 18/04/2008, par. 4, pagg. 18-19 e nella Circolare n. 3/E del 05/01/2009, pagg. 5-6, ha chiaramente sostenuto l’obbligatorietà della transazione fiscale ex art. 182-ter L.F. per l’imprenditore che voglia addivenire ad un accordo dilatorio e/o remissorio circa i debiti tributari: al di fuori della procedura della transazione fiscale, il credito tributario resterebbe intangibile ed andrebbe quindi soddisfatto nei modi e nei tempi ordinari⁷⁷.

Numerose sono le censure sollevabili a tale presa di posizione⁷⁸.

In primis, sul piano generale, la lettura restrittiva dell’art. 182-ter proposta dall’Agenzia delle entrate svuota profondamente la portata applicativa del nuovo istituto, riducendo fortemente le leve operative dallo stesso assicurate. Tradita risulta, in altri termini, la ratio dello strumento concordatario di composizione della crisi d’impresa poiché fortemente ingessato rischia di essere il contenuto di un piano di concordato senza transazione fiscale.

Ancora, la pretesa obbligatorietà della transazione fiscale finirebbe per riconoscere una posizione di privilegio al creditore tributario rispetto al restante ceto creditorio. Difatti, il creditore tributario godrebbe sempre di una procedura dedicata (ossia, il sub-procedimento ex art. 182-ter) attivata dalla transazione fiscale nell’ambito della quale formare il proprio consenso sulla proposta (anche sulla base di un limitato contraddittorio), garanzia che invece è del tutto assente per qualsiasi altro creditore per il quale il momento dialettico rispetto alla proposta è spostato e limitato alla sola adunanza dei creditori.

Inoltre, l’obbligatorietà della transazione fiscale per addivenire alla falcidiabilità del debito tributario si tramuta, di converso, nella garanzia della integrale soddisfazione del credito tributario al di fuori della transazione fiscale. Evidenti risultano i problemi di disparità di trattamento rispetto ad altri creditori assistiti dalle medesime cause di prelazione riconosciute al fisco. Altrettanto evidente è la rigidità indotta sul piano di concordato preventivo. A ciò si aggiunga poi la circostanza che già nella vigenza della precedente disciplina del concordato preventivo era pacificamente ammessa la falcidia dei crediti tributari di natura chirografaria, poiché consentita dalla lettera della norma. Accettare la rigida soluzione interpretativa dell’Amministrazione finanziaria significherebbe segnare un ritorno indietro che stride con la filosofia di fondo della riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali, ispirata ad una maggiore flessibilità operativa degli istituti e al più accentuato carattere pattizio degli strumenti di soluzione delle crisi.

⁷⁶Al par. 2.1, Sez. I del presente lavoro.

⁷⁷ Nel senso della obbligatorietà della transazione fiscale per consentire all’Amministrazione finanziaria di accettare la falcidia dei crediti tributari, seppur in un obiter dicta, Trib. Monza, decr. 29/12/2009, disponibile all’indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/1947.pdf>

⁷⁸ Cfr. P. VELLA, *La problematica scissione tra facoltatività procedimentale e obbligatorietà sostanziale dell’art. 182 ter l.fall.*, in *Fall.*, 2012, 174.

Si consideri poi che l'obbligatorietà della transazione fiscale si tradurrebbe una terza volta in un vantaggio per il creditore tributario poiché si atterrebbe quasi come una condizione di ammissibilità della proposta di concordato preventivo, non ricavabile invece dalla lettera della norma.

Ma, a fortiori, per convincersi della facoltatività della transazione fiscale, basta aver riguardo alle regole che governano il voto e l'approvazione del piano di concordato preventivo.

La presunta obbligatorietà della transazione fiscale con falcidia del credito tributario finirebbe, in via implicita, per lasciar ritenere necessario il consenso del fisco ai fini dell'approvazione della proposta di concordato preventivo e della sua successiva omologazione. Si tratta di uno scenario, come evidente, non accettabile poiché, in primis, non contemplato dal legislatore e che, soprattutto, contrasta con il principio tuttora immanente al nostro ordinamento della *par condicio creditorum*, che ancora opera anche nella procedura di concordato preventivo, sebbene tra le pieghe delle classi dei creditori individuate per posizioni giuridiche ed interessi economici omogenei.

Riconoscere l'obbligatorietà della transazione fiscale e la necessità del consenso del fisco significherebbe riconoscere allo stesso un diritto di veto in ordine all'approvazione del piano di concordato che non è previsto dalle norme e che mortificherebbe oltre modo la ratio dell'istituto.

L'art. 184 L.F. prevede invece, con dettato chiaro, che il concordato approvato (anche a maggioranza) ed omologato è obbligatorio per tutti i creditori antecedenti alla presentazione della proposta. Pertanto, l'assetto degli interessi e del grado di soddisfazione dei creditori definito mediante il piano di concordato preventivo, approvato a maggioranza dei crediti ammessi all'adunanza dei creditori, resta vincolante per tutto il ceto creditorio, a prescindere dalla effettiva partecipazione ai lavori dell'adunanza dei creditori e dal voto favorevole o contrario espresso. Né la norma prevede uno statuto particolare riguardo al creditore fisco che resta così assoggettato alla regola maggioritaria come qualsiasi altro creditore. Da ciò discende la mera facoltatività, e mai l'obbligatorietà, della transazione fiscale nella proposta di concordato preventivo e soprattutto la libera falcidiabilità del credito tributario (eccetto che per l'IVA e le ritenute operate e non versate) anche senza l'attivazione della procedura di transazione fiscale, pur nel rispetto della cause legittime di prelazione.

A queste conclusioni è pervenuta, almeno in parte, la Corte di Cass. nelle sentt. 04/11/2011, n. 22931 e n. 22932⁷⁹, nelle quali lucidamente avverte che l'imprenditore è libero di decidere di attivare o meno, mediante il piano di concordato, la procedura di transazione fiscale, stante la sua facoltatività. Nel caso in cui la transazione fiscale venga richiesta e l'Amministrazione finanziaria manifesti il

⁷⁹ Poi confermate anche da Cass. sent. 16/02/2012, n. 7667, in *Foro it.*, Rep. 2012, voce *Concordato preventivo*, n. 118.

proprio consenso, oltre alla dilazione o alla falciatura del credito, si produrranno gli effetti (ulteriori e rafforzati) del consolidamento del debito fiscale⁸⁰ nonché la cessazione della materia del contendere nelle liti tributarie pendenti ai sensi dell'art. 182-ter, comma 2 e 5, L.F. Nel caso in cui invece la transazione fiscale non venga richiesta, oppure sia stata richiesta ed abbia ottenuto il diniego dell'Amministrazione finanziaria, il credito tributario sarà trattato come tutti gli altri crediti, così che il fisco sarà ammesso a votare nell'adunanza dei creditori senza la prodromica procedura dell'art. 182-ter, eventualmente anche in una classe di creditori (ipoteticamente composta anche da un solo membro, ossia lo stesso fisco), rimanendo vincolato alla decisione a maggioranza dei crediti adottata ai sensi dell'art. 177 L.F.⁸¹. L'unica differenza consiste nel fatto che, rispetto ai crediti tributari, non si produrranno gli effetti «specifici» del consolidamento fiscale e della cessazione della materia del contendere nelle liti pendenti, essendo libera l'Amministrazione finanziaria di iniziare o proseguire l'attività di accertamento ed il contribuente di iniziare o proseguire il contenzioso tributario. D'altro canto, detta facoltà di iniziare o proseguire il contenzioso riguardo i singoli crediti inseriti nel piano di concordato preventivo (meglio, le azioni riguardanti l'an e il quantum di detti crediti, eccetto le azioni esecutive e cautelari) è riconosciuta ad ogni creditore, come risulta dal disposto dell'art. 168 L.F.

Riguardo la dimostrata facoltatività della transazione fiscale, conclude poi la Corte di Cassazione osservando: «La ritenuta obbligatorietà della transazione fiscale, intesa come necessario interpello dell'erario, pur in presenza della volontà del debitore di non voler accettare di pagare un debito superiore a quello già considerato nella proposta presuppone la dimostrazione dell'esistenza di un interesse concreto e degno di tutela dell'Amministrazione ad essere comunque sollecitata a svolgere le attività previste dall'art. 182 ter, interesse che non è dato ravvisare, posto che

⁸⁰ G. La Croce, *La transazione fiscale*, Milano, 2011, 60.

⁸¹ Nella giurisprudenza di merito, si sono pronunciati nello stesso senso Trib. Bologna, decr. 26/10/2006; Trib. Milano, decr. 25/10/2007, n. 13728, disponibile all'indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/1098.pdf>; Trib. Roma, decr. 27/01/2009, disponibile all'indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/1500.php>; Trib. Mantova, decr. 26/02/2009, disponibile all'indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/1641.pdf>; Trib. Monza, decr. 07/04/2009 disponibile all'indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/2059.pdf>; Trib. La Spezia, decr. 02/07/2009, disponibile all'indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/1883.pdf>; Corte d'appello Genova, decr. 16/2/2009, disponibile all'indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/1971.pdf>; Corte d'appello Firenze, decr. 13/04/2010, disponibile all'indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/1947.pdf>; Corte di appello Torino, decr. 23/04/2010 disponibile all'indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/2314.pdf>; Trib. Salerno, decr. 09/11/2010 disponibile all'indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/2506.pdf>; Trib. Ravenna, 19/01/2011 disponibile all'indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/2924.pdf>; Trib. Bergamo, decr. 10/02/2011, disponibile all'indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/5038.pdf>;

l'ufficio, pur in assenza dell'interpello, non viene minimamente pregiudicato nel suo diritto di evidenziare compiutamente le sue pretese (anche in sede di adunanza e ai fini del voto) e di perseguirne l'accertamento prima e il soddisfacimento poi. Né vale, infine, il richiamo al principio dell'indisponibilità del credito tributario dal momento che tale indisponibilità esiste nella misura in cui la legge non vi deroghi e non sono certo estranee all'ordinamento ipotesi di rinuncia dell'Amministrazione all'accertamento (condoni c.d. tombali)».

La citata Cass. sent. n. 22931/2011, risolta nel senso della facoltatività la questione relativa alla transazione fiscale, affronta e risolve in modo altrettanto netto un'altra rilevante questione di diritto intertemporale relativa alla falcidiabilità dell'IVA.

Come già anticipato⁸², nel testo vigente nel 2006 l'art. 182-ter sembrava consentire la falcidiabilità del credito IVA, assimilato agli altri crediti tributari, prevedendo per il primo, tramite norma generale riguardante tutti i crediti, l'unica garanzia che il grado di soddisfazione in percentuale assicurata ai crediti tributari (compreso quello per IVA) non fosse inferiore a quello riconosciuto ad altri crediti assistiti dalle medesime cause legittime di prelazione. Il punto invero era già discusso, poiché taluni interpreti⁸³ erano giunti ad escludere comunque la falcidia concordataria per il credito IVA mediante la riconduzione dello stesso all'alveo dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, come tale non disponibili da parte del legislatore italiano in ossequio alle norme comunitarie. Ma l'opinione prevalente, tanto in dottrina⁸⁴ quanto in giurisprudenza⁸⁵, ammetteva la falcidia del credito IVA, rigettando l'esposta qualificazione quale risorsa propria dell'Unione europea e facendo altresì leva sia sul tenore letterale dell'allora art. 182-ter sia sulla ratio dell'istituto che sarebbe stata fortemente depotenziata dalla esclusione dell'IVA.

Con il D.L. n. 185/2008, il legislatore ha posto fine alle dispute interpretative, escludendo sempre la falcidia del credito IVA ed ammettendone la sola dilazione di pagamento. Sembrerebbe dunque, da una interpretazione letterale delle norme succedutesi nel tempo, che fino al 28 novembre 2008 si potesse prevedere la falcidia del credito IVA, esclusa invece a partire dal 29 novembre 2008 per effetto dell'emanazione del D.L. n. 185/2008.

⁸² Al par. 2.2, Sez. I del presente lavoro.

⁸³ Cfr. S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale. Aspetti sostanziali*, cit. 3021, la cui opinione è rimasta isolata. Nello stesso senso anche Trib. Piacenza, decr. 01/07/2008, disponibile all'indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/1325.php>.

⁸⁴ Cfr. L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1078; V. ZANICHELLI, *La transazione fiscale (art. 182-ter)*, cit., 358.

⁸⁵ Cfr. Trib. Milano, decr. 10/04/2008, disponibile all'indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/1214.pdf>; Corte d'appello di Milano, decr. 14/05/2008, disponibile all'indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/1240.pdf>, sebbene in forma implicita; Trib. Pavia, decr. 08/10/2008, disponibile all'indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/1361.php>; Trib. Pescara, decr. 02/12/2008, disponibile all'indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/1630.php>.

Questa piana conclusione è stata tuttavia contraddetta dalla Corte di Cassazione nelle citate sentt. n. 22931 e 22932 del 2011. Il Supremo collegio ha osservato come il D.L. n. 185/2008 «si ponga su di un piano di continuità con il primitivo dettato legislativo (per l’analogo rapporto tra riforma e decreto correttivo: Cass. civ. sent. n. 22150/10) chiarendone e confermandone l’interpretazione», con la conseguenza che anche la primigenia stesura della norma andava intesa come riferita all’IVA, considerando il richiamo al tributo come risorsa riferito non già al gettito effettivo (venendo in realtà il contributo per IVA calcolato prescindendo da questo), bensì alla specie di tributo individuata quale parametro per il trasferimento di risorse all’Unione europea.

Ma, a fortiori, il Supremo collegio sviluppa un’altra argomentazione nel senso dell’ultrattività del D.L. n. 185/2008. La Corte di Cassazione qualifica la norma che esclude la falcidia dell’IVA come una norma di diritto sostanziale e non di diritto processuale, che come tale «attiene al trattamento dei crediti nell’ambito dell’esecuzione concorsuale dettata da motivazioni che attengono alla peculiarità del credito e prescindono dalle particolari modalità con cui si svolge la procedura di crisi.». Da ciò consegue – ad avviso dei giudici di legittimità – che la non falcidiabilità del credito IVA è precetto valido non solo nella peculiare procedura della transazione fiscale ma anche nell’ambito del concordato preventivo senza transazione fiscale, costituendo nei fatti un limite al contenuto della proposta di concordato preventivo. Detta conclusione, nell’argomentazione del Supremo collegio, è suffragata dalla constatazione che diversamente opinando il legislatore lascerebbe alla mera discrezionalità dell’imprenditore in crisi di decidere se sottoporsi all’onere dell’integrale soddisfazione del credito IVA nell’ambito della transazione fiscale (godendo degli effetti rafforzati del consolidamento fiscale e della cessazione delle liti) oppure scegliere liberamente la misura della falcidia del credito IVA in un piano di concordato senza transazione fiscale, rinunciando ai richiamati effetti rafforzati, obbligandosi così a soddisfare il credito IVA solo nei limiti del valore dei beni sui quali insiste il privilegio generale che lo accompagna ex art. 2752 c.c. L’intangibilità del credito IVA sussiste dunque – ad avviso della Corte di Cassazione – sia nel concordato preventivo con transazione fiscale sia nel concordato preventivo senza transazione fiscale (come nel caso di specie rimesso alla Corte).

Di recente, il principio di diritto qui riassunto è stato criticato in modo convincente, oltre che disatteso, da talune pronunce di merito, tra le quali si segnalano Trib. Varese, decr. 30/06/2012⁸⁶ e Trib. Como, decr. 28/01/2013⁸⁷; entrambi i Tribunali hanno ritenuto «ammissibile la falcidia del credito Iva e per ritenute previdenziali al pari di tutti gli altri crediti muniti di privilegio generale, con l’unico limite sancito dall’articolo 160, comma 2, legge fallimentare, ivi compreso quello del rispetto dell’ordine delle cause legittime di prelazione.» (così Trib. Como). I giudici

⁸⁶ Disponibile all’indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/7477.pdf>

⁸⁷ Disponibile all’indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/8561.pdf>.

di primo grado sono giunti a tale conclusione confutando l'asserita natura sostanziale della norma introdotta dal D.L. n. 185/2008 che esclude la falcidia dell'IVA nella transazione fiscale. Secondo i giudici di legittimità, la natura sostanziale della norma in parola la qualifica quale norma disciplinante il trattamento dei crediti IVA nell'ambito della procedura concorsuale, tenuto conto della peculiare natura del credito stesso ed a prescindere dalle singole modalità di svolgimento della procedura di crisi.

Osservano in chiave critica i giudici di primo grado che qualificando la norma in oggetto quale norma sostanziale relativa al trattamento del credito IVA ed alla sua collocazione nella procedura, essa finirebbe per spiegare effetto oltre l'ambito della transazione fiscale e del concordato preventivo, operando anche nelle procedure esecutive individuali: la disparità di trattamento tra creditori che ne deriverebbe appare non giustificabile alla luce degli obblighi comunitari legati all'IVA.

Ancora, il Trib. Varese osserva che il carattere eccezionale della norma, che confina la sua operatività nella sua sedes materiae (quella della transazione fiscale), si ricava dal confronto con i principi generali in materia di responsabilità patrimoniale, pure richiamati dalla disciplina del concordato preventivo. In particolare, la regola della inalterabilità della cause legittime di prelazione, sancita dall'art. 2741 c.c., è chiaramente richiamata dall'art. 160, comma 2, L.F., ma finisce per essere stravolta qualora si accetti la tesi dei giudici di legittimità della infalcidiabilità del credito IVA in qualsiasi procedura ed esecuzione. Prevedere il pagamento integrale del credito IVA in qualsiasi procedura, sebbene il privilegio che lo accompagna è collocato al 19° posto dall'art. 2778 c.c., significa stravolgere le cause legittime di prelazione poiché vengono pregiudicate le ragioni dei crediti dotati di privilegio di rango poziore rispetto al privilegio del credito IVA⁸⁸. È questo un risultato giudicato inaccettabile dal Trib. Varese che, preso atto della inderogabilità della regola della inalterabilità delle cause legittime di prelazione, ritiene che la regola della infalcidiabilità del

⁸⁸ In giurisprudenza, ma soprattutto in dottrina, si è tuttavia affermata una corrente di pensiero secondo la quale proprio l'art. 182-ter consentirebbe di procedere al soddisfacimento dei crediti di rango inferiore anche se quelli di rango poziore siano stati soddisfatti in misura parziale, purché vi sia una misura decrescente di soddisfacimento di tutti i creditori. Per queste argomentazioni, cfr. App. Torino, 14 ottobre 2010, *Foro it.*, Rep. 2011, voce *Concordato preventivo*, n. 125; F. SANTANGELI, *Auto ed etero tutela dei creditori nelle soluzioni concordate delle crisi d'impresa*, in *Dir. fall.*, 2009, I, 620; G. PERACIN, *Concordato preventivo e cessio bonorum con classi. Trattamento dei creditori privilegiati generali e inquadramento giuridico dei «vantaggi differenziali»*, in *Dir. fall.*, 2011, I, 48; F. GUERRERA, *Struttura finanziaria, classi dei creditori e ordine delle prelazioni nei concordati delle società*, in *Dir. fall.*, 2010, I, 720; V. CALANDRA BONAURA, *Intervento*, in A. Jorio (a cura di), *Il nuovo diritto delle crisi d'impresa*, Giuffrè, Milano, 2009, 20; P. GENOVIVA, *La relazione del professionista ex art. 160 L. fall. ed il trattamento dei creditori prelatizi nel difficile percorso del nuovo concordato preventivo*, in *Fall.*, 2011, 358; S. AMBROSINI, *Il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Trattato di diritto commerciale*, diretto da G. Cottino, XI, 1, Cedam, Padova, 2008, 58; con qualche perplessità, A. JORIO, *Il concordato preventivo: struttura e fase introduttiva*, in A. Jorio-M. Fabiani (diretto da), *Il nuovo diritto fallimentare. Novità ed esperienze applicative a cinque anni dalla riforma*, Zanichelli, Bologna, 2010, 984.

credito IVA debba essere correttamente qualificata quale norma eccezionale, come tale applicabile solo nel suo alveo naturale, la transazione fiscale, e insensibile ad applicazioni analogiche o di sistema.

Più corretto è dunque interpretare la regola della infalciabilità del credito IVA come una regola peculiare che si innesta nell'altrettanto peculiare rapporto dialettico che si instaura tra imprenditore e fisco nell'ambito della procedura di transazione fiscale.

«Ritiene, quindi, il Collegio (del Trib. Como, ndr) che possa, almeno astrattamente, seguirsi la tesi secondo la quale il trattamento dell'IVA e delle ritenute previdenziali operato nella sola transazione fiscale trovi giustificazione nella scambio tra erario o enti previdenziali e debitore proponente che è tipica dell'istituto in questione, laddove nell'ambito concordatario può astrattamente ritenersi ammissibile la falcidia del credito in questione al pari di tutti gli altri crediti muniti di privilegio generale, con l'unico limite sancito dall'art. 160, II comma, l. fall. e, in particolare, con il vincolo del rispetto dell'ordine delle cause legittime di prelazione.».

Il Trib. Como, poi, ritiene la sua conclusione confortata dall'assunto per cui il credito IVA, essendo un credito privilegiato assistito da un privilegio generale sui mobili, sarà comunque soddisfatto in via prioritaria rispetto ai crediti in chirografo mediante il ricavato della vendita dei beni patrimoniali sui quali insiste il privilegio e fino a concorrenza dello stesso; nel caso di incapienza del valore di detti beni, la falcidia si renderebbe possibile così come la contestuale soddisfazione in percentuale dei crediti chirografari potrebbe essere assicurata solo mediante nuova finanza⁸⁹.

Le medesime conclusioni, avvalorate altresì da una lettura costituzionalmente orientata degli artt. 160 e 182-ter L.F., oltre che rispettosa dell'organico, inderogabile e sistematico ordine delle cause legittime di prelazione, sono state altresì rassegnate, da ultimo, da Trib. Cosenza, decr. 29/05/2013⁹⁰.

Nel senso del divieto di applicazione analogica al concordato preventivo della infalciabilità del credito IVA previsto dall'art. 182-ter si è espressa anche la Corte di appello Genova, decr. n. 132 del 10/07/2013⁹¹.

Queste conclusioni sono state però contrastate da altre pronunce di merito che hanno «alzato il tiro», qualificando la norma che sancisce la non falciabilità del credito IVA quale espressiva di un principio di ordine pubblico economico internazionale, come tale inderogabile. Si tratta dell'argomento propugnato dal Trib.

⁸⁹ Così testualmente Trib. Como decr. 28/01/2013 «A tale ultimo riguardo, infatti, va rilevato come, quand'anche si addivenga a sostenere che il credito IVA possa essere fatto oggetto di falcidia nel piano concordatario, la natura privilegiata generale del credito medesimo comporta che ogni elemento patrimoniale debba essere destinato al soddisfacimento prioritario della stesso e, quindi, preclude che possa essere riconosciuta ai crediti chirografari alcuna percentuale di soddisfacimento ove non sia prevista l'erogazione di nuova finanza, ipotesi qui astrattamente verificatasi per effetto della promessa erogazione...».

⁹⁰ Disponibile all'indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/9062.pdf>.

⁹¹ Disponibile all'indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/9358.pdf>

Vicenza, decr. 27/12/2012⁹², il quale ritiene che «tale interpretazione trovi oggi pieno avallo nell'art. 7, co. 1, L. 27 gennaio 2012 n. 3, come modificata dal D.L. 18 ottobre 2012 n. 179, conv. in L. 17 dicembre 2012 n. 221, secondo il quale, nella procedura di composizione della crisi da sovraindebitamento, con riferimento alla possibilità di stipulare un accordo con i creditori dell'imprenditore non fallibile o del consumatore non imprenditore, "In ogni caso, con riguardo ai tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, il piano può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento.", cosicché tale norma, prevista per il concordato "minore", può essere intesa come di interpretazione autentica delle norme (art. 182-ter, co. 1, l.f.) sul concordato "maggiore"». Di quest'ultimo avviso sono Trib. Padova, decr. 30/05/2013⁹³, Trib. Brescia, sez. spec. impresa, decr. 11/06/2013⁹⁴.

Si tratta invero di conclusione che enfatizza eccessivamente i vincoli derivanti dalla normativa comunitaria in materia di gettito IVA, tanto da qualificare erroneamente come «principio di ordine pubblico economico internazionale» quello della non falcidiabilità del credito IVA, principio che invece nessuna influenza subisce dalle norme comunitarie e che rappresenta una scelta libera, discrezionale ed «eccezionale» del legislatore nazionale.

3. – L'articolazione del contenuto della proposta di transazione deve essere ricavata fra le righe dell'art. 182-ter. In estrema sintesi, la norma prevede che il contribuente possa proporre il pagamento parziale dei tributi, dei contributi previdenziali ed assistenziali e dei relativi accessori, la dilazione del pagamento nonché il pagamento in percentuale del proprio debito, oppure richiedere la concessione di particolari scadenze agevolate (tempi di pagamento) ed impegnarsi a fornire eventuali garanzie al fisco. Sono esclusi dalla proposta di pagamento parziale l'IVA e le ritenute alla fonte operate e non versate: per questi debiti tributari è possibile richiedere la sola dilazione di pagamento.

In via di premessa, occorre osservare che la proposta di transazione fiscale può, ma non deve, avere per oggetto tutti i rapporti tributari del contribuente istante. In altre parole, il contribuente sarà libero di proporre la transazione per tutti i debiti tributari pendenti o solo per alcuni di essi, basando la propria scelta su proprie libere valutazioni, anche di mera convenienza economica, che tuttavia non dovranno costituire oggetto di comunicazione né agli uffici fiscali, né agli organi della procedura, forse solo ai creditori riuniti nell'adunanza di cui all'art. 174 L.F. Il contribuente potrà decidere, ad esempio, di non inserire nella proposta di transazione

⁹² Disponibile all'indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/8382.pdf>. Nello stesso senso anche Trib. Vicenza, decr. 18/04/2013, disponibile all'indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/9179.pdf>.

⁹³ Disponibile all'indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/9848.pdf>

⁹⁴ Disponibile all'indirizzo internet <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/9119.pdf>

alcuni tributi perché valuta di poter vittoriosamente impugnare eventuali accertamenti o contestazioni e relative sanzioni da parte del fisco. Ancora, il contribuente potrà ritenere più conveniente decidere di sottoporre parte dei propri debiti tributari alle regole ordinarie del concordato preventivo, alla stregua di qualsiasi altro suo debito. Inoltre, il contribuente potrà ritenere conveniente evitare il cd. consolidamento fiscale connesso alla procedura di transazione fiscale e la conseguente cristallizzazione dei debiti tributari che ne deriva o ancora potrà valutare di non dover porre rimedio alle liti pendenti con l'Amministrazione finanziaria in quanto è certo della fondatezza delle proprie ragioni e della conclusione a proprio favore del contenzioso.

E' abbastanza ovvio che i crediti tributari e contributivi potenzialmente ammissibili a transazione fiscale, ma di fatto esclusi dalla proposta, seguiranno le sorti ordinarie di tutti gli altri crediti, pur con le loro legittime cause di prelazione, nell'ambito della procedura di concordato preventivo⁹⁵.

Tale conclusione trova fondamento in diverse osservazioni.

In primo luogo, si è osservato che non tutti i tributi sono ammessi alla particolare procedura della transazione fiscale: già le intenzioni del legislatore delegato indicavano che per i restanti tributi il creditore tributario dovesse essere assoggettato all'ordinaria procedura.

In secondo luogo, rileva un argomento letterale non trascurabile; l'art. 182-ter, comma 1, stabilisce che il contribuente «può proporre» e non «deve proporre» la transazione fiscale, sicché è da escludersi che egli sia obbligato a seguire tale procedura.

Esiste in altre parole una sostanziale alternatività tra la procedura ordinaria di concordato preventivo e la sub-procedura della transazione fiscale per i tributi rientranti nel campo di applicazione della nuova transazione fiscale; per quelli che restano fuori da tale ambito, resta l'assoggettamento obbligato alla procedura ordinaria di concordato preventivo⁹⁶.

Passando più specificamente al contenuto, la transazione può contenere la proposta di pagamento parziale dei tributi e dei relativi accessori; in tal caso, è evidente il contenuto remissorio della proposta e la natura prettamente transattiva dell'accordo.

Importanti sono le implicazioni sistematiche di tale previsione normativa: sembra difatti chiaramente confermata la tesi che propugna la definitiva acquisizione al diritto tributario del principio della sostanziale disponibilità dell'obbligazione tributaria da parte dell'Amministrazione finanziaria. Questa, se lo reputa proficuo ed economicamente conveniente in relazione alla situazione patrimoniale e finanziaria, è autorizzata, seppur con le garanzie procedurali e formali della transazione fiscale ex

⁹⁵ Unanime in tal senso sono le conclusioni della dottrina; cfr. sul punto L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1079; implicitamente, L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 2568 ss.; G. MARINI, *Commento sub art. 182-ter*, cit., 1116 ss.

⁹⁶ Cfr. L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1079.

art. 182-ter L.F., a rinunciare a parte della pretesa tributaria. D'altro canto, è doveroso osservare che tale asserita disponibilità dell'obbligazione tributaria rimane pur sempre circoscritta nell'ambito applicativo di una disposizione a carattere eccezionale, non suscettibile di applicazione analogica alle altre norme in materia di riscossione tributaria.

La proposta di transazione può avere, secondo la lettera della norma, anche contenuto meramente dilatorio, potendo il contribuente proporre delle scadenze più agevoli e distribuite nel tempo per onorare il proprio debito tributario. Sembra plausibile ritenere che, data la natura eccezionale della norma di cui all'art. 182-ter, le dilazioni di pagamento nella forma della rateizzazione accordabile al contribuente possano prevedere tempi, condizioni e modalità derogatorie rispetto alla disciplina ordinaria della rateizzazione nel pagamento dei tributi di cui all'art. 19 del D.P.R. 602/73. L'assoluto silenzio della norma in commento sul punto permette così di recepire senza alcun dubbio di smentita un risultato interpretativo cui la dottrina era pervenuta già nel vigore della precedente disciplina della transazione dei ruoli, nonostante questa limitasse la deroga delle clausole transattive a contenuto dilatorio alle sole condizioni dei commi 1 e 2 del citato art. 19⁹⁷.

Resta inteso che la proposta di transazione possa avere un contenuto misto, in parte remissorio ed in parte dilatorio.

Un particolare aspetto concerne poi la fattibilità del piano di concordato cui si aggiunge la proposta di transazione fiscale. L'art. 161 L.F. prescrive che il piano debba essere accompagnato da una dettagliata e ben elencata documentazione integrativa, ma, soprattutto, che lo stesso sia accompagnato da una relazione redatta da un professionista (che possieda i requisiti professionali per essere nominato curatore fallimentare) la quale attesti la veridicità dei dati contabili indicati nei documenti ed, in particolare, la fattibilità del piano medesimo⁹⁸. A parere di chi scrive, pur nel silenzio della norma, l'attestazione del professionista dovrà tener conto anche del peso e della rilevanza dell'importo del credito tributario per il quale è stata richiesta la transazione, anche se la fattibilità o, meglio sarebbe dire, l'accettabilità della proposta di transazione fiscale è oggetto di una autonoma valutazione da parte dell'Amministrazione finanziaria. Certamente questo rilievo introduce un certo margine di incertezza circa la fattibilità del piano di concordato preventivo; ciò in quanto la valutazione dell'accettabilità della transazione fiscale è pur sempre parziale e limitata agli interessi ed all'angolo visuale del fisco e non a quello dell'intero ceto creditorio.

⁹⁷ Cfr., fra gli ultimi, M. T. MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase di riscossione del tributo*, cit., 492 ss. e, in particolare, 519 ss.

⁹⁸ Sulle complesse implicazioni in termini di responsabilità del professionista e, soprattutto, in termini di rimodulazione dei poteri di controllo dell'autorità giudiziaria in ordine alla fattibilità del piano, cfr. le acute osservazioni di D. GALLETI, *Commento sub art. 160*, cit., 2284 ss.; G. GIANNELLI, *Concordato preventivo, accordi di ristrutturazione dei debiti, piani di risanamento dell'impresa nella riforma delle procedure concorsuali. Prime riflessioni*, cit., 1156 ss.

4. – Una novità assoluta della novellata disciplina del concordato preventivo è la possibilità per il debitore istante di prevedere nel piano di concordato una suddivisione del proprio ceto creditorio in classi, individuate secondo posizione giuridica ed interessi economici omogenei (l'art. 160, lett. c)) nonché prevedere trattamenti differenziati fra creditori appartenenti a classi diverse (l'art. 160, lett. d)).

La suddivisione dei creditori in classi risponde alla logica, prettamente privatistica, di tener conto delle diverse esigenze e priorità dei creditori, accordando loro adeguati trattamenti differenziati proprio in ragione delle loro singole e peculiari situazioni: si potranno così soddisfare, ad esempio, tanto quei creditori aventi interesse a monetizzare in tempi brevi ed in misura diversa dall'originario ammontare il loro credito quanto quei creditori che seguono una strategia di recupero in tempi più lunghi e sono disposti a concedere dilazioni di pagamento più lunghe pur di recuperare un maggiore importo del credito.

La formazione delle classi deve avvenire tenendo conto della posizione giuridica e degli interessi economici omogenei; si tratta invero di criteri apparentemente circostanziati, ma nei fatti alquanto ampi ed il cui contenuto deve essere ricavato in via interpretativa⁹⁹.

Ad ogni modo, l'obiettivo di fondo nella formazione delle classi secondo i criteri sopra esposti dovrebbe essere, secondo autorevole dottrina¹⁰⁰, quello di favorire l'approvazione del concordato preventivo, eliminando o circoscrivendo la condotta opportunistica di taluni creditori il cui interesse rispetto al piano è neutro ma che con il loro atteggiamento, in un concordato senza classi, potrebbero compromettere l'approvazione stessa del piano di concordato e la conseguente salvezza dell'impresa in crisi.

Posto che la formazione delle classi può rispondere teoricamente a qualsiasi logica, purché compatibile con i due parametri legislativi, e portare alla più disparata articolazione di classi di creditori, appare abbastanza verosimile sostenere che l'Amministrazione finanziaria o gli Enti previdenziali potrebbero costituire una sola classe di creditori atteso che in ossequio ai due criteri discretivi positivamente previsti, la posizione giuridica e agli interessi economici omogenei ricorrono, mentre risulta difficile individuare creditori latamente assimilabili al fisco o agli enti previdenziali.

5. – La novità della suddivisione in classi del ceto creditorio ha fin da subito posto il quesito circa il tipo di trattamento che potesse essere riservato a quelle classi composte da creditori assistiti da una causa legittima di prelazione. In altre parole, ci

⁹⁹ Sulle problematiche connesse alla formazione delle classi di creditori nel concordato preventivo, cfr. fra i tanti, D. GALLETI, *Commento sub art. 160*, cit., 2284 ss.; G. GIANNELLI, *Concordato preventivo, accordi di ristrutturazione dei debiti, piani di risanamento dell'impresa nella riforma delle procedure concorsuali. Prime riflessioni*, cit., 1156 ss.

¹⁰⁰ Cfr. D. GALLETI, *Commento sub art. 160*, cit., 2286 ss.

si è chiesti, già dopo l'entrata in vigore del legge n. 80/2005 (che ha riscritto il testo dell'art. 160 L.F.), se nel nuovo concordato preventivo il piano potesse prevedere un'eventuale falciatura del credito privilegiato. Quesito di non poco momento, di grande rilevanza sistematica e di notevole impatto applicativo, fortemente alimentato dalla scadente tecnica legislativa e dall'assenza di coordinamento sistematico fra norme; tanto da stimolare poi l'intervento correttivo contenuto nel d.lgs. n. 169/2007, che ha introdotto il nuovo comma 2 dell'art. 160, tuttora vigente.

La corretta comprensione della ratio sottesa all'attuale testo della norma richiamata passa attraverso la necessaria ricognizione dei problemi esegetici posti dalla prima versione del testo normativo nonché delle soluzioni interpretative di tipo sistematico offerte dal disposto dell'art. 182-ter.

I dati normativi su cui la discussione si è sviluppata sono i seguenti:

a) l'art. 160 L.F., che nel testo vigente nel 2006 indicava un contenuto amplissimo per il piano di concordato preventivo, introducendo ex novo la possibilità di suddividere il ceto creditorio in diverse classi omogenee per posizione giuridica ed interessi economici dei componenti, destinatarie di un trattamento differenziato fra loro, ma comune ai membri della medesima classe nel rispetto del principio della par condicio creditorum, operante così all'interno di ogni singola classe;

b) l'art. 177, comma 3 (attuale comma 2, dal 2008), L.F., che relativamente alle modalità di esercizio del diritto di voto nell'adunanza dei creditori ribadisce il noto principio secondo il quale il voto non è riconosciuto ai creditori privilegiati, a meno di una loro rinuncia al privilegio, che può essere anche solo parziale, precisando altresì che tale rinuncia rileva ai soli fini del voto in adunanza e non è dotata di valenza generale;

c) l'art. 124, comma 3, L.F., che, nell'ambito del concordato fallimentare, consentiva (e tuttora consente) espressamente l'inserimento nel piano di concordato della previsione di trattamenti differenziati anche per i creditori muniti di diritto di prelazione, con l'unica cautela che il piano preveda una soddisfazione «in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della loro collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di vendita (poi, dal 2008, liquidazione), avuto riguardo al valore di mercato attribuibile al cespite o al credito oggetto della garanzia (poi, dal 2008, ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione [...]). Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione.»;

d) l'art. 182-ter, nel testo vigente nel 2006, che, con disposizione sibillina, consentiva il pagamento in percentuale dei crediti tributari assistiti da privilegio in misura non inferiore a quella accordata a crediti privilegiati dello stesso rango o di rango inferiore.

Il primo dato ritraibile dalla ricognizione delle fonti normative è la mancanza di un loro coordinamento organico che ha generato zone d'ombra sulle quali è risultato difficile fare luce.

Proprio la disposizione in materia di transazione fiscale accresceva la problematicità dell'interpretazione sistematica e poneva ancor più in risalto il segnalato problema ermeneutico.

In un primo momento, la dottrina prevalente si era orientata nel senso di escludere la falcidia dei creditori privilegiati, ritenendo insufficienti gli elementi di novità contenuti nella legge n. 80/2005 e sottolineando la valenza ostativa del disposto dell'art. 177, comma 3, lasciato inalterato dalla riforma, in base al quale i creditori privilegiati non hanno diritto al voto salvo che rinuncino al privilegio¹⁰¹.

Detta interpretazione è stata tuttavia messa in discussione dalla riforma organica del 2006 che ha novellato il testo dell'art. 124 L.F. ed ha introdotto ex novo l'art 182-ter.

L'art. 124, al comma 3, statuisce che nell'ambito della procedura di concordato fallimentare il piano proposto dal debitore possa prevedere il pagamento parziale dei creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca. La falcidia del creditore munito di una causa legittima di prelazione deve essere tuttavia accompagnata dalla cautela che il piano assicuri una soddisfazione del credito di importo comunque non inferiore a quello realizzabile dalla vendita a prezzi correnti del bene su cui insiste la causa di prelazione. In altre parole, per il creditore prelazio il pagamento parziale deve essere equivalente, nella misura, alla soddisfazione assicurata dall'escussione sul bene oggetto della causa di prelazione.

La dottrina giuscommercialistica prevalente¹⁰² ha riconosciuto a questa previsione un valore sistematico, in quanto si è ritenuto che questa norma enunci un

¹⁰¹ Cfr. per tale impostazione L. PANZANI, *Il D.L. 35/2005, la legge 14 maggio 2005, n. 80 e la riforma della legge fallimentare*, in www.fallimentonline.it; nello stesso senso L. GUGLIELMUCCI, *La riforma in via d'urgenza della legge fallimentare*, Giappichelli, Torino, 2005, 72; S. PACCHI, *L'adunanza dei creditori*, AA. VV., a cura di S. Pacchi, *Il nuovo concordato preventivo*, Giuffrè, Milano, 2005, 209-210; U. DE CRESCIENZO – L. PANZANI, *Il nuovo diritto fallimentare*, Giuffrè, Milano, 2005, 25-27; S. AMBROSINI, *Commento all'art. 160*, cit., 34 ss.; G. CANALE, *Il nuovo concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2005, 897 ss.; M. FERRO, *I nuovi strumenti di regolazione negoziale dell'insolvenza e la tutela giudiziaria delle intese fra debitore e creditori: storia italiana della timidezza competitiva*, in *Fall.*, 2005, 592; G. BOZZA, *Le condizioni soggettive e oggettive del nuovo concordato*, in *Fall.*, 2005, 952, nonché, pur con qualche apertura, D. GALETTI, *Il nuovo concordato preventivo: contenuto del piano e sindacato del Giudice*, in *Giur. comm.*, 2006, II, 923 ss.; in termini possibilisti si sono fin dall'inizio espressi, seppur dubitativamente, M. R. GROSSI, *La riforma della legge fallimentare*, Giuffrè, Milano, 2005, 132 e P.G. DEMARCHI, *Commento all'art. 177*, in S. Ambrosini – P.G. Demarchi, *Il nuovo concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, cit., 123 ss.

¹⁰² Decisamente nel senso dell'ammissibilità di pagamenti parziali a beneficio del ceto privilegiato P.F. CENSONI, *Il "nuovo" concordato preventivo*, in *Giur. comm.*, 2005, I, 736; G. GIANNELLI, *Concordato preventivo, accordi di ristrutturazione dei debiti, piani di risanamento dell'impresa nella riforma delle procedure concorsuali. Prime riflessioni*, cit., 1162; G.U. TEDESCHI, *Il concordato preventivo diventa più ampio ed accessibile*, in *Dir. prat. fall.*, 2006, 25; L. MANDRIOLI, *Il piano di ristrutturazione nel concordato preventivo tra profili giuridici ed aspetti aziendalistici*, in *Fall.*, 2005, 1337 ss., e soprattutto C. FERRI, *I crediti privilegiati nella disciplina del nuovo concordato preventivo*, in *Fall.*, 2006, 695 ss.; ID., *Classi di creditori e poteri del giudice nel giudizio di omologazione del "nuovo" concordato preventivo*, in *Giur. comm.*, 2006, I, 556 ss.; in giurisprudenza cfr. Trib. Torino, 17

principio di carattere generale, ormai immanente alla disciplina delle procedure concorsuali, secondo il quale in sede di piano di concordato, sia esso fallimentare o preventivo, è ammessa la falcidia dei crediti privilegiati (rectius, muniti di una causa legittima di prelazione).

Si è sostenuto quindi che la regola introdotta dall'art. 124, comma 3, L.F. sia suscettibile di applicazione analogica al concordato preventivo, in virtù della segnalata lacuna normativa e delle forti affinità fra concordato preventivo e concordato fallimentare¹⁰³. Si è ancora sostenuto che tale disposizione è applicabile al concordato preventivo anche sulla scorta dell'argomento a fortiori, atteso che, se detta falcidia è prevista in ambito fallimentare, a maggior ragione dovrebbe essere ammessa nel caso di una procedura concepita per risolvere situazioni di crisi.

L'unico accorgimento da adottare nella sostenuta applicazione analogica consisteva nel tenere presente che comunque i trattamenti differenziati fra classi di creditori non possono avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione^{104 105}.

Queste conclusioni, basate sull'interpretazione sistematica della norme prettamente concorsuali, hanno trovato poi ulteriore conferma e rafforzamento nella novella costituita dall'art. 182-ter in tema di transazione fiscale¹⁰⁶.

novembre 2005, in *Giur. it.*, 2006, 514, nonché in *Fall.*, 2006, 691, con commento critico di C. FERRI, cit.; nel medesimo senso Trib. Sulmona, 6 giugno 2005, *ivi*, 2005, 1402; Trib. Salerno, 3 giugno 2005, in *Giur. it.*, 2006, 559, con nota, favorevole sul punto, di G. CANALE, *Orientamenti e disorientamenti nelle prime interpretazioni giurisprudenziali sul nuovo concordato preventivo*; Trib. Messina, 29 dicembre 2005, in *Fall.*, 2006, 678.

¹⁰³ Cfr. S. AMBROSINI, *La domanda di concordato preventivo, l'ammissione alla procedura e le prerogative del tribunale*, in *La riforma della legge fallimentare. Profili della nuova disciplina*, cit., 323-324, nota 3.

Nel medesimo senso v. L. GUGLIELMUCCI, *Diritto fallimentare. La nuova disciplina delle procedure concorsuali giudiziali*, cit., 327; favorevole al ricorso all'interpretazione analogica anche M. CAFFI, *Il concordato preventivo*, in *Il diritto fallimentare riformato. Commentario sistematico*, a cura di G. Schiano di Pepe, Cedam, Padova, 2006, 637-638.

¹⁰⁴ Cfr. G. GIANNELLI, *Concordato preventivo, accordi di ristrutturazione dei debiti, piani di risanamento dell'impresa nella riforma delle procedure concorsuali. Prime riflessioni*, cit., 1156 ss.;

¹⁰⁵ Sul tema della soddisfazione parziale di un credito assistito da privilegio, anche quando lo stesso consista in un privilegio generale ex art. 2746 c.c. e sul delicato questioni interpretative, cfr. G. RACUGNO, *Concordato preventivo, accordi di ristrutturazione e transazione fiscale. Profili di diritto sostanziale*, in V. Buonocore – A. Bassi, (diretto da), *Trattato di diritto fallimentare*, I, Cedam, Padova, 2010, 494; P.F. CENSONI, *I diritti di prelazione nel concordato preventivo*, in *Giur. comm.*, 2009, I, 32; G. BOZZA, *Il trattamento dei crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *Fall.*, 2012, 380; S. PACCHI – L. D'ORAZIO – A. COPPOLA, *Il concordato preventivo*, in A. Didone (a cura di), *Le riforme della legge fallimentare*, Utet, Torino, 2009, 1792. Prima delle modifiche del 2007, invece, non lo si reputava possibile, v., Cass. 22 marzo 2010, n. 6901, *Foro it.*, Rep. 2010, voce *Concordato preventivo*, n. 118; ed ancor oggi, su questa posizione, G. LO CASCIO, *Il concordato preventivo*, Giuffrè, Milano, 2011, 202.

¹⁰⁶ La tesi fondata sul disposto dell'art. 182-ter è stata propugnata più convintamente, oltre che da P.G. DEMARCHI, *Quella svolta nel concordato preventivo: creditori privilegiati verso la deminutio*, in *Dir. e Giust.*, 2006, 97 ss., anche da S. SCOVAZZO, *Il trattamento dei creditori privilegiati nel concordato preventivo*, in *La riforma della legge fallimentare. Profili della nuova disciplina*, cit., 330, il quale

Tale disposizione, invero non particolarmente felice nella sua formulazione ed articolazione, dopo aver previsto al primo comma, primo periodo, la possibilità del pagamento parziale dei soli crediti tributari aventi natura chirografaria, al terzo (dal 2009, secondo) periodo fa riferimento esplicito al pagamento parziale dei crediti tributari assistiti da privilegio, ritenendolo implicitamente ammissibile e richiedendo solo l'adozione della cautela della previsione di un trattamento non deteriore rispetto alle categorie di credito con cause di prelazione dello stesso grado.

L'apparente antinomia fra il primo ed il terzo (secondo) periodo è superata facilmente se solo si pone mente al fatto che il primo periodo, come indietro chiarito, ha il solo scopo di ammettere a transazione tutti i crediti chirografari, anche quelli non iscritti a ruolo, rilevando quindi solo in termini di individuazione dell'ambito oggettivo della transazione fiscale e non in termini di definizione del contenuto precipuo della proposta.

«Il fatto che la legge preveda ora espressamente la sacrificabilità dei crediti privilegiati, seppur con specifico riferimento alle sole pretese del fisco, induce in effetti a dubitare della persistente intangibilità di questo genere di crediti e a domandarsi se, per tale via, non si sia invece inteso configurare la possibilità di proporre, con la domanda di concordato, il pagamento parziale di qualsiasi credito munito di privilegio»¹⁰⁷.

L'art. 182-ter, dunque, fissa il criterio secondo il quale i crediti tributari non devono essere discriminati negativamente, ma, al contempo, enuncia implicitamente il principio secondo il quale in ambito concordatario è ammessa la falcidia dei crediti privilegiati. Si recupera così, in via interpretativa, unità ed organicità sistematica alla disciplina dei concordati, fallimentare e preventivo, accogliendo a pieno nel nostro sistema concorsuale la falcidia dei crediti assistiti da cause legittime di prelazione anche in procedure non fallimentari.

«La diversa conclusione, che porterebbe ad ingessare l'utilizzo dell'istituto non mi sembra possa essere condivisa atteso che da un lato è abrogato esplicitamente come condizione di ammissione l'obbligo della soddisfazione integrale dei creditori privilegiati o con cause di prelazione; dall'altro trova smentita dall'estrema elasticità che sembra contraddistinguere il contenuto della proposta di ristrutturazione dei debiti

afferma che, in virtù del disposto dell'art. 182-ter, “la falcidia del credito privilegiato non costituisce (più) una impresentabile fantasia dell'interprete, ma entra a pieno titolo tra le fattispecie costitutive di una proposta di concordato”; scettici su tale soluzione, invece, S. PATTI, *Il sindacato dell'autorità giudiziaria nella fase di ammissione*, in *Fall.*, 2006, 1024; M. VITIELLO, *Il nuovo concordato preventivo: disciplina e primi problemi applicativi*, in *La riforma della legge fallimentare. Profili della nuova disciplina*, cit., 310, il quale ha tuttavia mutato avviso nel saggio *La riforma della legge fallimentare: il nuovo concordato e gli accordi stragiudiziali*, in www.fallimentonline.it.

¹⁰⁷ Cfr. S. AMBROSINI, *La domanda di concordato preventivo, l'ammissione alla procedura e le prerogative del tribunale*, in *La riforma della legge fallimentare. Profili della nuova disciplina*, cit. 323; ID., *Concordato preventivo: profili generali e limiti del controllo giudiziale*, in *Trattato di diritto comm.le.*, diretto da G. Cottino, Cedam, Padova, 2007.

e la possibilità di attribuire trattamenti differenziati per classi ed anche in base alle diverse posizioni giuridiche»¹⁰⁸.

La valenza generale di tale conclusione, ed in particolare del principio enunciato in seno alla disposizione sulla transazione fiscale, risulta poi avvalorata dalle seguenti osservazioni.

Se si negasse il descritto valore interpretativo e sistematico al terzo (secondo) periodo del primo comma dell'art. 182-ter («Se il credito tributario è assistito da privilegio, la percentuale ...»), affermando la valenza generale del noto principio della integrale soddisfazione dei creditori privilegiati, tale norma sarebbe sostanzialmente priva di significato e non avrebbe alcun valore giuridico; non si comprenderebbe quindi il perché della sua introduzione.

D'altro canto, nella novellata disciplina del concordato preventivo non esiste alcuna preclusione positivamente dettata riguardo alla eventuale falcidia dei privilegiati, a dispetto della previgente disciplina la quale esplicitamente richiedeva, a pena di inammissibilità della proposta di concordato, il soddisfacimento integrale dei creditori privilegiati.

Inoltre, la critica mossa alla proposta interpretazione della possibile falcidia dei crediti privilegiati anche tributari, secondo la quale l'art. 182-ter si atterrebbe quale norma di carattere eccezionale¹⁰⁹ e, dunque, insuscettibile di applicazione analogica, cade di fronte ai rischi di illegittimità costituzionale cui tale lettura esporrebbe la medesima. In altri termini, se si sostenesse che la falcidia dei crediti privilegiati possa riguardare i soli crediti tributari e non anche gli altri crediti coinvolti dalla procedura di concordato si giungerebbe così ad ammettere una disparità di trattamento tra crediti che si pone in aperto contrasto con il principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost.

Ridimensionato risulta altresì l'argomento a sostegno della negazione di qualsiasi falcidia dei creditori privilegiati basato sul disposto dell'art. 177, comma 3 che escludeva sempre dal voto i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca.

Per convincersene, basta infatti aver riguardo al disposto degli art. 127 e 182-ter L.F.

La prima norma sancisce il risalente principio secondo il quale i creditori privilegiati, nel caso di proposta di concordato fallimentare, non possono votare nell'adunanza dei creditori a meno che non rinuncino al loro diritto di prelazione.

Tale principio non ha più, nel nuovo assetto normativo, portata generale; infatti, l'art. 182-ter prevede che il fisco possa votare nell'adunanza dei creditori, anche se la transazione fiscale prevede un pagamento in percentuale dei crediti privilegiati.

¹⁰⁸ Così G. GIANNELLI, *Concordato preventivo, accordi di ristrutturazione dei debiti, piani di risanamento dell'impresa nella riforma delle procedure concorsuali. Prime riflessioni*, cit., 1156 ss.

¹⁰⁹ Sostiene tale natura anche L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1092.

L'apparente antinomia fra le due disposizioni può essere risolta utilizzando l'argomento della eccezionalità della previsione di cui all'art. 182-ter rispetto alla disposizione generale di cui all'art. 177, comma 3. Tuttavia, tale interpretazione porterebbe nuovamente ad una disparità di trattamento tra il fisco, che pur essendo creditore privilegiato sarebbe ammesso al voto, ed altri creditori, che pur falciati sarebbero privi del diritto di voto.

La soluzione è già presente nel dato positivo. La lettera dell'art. 127, comma 2, nell'ambito del concordato fallimentare, dispone che sono privi del diritto di voto non già tutti i privilegiati, ma solo quelli per i quali la proposta di concordato preveda il pagamento integrale, salvo quanto previsto dal terzo comma. Continua poi il comma 3 disponendo che i privilegiati, per la parte di privilegio a cui abbiano rinunciato, sono assimilati ai chirografari e quindi votano limitatamente a detta parte chirografaria del credito.

Anche di questa norma si è propugnata l'applicazione analogica al concordato preventivo, per gli stessi motivi dinanzi esposti, giungendo così alla conclusione che i creditori privilegiati che abbiano subito la falceia votano nell'adunanza dei creditori insieme ai chirografari, essendo assimilati a questi; nessun voto avranno per la parte di credito assistita da privilegio e della quale sia garantita la soddisfazione dal piano di concordato. Essi non avranno alcun voto, invece, quando non rinunciano al privilegio ed il piano concordatario assicuri la loro soddisfazione integrale¹¹⁰.

Le argomentazioni esegetiche più indietro esposte hanno costituito il substrato scientifico su cui è poggiato l'intervento correttivo recato dal d.lgs. n. 169/2007 che, facendo tesoro del confronto dottrinale riferito e dei segnalati difetti di coordinamento sistematico della disciplina del concordato preventivo, ha provveduto, mediante l'art. 12, ad inserire il nuovo comma 2 dell'art. 160 L.F.

Il nuovo comma 2 dell'art. 160, difatti, inserisce nell'alveo della disciplina del concordato preventivo il contenuto del citato comma 3 dell'art. 124 L.F. (anch'esso modificato solo stilisticamente, ma inalterato nei contenuti, dallo stesso d.lgs. n. 169/2007), ponendo così termine a dispute interpretative riguardo l'ammissibilità della falceia dei crediti privilegiati anche nel piano di concordato preventivo, con o senza classi di creditori.

In particolare, il comma 2 dell'art. 160 consente che il piano di concordato preventivo possa prevedere che i «crediti muniti di diritto di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui

¹¹⁰ Per queste conclusioni e, più in generale, per l'intero *iter* argomentativo esposto riguardo l'ammissibilità della falceia dei privilegiati, cfr. fra le prime in giurisprudenza, Trib. Torino, 19 dicembre 2006.

all'art. 67, terzo comma, lettera d). Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione».

L'innesto normativo, come evidente, è consistito nella introduzione nella disciplina del concordato preventivo del principio della falcidia dei crediti privilegiati previsto dall'art. 124, comma 3, L.F. per il concordato fallimentare, rendendo così precetto di diritto positivo il risultato della interpretazione sistematica degli artt. 124, 160 e 182-ter più indietro esposta.

Inoltre, il d.lgs. n. 169/2007 ha provveduto a riformulare altresì il testo dell'art. 177 L.F., apportando significative variazioni.

È stato completamente abrogato il comma 2, contenente quel peculiare istituto che andava sotto il nome di cram down e che consisteva nel potere attribuito al tribunale di ritenere ex officio approvato il concordato preventivo che fosse stato approvato, in adunanza dei creditori, con la maggioranza complessiva dei crediti, ma non da tutte le classi di creditori. In presenza di una o più classi di creditori dissenzienti, il tribunale, con potere autoritativo, poteva ritenere comunque approvato il concordato qualora avesse ritenuto che i creditori appartenenti alle classi dissenzienti sarebbero stati comunque soddisfatti dal concordato in misura non inferiore alle alternative concretamente praticabili. Specularmente, è stato ridefinito il testo dell'art 180 L.F. il quale ora accoglie una forma attenuata di cram down esercitabile dal tribunale solo nella fase di omologazione del concordato approvato ed attivabile non d'ufficio, ma solo ad istanza di parte che contesti la convenienza della proposta.

Coerentemente, il d.lgs. n. 169/2007 ha riformulato il testo del primo comma dell'art. 177 ridefinendo la maggioranza necessaria per l'approvazione della proposta di concordato. Si è così passati dalla doppia maggioranza per valore nominale dei crediti sia sul complesso dei crediti ammessi al voto sia sui crediti ammessi in ciascuna classe, alla doppia maggioranza sia sul complesso dei crediti ammessi al voto sia delle singole classi di creditori (e non più dell'unanimità delle classi che derivava dalla richiesta maggioranza dei crediti ammessi in ciascuna classe). Il secondo comma (precedente terzo comma) e l'attuale terzo comma dell'art. 177 sono stati riformulati mediante trasposizione dei precetti di cui al segnalato art. 127, commi 2, 3 e 4, L.F. sui quali in un primo momento faceva leva l'interpretazione sistematica indicata.

Dal quadro esposto emerge con chiarezza come le reciproche implicazioni sistematiche fra l'istituto del concordato preventivo e l'istituto della transazione fiscale abbiano costituito l'humus ideale dell'intervento correttivo del d.lgs. n. 169/2007, che ha accresciuto la chiarezza del dettato normativo, conferendole la necessaria stabilità, oltre che la certezza del diritto, contribuendo così a consolidare le leve operative dell'istituto del concordato preventivo.

