

# Il trattamento dei tributi locali nel concordato preventivo e nell'accordo di ristrutturazione dei debiti

di Giulio Andreani e Angelo Tubelli

*Talvolta gli enti locali (nel silenzio della legge) respingono la proposta di accordo di ristrutturazione presentata ai sensi dell'art. 182-bis l.f. e (ora) dell'art. 57 del Codice, contenente il pagamento parziale di tributi locali, nel timore di violare il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria: risulta così rifiutata l'adesione ad accordi di ristrutturazione dei debiti che pur riservano ai tributi locali un trattamento migliore di quello che spetterebbe in caso di liquidazione giudiziale. Tuttavia, come riconosciuto anche da alcune sezioni territoriali della Corte dei Conti, l'adesione a questo tipo di accordi deve considerarsi del tutto legittima, perché coerente con l'obbligo per la Pubblica amministrazione di operare secondo il canone della convenienza economica. Inoltre, il fatto che l'art. 182-ter l.f. (prima) e l'art. 63 del Codice (poi) non annoverino i tributi locali nell'ambito oggettivo della transazione fiscale, pur comportando l'impossibilità di definirne il trattamento attraverso questo istituto, non impedisce di convenirne il pagamento parziale secondo le medesime regole sancite con riguardo alla generalità dei creditori dell'impresa in crisi.*

## 1. Premessa

Il Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (di seguito, per brevità, il "Codice") non ha introdotto alcuna disposizione in merito al trattamento dei tributi locali nell'ambito del concordato preventivo e dell'accordo di ristrutturazione dei debiti. Infatti, sia l'art. 63 (rubricato "Transazione su crediti tributari e contributivi") sia l'art. 88 del Codice (rubricato "Trattamento dei crediti tributari e contributivi") stabiliscono che oggetto della transazione fiscale sono i tributi e i relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali<sup>1</sup>, con formulazione sul punto del tutto identica a quella presente nel comma 1 dell'art. 182-ter l.f.

Anche a seguito dell'entrata in vigore del Codice, quindi, rientrano nella **transazione fiscale**:

- 1) i **tributi erariali**, in quanto certamente amministrati dall'Agenzia delle entrate o dall'Agenzia delle dogane;
- 2) i **tributi diversi da quelli erariali** che, pur essendo di spettanza di altri enti (come Comuni e Regioni), sono amministrati dalle **agenzie fiscali ex lege**<sup>2</sup> oppure sulla base di una **convenzione** stipulata con il soggetto attivo del tributo ai sensi dell'art. 57 del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300<sup>3</sup>.

Posto che il discrimine, fra i crediti non erariali che possono essere oggetto della transazione fiscale e quelli che ne rimangono esclusi, è rappresentato dal soggetto che li gestisce<sup>4</sup> e considerato che i tributi locali normalmente non sono amministrati dall'Agenzia delle entrate né dall'Agenzia delle dogane, nel silenzio della legge il relativo trattamento appare meritevole di qualche approfondimento, soprattutto con riferimento alla possibilità - per gli enti locali - di derogare al c.d. principio dell'**indisponibilità dell'obbligazione tributaria**<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Nel campo di applicazione della transazione contributiva rientrano invece i contributi amministrati dagli enti gestori di forme obbligatorie di previdenza, assistenza e assicurazione per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti, e i relativi accessori.

<sup>2</sup> Il riferimento corre all'IRAP.

<sup>3</sup> In senso favorevole all'applicabilità della transazione fiscale ai tributi locali la cui gestione è demandata - in base ad apposita convenzione - alle agenzie fiscali, si erano in particolare espressi il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili e la Fondazione Nazionale dei Commercialisti, nel documento di ricerca "Il trattamento dei crediti tributari nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione" (di P. Rossi), 20 febbraio 2019, pag. 25. In senso analogo si veda C. Gioè, "I limiti della transazione fiscale in materia di tributi locali", in *Rass. trib.*, n. 1/2011, pagg. 101 e 102.

<sup>4</sup> "Amministrare un tributo" non significa semplicemente riscuoterlo, ma anche controllarne l'adempimento e accertarne la debenza, sicché il relativo presupposto non può ritenersi soddisfatto solo a seguito dell'affidamento della riscossione dell'imposta (non erariale) a un'agenzia fiscale, sostanziandosi tale attività nelle fasi di controllo e accertamento del tributo. Cfr. E.M. Bagarotto, "L'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale", in *Rass. trib.*, n. 6/2011, pagg. 1474 e 1475.

<sup>5</sup> Per un'articolata disamina delle diverse posizioni assunte sul punto in dottrina e, in particolare, sul dibattito relativo alla copertura costituzionale o meno del principio *de quo*, si veda C. Buccico - L. Letizia, "Il trattamento dei crediti tributari tra crisi d'impresa ed

## 2. Recente evoluzione del dibattito sul “dogma” dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria

Sin dalla sua introduzione la transazione fiscale è stata infatti interpretata come un istituto del tutto innovativo nell’ordinamento tributario, dove sarebbe tradizionalmente vigente il c.d. dogma dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria, sicché, specialmente in una fase iniziale, era stato sostenuto che, al di fuori dell’istituto della transazione fiscale, i **crediti tributari** non avrebbero potuto subire **alcuna falcidia**.

In questo solco interpretativo si era in particolare collocata l’Agenzia delle entrate, la quale, nel paragrafo 4 della circolare 18 aprile 2008, n. 40/E, ebbe ad affermare quanto segue: “la relativa disciplina normativa, in quanto derogatoria di regole generali, è di stretta interpretazione e non è suscettibile di interpretazione analogica o estensiva (art. 14 delle disposizioni sulla legge in generale). Pertanto, per effetto del richiamato principio di indisponibilità del credito tributario, non è possibile pervenire ad una soddisfazione parziale dello stesso al di fuori della specifica disciplina di cui all’art. 182-ter”. La medesima posizione è stata sostanzialmente ribadita anche nell’ambito della circolare 29 dicembre 2020, n. 34/E (sebbene in termini “meno rigidi”), venendo rammentato che l’istituto della **transazione fiscale** “è apparso del tutto innovativo nell’ordinamento tributario, poiché ha permesso un parziale superamento del principio di indisponibilità del credito erariale, in ragione della necessità di tutelare altri interessi di pari rilievo costituzionale”.

Sulla mancanza di una rilevanza costituzionale del precetto in commento si era invero pronunciata, oltre alla giurisprudenza di merito<sup>6</sup>, la Corte di cassazione con le sentenze n. 22931 e n. 22932 del 4 novembre 2011, secondo cui l’**indisponibilità del credito tributario** “esiste nella misura in cui la legge non vi deroghi e non sono certo estranee all’ordinamento ipotesi di rinuncia dell’Amministrazione all’accertamento (i cosiddetti ‘condoni tombali’) o alla completa esazione dell’accertato in vista di finalità particolari”. L’assenza di copertura costituzionale del principio di indisponibilità del credito tributario è stata successivamente avvalorata dalla stessa Corte costituzionale con la sentenza 15 luglio 2014, n. 225, ove è stato testualmente sancito che l’art. 182-ter l.f. “è, di per sé, disciplina eccezionale rispetto al principio dell’indisponibilità della pretesa erariale”, perciò derogabile da una norma di rango ordinario.

Il chiarimento definitivo sui rapporti tra l’art. 182-ter l.f. e il principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria è infine intervenuto con l’ordinanza 25 marzo 2021, n. 8504, con cui la Corte di cassazione, a Sezioni Unite, ha affermato come “una qualche non affatto irrilevante portata sistematica in relazione al principio, *illo tempore* quasi un ‘dogma’, della indisponibilità del credito tributario”, fosse da attribuire già alla “**transazione sui ruoli**”, che però era rimasta “confinata nell’ambito dell’esecuzione esattoriale e quindi nell’ambito tributario, senza alcun riferimento diretto alle coeve esecuzioni concorsuali ordinarie”. Con la transazione fiscale, invece, si è palesata una “radicale deroga al detto principio di indisponibilità dei crediti tributari”, prevedendosi testualmente per la prima volta “la possibilità di un **accordo tra ente impositore e contribuente insolvente** sul pagamento parziale non soddisfattivo ovvero sul dilazionamento del pagamento dei debiti tributari di quest’ultimo, ancorché non ancora cristallizzati da iscrizioni a ruolo a titolo definitivo ed anzi nemmeno ancora iscritti a ruolo”.

Tuttavia le Sezioni Unite non si sono fermate qui, ma hanno altresì rilevato che, attraverso le modifiche progressivamente apportate e, in ultimo, in considerazione della collocazione che ne è stata data con il Codice, ha ormai assunto prevalenza “la **ratio concorsuale** su quella fiscale dell’istituto in esame, almeno nel senso funzionale ossia nel senso che questo ‘incidente tributario’ è - essenzialmente - finalizzato alla definizione concordataria o di ristrutturazione debitoria della crisi di impresa, secondo le regole procedurali dettate per tali procedure concorsuali e di quelle più specifiche di cui all’art. 182-ter, l.f.”<sup>7</sup>.

In tal senso si era invero espressa qualche mese prima anche la Sezione tributaria della stessa Corte di cassazione con la sentenza 16 ottobre 2020, n. 22456, la quale, con riguardo al concordato preventivo, ha affermato che il **principio dell’indisponibilità della pretesa erariale** è “**privo di ‘copertura’ costituzionale**; sicché, assumendo rilievo nella misura in cui la legge non vi deroghi, non può trovare applicazione in ambito concorsuale. Nella materia concordataria, la deviazione alla regola dell’indisponibilità va identificata nell’art. 184 l.f., comma 1, che stabilisce che, una volta omologato, il concordato spiega effetti nei confronti di tutti i creditori anteriori, senza che sia dato ravvisare alcuna esenzione in favore del Fisco, nonché nell’art. 160,

---

emergenza pandemica”, in *Rass. trib.*, n. 2/2022, pag. 333.

<sup>6</sup> Cfr. App. Torino, 6 maggio 2010; App. Genova, 19 dicembre 2009; Trib. Monza, 15 aprile 2010; Trib. La Spezia, 1° luglio 2009.

<sup>7</sup> Sulla natura “speciale” delle norme sancite dall’art. 182-ter l.f., si veda l’ordinanza 26 maggio 2022, n. 17155, con cui la Corte di cassazione ha espressamente riconosciuto l’applicazione della regola della priorità relativa per la transazione fiscale nell’ambito del concordato preventivo, in deroga alla previsione generale contenuta nell’art. 160, comma 2, l.f., invece informata alla regola della priorità assoluta nella distribuzione dell’attivo patrimoniale.

comma 2, che prevede la possibilità del pagamento in percentuale dei creditori privilegiati - fra i quali rientra anche l'Erario - a condizione di non sovvertire l'ordine delle cause legittime di prelazione: come si evince dalle citate disposizioni, oltre che dallo stesso art. 182-ter, il legislatore non ha previsto un trattamento preferenziale ed esente dalla regola della *par condicio* per i crediti tributari, unico limite invalicabile essendo il rispetto del grado di privilegio che ad essi compete, ovvero il rispetto del principio di omogeneità di posizione giuridica e di interesse economico con le altre categorie di creditori”.

Pertanto, la deroga legislativa al principio dell'indisponibilità sarebbe da rinvenire non solo nell'art. 182-ter l.f. e nelle omologhe disposizioni attualmente contenute negli artt. 63 e 88 del Codice, ma già nelle disposizioni che prevedono in generale la **possibilità di soddisfare in misura parziale i debiti privilegiati** in ragione della crisi dell'impresa.

Se ne trova diretta conferma nel comma 3 dell'art. 80 del Codice, che conferisce al giudice ordinario il potere di omologare la procedura del **concordato minore** “anche in mancanza di adesione da parte dell'Amministrazione finanziaria” (quando la proposta di soddisfacimento è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria), sebbene nessuna, tra le disposizioni disciplinanti detto istituto, contenga una previsione analoga a quella presente negli artt. 63 e 88 del Codice in tema di trattamento dei crediti tributari e contributivi<sup>8</sup>; così come nel comma 3-*quater* dell'art. 12 della Legge 27 gennaio 2012, n. 3, la quale prevedeva una regola del tutto analoga a quella dettata dal citato art. 80, comma 3, del Codice, nonostante l'assenza di una disposizione *ad hoc* in tema di trattamento dei crediti tributari e contributivi, quale quella contenuta nell'art. 182-ter l.f.<sup>9</sup>.

La questione assume contorni più articolati con riguardo al piano di ristrutturazione soggetto a omologazione regolato dall'art. 64-*bis* del Codice, poiché tale norma non contiene alcun rinvio alle disposizioni dell'art. 63 né a quelle dell'art. 88; ciò rende sicuramente non applicabile la transazione fiscale nell'ambito del nuovo strumento di regolazione della crisi d'impresa e, in particolare, la possibilità di ricorrere al *cram down* fiscale<sup>10</sup>. È stato tuttavia correttamente rilevato che la suddetta omissione non dovrebbe condurre ad escludere, di per sé, “la possibilità di proporre un pagamento parziale dei crediti tributari o previdenziali e, malgrado il fatto che l'art. 85, comma 2, CCI non si applichi espressamente al piano di ristrutturazione, comunque una tale proposta imporrebbe l'inserimento dei crediti fiscali e previdenziali in apposite classi”<sup>11</sup>. D'altra parte, il mancato richiamo al *cram down* fiscale nell'art. 64-*bis* è probabilmente da ricondurre al fatto che per il piano di ristrutturazione soggetto a omologa “è richiesta la maggioranza in tutte le classi, sicché la mancata adesione dell'amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie, che evidentemente non possono essere allocati in una classe con soggetti diversi (e il secondo comma dell'art. 85 - neanche questo richiamato dall'art. 64-*bis* - prevede l'obbligo della classazione per tali creditori quando viene offerto un pagamento parziale), blocca in radice la possibilità di arrivare all'omologa”<sup>12</sup>.

### 3. Trattamento dei tributi locali nel concordato preventivo

In questa prospettiva, quindi, le regole di trattamento dei crediti tributari contenute nell'art. 182-ter l.f. e ora nell'88 del Codice sono inquadrabili come **regole speciali** da applicare a detta tipologia di crediti nel **concordato preventivo**; i crediti tributari non rientranti nell'ambito oggettivo della transazione fiscale, dunque, non restano soggetti alle specifiche regole di trattamento previste (tanto sotto il profilo sostanziale quanto quello strettamente procedurale)<sup>13</sup> dalle norme testé citate, ma devono considerarsi disciplinati dalle regole di trattamento applicabili in via ordinaria alla generalità dei crediti verso l'impresa in crisi.

Pertanto, nel predisporre la **domanda di accesso al concordato preventivo**, il debitore può proporre la **sod-**

---

<sup>8</sup> L'art. 75, comma 2, del Codice, infatti si limita a stabilire in linea generale che nel piano presentato dall'imprenditore minore è “possibile prevedere che i crediti muniti di privilegio, pegno o ipoteca possano essere soddisfatti non integralmente, allorché ne sia assicurato il pagamento 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 ai diritti sui quali insiste la causa di prelazione, come attestato dagli organismi di composizione della crisi”.

<sup>9</sup> Attualmente le procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento sono disciplinate dagli artt. da 65 a 73 del Codice, ma - probabilmente per un mancato coordinamento normativo - in nessuno di detti articoli è stata inserita la medesima disposizione dapprima contenuta nel comma 3-*quater* dell'art. 12 della Legge n. 3/2012.

<sup>10</sup> Cfr. S. Bonfatti, “Il Piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione”, in *ildirittodellacrisi.it*, 15 agosto 2022, nota 23.

<sup>11</sup> Così F. Platania, “Piano di ristrutturazione soggetto ad omologa”, in *ilfallimentarista.it*, *focus* del 12 aprile 2022, pag. 6.

<sup>12</sup> Così G. Bozza, “Il Piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione”, in *ildirittodellacrisi.it*, 7 giugno 2022, pagg. 37 e 38.

<sup>13</sup> Secondo G. Frasoni, “Trattamento dei debiti tributari e concordato preventivo: dal procedimento al processo”, in *Rass. trib.*, n. 2/2021, pag. 322, in base all'istituto della transazione fiscale l'Amministrazione finanziaria sarebbe destinataria “di regole speciali per quanto riguarda le modalità di conoscenza della proposta al fine di determinare - e comunicare - l'esatto ammontare del credito”.

**disfazione parziale dei tributi locali** senza dovere presentare al contempo una proposta *ad hoc* sulla falsariga di quella imposta per proporre la soddisfazione parziale dei crediti erariali. Infatti, dalla loro esclusione dall'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale discende unicamente l'inapplicabilità agli stessi della disciplina prevista dalla norma testé citata, ma non certo della disciplina generale, restando quindi possibile la loro falciatura nei termini generali previsti: tanto nella Legge fallimentare quanto nel Codice, infatti, non è rinvenibile alcuna norma che vieti espressamente lo stralcio di detti crediti<sup>14</sup>.

A questa conclusione, a cui la dottrina era pervenuta già sulla base della formulazione dell'art. 182-*ter* antecedente le modifiche recate dalla Legge 11 dicembre 2016, n. 232<sup>15</sup>, non può ostare il fatto che il legislatore abbia espressamente escluso dalla transazione fiscale i **tributi diversi da quelli erariali non gestiti da agenzie fiscali**, poiché, a ben vedere, con tale norma ha assoggettato quelli erariali a un *sub*-procedimento speciale, più che sottratto quelli locali alle regole generali.

#### **4. Trattamento dei tributi locali negli accordi di ristrutturazione dei debiti**

Alle medesime conclusioni, seppur in assenza di una disposizione vincolante per i creditori non aderenti analoga a quella recata dall'art. 184, comma 1, l.f. e ora dall'art. 117, comma 1, del Codice, deve giungersi anche con riguardo agli accordi ristrutturazione dei debiti.

Infatti, il superamento del “dogma” dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria attraverso norme di rango ordinario, sancito dai provvedimenti adottati dalla Corte di cassazione, opera anche con riguardo a questo istituto, la cui finalità, al pari di quanto è previsto per il concordato preventivo, è quella di consentire la soluzione della crisi d'impresa. Come rilevato nella citata ordinanza n. 8504/2021, anche nell'ambito degli accordi ristrutturazione dei debiti prevale la *ratio* concorsuale su quella fiscale, in quanto istituto diretto alla **ristrutturazione debitoria della crisi di impresa** secondo le regole dettate in generale dall'art. 182-*bis* e di quelle più specifiche dettate dall'art. 182-*ter* in tema di transazione fiscale. Se, dunque, con riferimento al concordato preventivo la Corte di cassazione, con la citata sentenza n. 22456/2020, ha affermato che “la deviazione alla regola dell'indisponibilità va identificata nell'art. 184 l.f., comma 1, che stabilisce che, una volta omologato, il concordato spiega effetti nei confronti di tutti i creditori anteriori, senza che sia dato ravvisare alcuna esenzione in favore del Fisco”, con riguardo agli accordi di ristrutturazione dei debiti la “**deviazione alla regola dell'indisponibilità**” va rinvenuta nelle disposizioni stesse dell'art. 182-*bis* l.f. nonché, ora, in quelle contenute nell'art. 57 del Codice.

Collocata la questione di cui trattasi in questo contesto, le disposizioni contenute nell'art. 182-*ter* l.f. e ora nell'art. 63 del Codice costituiscono espressa attuazione del bilanciamento degli interessi in gioco e, in specie, dell'esigenza di derogare al principio di indisponibilità per poter rispettare il **criterio di economicità** sancito dall'art. 97 Cost., nonché di scongiurare il **dissesto irreversibile** dell'impresa per salvaguardare i posti di lavoro; tuttavia le medesime esigenze sono rinvenibili anche con riferimento ai **crediti diversi da quelli erariali non gestiti dalle agenzie fiscali**, tant'è che l'esclusione della possibilità per il debitore di soddisfare in misura parziale i tributi locali non potrebbe ragionevolmente condurre ad esiti diversi a seconda che l'amministrazione del tributo locale sia stata affidata a una agenzia fiscale oppure sia rimasta direttamente appannaggio dell'ente impositore. È anche per queste ragioni che la deroga non si esaurisce con le specifiche previsioni contenute nelle predette norme, ma discende più in generale dalle disposizioni contenute (prima) nell'art. 182-*bis* l.f.<sup>16</sup> e (poi) nell'art. 57 del Codice, che per salvaguardare l'impresa in crisi contemplano il sacrificio degli interessi dei creditori, compreso il Fisco. Non costituendo la norma che disciplina la transazione fiscale la fonte della deroga al principio di indisponibilità dei crediti tributari, la mancata inclusione dei tributi locali nel campo di applicazione della transazione fiscale non ne impedisce la **falciatura**; cambia solo il procedimento adottabile dal creditore pubblico al fine di definirne il trattamento.

A questa conclusione è pervenuta la Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per la Toscana, con la deliberazione n. 4/2021/PAR del 15 giugno 2021, emessa in risposta a un quesito con cui il Comune di Livorno chiedeva se fosse legittima l'adesione *ex art.* 182-*bis* l.f. a un accordo di ristrutturazione dei debiti che prevedeva il pagamento parziale dell'IMU e delle relative sanzioni, ancorché in misura comunque superiore a quella che sarebbe derivata dalla liquidazione dell'impresa<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> Cfr. M. Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, Ipsoa, 2017, pagg. 142-147.

<sup>15</sup> Cfr. C. Gioè, op. cit., pag. 107.

<sup>16</sup> Cfr. C. Gioè, op. cit., pag. 107.

<sup>17</sup> Analogo quesito è stato posto dal Comune di Reggio Emilia alla Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per l'Emilia Romagna, la quale tuttavia, con la deliberazione n. 263/2021/PAR del 16 dicembre 2021, lo ha ritenuto inammissibile, in quanto la relativa questione richiede valutazioni di spettanza del giudice competente a omologare l'accordo di ristrutturazione.

In proposito la Sezione toscana della Corte dei conti, da un lato, ha confermato che, “in considerazione della chiarezza del dato letterale della norma, nel campo di applicazione dell’art. 182-ter non possono rientrare ulteriori **situazioni creditorie di spettanza degli enti locali** (ossia quelli che non risultino amministrati dalle agenzie fiscali)”; dall’altro ha però riconosciuto come, “al di fuori della transazione fiscale, i crediti (non solo fiscali) riferiti agli enti locali possano comunque essere oggetto di **accordo ‘transattivo’** (con riduzione dell’ammontare del debito, dilazione di pagamento, ecc.), così come previsto per tutti gli altri crediti nell’ambito del concordato preventivo o dell’accordo di ristrutturazione. Proprio quest’ultimo, pertanto, potrà essere lo strumento a cui l’imprenditore può ricorrere per attenuare la pressione dei tributi e dei crediti degli enti locali, nei modi previsti dall’art. 182-bis. Ciò in conformità all’obiettivo del sistema normativo in esame, che è quello di evitare all’imprenditore in crisi il dissesto irreversibile dell’impresa consentendogli di ridurre in termini percentuali i crediti fiscali (e non), diversi da quelli oggetto di transazione”.

Per altro verso la Sezione toscana della Corte dei conti ha altresì evidenziato che, se le norme in commento dovessero essere interpretate nel senso di negare la possibilità di aderire a un siffatto accordo e di imporre il pagamento integrale di tali crediti, si verrebbe all’assurdo risultato per cui l’ordinamento giuridico garantirebbe ai tributi locali un **trattamento migliore rispetto ai crediti erariali**, sebbene i primi siano normalmente assistiti da un grado di privilegio inferiore.

Per tutte queste ragioni la Sezione toscana della Corte dei conti ha quindi testualmente evidenziato “come l’art. 182-bis possa trovare applicazione ai crediti, non solo tributari, di spettanza degli enti locali, qualora non possano essere oggetto di transazione fiscale ai sensi dell’art. 182-ter”.

Le medesime considerazioni sono state di recente condivise anche dalla Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per l’Umbria, con la deliberazione n. 64/2022/PAR del 13 luglio 2022, la quale, in risposta a uno specifico quesito sulla possibilità di rinunciare a una quota di I.M.U. in forza di un accordo di ristrutturazione dei debiti stipulato ai sensi dell’art. 182-bis l.f., ha del pari affermato che, se non si ammettesse la riduzione percentuale dei crediti per tributi locali (in quanto non rientranti fra quelli previsti nell’art. 182-ter l.f.), “l’obiettivo sarebbe facilmente disatteso perché il carico tributario da pagare integralmente potrebbe comunque risultare, in molti casi, non sostenibile”; pertanto, “è possibile per un Comune dare il proprio assenso ad un accordo, avente ad oggetto crediti tributari, con un imprenditore in crisi per la ristrutturazione dei debiti ai sensi dell’art. 182 bis del RD 16 marzo 1942, n. 267, fermo restando il rispetto di tutti i requisiti di legge”.

Le ragioni sopra esposte mantengono la propria validità anche a seguito dell’entrata in vigore del Codice, vista - relativamente a questo profilo - l’assenza di soluzione di continuità sul punto rispetto alla Legge fallimentare, rimarcata in generale anche dalle Sezioni Unite nella citata ordinanza n. 8504/2021.

Una tale interpretazione, inoltre, risulta perfettamente in linea con il principio di **buon andamento e imparzialità della Pubblica amministrazione** stabilito dall’art. 97 Cost., consentendo agli enti locali di esercitare la propria discrezionalità in maniera “controllata” o comunque “vincolata” secondo il canone della convenienza economica, attraverso l’accettazione del miglior trattamento offerto rispetto a quello che deriverebbe, in alternativa, dalla liquidazione<sup>18</sup>.

Ciononostante, alcuni enti locali (nel silenzio della legge) continuano a non condividerla nel timore di violare il principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria, alla luce di quanto rappresentato dall’Agenzia delle entrate con la circolare n. 40/E/2008, rifiutando così di aderire ad accordi di ristrutturazione dei debiti che pur riservano ai tributi locali un trattamento migliore di quello che spetterebbe in caso di liquidazione giudiziale. Sarebbe dunque opportuno che il legislatore finalmente allargasse l’ambito oggettivo della transazione fiscale anche ai **tributi locali non amministrati dalle agenzie fiscali**, magari prevedendo disposizioni *ad hoc* sotto il profilo procedurale o adeguando la formulazione di quelle in vigore.

Ove si volesse considerare solo l’aspetto pratico della vicenda, vero è che, ove ai sensi dell’art. 61 del Codice con riguardo agli accordi di ristrutturazione dei debiti ad efficacia estesa nei confronti dei creditori non aderenti alla transazione fiscale, ma appartenenti alla medesima categoria individuata sulla base dell’omogeneità di posizione giuridica e interessi economici, il trattamento accordato ai **crediti erariali e contributivi** può considerarsi esteso anche ai **tributi locali** (Regioni, Comuni e Province), vertendosi in entrambi i casi di creditori pubblici ed essendo la posizione degli enti pubblici destinatari degli stessi equiparabile a quella dell’Erario per posizione giuridica e interessi economici; con la conseguenza che, se la proposta di transazione fiscale viene approvata e i crediti erariali sono rappresentativi di almeno il 75% dei debiti tributari com-

---

<sup>18</sup> Sulla “compressione” del principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria conseguente al bilanciamento di tutti gli interessi in gioco e, in particolare, all’obbligo della Pubblica amministrazione di adottare la condotta più conveniente evitando spese inutili derivanti da tentativo di recupero di somme presso soggetti incapienti, si veda C. Buccico - L. Letizia, op. cit., pag. 336.

plexivi, il medesimo trattamento previsto dalla **proposta di transazione** può essere esteso ai **tributi locali esclusi dalla transazione**. Tuttavia, è altrettanto vero che l'art. 61 del Codice rappresenta una disposizione speciale, che può appunto essere applicata soltanto quando i crediti erariali rappresentano almeno il 75% dell'importo complessivo dei debiti relativi a tributi.