

SAGGIO

Transazione fiscale, indisponibilità del credito tributario e composizione negoziata della crisi*

Giulio Andreani,

15 Gennaio 2024

Il principio della indisponibilità del credito tributario è derogabile solo in presenza di specifiche disposizioni aventi a oggetto il trattamento dei debiti tributari, quali sono quelle, previste dagli articoli 63 e 88 del Codice della crisi, che disciplinano la transazione fiscale, ovvero in disposizioni generali, cioè relative a tutti i crediti e inerenti quindi anche quelli tributari, che nell'ambito della crisi d'impresa ammettano la soddisfazione parziale dei crediti, quali erano, ad esempio, quelle recate, relativamente al concordato preventivo, dall'art. 184 della legge fallimentare e ora dall'art. 117 del Codice della crisi. L'art. 25 *bis* del Codice della crisi, che disciplina le misure premiali fiscali nella composizione negoziata, nulla dispone in merito alla riduzione dei debiti relativi ai tributi e nessuna delle norme che disciplinano tale istituto prevede disposizioni analoghe a quelle recate dai citati articoli 63 e 88 né richiama tali articoli; questi ultimi, dal loro canto, consentono l'utilizzo della transazione fiscale solo nel contesto dell'accordo di ristrutturazione dei debiti e del concordato preventivo. Ne discende che, fino a quando non interverranno le (peraltro già) previste modifiche legislative, attraverso la composizione negoziata non sarà possibile ottenere una falciatura dei debiti fiscali o una dilazione di pagamento diversi da quelli previsti dalle suddette misure premiali.

Riproduzione riservata

Sommario:

[1 . Il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, la transazione fiscale e le altre norme che consentono la riduzione dei debiti tributari](#)

[2 . La transazione dei ruoli](#)

[3 . Dalla transazione dei ruoli alla transazione fiscale](#)

[4 . Il trattamento dei crediti tributari nella composizione negoziata della crisi](#)

[5 . L'estensione della transazione fiscale alla composizione negoziata della crisi prevista dalla Legge Delega 9 agosto 2023, n. 111](#)

1 . Il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, la transazione fiscale e le altre norme che consentono la riduzione dei debiti tributari

Il principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria, secondo cui l'Amministrazione finanziaria non disporrebbe del potere di concedere ai contribuenti la riduzione dei tributi da questi dovuti, è stato oggetto in dottrina di un ampio dibattito, alimentato anche dal fatto che le uniche disposizioni di diritto positivo che lo enunciano espressamente [1] [1](#) (peraltro con riguardo a fattispecie assai limitata) risalgono a data anteriore all'entrata in vigore della Costituzione Italiana. Ci si riferisce all'art. 13 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 (interamente abrogato dall'art. 24 del D.L. 25 giugno 2018, n. 112), e all'art. 49 del R.D. 23 maggio 1924, n. 827 (che fa parte del regolamento per l'esecuzione della legge sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato) il quale stabilisce che *"Nei contratti non si può convenire esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione"*.

Il concetto di indisponibilità nel diritto tributario può essere riferito (a seconda dell'oggetto dell'analisi) al tributo, alla potestà impositiva, all'obbligazione tributaria o al credito tributario [2] 1" class="anchor"> [2] . Tuttavia, con riguardo alla potestà normativa tributaria è direttamente l'art. 23 Cost. a sancire l'indisponibilità del tributo ovvero della potestà impositiva tramite la c.d. riserva di legge (o principio di legalità), venendo ivi stabilito che una prestazione patrimoniale può essere imposta unicamente con un atto avente forza di legge [3] 1" class="anchor"> [3] : appare allora pacifico che il potere di istituire tributi, così come quello di abrogarli, è rimesso unicamente al legislatore [4] 1" class="anchor"> [4] .

Il dibattito sulla indisponibilità che rileva ai fini di cui trattasi, dunque, non concerne la fonte dell'obbligazione tributaria, ma va ricondotto al credito tributario sorto in base a disposizioni di legge. In altri termini, il tema controverso è se sia conciliabile con il principio di indisponibilità del credito tributario l'attribuzione all'Amministrazione finanziaria del potere di rinunciare (in misura parziale) alla riscossione di un tributo definitivamente sorto. Quantomeno nell'ultimo ventennio la questione si è dunque incentrata sul principio di indisponibilità del credito erariale certo nell'*an* e nel *quantum*, ovvero sulla possibilità di rinunciare parzialmente alla sua riscossione in caso di manifesta inesigibilità dello stesso.

Secondo parte della dottrina è addirittura da negare l'esistenza stessa di un principio di indisponibilità nel nostro ordinamento, laddove afferma che *“non esistono ontologiche ragioni di principio per escludere la disponibilità del credito tributario una volta che questo sia concretamente sorto, a seguito del verificarsi dell'astratta fattispecie d'imposta. E in particolare, non esistono ragioni di principio contro l'ammissibilità della transazione nei rapporti tra contribuente e fisco, dove ben può risultare conveniente per l'Amministrazione definire una lite già sorta o prevenire una lite che può sorgere, facendo qualche concessione alla parte privata in cambio della desistenza totale o parziale di questa dalle sue pretese, di guisa tale da presumersi sia contro l'eventualità che la lite, portata in sede contenziosa, si risolva a suo sfavore, sia contro i maggiori danni suscettibili di derivare dalla mancata composizione della controversia in via di accordo”* [5] 1" class="anchor"> [5] . A ben vedere, tuttavia, le considerazioni testé riportate si riferiscono alla legittimità degli istituti deflativi del contenzioso, la cui introduzione e regolamentazione sono dirette a favorire una definizione concordata del tributo la cui quantificazione sia controversa (quali l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale), e non alla (diversa) questione della transigibilità o rinuncia parziale alla riscossione di un tributo la cui debenza e quantificazione siano, al contrario, pacifiche. In sostanza, il *“credito tributario concretamente sorto”* cui si riferisce detta corrente di pensiero è solo quello accertato dall'Agenzia delle Entrate in maniera non ancora definitiva [6] 1" class="anchor"> [6] .

Ciò detto, sebbene in dottrina siano emerse diversificate posizioni, gli autori che si sono occupati della questione risultano principalmente divisi tra chi attribuisce al principio di indisponibilità del credito tributario un fondamento costituzionale (a propria volta con una certa discordanza circa le disposizioni di riferimento) e chi, invece, lo inferisce da norme di rango ordinario.

Secondo la prima tesi, poiché il principio di indisponibilità del credito tributario troverebbe fondamento nella Costituzione, al suo rispetto dovrebbe attenersi non solo l'Amministrazione finanziaria in sede di riscossione del tributo, ma anche lo stesso legislatore nella regolamentazione di tale fase, poiché nessuna legge di rango ordinario potrebbe legittimamente derogarvi.

In particolare, per alcuni autori il credito tributario si configurerebbe quale diritto indisponibile in sé, per effetto della funzione di riparto (in base alla capacità contributiva) conferita all'obbligazione tributaria dagli artt. 3 e 53 Cost. La possibilità di disporre di tale credito (nel senso di transigere o rinunciare) sarebbe suscettibile di cagionare una lesione degli interessi della collettività a favore dell'interesse di un singolo individuo, così finendo per sostituire i criteri di riparto definiti dal legislatore *erga omnes* con altri e diversi criteri individuati di volta in volta dalle autorità fiscali competenti [7] 1" class="anchor"> [7] . In sostanza, anche in considerazione della *“riserva di legge”* di cui all'art. 23 Cost., all'indisponibilità del credito tributario conseguirebbe l'assenza di discrezionalità da parte dell'Amministrazione finanziaria, poiché l'esercizio della

discrezionalità amministrativa implicherebbe invece la scelta, tra quelle possibili, della soluzione più conveniente per l'interesse pubblico (costituente l'interesse primario) in relazione agli altri interessi (secondari) coinvolti nel rapporto tributario, attraverso una loro contemperazione complessiva [8] 1" class="anchor"> [8]; il che si traduce nella vincolatezza [9] 1" class="anchor"> [9] che dovrebbe caratterizzare l'esercizio della funzione impositiva da parte della Pubblica amministrazione, al fine di rispettare il principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 Cost.

Così l'Amministrazione finanziaria, in virtù del principio di legalità, potrebbe applicare le norme tributarie con elasticità e discrezionalità solo con riguardo all'interpretazione delle stesse e con riferimento a fattispecie non tassativamente determinate dalla legge e del pari, in forza dei principi di capacità contributiva e di uguaglianza, non avrebbe possibilità di tenere conto - neppure per fini perequativi - degli interessi del privato specificamente coinvolti (per esempio, la salvaguardia dei livelli occupazionali), senza potersi discostare dalla misura del prelievo legislativamente prevista e quindi con esclusione - in questo ambito - di qualsiasi residuo spazio di discrezionalità "tributaria" [10] 1" class="anchor"> [10].

Il principio di indisponibilità del credito erariale troverebbe dunque fonte negli artt. 2, 3, 23 e 53 della Costituzione, per il che sarebbe da qualificare come incostituzionale ogni norma che attribuisse all'Amministrazione finanziaria il potere di disporre dell'esistenza e dell'ammontare dell'imposta mediante trattamenti privilegiati a favore di contribuenti (come tale sarebbe ogni legge avente ad oggetto i c.d. condoni fiscali) [11] 1" class="anchor"> [11]. Attribuiscono altresì rango costituzionale al principio di indisponibilità del credito tributario coloro che ne individuano la fonte unicamente nella riserva di legge di cui al citato art. 23 Cost.: il credito tributario, quale credito derivante da una prestazione imposta dalla legge, non potrebbe essere trattato come un qualsiasi credito derivante da un'obbligazione di diritto privato, ma, in quanto tale, sarebbe insuscettibile di modifica da parte dell'Amministrazione finanziaria [12] 1" class="anchor"> [12].

Ancora, v'è chi radica l'indisponibilità del credito tributario negli artt. 3 e 97 Cost., rilevando come il bilanciamento del principio di uguaglianza (da un lato) e del principio di imparzialità dell'azione amministrativa (dall'altro) vietino all'Amministrazione finanziaria di disporre del credito tributario [13] 1" class="anchor"> [13]. Questa tesi, poiché intravede nel suddetto principio un vincolo all'attività svolta dall'Amministrazione finanziaria nella riscossione del tributo, in realtà ammette che il legislatore possa regolamentare in ordine alla possibilità di disporre del credito tributario, ancorché giuridicamente sorto, ma è dunque unicamente entro gli stringenti limiti sanciti dal legislatore che le autorità fiscali potrebbero esercitare il potere di rinunciare alla riscossione (parziale) di un tributo, allorché ciò risulti maggiormente conveniente per le casse erariali (in quanto consentirebbe un miglior realizzo del credito ed eviterebbe di sostenere inutilmente le spese necessarie al recupero dei tributi in capo a contribuenti incapienti). In questi termini è stata coniata la locuzione "*disponibilità 'controllata' del credito tributario*" [14] 1" class="anchor"> [14] con riguardo al primo provvedimento legislativo con cui venne attribuito all'Amministrazione finanziaria il potere di rinunciare alla riscossione di una parte dei crediti erariali, vale a dire l'art. 3, comma 3, del D.L. 8 luglio 2002, n. 138 (c.d. "transazione dei ruoli"), con cui per la prima volta veniva affrontato in via legislativa il tema dell'attribuzione all'Agenzia delle Entrate del potere di rinunciare parzialmente alla riscossione di tributi "certi" nell'*an* e nel *quantum*.

2 . La transazione dei ruoli

La "transazione dei ruoli" apparve talmente radicale da costringere l'Agenzia delle Entrate, prima di emanare la circolare illustrativa 4 marzo 2005, n. 8/E, ad acquisire un preventivo parere del Consiglio di Stato su alcuni aspetti ritenuti determinanti nonché il parere della Commissione Consultiva per la riscossione, ai sensi dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112.

In considerazione del termine "transazione" utilizzato dal legislatore, il nuovo istituto fu configurato alla stregua del contratto tipico previsto dall'art. 1965, comma 1, del c.c., sebbene non fosse chiaro quale tipo di

concessioni avrebbe potuto beneficiare il debitore. Il Consiglio di Stato così si esprime: *“la norma lascia emergere con chiarezza le linee portanti del nuovo istituto che consente - al verificarsi delle condizioni date - di concludere un ragionevole accordo transattivo che, senza incidere sulla materia imponibile ma in deroga al tradizionale principio della indisponibilità del credito tributario, rende possibile per l'Amministrazione Finanziaria conseguire un più proficuo introito rispetto a quello ottenibile dallo sviluppo delle procedure esecutive. L'interesse pubblico perseguito induce pertanto a ritenere che il peculiare accordo, con effetti transattivi, introdotto dalla norma sia idoneo ad esplicare i suoi effetti non solo nel caso di sussistenza di liti attuali, instaurate in tema di rapporti tributari sfociati nella iscrizione a ruolo, ma, in attuazione del principio di economicità dell'azione amministrativa, estenda la sua portata a tutti i crediti tributari derivanti da iscrizioni a ruolo nei confronti di contribuenti rivelatisi insolventi, evitando in tal modo la stessa insorgenza di episodi contenziosi”* [15] 1" class="anchor"> [15] .

In realtà, secondo l'indirizzo prevalente, l'accordo transattivo era ben poco caratterizzato dalle caratteristiche proprie della transazione, in quanto non si sostanziava in reciproche concessioni al fine di evitare il sorgere di una lite o di porvi fine né poteva avere ad oggetto una *res dubia* o *litigiosa*, ma si risolveva nella remissione *sic et simpliciter* di una quota dei crediti erariali da parte dell'Amministrazione finanziaria; ciò in virtù della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa debitrice, della consistenza patrimoniale della stessa e della presenza, in capo a quest'ultima, di valori su cui rivalersi in maniera proficua in sede di riscossione, dell'analisi degli effetti sulle ragioni erariali derivanti dall'eventuale ricorso a procedure concorsuali da parte del debitore e, nel complesso, della convenienza economica - per l'Erario - a sottoscrivere l'accordo transattivo. In altri termini, l'Amministrazione finanziaria doveva ponderare se riscuotere il proprio credito mediante la procedura di esecuzione forzata (con conseguente rischio di fallimento del debitore) oppure se accettare la modalità di pagamento - ridotta e/o dilazionata - proposta dal debitore insolvente [16] 1" class="anchor"> [16] . Secondo un altro indirizzo, invece, il richiamo testuale alla transazione avrebbe dovuto essere riferito proprio alla transazione disciplinata dall'art. 1965 c.c., sicché, richiedendo la sussistenza di una lite, avrebbe potuto riguardare solo i ruoli *sub iudice*, in relazione ai quali il credito erariale avrebbe dovuto rappresentare una mera pretesa impositiva [17] 1" class="anchor"> [17] .

Tuttavia, la transazione dei ruoli poteva riguardare unicamente la chiusura delle pendenze relative alla fase della riscossione, per il conseguimento di un risultato più proficuo rispetto a quello conseguibile coattivamente, mentre non avrebbe potuto riguardare debiti non iscritti a ruolo né controversie incardinate dinanzi alle Commissioni tributarie o ad altro giudice (se non tramite rinuncia alla lite da parte del debitore). Infatti, essa concerneva soltanto i crediti d'imposta derivanti da tributi iscritti a ruolo dagli Uffici dell'Agenzia *“il cui gettito è di esclusiva spettanza dello Stato”*, con conseguente esclusione dei tributi di spettanza di enti territoriali (sebbene accertati e riscossi dall'Agenzia delle Entrate in forza di apposite convenzioni), nonché dei tributi che, seppur disciplinati da leggi statali, davano luogo ad un gettito di esclusiva competenza di altri Enti impositori a favore dei quali si determinava il conseguente incremento patrimoniale (tributi locali, tasse automobilistiche, addizionali regionali e comunali, ecc.).

Secondo il Consiglio di Stato, la struttura dell'istituto configurava una posizione di interesse legittimo in capo al debitore, ma i provvedimenti di diniego eventualmente assunti dall'Agenzia, al termine dell'*iter* previsto, non avrebbero potuto essere soggetti a reclamo per quanto riguarda le questioni attinenti alle valutazioni di convenienza. Le Sezioni Unite civili della Corte di Cassazione, con la sentenza 14 dicembre 2016, n. 25632, con riguardo alla *“transazione dei ruoli”*, hanno tuttavia sancito che le controversie insorte con riferimento alla transazione dei ruoli restano sotto la giurisdizione alle Commissioni tributarie, affermando che *“la giurisdizione del giudice tributario ha carattere pieno ed esclusivo, estendendosi non solo all'impugnazione del provvedimento impositivo, ma anche alla legittimità di tutti gli atti del procedimento”* e che l'art. 7, comma 4, dello Statuto del contribuente *“si limita ad attribuire alla giurisdizione del giudice amministrativo, secondo i normali criteri di riparto, l'impugnazione di atti amministrativi a contenuto generale o normativo, ovvero di*

atti di natura provvedimentale che costituiscano un presupposto dell'esercizio della potestà impositiva" [18] 1" class="anchor"> [18] .

Sotto il profilo degli effetti la posizione declamata dalla Corte dei conti si rivelava peraltro vicina a quella (diversa) corrente di pensiero secondo cui, invece, il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria resterebbe privo di una effettiva copertura costituzionale, essendo previsto unicamente da una disposizione di rango ordinario (art. 49, R.D. n. 827/1924), come peraltro rilevato dalla Corte di cassazione con la sentenza 16 marzo 2001, n. 12314; dal che conseguirebbe che detto principio può essere legittimamente derogato sulla base di altra disposizione di pari rango [19] 1" class="anchor"> [19] . È stato infatti osservato, con riguardo alla riscossione di crediti erariali certi, che *"l'ufficio non deve valutare se concedere una riduzione del carico tributario all'imprenditore in crisi, bensì valutare se, accettandola, la collettività può incassare una maggiore percentuale rispetto all'alternativa fallimentare ... Dunque l'ufficio agirebbe ... in base alla propria autonomia amministrativa, nell'ambito strettamente definito dall'art. 97 della Costituzione, ossia nell'ambito del principio del buon andamento della pubblica amministrazione e non modificando, ad personam, l'obbligo tributario di un determinato contribuente"* [20] 1" class="anchor"> [20] .

Alla luce delle considerazioni testé esposte, con specifico riguardo alla compatibilità del nuovo istituto con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, la Corte dei conti, Sezione Regionale di controllo per il Piemonte (parere n. 15/2007), nel tentativo di unificare le varie tesi dapprima esposte, ebbe ad affermare che detto principio *"trova fondamento nei principi costituzionali di capacità contributiva (art. 53, comma 1) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97), espressione entrambi del più generale principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari. Il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria risulta dunque derogabile soltanto in forza di disposizioni di legge eccezionali (come tali da interpretarsi restrittivamente) che, nel rispetto del principio di legalità e operando un bilanciamento fra esigenze contrastanti, sacrificano gli interessi tutelati dagli artt. 53 e 97 della Costituzione, in favore di altri interessi, costituzionalmente garantiti, di rango pari o poziore"*.

3 . Dalla transazione dei ruoli alla transazione fiscale

Nonostante tali condivisibili conclusioni, le pesanti critiche mosse alla normativa regolante la transazione dei ruoli, le stringenti limitazioni previste, la scarna regolamentazione dell'istituto e i rilevanti dubbi sulla sua applicazione conseguentemente emersi nella sostanza ne ostacolarono drasticamente l'utilizzo [21] 1" class="anchor"> [21] , inducendo il legislatore a ripensare profondamente la questione [22] 1" class="anchor"> [22] . Tenuto conto che la costante presenza di debiti verso l'Erario e/o verso enti previdenziali ed assistenziali di ammontare significativo da parte delle imprese insolventi è, sovente, di ostacolo ad una soluzione negoziale della crisi d'impresa, con il D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, nell'ambito della prima riforma organica della Legge fallimentare, dichiaratamente diretta appunto a evitare il fallimento delle imprese a favore di soluzioni negoziali delle loro crisi, fu abrogato l'art. 3, comma 3, del citato D.L. n. 138/2002 e fu introdotto nella Legge fallimentare l'istituto della transazione fiscale tramite l'inserimento dell'art. 182 *ter*.

Con tale norma il legislatore ha finalmente coniato una disposizione normativa che, in applicazione del principio di buon andamento e imparzialità della Pubblica amministrazione (di cui all'art. 97 Cost.), contiene una deroga espressa al principio di indisponibilità (più precisamente) del credito tributario, consentendo a quest'ultima di accettare un pagamento parziale dello stesso liberando il debitore dall'obbligo di pagamento della parte del credito rimasta insoddisfatta.

In considerazione di tale rilevante effetto fu paventata l'illegittimità costituzionale dell'art. 182 *ter* L. fall. da chi attribuiva al principio di indisponibilità del credito tributario rango costituzionale, che non avrebbe quindi potuto essere derogato da un provvedimento normativo di rango ordinario [23] 1" class="anchor"> [23] . La nuova disposizione fu invece accolta benevolmente da chi, pur attribuendo fonte costituzionale al citato

principio, riteneva la norma perfettamente legittima, in quanto contemperava il suddetto principio con quello, di pari rango, sancito dal citato art. 97 Cost. [24] 1" class="anchor"> [24] , nonché - chiaramente - da chi non attribuiva un rango costituzionale al principio di indisponibilità del credito tributario.

Con la circolare 18 aprile 2008, n. 40/E, l'Agenzia delle Entrate subito sostenne (analogamente a quanto aveva affermato in merito alla transazione dei ruoli con la circolare 4 marzo 2005, n. 8/E) che la transazione fiscale costituisce una (legittima) deroga al generale principio di indisponibilità del credito tributario, la cui applicazione, ancorché per perseguire finalità di pubblico interesse, non è però suscettibile di interpretazione analogica o estensiva proprio in quanto derogatoria di regole generali [25] 1" class="anchor"> [25] . Questa posizione è stata ribadita anche nell'ambito della circolare 29 dicembre 2020, n. 34/E, in cui si legge 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 peraltro inizialmente pronunciata, oltre alla giurisprudenza di merito [26] 1" class="anchor"> [26] , 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'insussistenza di una 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 della Legge fallimentare *“è, di per sé, disciplina eccezionale rispetto al principio dell'indisponibilità della pretesa erariale”*, perciò derogabile da una norma di rango ordinario [27] 1" class="anchor"> [27] .

Infine, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza 25 marzo 2021, n. 8504, ha osservato 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 dei 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”*. Solo con la transazione fiscale, tuttavia, 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”*. Inoltre, attraverso le modifiche progressivamente apportate e, in ultimo, in considerazione della collocazione che ne è stata data con il Codice della crisi, 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, LF”* [28] 1" class="anchor"> [28] .

In conclusione, anche alla luce dell'interpretazione fornita dai giudici di legittimità, si può affermare che la deroga al principio di indisponibilità del credito tributario è da rinvenire o in specifiche disposizioni aventi a oggetto il trattamento dei debiti tributari, quali sono quelle relative alla transazione fiscale, introdotte nell'ordinamento con l'art. 182 ter della legge fallimentare ad opera del citato decreto legislativo 9 gennaio 2006, n. 5, e ora previste negli articoli 63 e 88 del Codice della crisi, ovvero in disposizioni generali, cioè relative a tutti i crediti e inerenti quindi anche quelli tributari, di cui nell'ambito della crisi d'impresa ammettono la soddisfazione parziale dei crediti, assistiti o meno da una causa legittima di prelazione, quali

erano quelle recate, relativamente al concordato preventivo, dall'art. 184 della legge fallimentare e ora dall'art. 117 del Codice della crisi.

In tal senso si è del resto espressa, con la sentenza 16 ottobre 2020, n. 22456, anche la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, che – nel confermare l'assenza di copertura costituzionale per il principio dell'indisponibilità della pretesa erariale (che perciò assume rilievo nella misura in cui la legge non vi deroghi) – aveva precisato testualmente quanto segue: *“Nella materia concordataria, la deviazione alla regola dell'indisponibilità va identificata nell'art. 184 L. Fall., 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, 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 altre categorie di creditori”*.

Pertanto, la deroga legislativa al principio dell'indisponibilità del credito tributario è da ricercare non solo nelle disposizioni attualmente contenute negli artt. 63 e 88, ma anche nelle norme ordinarie che prevedono la possibilità di soddisfare in misura parziale il debito tributario da soddisfare in ragione della crisi dell'impresa.

Se ne trova diretta conferma nel comma 3 dell'art. 80 del CCII, che conferisce al giudice 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 CCII in tema di trattamento dei crediti tributari e contributivi [29] [1](#)

Altrettanto dicasi con riferimento all'altra procedura di composizione delle crisi da sovraindebitamento, ovvero sia quella della ristrutturazione dei debiti del consumatore, introdotto con la Legge 27 gennaio 2012, n. 3 e ora disciplinato dagli artt. 67 e seguenti del Codice della crisi, il cui art. 70, commi 7 e 9, stabilisce che: 1) il giudice, verificata l'ammissibilità e la fattibilità del piano, omologa il piano e ciò anche se il piano prevede la falcidia dei debiti tributari; 2) quando uno dei creditori, tra i quali l'Amministrazione finanziaria, contesta la convenienza della proposta, il giudice omologa il piano se ritiene che comunque il credito dell'opponente possa essere soddisfatto dall'esecuzione del piano in misura non inferiore all'alternativa liquidatoria. Si tratta sostanzialmente di un *cram down* generato non dalla domanda del debitore, ma dall'opposizione del creditore.

Tuttavia, dal perimetro normativo testé descritto emerge che il credito tributario è da considerare indisponibile in assenza di una norma che, in via specifica, cioè dedicata ai debiti tributari, ovvero generale, cioè dedicata alla generalità dei debiti, ne consenta la riduzione, stabilendo i criteri da adottare affinché quest'ultima possa essere disposta.

4 . Il trattamento dei crediti tributari nella composizione negoziata della crisi

L'art. 25 *bis* del Codice della crisi prevede - a favore delle imprese che fanno ricorso all'istituto della composizione negoziata della crisi - alcune misure premiali di carattere fiscale, che variano in base alla soluzione a cui si perviene all'esito delle trattative condotte in tale ambito. In particolare, è prevista:

i) la riduzione al tasso legale degli interessi sui debiti tributari che maturano a partire dall'apertura e fino alla chiusura della composizione negoziata, quando questa si conclude con una delle soluzioni stragiudiziali o con un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 23, commi 1 e 2, lett. b), del Codice della crisi;

ii) la riduzione delle sanzioni alla misura minima, se il termine per il pagamento in misura ridotta scade dopo la presentazione dell'istanza di composizione negoziata, a prescindere da come la procedura si concluda;

iii) la riduzione alla metà delle sanzioni e degli interessi sui debiti tributari oggetto della composizione nel caso di accesso ad una delle procedure di risoluzione della crisi previste dalla legge fallimentare previste dal comma 2 del citato art. 23;

iv) la rateazione - fino a un massimo di centoventi rate mensili (anche di importo variabile nel tempo, in base alla risposta a interpello che l'Agenzia delle Entrate ha emesso il 29 settembre 2023) - del pagamento delle somme dovute e non versate, a titolo di imposte sul reddito, ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta, Iva e Irap non ancora iscritte a ruolo, se in esito alla composizione è pubblicato nel registro delle imprese un contratto idoneo ad assicurare la continuità aziendale per almeno due anni ovvero un accordo che produce i medesimi effetti di un piano attestato di risanamento.

Il citato art. 25-bis nulla dispone in merito alla riduzione dei debiti relativi ai tributi e nessuna delle norme che disciplinano il suddetto istituto prevede disposizioni analoghe a quelle recate dagli articoli 63 e 88 del Codice della crisi relative alla c.d. transazione fiscale né richiama tali articoli; inoltre, gli articoli 63 e 88 del Codice della crisi prevedono, come l'art. 182 *ter* della legge fallimentare, la transazione fiscale e contributiva, l'utilizzo della transazione fiscale solo nel contesto dell'accordo di ristrutturazione dei debiti e del concordato preventivo.

Posto che, come si è poc'anzi rappresentato, il credito tributario è da considerare indisponibile in assenza di norme che, in via specifica o generale, ne consentano la riduzione, ne discende che attraverso la composizione negoziata non è possibile ottenere una falcidia dei debiti fiscali o una dilazione di pagamento diversi da quelli previsti dalle suddette misure premiali, né alcun tipo di beneficio relativamente ai debiti previdenziali e assicurativi. Lo ha del resto confermato, per quel che può rilevare, lo stesso decreto dirigenziale de 28 settembre 2021 (aggiornato con successivo decreto del 21 marzo 2023), il quale prevede che l'esperto nominato per la composizione negoziata, nell'indicare l'esito delle trattative, può suggerire (evidentemente in presenza di debiti fiscali rilevanti) il ricorso alla transazione fiscale, che deve però essere attuata mediante un accordo di ristrutturazione dei debiti o un concordato preventivo.

Ciò non significa, tuttavia, che durante la composizione negoziata non possa essere presentata una proposta di transazione fiscale o contributiva, se nel corso di essa (se non anche nello stesso momento della sua formulazione) già si prevede che detto istituto sfocerà in un accordo di ristrutturazione dei debiti o in un concordato preventivo, in conformità al disposto dell'art. 23, comma 2, del Codice della crisi.

È quindi errata la prassi di quegli uffici dell'Agenzia delle Entrate secondo cui nel corso della composizione negoziata della crisi un accordo che preveda la riduzione dei debiti tributari non solo non è attuabile - il che per i motivi esposti nei precedenti paragrafi è condivisibile -, ma non potrebbe essere neppure proposto mediante il deposito della domanda di transazione fiscale, ancorché sul presupposto di darvi attuazione nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione dei debiti in cui già si prevede che la composizione negoziata troverà sbocco. Ciò, peraltro, contraddicendo la prassi di altri uffici della stessa Agenzia, i quali, invece, ritengono correttamente che, ferma restando l'inattuabilità della transazione in quest'ultimo ambito, nulla vieta di formulare durante lo stesso una proposta allo scopo di raggiungere tempestivamente un accordo nel contesto dell'accordo di ristrutturazione a cui già si prevede di far ricorso.

Non si tratta di una questione solo temporale priva di effetti sostanziali, perché nelle ristrutturazioni aziendali la tempestività e la celerità sono essenziali (oltre all'apporto, beninteso, di capitali e managerialità) e la

suddetta “tesi negazionista”, costringendo l’impresa debitrice a presentare la proposta di transazione fiscale solo dopo la chiusura della composizione negoziata, che può avere una durata anche di trecentosessanta giorni, comporta un ampliamento dei tempi del risanamento che non giova né alle imprese né ai loro creditori, Erario incluso, visto che anch’esso subirebbe gli effetti negativi di tale rallentamento, non foss’altro quelli costituiti dal ritardo con cui recupera i suoi crediti.

Tale tesi è inoltre priva di fondamento giuridico, in quanto basata esclusivamente sulla considerazione secondo cui *“l’accesso agli strumenti di regolazione della crisi di natura concorsuale, di cui al comma 2 dell’art. 23 del Codice della crisi, è subordinato dal legislatore all’impraticabilità delle soluzioni di natura contrattuale individuate dal precedente comma 1, laddove le trattative non abbiano avuto esito positivo”* (il virgolettato è di una direzione provinciale dell’Agenzia delle Entrate).

Non vi è dubbio che, quando l’accordo di ristrutturazione dei debiti, con connessa transazione fiscale, succede alla composizione negoziata, a esso si può fare ricorso solo dopo che all’esito delle trattative avviate durante tale percorso non sia stata individuata una delle soluzioni previste dal comma 1 del citato art. 23 (cioè non sia stato concluso uno dei contratti ivi indicati). Tuttavia, ciò significa semplicemente che il debitore può “ripiegare” sull’accordo di ristrutturazione, nel cui ambito la transazione fiscale trova applicazione, solo se la composizione negoziata non ha avuto esito positivo; non che la proposta di transazione fiscale non possa essere presentata anche durante tale percorso, seppur con lo scopo di concludere con il Fisco l’accordo che ne costituisce oggetto nella procedura in cui è già previsto che la composizione negoziata sfoci, utilizzando ciò che è emerso dalle trattative a essa conseguenti. Del resto, se così non fosse, in presenza di debiti tributari significativi, il termine di sessanta giorni dalla comunicazione di archiviazione dell’istanza di composizione negoziata (di cui all’art. 17 del Codice della crisi) - previsto dal successivo art. 25 *sexies* per presentare una proposta di concordato liquidatorio semplificato - non potrebbe essere mai rispettato. Infatti, ai fini dell’accesso a tale procedura occorre che durante la composizione negoziata si siano svolte le trattative con i creditori e che queste non abbiano avuto esito positivo, il che presuppone che siano state avviate trattative anche con l’Amministrazione finanziaria mediante la presentazione della proposta di transazione fiscale. Lo ha chiarito da tempo il Tribunale di Bergamo che, con decreto in data 21 settembre 2022 (presidente De Simone), ha dichiarato l’inammissibilità di una proposta di concordato semplificato discendente da una composizione negoziata alla quale era stato richiesto l’accesso nonostante la presenza di rilevanti debiti tributari, la cui utile definizione avrebbe reso necessario il ricorso alla transazione fiscale; ciò perché *“il concordato semplificato costituisce una extrema ratio cui è possibile affidarsi solo se non risultano praticabili gli altri strumenti di regolazione della crisi annoverati dal citato art. 23 come esiti fisiologici della composizione negoziata”*, i quali includono l’accordo di ristrutturazione, nel cui ambito può trovare applicazione la transazione fiscale.

Secondo la suddetta tesi “negazionista” di alcuni uffici dell’Agenzia delle Entrate, per poter accedere al concordato semplificato, la verifica della praticabilità degli strumenti diversi dalla composizione negoziata - per usare le parole impiegate dal Tribunale di Bergamo - dovrebbe poter essere completata nell’arco temporale di sessanta giorni; tuttavia, poiché nessun procedimento di transazione fiscale può essere completato così rapidamente, applicando tale tesi (in base alla quale anche la sola proposta di transazione potrebbe essere formulata solo a seguito della conclusione della composizione negoziata) si perverrebbe all’assurda conclusione che in presenza di debiti tributari significativi l’accesso al concordato semplificato sarebbe sempre precluso, a causa della materiale impossibilità di accertare la impraticabilità di altri strumenti nel termine di sessanta giorni dalla comunicazione dell’archiviazione della composizione negoziata. Conclusione che sarebbe, appunto, assurda, come la tesi da cui deriva.

5 . L’estensione della transazione fiscale alla composizione negoziata della crisi prevista dalla Legge Delega 9 agosto 2023, n. 111

Sin da data anteriore al momento di entrata in vigore della disciplina della composizione negoziata della crisi si è discusso dell'estensione della transazione fiscale a tale istituto, ma senza risultati concreti, il che potrebbe indurre a ritenere che sussistano degli ostacoli strutturali che impediscano tale estensione. Non pare tuttavia che i motivi e gli ostacoli addotti da chi si è opposto all'ampliamento del campo di applicazione della transazione fiscale nella composizione negoziata (come in altri istituti in cui non è ancora prevista) siano reali e tanto meno insuperabili.

Il primo ostacolo risiederebbe nella considerazione che, in assenza di un controllo dell'Autorità giudiziaria, le ragioni erariali non verrebbero adeguatamente tutelate e quindi, poiché un giudizio di omologazione non è previsto nella composizione negoziata della crisi, la transazione fiscale non potrebbe trovarvi spazio. Non si tratta, a ben vedere, di una ragione reale. Infatti, la disciplina della composizione negoziata ha previsto sin dalla sua introduzione che il tribunale può sia autorizzare atti particolarmente significativi, quali sono quelli concernenti la contrazione di finanziamenti prededucibili e la cessione dell'azienda (articolo 22 del Codice), sia provvedere in merito alle misure protettive e cautelari richiestegli dal debitore (articolo 19). La natura dell'istituto non impedisce quindi di per sé un intervento dell'Autorità giudiziaria che, assicurando una maggior tutela del credito erariale e l'assenza di pregiudizio per l'intero ceto creditorio, abbia a oggetto un accordo transattivo relativo al trattamento dei crediti fiscali, compresi quelli inerenti ai tributi, e dei crediti contributivi.

Un secondo ostacolo all'introduzione della transazione fiscale nella composizione negoziata sarebbe da rinvenire, secondo chi vi si è opposto, nel timore che essa, consentendo la falcidia dei debiti fiscali e contributivi, provocherebbe una riduzione delle entrate tributarie. Anche questa ragione pare tutt'altro che insuperabile, poiché la conseguenza più probabile e realistica della mancata estensione della transazione non è rappresentata dal pagamento integrale dei debiti fiscali da parte delle imprese in crisi, il che avrebbe del miracoloso, ma dal ricorso, di queste ultime, a uno strumento alternativo nel cui contesto la falcidia dei debiti fiscali è consentita.

Un terzo ostacolo sarebbe costituito dalla necessità che l'Amministrazione finanziaria disponga di informazioni e valutazioni che le consentano di esprimersi sulla convenienza della proposta di transazione fiscale, le quali, in considerazione del loro scopo, non possono che provenire da un soggetto indipendente, come accade nell'accordo di ristrutturazione dei debiti e nel concordato preventivo, ove tale funzione è assolta dall'attestatore. Si tratta di un'esigenza reale, ma anche questo ostacolo è agevolmente superabile, atteso che è sufficiente prevedere, come già stabiliva la bozza di decreto-legge 24 febbraio 2023, che la transazione debba essere autorizzata dal Tribunale, il quale può a tal fine avvalersi dell'attività dell'esperto ed eventualmente anche di un consulente tecnico.

Un quarto ostacolo è stato infine ravvisato nella natura stessa della composizione negoziata, alla quale dovrebbero accedere solo le imprese che si trovano in una situazione di pre-crisi o di crisi leggera, cioè di imprese il cui risanamento, in considerazione della lievità della situazione di crisi in cui versano, non richiede falcidie o dilazioni di pagamento dei debiti fiscali maggiori di quelle che l'articolo 25 *bis* del Codice già prevede. Quest'ultima obiezione è forse quella più oggettiva, ma nasce da un equivoco, che concerne il presupposto della composizione negoziata della crisi, il quale è individuato dall'articolo 12 del Codice in una situazione "di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario" che rende "probabile la crisi o l'insolvenza", a patto che risulti "ragionevolmente perseguibile il risanamento dell'impresa". Infatti, se alla composizione negoziata potessero accedere solo le imprese che non si trovano ancora in una situazione di crisi vera e propria, anche i limitati benefici previsti dal citato articolo 25 *bis* potrebbero essere sufficienti ai fini del risanamento; tuttavia, il fatto è che, sulla base dell'orientamento generale, vi hanno accesso anche i soggetti che si trovano in un reale stato di crisi, talvolta costituito persino da una situazione d'insolvenza (purché risanabile), nel qual caso è difficile che le misure di cui all'articolo 25 *bis* si rivelino sufficienti, come i primi due anni di applicazione dell'istituto di cui trattasi hanno ampiamente dimostrato.

Pare potersi affermare quindi che non sussistono reali ostacoli giuridici, logici o anche solo di opportunità all'estensione della transazione fiscale alla composizione negoziata della crisi ed evidentemente; tant'è che la Legge 9 agosto 2023, n. 111, contenente la delega per la revisione del sistema tributario, ha previsto (art. 9, comma 1, lett. a, n. 5) che essa venga estesa alla composizione negoziata della crisi.

Infatti, nell'attuale assetto normativo la "variabile fiscale" influenza la scelta dello strumento utilizzabile ai fini del superamento delle situazioni di crisi e tale situazione genera sia distorsioni sia ostacoli al risanamento delle imprese; ciò rende necessaria una omogeneizzazione del trattamento dei debiti tributari negli istituti disciplinati dal Codice della crisi. Per questo motivo lo schema di decreto legislativo sulla fiscalità della crisi, con cui verrà data attuazione al principio direttivo contenuto nell'art. 9, comma 1, lett. a), n. 5 della citata legge delega n. 111/2023, prevede la possibilità di un pagamento parziale e/o dilazionato dei debiti tributari anche nell'ambito della composizione negoziata della crisi, purché il pagamento offerto non sia peggiore per i rispettivi creditori rispetto alla liquidazione giudiziale e ciò risulti da un'attestazione rilasciata da un professionista indipendente.

Lo schema di decreto legislativo prevede che la proposta del debitore produrrà effetto:

1) a condizione che venga sottoscritto il contratto (anche con un solo creditore e dunque anche solo con un'agenzia fiscale) di cui all'art. 23, comma 1, lettera a), del Codice della crisi e che esso sia idoneo ad assicurare la continuità aziendale per un periodo non inferiore a due anni, ovvero l'accordo di cui al comma 1, lettera c) del medesimo articolo. Tali atti dovranno apparire coerenti con la regolazione della crisi o dell'insolvenza e ciò dovrà risultare in entrambi i casi da una relazione dell'esperto di cui all'art. 17 del Codice della crisi;

2) a condizione che l'esperto abbia attestato che le trattative si sono svolte secondo buona fede e correttezza e che un professionista indipendente, diverso dall'esperto, abbia attestato il carattere non peggiore della proposta per i creditori rispetto alla liquidazione giudiziale;

3) nei termini e nei limiti risultanti dall'accordo sottoscritto dal debitore e dalle agenzie fiscali, raccolto in un processo verbale sottoscritto dal cancelliere, dopo che il tribunale, sentito l'esperto, il professionista indipendente e assunti i necessari mezzi istruttori, ha accertato che il trattamento dei crediti proposto non è peggiore rispetto alla liquidazione giudiziale, ha verificato l'assenza di pregiudizio per i creditori e ha autorizzato la sottoscrizione dell'accordo.

È prevista l'esclusione in tale contesto della possibilità di *cram down* fiscale, in considerazione della natura dell'istituto, che non consente adesioni forzose dei creditori e non prevede un procedimento di omologazione dell'accordo raggiunto.

Lo schema di decreto legislativo, inoltre, prevede espressamente, in conformità alla corretta interpretazione delle norme vigenti, che l'impresa debitrice ha la possibilità di presentare, già nell'ambito della composizione negoziata della crisi, una proposta di trattamento di transazione fiscale vera e propria, qualora preveda che all'esito delle trattative non sarà individuata una soluzione fra quelle indicate al comma 1 dell'art. 23, di detto Codice e, non essendo il risanamento dell'impresa possibile mediante la composizione negoziata, ritenga necessario avvalersi delle disposizioni recate dal comma 2, lettere b) o d), del medesimo art. 23, sfociando detto percorso nell'accordo di ristrutturazione dei debiti o in altro strumento di regolazione della crisi in cui la transazione fiscale sia attuabile.

Note:

[\[1\]](#)

A ben vedere, lo stesso termine "indisponibilità" necessita di una previa definizione. In un'ottica giuridica esso indica l'impossibilità di negoziare, rinunciare, transigere e più in generale di rendere oggetto di azioni

giuridiche un determinato diritto soggettivo. In merito al concetto di (in)disponibilità giuridica, quale atto produttivo di effetti costitutivi, modificativi ed estintivi di un rapporto giuridico, si veda A. La Malfa, F. Marengo, *Transazione fiscale e previdenziale*, 2010, pagg. 23-26; M. Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, 2017, pagg. 14 ss.

[\[2\]](#)

Cfr. al riguardo (anche per gli ampi riferimenti bibliografici) M. Allena, cit., pag. 21, nota n. 47; A. La Malfa, F. Marengo, cit., pag. 27.

[\[3\]](#)

La nozione di "tributo" rientra in quella (più ampia) di "prestazione patrimoniale". Cfr. per tutti G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, 2010, pag. 149. Sulla funzione del tributo quale indispensabile strumento di politiche distributive e della capacità contributiva come mero criterio (fiscale) di riparto, si veda F. Gallo, "Nuove espressioni di capacità contributiva", in *Rass. trib.*, n. 4/2015, pagg. 771 ss.

[\[4\]](#)

Sui vincoli costituzionali che delimitano l'azione del legislatore si veda, fra gli altri, S.F. Cociani, "Attualità e declino del principio di capacità contributiva", in *Riv. dir. trib.*, n. 7-8/2004, pag. 823; G. Falsitta, "Il doppio concetto di capacità contributiva", in *Riv. dir. trib.*, n. 7-8/2004, pag. 889; G. Gaffuri, "Il senso della capacità contributiva", in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. Perrone, C. Berliri), 2006, pag. 31; A. Fedele, "La funzione fiscale e la capacità contributiva", in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. Perrone, C. Berliri), 2006, pag. 11; F. Moschetti, "Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità", in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. Perrone, C. Berliri), 2006, pag. 46; P. Boria, "Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale", in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. Perrone, C. Berliri), 2006, pag. 64; F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, 2007, pag. 82; I. Manzoni, G. Vanz, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, 2007, pag. 40.

[\[5\]](#)

Così testualmente P. Russo, "Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie", in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario* (a cura di S. La Rosa), 2008, pagg. 595 ss.

[\[6\]](#)

In effetti le discussioni in ordine al principio di indisponibilità in campo tributario avevano riguardato, specialmente all'inizio, il c.d. concordato disciplinato dall'art. 34 del D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 (T.U.I.D.). Secondo G. La Croce, *La transazione fiscale*, 2011, pagg. 42-47, questo istituto costituì la prima forma di rinuncia (da parte del legislatore) al principio di indisponibilità della pretesa tributaria da parte dell'Amministrazione finanziaria "in cambio" della certezza e tempestività della riscossione del tributo; il che era dovuto a un ordinamento in cui l'assolvimento dell'obbligo della contribuzione alle spese pubbliche, in ragione della capacità contributiva, avveniva in forza di un'attività della Pubblica amministrazione.

[\[7\]](#)

Così G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, cit., pagg. 344-346. In senso conforme anche A.D. Giannini, cit., pag. 291; F. Paparella, "Le situazioni giuridiche e le loro vicende", in AA.VV., *Diritto tributario* (a cura di A. Fantozzi), 2014, pagg. 484 ss.; E. Stasi, "La transazione fiscale", in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, 2008, pag. 735; M. Cardillo, "La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni", in *Dir. prat. trib.* n. 5/2012, pag. 1148. Concorda sostanzialmente con questa impostazione M.T. Moscatelli, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, 2007, pagg. 121 ss., che incentra il concetto di indisponibilità

del credito tributario sul principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost., *“il cui rispetto costituisce il limite ed il riferimento per l'Amministrazione finanziaria nell'adozione di modalità di attuazione del tributo che si avvalgano del consenso del contribuente”*. Secondo G. La Croce, cit., pagg. 46-48, con il passaggio a un sistema di autoliquidazione del tributo da parte dei contribuenti dovuto alla riforma del 1973, il principio di indisponibilità della pretesa tributaria sarebbe risultato rafforzato, essendo venute meno le esigenze di gettito che avevano giustificato - in vigenza del T.U.I.D. del 1958 - la negoziazione della pretesa tributaria, diventando, *“proprio per la sua derivazione costituzionale, l'antidoto contro la disgregazione nazionale e l'affermazione dei principi di non discriminazione”*, comuni con l'obbligatorietà dell'azione penale.

[\[8\]](#)

La discrezionalità amministrativa è connotata sia da un atto espressivo di un “giudizio” (nella ponderazione dei diversi interessi tra loro concorrenti), sia da un atto espressivo di una “volontà” (nel tipo di scelta effettuata). Sul concetto di discrezionalità amministrativa si veda, in particolare, F. Gallo, *“Discrezionalità (diritto tributario)”*, in *Enciclopedia del diritto*, 1999, pagg. 536 ss.; M.S. Giannini, *Il potere discrezionale della Pubblica amministrazione. Concetto e problemi*, 1993, pagg. 45 ss.; L. Perrone, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione diretta*, 1963, pagg. 73-74.

[\[9\]](#)

La vincolatezza, infatti, corrisponde all'esatto contrario della discrezionalità, perché impone l'assunzione, da parte della Pubblica amministrazione, del provvedimento amministrativo senza poter tenere in alcuna considerazione interessi diversi da quello pubblico. Cfr. A. Guidara, *Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'Amministrazione finanziaria*, in Atti del Convegno *“Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario”*, Catania, 25-26 ottobre 2019, pag. 7.

[\[10\]](#)

L'espressione *“discrezionalità tributaria”*, seppur sempre in un'ottica amministrativa, è utilizzata da M. Martis, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, 2018, pag. 18, la quale evidenzia come, nonostante la tendenziale vincolatezza dell'agire amministrativo e l'indisponibilità della pretesa tributaria, continuano comunque ad annidarsi ampi spazi di discrezionalità, specie nella fase procedimentale. Sul tema della discrezionalità nel diritto tributario si veda anche G. Di Toma, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, 2012.

[\[11\]](#)

Anche da questa posizione si riconosce pertanto la piena legittimità degli istituti dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, che intervengono in una fase del rapporto in cui il credito tributario è ancora incerto sia nella sua esistenza sia nel suo ammontare e che, dunque, non comportano una rinuncia o non integrano un atto di disposizione dello stesso.

[\[12\]](#)

Cfr. A. Guidara, *“Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione”*, cit., pagg. 130 ss.

[\[13\]](#)

Si veda in particolare M. Miccinesi, cit., pag. 5; M. Allena, cit., pagg. 42 ss.

[\[14\]](#)

Cfr. M. Allena, cit., pag. 37.

[\[15\]](#)

Pertanto, la possibilità di rinunciare parzialmente alla riscossione del credito tributario era subordinata al presumibile esito negativo o infruttuoso delle procedure esecutive a carico del debitore, qualora ne fosse derivato un introito per l'Erario superiore a quello realizzabile in caso di esecuzione coattiva, assumendo già all'epoca rilevanza dirimente il principio dell'economicità dell'azione amministrativa su cui si tornerà a breve.

[\[16\]](#)

Sotto questo aspetto la transazione dei ruoli di cui all'art. 3, comma 3, del D.L. n. 138/2002 era stata qualificata alla stregua di una rinuncia unilaterale alla riscossione coattiva dei ruoli oppure ricondotta al *pactum ut minus solvatur*, ovvero al negozio solutorio con il quale il creditore, per ottenere soddisfazione, concorda con il debitore una riduzione dell'importo dovuto o una differente modalità di pagamento. Cfr. *ex multis* F. Brighenti, *Transazione dei tributi: nuovo corso o stravaganza normativa?*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2002, pagg. 1301 ss.; M. Basilavecchia, *La transazione dei ruoli*, in *Corr. Trib.*, 2005, pag. 1217.

[\[17\]](#)

Cfr. E. Belli Contarini, *La transazione con il Fisco sui ruoli della riscossione*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2003, pag. 1466.

[\[18\]](#)

Allo stesso modo si era espresso, qualche mese prima, il Consiglio di Stato, Sez. IV, 14 luglio - 28 settembre 2016, n. 4021.

[\[19\]](#)

Cfr. S. La Rosa, cit., pagg. 239 e 240; E. Mattei, "La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti", in AA.VV., *Trattato delle procedure concorsuali* (a cura di L. Ghia, C. Piccinini, F. Severini), 4, 2011, pagg. 718 e 719; G. Verna, "La transazione fiscale quale sub-procedimento facoltativo del concordato preventivo", in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali* n. 6/2010, pag. 714; A. La Malfa, "Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo", in *Corr. Trib.* n. 9/2009, pag. 706; D. Stevanato, "Conferme sull'indisponibilità del credito tributario come regola di contabilità pubblica", in *Dialoghi dir. trib.*, 3/2008, pagg. 7 ss.; F. Crovato - R. Lupi, cit., pagg. 853 ss.; L. Mandrioli, "Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso", in *Quaderni di giurisprudenza*, 2007, pag. 26.

[\[20\]](#)

Così testualmente G. La Croce, cit., pag. 105.

[\[21\]](#)

Tra i pochi soggetti che ne hanno beneficiato si ricorda la "Società Sportiva Lazio Calcio", dal che i nomi "Decreto salva Lazio" o "Decreto salva Calcio" usualmente attribuiti al D.L. n. 138/2002. Cfr. G. Dragoni, "Calcio, la Lazio evita il fallimento", in *Il Sole 24 - Ore* del 25 marzo 2005; S. De Matteis, N. Graziano, *Manuale del concordato preventivo*, 2013, pag. 373.

[\[22\]](#)

Cfr. L. Del Federico, *La transazione fiscale*, in *Le riforme delle procedure concorsuali* (a cura di A. Didone), II, 2016, pag. 1868.

[\[23\]](#)

In tal senso si veda in particolare G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, 2008, pagg. 212 e 213; M. Beghin, *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e*

giurisprudenziali. *La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, n. 11/2010, II, pagg. 679 ss.

[\[24\]](#)

Come evidenziato in dottrina, infatti, pur avendo la indisponibilità del credito tributario una copertura costituzionale, *“essa risulta comunque destinata a cedere di fronte ad esigenze imprescindibili di pari rilievo costituzionale, in un bilanciamento con altri interessi”*. Così M. Allena, cit., pag. 198.

[\[25\]](#)

M. Versiglioni, *Transazione fiscale e principio generale di ‘indisponibilità rovesciata*, in *Diritto e processo tributario*, n. 1/2015, pag. 109, esclude che la norma suddetta possa consistere in una *“legge di principi (ossia una legge sottoposta a un regime di fissità tale da porla come norma intermedia tra quella costituzionale e quella ordinaria) dalla quale sia possibile ricavare un ‘principio di indisponibilità del credito tributario’ che possa porsi in contrasto”* con la possibilità per l’Amministrazione finanziaria *“di negoziare il pagamento del tributo in situazioni di controvertibilità all’infinito del tema costituito dal suo obiettivamente incerto e previamente non accertabile incasso futuro”*.

[\[26\]](#)

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

[\[27\]](#)

Secondo M. Allena, cit., pag. 88, però, la suddetta pronuncia non escluderebbe espressamente la derivazione costituzionale del principio *de quo*, in quanto i giudici delle leggi avrebbe potuto intendere l’intervento ordinario del legislatore come diretto ad assicurare la corretta attuazione dell’art. 97 Cost.

[\[28\]](#)

Come rilevato da A. Carinci, *Il diniego di transazione fiscale nel prisma del nuovo codice sulla crisi di impresa*, in *il fisco* n. 23/2021, pag. 2244, la transazione fiscale ormai *“costituisce istituto delle procedure di soluzione della crisi d’impresa piuttosto che istituto tributario”*.

[\[29\]](#)

L’art. 75, comma 2, CCII, 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”*.