



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

La transazione fiscale: dalla delimitazione dell'ambito oggettivo di applicazione alla riflessione in tema di costituzionalità.

di Ylenia Zaira Alfano

ABSTRACT

The tax transaction is becoming increasingly important in Italy, because companies in crisis are growing in number. Article 182 ter of the r.d. 16 march 1942, despite some doubts, offers a useful tool in the case of an arrangement and debt restructuring agreements, to exit the crisis. To do this, the consultant firm must know which credits are possible in the transaction tax and, finally, what are the real reasons that led to introduce the institution in question.

SOMMARIO: 1. La proposta di transazione all'interno del concordato preventivo. Stato di crisi e debiti transigibili. – 1.1 Le entrate di dubbia natura amministrate dalle agenzie. – 1.2 I contributi previdenziali ed assistenziali. - 2. Natura giuridica della transazione fiscale: un (breve) confronto con l'istituto civilistico della transazione. – 3. Profili procedimentali. – 4. La transazione fiscale nelle trattative antecedenti agli accordi di ristrutturazione: brevi note. – 5.– Per un'interpretazione costituzionalmente orientata.

1. La proposta di transazione all'interno del concordato preventivo. Stato di crisi e debiti transigibili.

Se sin da subito ha scosso talune posizioni dottrinali¹, *in primis* per la sua presunta incompatibilità con il nostro ordinamento tributario a causa della sancita indisponibilità dell'obbligazione tributaria medesima, al contempo la transazione fiscale ha dettato l'esigenza che, con una certa precisione ed urgenza, ne fosse delimitato l'ambito di applicazione oggettivo, al fine di poterne garantire una attuazione organica. *“Con il piano di cui all'articolo 160 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*

¹ L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in “Giust. Trib.”, 2008, p. 29, riporta le posizioni dottrinali sul punto, e ad esso si rinvia per ulteriori spunti nonché per ulteriori indicazioni bibliografiche.

non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea. La proposta può prevedere la dilazione del pagamento". Il primo capoverso dell'art. 182 - *ter* del r.d. 16 marzo 1942 (noto quale Legge Fallimentare) prevede che sia il soggetto debitore a proporre un pagamento dilazionato, o parziale, del proprio debito fiscale.

Sia chiaro un presupposto: la transazione fiscale risulta applicabile esclusivamente nell'ambito della legge fallimentare, per cui il debitore altri non può essere che un imprenditore soggetto a fallimento². Imprenditore che, nel medesimo atto espressivo della proposta di concordato preventivo, dovrà quindi formulare la proposta transattiva³.

Se nella formulazione precedente il legislatore richiedeva lo "stato di insolvenza", ad oggi è invece lo "stato di crisi" ad essere presupposto di applicazione dell'istituto in parola. Il concetto di stato di crisi, ripreso dal d.lgs. 122 del 2005, può essere ravvisato nella domanda di concordato preventivo, nei provvedimenti di assoggettamento alle altre e diverse procedure concorsuali, nonché nella trascrizione del pignoramento relativo all'immobile oggetto di compravendita⁴.

Sorge, dunque, l'esigenza di chiarire se il legislatore abbia voluto, considerando la crisi anziché l'insolvenza, ampliare o meno l'ambito di applicazione dell'istituto in esame. Sembra preferibile l'opinione della giurisprudenza, secondo la quale la crisi indicherebbe una condizione molto più ampia rispetto alla mera insolvenza, potendo essa indicare anche situazioni di difficoltà non mutatesi, almeno non ancora, nell'insolvenza irreversibile⁵.

Certo è che oggetto della transazione fiscale siano i debiti fiscali, chirografari o privilegiati che siano, compresi quelli iscritti a ruolo in via definitiva. Data la formulazione ambigua della norma, è sorta la perplessità che si dovrebbero escludere, dalla transazione in parola, i crediti privilegiati non iscritti a ruolo⁶. Secondo altra dottrina⁷, al contrario, occorre superare il dato testuale ed ammettere la transazione anche per i crediti privilegiati che non siano stati

² Sono chiaramente esclusi, ai sensi dell'art. 1 L. Fall., gli enti pubblici, i piccoli imprenditori ed ovviamente i piccoli professionisti

³ LO CASCIO, *Codice commentato del fallimento*, Milano, 2008, p. 1635, nota come, a ben vedere, la proposta di concordato sia un atto contenuto nella proposta di concordato, non in grado di assumere propria ed autonoma rilevanza.

⁴ AMBROSINI, *Il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione*, in COTTINO (a cura di), *Trattato di diritto commerciale*, Padova, 2008, p. 21.

⁵ LO CASCIO, *op. cit.*, p. 1427 ss.

⁶ G. MARINI, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib. N. 5/2010*, p. 1196, e *Art. 182 ter*, in NIGRO SANDULLI (a cura di), *La riforma della legge fallimentare*, Torino, 2006, p. 115 ss.

⁷ TOSI, *op. cit.*, p. 1077; Circolare Ag. Entrate, 18 aprile 2008, n. 40/E, in *Il fisco n. 18/2008*, fasc. 1, p. 3299.

iscritti a ruolo, tale opinione sembra avere, invero, maggiore aderenza alla realtà, poiché consente di includere un numero significativo di crediti nella transazione, consentendo maggiormente a quest'ultima di assolvere alla sua funzione.

In primo luogo sono dunque transigibili i tributi (con i relativi accessori) amministrati dalle Agenzie fiscali, ad eccezione di quelli costituenti risorse proprie dell'Unione Europea e con la precisazione che si limita alla dilazione di pagamento la transazione relativa all'imposta sul valore aggiunto. Secondo un criterio oggettivo di individuazione, sono transigibili le sovrimposte e le addizionali che svolgono funzione di prelievo ai fini del riparto dei carichi pubblici. "Accessori" del tributo sono invece interessi, indennità di mora e sanzioni amministrative per violazioni tributarie⁸. E' il caso di precisare, ancora, che per tributi "amministrati" dall'Agenzia fiscale si vuol far riferimento non alla titolarità del tributo e del gettito, ma, semplicemente, alla competenza amministrativa della gestione; in conseguenza di ciò, si ritengono oggetto di transazione anche i tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate il cui gettito sia tuttavia destinato agli enti locali, come avviene per l'IRAP⁹.

Quanto ai tributi costituenti risorse proprie dell'UE, è certo che non possano costituire oggetto di transazione i dazi doganali di pertinenza comunitaria; la stessa decisione del Consiglio (29 settembre 2000, n. 597) ne sancisce, infatti, la natura di risorsa propria dell'Unione.

Quanto all'IVA, come riferito innanzi, la transigibilità può interessare esclusivamente la dilazione del pagamento, ma non anche la riduzione dell'entità del debito fiscale, come definitivamente chiarito dall'art. 32 co. 5 del D.L. n. 185 del 2008. Questo, a prescindere dalle considerazioni, peraltro meritevoli di ampio credito, di chi ritiene che l'IVA non rappresenti una risorsa propria dell'UE in senso stretto¹⁰.

⁸ PAJARDI, *Codice del fallimento*, Milano, 2009, p. 1797.

⁹ Sono certamente transigibili IRES ed IRPEF, imposta di registro, imposte ipotecarie e catastali, accise, imposta sulle donazioni e successioni, imposta di bollo, imposta sugli intrattenimenti, tasse sulle concessioni governative, canone radiotelevisivo. BAGAROTTO, *L'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale*, in Rass. Trib. N. 6/2011, p. 1474.

¹⁰ BASILAVECCHIA, *La Transazione dei Ruoli*, in Corr. Trib., 2005, p. 1218.

1.1 Le entrate di dubbia natura amministrare dalle agenzie.

Tra le somme gestite dalle agenzie fiscali, ve ne sono alcune la cui natura tributaria è, ad oggi, ancora discussa. In particolare, occorrerà chiarire la natura de: i) le somme corrisposte a titolo di condono; ii) i canoni di concessione demaniale; iii) le somme recuperate a seguito della declaratoria di inammissibilità di un aiuto di stato.

Quante alle prime, esse si considerano transigibili ex art. 182 ter l. fall., poiché è indubbio che esse vengano corrisposte in sostituzione di un tributo¹¹.

Quanto ai secondi, poiché la dottrina è divisa sulla natura (tributaria o meno) di tali canoni, deve concludersi che sarà appropriata una verifica caso per caso.

Quanto, invece, alle somme “recuperate”, bisognerà procedere alla verifica della sussistenza di bene tre presupposti: la natura giuridica tributaria¹²; la gerenza da parte delle agenzie fiscali; se si tratti, o meno di norme transigibili. In ogni caso, ogni volta bisognerà verificare se il soggetto deputato al recupero sia o meno un’agenzia fiscale.

1.2 I contributi previdenziali ed assistenziali.

A seguito delle modifiche di cui al D.L. n. 185 del 2008, i contributi amministrati da enti gestori di forme di previdenza ed assistenza obbligatorie sono ricompresi nell’ambito di applicazione della transazione fiscale. La scelta del legislatore è a dir poco condivisibile, considerando come assai frequente sia, nella prassi, il caso dell’impresa in crisi che abbia debiti fiscali e contributivi in relazione alla posizione dei propri lavoratori dipendenti. Al riguardo, bisognerà tuttavia precisare che, con riferimento alle ritenute operate e non versate, il datore potrà chieder la rateazione ma non anche la riduzione.

Ancora, è necessario fare riferimento al D.M. 4 agosto 2009, il quale fissa talune indicazioni inordina agli abbattimenti ad alle dilazioni. Diversamente dai tributi, infatti, per i contributi il legislatore ha voluto sia inserire livelli massimi per gli abbattimenti concedibili, sia fissare la durata massima della dilazione (sessanta rate mensili con interessi al tasso legale).

¹¹ MARINI, op. cit., p. 1485.

¹² Autorevole dottrina, GALLO, *L’inservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell’ordinamento fiscale interno*, in AA.VV., *Atti del Convegno di studi: aiuti di stato nel diritto comunitario e misure fiscali*; in *Rass. Trib.*, 2003, p. 2286, propende per la natura tributaria delle somme oggetto di recupero, specie nel caso in cui l’aiuto sia consistito nel riconoscimento di un’esenzione fiscale.

Infine, si ricordi che sono transigibili non solo i contributi INPS, ma anche quelli dovuti all'ENPALS, all'ENASARCO ed all'IPSEMA.

2. Natura giuridica della transazione fiscale: un (breve) confronto con l'istituto civilistico della transazione.

Il **contratto di transazione** (art. 1965 c.c.) è il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro. Con le reciproche concessioni si possono creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha costituito l'oggetto della pretesa e della contestazione delle parti.

L'espressione utilizzata dal legislatore, "transazione fiscale", immediatamente riconduce alla transazione "civilistica" dell'art. 1965 c.c., ma la dottrina è stata puntuale e solerte nell'escludere la ricomprensione dell'istituto de quo nel concetto, più generale, di transazione. La norma fallimentare, infatti, delimita con esattezza l'oggetto della transazione fiscale, prevedendo e disciplinando quali tributi possono essere transatti. Come riferito innanzi, sono transigibili tutti i crediti fiscali, chirografari e privilegiati, compresi quelli iscritti a ruolo in via definitiva. Sembra, ad ogni modo, che l'art. 182 ter abbia voluto modellare un istituto dai caratteri pubblicistici, per cui va esclusa la natura negoziale della transazione in parola e ne va piuttosto esaltata la natura endo-procedimentale.

Ribaltando la prospettiva, ovvero partendo dalla definizione di cui all'art. 1965 c.c., si potrà anche notare come la transazione presupponga una *res litigiosa*. Una lite pendente, o almeno potenziale, che è completamente inesistente nel caso di specie, riguardo al quale si potrebbe, tutt'al più, parlare di *pactum ut minus solvatur*.¹³

3. Profili procedimentali.

¹³ LO CASCIO, op cit., p. 1629.

Ai sensi del co. 2 dell'art. 182 *ter* l. fall., contestualmente al deposito in Tribunale, copia della domanda e la relativa documentazione devono essere presentata al competente concessionario del servizio nazionale della riscossione ed all'Ufficio competente in base al proprio ultimo domicilio fiscale¹⁴.

Entro trenta giorni, il Concessionario dovrà trasmettere al debitore una certificazione che attesti l'entità del debito iscritto al ruolo o sospeso; entro lo stesso termine, l'Ufficio dovrà consolidare il debito tributario nella sua interezza, attraverso la liquidazione dei debiti emergenti dalle dichiarazioni, la notifica degli avvisi di eventuali irregolarità e, da ultimo, la notifica di una certificazione che attesti l'entità del debito derivante da atti di accertamento, anche non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo o comunque per i ruoli non ancora consegnati all'Agente della riscossione.

Alla domanda può seguire, ovviamente, l'adesione o il diniego, ma sarà necessario distinguere tra due ipotesi principali. In primo luogo, si considerino i debiti appena menzionati (ovvero non iscritti a ruolo, o iscritti ma non consegnati al Concessionario): in tal caso, l'adesione o il diniego alla proposta sono formulati con atto del Direttore dell'Ufficio delle Entrate, su conforme parere della Direzione Regionale delle Entrate; i voti, favorevoli o contrari, sono espressi nell'adunanza dei creditori, ovvero nei venti giorni successivi ex art. 178 l. fall. Quanto, invece, ai debiti iscritti a ruolo, o comunque già consegnati al Concessionario della riscossione, quest'ultimo esprime il proprio voto in sede di adunanza su indicazione del Direttore Generale, previo parere conforme della competente Direzione regionale.

Va precisato, altresì, che l'accettazione della proposta transattiva è condizionata al rispetto di alcuni parametri minimi di trattamento del credito tributario¹⁵, fermo restando il margine (comunque ampio) di discrezionalità lasciato all'Amministrazione tributaria.

4. La transazione fiscale nelle trattative antecedenti agli accordi di ristrutturazione: brevi note.

¹⁴ Oltre a copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché le dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data della presentazione della domanda.

¹⁵ Cfr. art. 160 co. 20 l.fall., nonché le riflessioni di CAPOLUPO, *La transazione fiscale: la procedura*, in "Il fisco n. 21/2006, fasc. 1, p. 3188. Sulla valutazione di opportunità dell'amministrazione finanziaria, cfr. la nota circolare 40/E del 2008 dell'Agenzia delle Entrate.

Il debitore può effettuare la proposta di transazione anche nell'ambito delle trattative che precedono l'accordo di ristrutturazione ex art. 182 bis l.fall., nel rispetto, per quel che concerne la documentazione da esibire, dell'art. 161 l. fall. In altre parole, il legislatore, con le norme in esame, ha inteso equiparare la posizione dell'Erario a quella degli altri creditori, consentendo al primo di conoscere tutti gli elementi del piano di ristrutturazione.

Occorre, tuttavia, evidenziare una differenza significativa: diversamente dal concordato, ove gli effetti sdebitatori si realizzano anche nei confronti dei creditori non aderenti, nel caso in esame la transazione fiscale risulta, in realtà, l'unico strumento per vincolare l'Amministrazione finanziaria¹⁶, poiché gli accordi di ristrutturazione vincolano unicamente i creditori aderenti.

5.– Per un'interpretazione costituzionalmente orientata.

Come lasciato intendere in apertura del presente contributo, la transazione fiscale ha destato perplessità, in una certa dottrina, poiché essa sembrerebbe configgere con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria¹⁷. Altre esigenze, tuttavia, sono sottese all'istituto in parola: si pensi al diritto al lavoro, all'efficienza della P.A., al principio di effettività della pretesa fiscale.

E' necessario che il primo venga accuratamente bilanciato con i secondi; in ogni caso, all'Amministrazione finanziaria è sempre lasciata la possibilità, come pure riferito innanzi, di esprimere una generale valutazione di opportunità: in altre parole, la disposizione del credito tributario resta comunque un potere discrezionale dell'Amministrazione stessa, fermo restando il solo vincolo della comparazione con gli altri creditori.

Ci si chiede, a questo punto, se quanto appena considerato sia compatibile con la Costituzione, ed allora – in attesa di eventuali interventi da parte del legislatore – sembra interessante e meritevole di credito l'opinione di chi propone che la decisione dell'Amministrazione debba necessariamente dipendere dall'accertamento della

¹⁶ PAJARDI, op. cit., p. 1803.

¹⁷ FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua indisponibilità*, in LA ROSA, *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, p. 45 ss, ritiene che l'indisponibilità sia principio immanente, che affonda le sue radici nella Carta Costituzionale. Altra dottrina (LUPI, *Insolvenza, fallimento e disposizione del credito tributario*, in Dial dir. Trib., 2006, p. 457, nega tuttavia tale immanenza, o comunque ne riconosce l'inderogabilità (LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2004, p. 79).

maggior proficuità della transazione rispetto alle ordinarie forme di riscossione (coattiva) del credito¹⁸.

¹⁸ MARINI, op. cit., p. 1211, secondo il quale in questo modo la discrezionalità dell'amministrazione sarebbe "costituzionalmente" limitata, in perfetta coerenza e sintonia con le rationes sottose alla riforma della legge fallimentare.