

Antonio Viotto

IL CREDITO TRIBUTARIO NEL CONCORDATO
FALLIMENTARE. CONSIDERAZIONI SULL'AMBITO
DI APPLICAZIONE E SULLA FUNZIONE DELLA C.D.
TRANSAZIONE FISCALE

*THE CREDIT OF THE TAX ADMINISTRATION IN THE CONTEXT
OF A DEBT AGREEMENT (CONCORDATO FALLIMENTARE).
SOME REMARKS ON THE SCOPE AND THE FUNCTION OF THE
TAX AGREEMENT (TRANSAZIONE FISCALE)*

Abstract

L'articolo affronta il tema del trattamento del credito tributario nell'ambito del concordato fallimentare. Il punto di partenza è rappresentato dalla constatazione che né il legislatore né la giurisprudenza si sono mai preoccupati di regolamentare la sorte del credito erariale nell'ambito del concordato fallimentare. Ciò nonostante, considerazioni di ordine sistematico suggeriscono due soluzioni per prospettare, almeno sul piano teorico, la possibilità di giungere alla falciatura del credito erariale nell'ambito del concordato fallimentare: l'applicazione delle disposizioni dettate in tema di transazione fiscale o l'applicazione delle regole generali del concordato fallimentare. La scelta impone un'attenta riflessione sulla *ratio* e sulla funzione della transazione fiscale, chiarendo, in particolar modo, se questa si ponga o meno in posizione derogatoria rispetto al principio dell'indisponibilità del credito tributario.

Parole chiave: fallimento, concordato, transazione fiscale, indisponibilità del credito tributario

The article deals with the credit of the tax administration in the context of a debt agreement. The starting point is the observation that the fate of that credit has never been clarified by the legislator or the courts. Nevertheless, systematic considerations suggest two solutions useful to envisage, at least from a theoretical point of view, the possibility of reducing the credit of the tax administration during a "concordato fallimentare": the application of provisions related to the tax arrangement or the application of

the general rules concerning the debt agreement. The choice requires careful analysis of the ratio and the function of the tax arrangement, clarifying, in particular, whether or not the latter derogates the principle of unavailability of the credit of the tax administration.

Keywords: *bankruptcy, debt agreement, tax arrangement, unavailability of the credit of the tax administration*

SOMMARIO:

1. Considerazioni preliminari sulla mancanza di una disciplina *ad hoc* per il trattamento del credito tributario nel concordato fallimentare. – 2. La c.d. transazione fiscale di cui all'art. 182 *ter* L. fall. ed il principio di indisponibilità del credito tributario. – 3. Le recenti modifiche all'art. 182 *ter* L. fall. e il loro impatto sul trattamento del credito tributario nel concordato fallimentare. – 4. Sulla *ratio* e sulla funzione del novellato art. 182 *ter* L. fall. – 5. L'ipotesi dell'applicazione analogica del novellato art. 182 *ter* L. fall. al concordato fallimentare. – 6. Ragioni di ordine sistematico per l'estensione delle regole sostanziali di cui all'art. 182 *ter* L. fall. al concordato fallimentare.

1. Considerazioni preliminari sulla mancanza di una disciplina *ad hoc* per il trattamento del credito tributario nel concordato fallimentare

Oggetto del presente lavoro è l'indagine sulla sorte del credito erariale nell'ambito del concordato fallimentare, vale a dire, di quell'istituto, disciplinato dagli artt. 124 s. L. fall., che, come noto, è finalizzato a realizzare la chiusura del fallimento attraverso un accordo tra il soggetto proponente ed i creditori concorsuali, omologato dal Tribunale.

Il punto di partenza è rappresentato dalla constatazione che nel concordato fallimentare – a differenza di quanto avviene per il concordato preventivo¹ – manca una disposizione sulla transazione fiscale: l'art. 182 *ter* L. fall. si riferisce, infatti, esclusivamente al piano di cui all'art. 160 e all'accordo di cui art. 182 *bis* L. fall.²

Quid iuris, dunque, allorquando fra i debiti concorsuali vi sono debiti erariali, i quali, peraltro, potrebbero derivare da omessi versamenti di imposte

¹ A sua volta disciplinato dagli artt. 160 s. L. fall. è finalizzato ad evitare il fallimento, attraverso una composizione anticipata della crisi dell'impresa.

² Né si rinviene, per il concordato fallimentare, una disposizione che riguardi i crediti erariali simile a quella recata dall'art. 7, L. 27 gennaio 2012, n. 3, in tema di composizione delle crisi da sovraindebitamento.

proprie dichiarate (IRES, IRPEF, IRAP), da omessi versamenti di IVA o di ritenute dichiarate, da rlievi contenuti in avvisi di accertamento o atti impositivi in genere oggetto di contestazione?

Trovo che sia curioso e, al tempo stesso, significativo che nei vari interventi normativi che si sono succeduti dalla riforma del diritto fallimentare del 2006, che hanno riguardato la transazione fiscale, mai il legislatore si sia preoccupato di regolamentare i rapporti tra concordato fallimentare e crediti tributari, quasi a voler indicare un disinteresse per le peculiarità del credito erariale e per gli interessi pubblici allo stesso sottesi rispetto alla fase di chiusura delle procedure fallimentari³.

Il tema è, peraltro, rimasto molto ai margini anche del dibattito dottrinale e della giurisprudenza⁴.

L'unico intervento normativo che ha riguardato i rapporti tra crediti fiscali e concordato fallimentare è contenuto nell'art. 29, D.L. n. 78/2010, che ha introdotto nell'art. 87, D.P.R. n. 602 il comma 2 *bis*, al fine di precisare che il voto in sede concordataria va espresso (nelle forme di cui all'art. 127 L. fall.) dall'Agente della riscossione in base ad una formale autorizzazione dell'Agenzia delle Entrate⁵.

³Lo stesso dicasi per il credito previdenziale, che l'art. 182 *ter* disciplina in modo analogo al credito tributario e che non forma oggetto di alcuna specifica regolamentazione in sede di concordato fallimentare.

⁴Accenni alla questione si rinvencono in BORIA, *I profili fiscali del concordato fallimentare*, in PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, pp. 630-631, il quale sosteneva che la proposta concordataria avrebbe potuto prevedere un pagamento ridotto del credito tributario, senza ricorrere alla procedure di transazione fiscale; TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1071, il quale riteneva problematica l'estensione dell'art. 182 *ter*, nella formulazione originaria, al concordato fallimentare, avendo attribuito natura eccezionale alla disposizione; DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 219, il quale pure negava l'applicazione della transazione fiscale al concordato fallimentare; nonché, nello stesso senso, MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino, 2011, p. 120. Tra i fallimentaristi era considerata pacifica la facciabilità del credito d'imposta nell'ambito del concordato fallimentare, secondo le regole proprie di tale istituto: v. per tutti BONSIGNORI, *Concordato fallimentare*, in *Commentario Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1979, p. 430; LA MALFA, *Transazione fiscale applicabile anche al concordato fallimentare*, in *Corr. trib.*, 2008, pp. 2999-3000. In tal senso v. anche Cass., sez. I civ., sent. 4 maggio 1994, n. 4324.

⁵In particolare, «l'agente della riscossione cui venga comunicata la proposta di concordato, ai sensi degli articoli 125 o 126 ..., la trasmette senza ritardo all'Agenzia delle Entrate, anche in deroga alle modalità indicate nell'articolo 36 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, e la approva, espressamente od omettendo di esprimere dissenso, solamente in base a formale autorizzazione dell'Agenzia medesima».

Disposizione che è stata letta come un implicito riconoscimento della praticabilità di una falcidia dei crediti tributari nel contesto del concordato fallimentare, peraltro anche più accentuata di quanto all'epoca consentito in sede di concordato preventivo⁶.

2. *La c.d. transazione fiscale di cui all'art. 182 ter L. fall. ed il principio di indisponibilità del credito tributario*

In effetti, in questa direzione ha spinto l'evoluzione della giurisprudenza di legittimità sui rapporti tra concordato preventivo e transazione fiscale, evoluzione dapprima passata per le sentenze c.d. gemelle del 2011⁷ e culminata, successivamente, nelle Pronunce, sez. un., 27 dicembre 2016, n. 26988 e 13 gennaio 2017, n. 760 (anch'esse "gemelle", nel contenuto) che hanno sancito la percorribilità della via del concordato preventivo senza transazione fiscale, riconoscendo la facoltatività della transazione fiscale e la falcidiabilità del cre-

⁶ Giacché, in assenza dei limiti di cui al previgente art. 182 *ter*, si riteneva che, in sede di concordato fallimentare, la falcidia potesse riguardare anche l'IVA e le ritenute: v. LA MALFA, *Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 2694; VELLA, *La (in)disponibilità dei crediti tributari nelle procedure concorsuali tra diritto interno e principi dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, IV, p. 151.

⁷ Mi riferisco alle sentt. 4 maggio 2011, nn. 22931 e 22932, le quali avevano, da un lato, riconosciuto la facoltatività della transazione fiscale dal punto di vista procedimentale, rispetto alla questione dell'omologabilità della proposta di concordato, ma, dall'altro lato, avevano affermato la vincolatività, dal punto di vista sostanziale, del divieto di falcidia dell'IVA, anche nel caso di concordato senza transazione fiscale. Tale orientamento si è poi consolidato in seno alla Corte (v. Cass., sent. 30 aprile 2014, n. 9541; sent. 25 giugno 2014, n. 14447; ord. 9 febbraio 2016, n. 2560) ancorché non sia stato condiviso da gran parte della dottrina (tra cui CARDILLO, *La transazione fiscale*, Roma, 2016, p. 73; LA CROCE, *Il credito erariale IVA tra orientamenti U.E. e arresti della Cassazione*, in *Fall.*, 2012, p. 152; ANDREANI, *L'obbligo del pagamento dell'Iva e delle ritenute nel concordato preventivo con e senza transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 1001; VELLA, *La problematica scissione tra facoltatività procedimentale e obbligatorietà sostanziale dell'art. 182 ter l. fall.*, in *Fall.*, 2012, p. 172) e della giurisprudenza di merito (Corte app. Venezia, 23 dicembre 2013; Corte app. Genova, 27 luglio 2013; Trib. Bari, 3 luglio 2014; Trib. Ascoli Piceno, 14 marzo 2014; Trib. Padova, 30 maggio 2013; Trib. Busto Arsizio, 7 ottobre 2013; Trib. Campobasso, 31 luglio 2013; Trib. Cosenza, 20 maggio 2013; Trib. Como, 25 febbraio 2013; Trib. Vicenza, 27 dicembre 2013; Trib. Varese, 30 giugno 2012; Trib. Perugia, 16 luglio 2012). La tesi della facoltatività della transazione era sostenuta da BASILAVECCHIA, *L'azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale*, in AA.VV., *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, 2012, p. 76, in ragione del fatto che la falcidia del credito tributario sarebbe già implicita nella disciplina generale del concordato preventivo.

dito tributario, anche privilegiato, nell'ambito del piano di cui art. 160 L. fall., peraltro senza i limiti dell'intangibilità dei crediti IVA⁸, allora previsti dall'art. 182 *ter*, nella versione previgente rispetto alle modifiche introdotte dalla L. 11 dicembre 2016, n. 232⁹.

Si tratta di una configurazione della transazione fiscale come un sub-procedimento speciale ed eventuale rispetto al concordato preventivo – la cui previsione si giustificava per i diversi effetti che la stessa produceva, quanto all'adesione del fisco e alla certezza in merito all'entità del debito ed alla chiusura nelle cause – la quale postulava che il tema della falcidiabilità del credito tributario fosse, di fatto, sganciato dal consenso dell'Amministrazione Finanziaria e potesse derivare – al di fuori del sub-procedimento di transazione fiscale – per effetto del formarsi delle maggioranze concordatarie¹⁰, nel rispetto delle condizioni e dei vincoli previsti della legge fallimentare (art. 160 s.) e sotto il controllo del giudice e degli organi della procedura.

Dunque, la cesura tra l'effetto dello stralcio del credito tributario ed il procedimento di transazione legittimava l'estensione di tale paradigma¹¹ anche al concordato fallimentare, specie alla luce della vicinanza rilevabile sotto il profilo strutturale tra quest'ultimo ed il concordato preventivo, entrambi caratterizzati dall'esistenza di un accordo con i creditori, che si forma sulla base di un piano di ristrutturazione, che viene approvato dalla maggioranza dei creditori, sotto il controllo giudiziale.

⁸ Limite comunque nel frattempo venuto meno per effetto della sentenza della Corte di Giustizia UE, 7 aprile 2016, causa C-546/14 (Degano Trasporti s.a.s.), la quale ha ritenuto che, alla luce dei rigorosi presupposti previsti per il concordato, «l'ammissione di un pagamento parziale di un credito IVA, da parte di un creditore in stato di insolvenza ... non costituisce una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'IVA, non è contraria all'obbligo degli Stati membri di garantire il prelievo generale dell'IVA nel loro territorio nonché la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione». Nondimeno, anche dopo la pronuncia della Corte di Giustizia, la Cassazione (sent. 22 settembre 2016, n. 18561), prima di giungere alle sentt., sez. un., n. 26988/2016 e n. 760/2017, ha ritenuto che, nell'ambito della transazione fiscale, non fosse prospettabile la falcidiabilità del credito IVA, in considerazione del fatto che l'allora vigente art. 182 *ter* ne consentiva la sola dilazione.

⁹ Ricordo, infatti, che, con l'art. 1, comma 81, L. n. 232/2016, la disposizione del comma 1, art. 182 *ter* L. fall. – che escludeva dall'ambito della transazione i «tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea» e consentiva, per l'IVA e le ritenute operate e non versate, la sola dilazione di pagamento – è stata sostituita con quella attualmente vigente, la quale estende l'ambito di operatività della transazione a tutti i tributi e relativi accessori «amministrati dalle agenzie fiscali» e non esclude la falcidiabilità per alcuno di essi.

¹⁰ All'interno delle quali poteva non esservi l'Amministrazione Finanziaria, laddove dissenziente.

¹¹ Della falcidiabilità del credito tributario anche al di fuori della transazione fiscale.

Peraltro, giova segnalare che il grande tema dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria¹² – che avrebbe potuto costituire l'ostacolo concettuale alla

¹² Si tratta, come noto, di una delle questioni di fondo della materia tributaria più dibattute in dottrina ed in giurisprudenza. Essa si incentra, sostanzialmente, al di là delle differenze terminologiche, sulla possibilità (o impossibilità) per l'Amministrazione Finanziaria (in particolare, per le Agenzie fiscali) di rinunciare in tutto o in parte al credito tributario che abbia formato oggetto di una dichiarazione del contribuente o di un atto accertativo della stessa Amministrazione (ovvero, ragionando in una prospettiva costitutivistica, sulla possibilità (o impossibilità) per l'Amministrazione di rinunciare al potere di costituire il credito tributario). Ebbene, è diffusa l'idea che esista nell'ordinamento un principio generale di indisponibilità del credito tributario, principio che troverebbe fondamento, da un lato, nel dovere generalizzato di concorrere alle pubbliche spese in ragione della capacità contributiva espressa da ogni contribuente (art. 53 Cost.); dall'altro lato, nel canone dell'eguaglianza sostanziale che permea l'intero ordinamento e che, rispetto a tale questione, si declina in un'esigenza di giustizia distributiva, legata al fatto che la quota di pubbliche spese non coperta da qualcuno dei consociati finisce con l'aggravare l'onere fiscale degli altri (art. 3 Cost.) (cfr. FALSITTA, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in ID., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, p. 25; FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»*, in ID., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit., pp. 65 e 74, e in LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, part. pp. 77-78; BEGHIN, *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, in BEGHIN-MOSCHETTI-SCHIAVOLIN-TOSI-ZIZZO, *Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012, p. 245 s. Anche GALLO, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 1994, p. 1491, mi sembra riconosca che la rinuncia alla pretesa tributaria possa configurare una violazione dell'art. 53 Cost., oltre che dell'art. 97 Cost.); ed infine, dall'altro lato ancora, nel principio di legalità che vincola i contenuti dell'obbligazione tributaria dei singoli alle prescrizioni dettate dalla legge (art. 23 Cost.) (cfr. GUIDARA, *Gli accordi nella fase di riscossione*, in LA ROSA (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, p. 347; PAPARELLA, *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, p. 487, il quale ritiene che il principio generale di indisponibilità abbia fondamento «direttamente riconducibile alla natura solidaristica del tributo di cui all'art. 53 cost.» e sia, quindi, «altresi soggetto ai vincoli dettati dall'art. 23 cost.». Sicché, in tale prospettiva, nel momento in cui si consentisse all'Amministrazione Finanziaria di rinunciare al credito tributario vantato nei confronti di un contribuente, si finirebbe per permettere a quel particolare soggetto (debitore d'imposta) di non concorrere alle spese pubbliche in ragione della sua capacità contributiva, di non assolvere all'obbligazione quale risulta, in termini qualitativi e quantitativi, dall'applicazione della legge e, in ultima analisi, di addossare parte del suo carico impositivo sugli altri contribuenti, i quali dovrebbero (con un incremento del loro carico fiscale futuro) coprire quella parte di spesa pubblica non pagata dal debitore insolvente. Senonché, tale impostazione viene criticata sia da quanti rilevano che le uniche disposizioni che si occupano esplicitamente di indisponibilità del credito tributario siano dettate in tema di contabilità pubblica, con riferimento a fattispecie ben individuate (contratti pubblici) (v. CROVATO, *Il consenso nella determinazione dei tributi*, Roma, 2012, p. 78; ID., *Una sentenza ancora attuale sull'indisponibilità del credito tributario come «regola» di rigore contabile nel bilancio pubblico*, *Dialoghi trib.*, 2008, p. 9; LUPI,

L'indisponibilità come regola di contabilità pubblica, in *Dialoghi trib.*, 2008, p. 11), sia da quanto negano comunque che le norme costituzionali (in particolare, gli artt. 3 e 53 Cost.) sopra citate possano tradursi in vincoli per l'attività di riscossione tali da impedire all'Amministrazione di rinunciare ad un credito dichiarato dal contribuente o accertato dall'Amministrazione medesima (v. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 617; in tal senso sembra orientato anche BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir.*, Agg., Milano, 1998, p. 28, il quale nega che il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria risulti «da norma di rango costituzionale non suscettibile di deroga»). Lungo questa linea, peraltro, si muovono anche coloro che, partendo dalla distinzione tra potere di controllo e accertamento (che, in quanto potere pubblico, non potrebbe essere oggetto di rinuncia da parte dell'Amministrazione, salvo nei casi in cui ciò sia espressamente previsto dalla legge) e credito tributario (il quale non si differenzerebbe da qualsiasi altro credito avente ad oggetto una somma di denaro), giungono a negare *tout court* l'esistenza di un principio generale di indisponibilità dell'obbligazione tributaria (VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, p. 478 s.; ed anzi, ravvisano nell'ordinamento l'esistenza di un principio opposto: RUSSO, *op. cit.*, p. 617 s.) ovvero intravedono lo spazio per consentire una, quanto meno parziale, disponibilità del credito tributario, laddove ciò sia funzionale a realizzare le esigenze di carattere generale alla certezza e celerità delle entrate, pur sempre nell'ambito di parametri normativamente stabiliti, in applicazione dei canoni dell'imparzialità e del buon andamento di cui all'art. 97 Cost. (v. FICARI, *Transazione fiscale e disponibilità del "credito" tributario: dalla tradizione alle nuove "occasioni" di riduzione "pattizia" del debito tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, pp. 489-490; ID., *La nuova disciplina del pagamento parziale dei crediti tributari di cui all'art. 182 ter della legge fallimentare*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, p. 653 s.; FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pp. 200-201; MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in ID. (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, p. 6, laddove riconosce che «in astratto, imparzialità e potere (negoziale) di rinuncia potrebbero conciliarsi in vista pur sempre dell'interesse pubblico alla finale percezione dell'imposta»; v. altresì LA ROSA, *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, p. 1096, il quale intravede nella vantaggiosa definizione del conflitto per l'Amministrazione finanziaria e il contribuente il referente fondamentale per verificare se il concordato o la conciliazione, nel caso concreto, violino il principio di indisponibilità del tributo). Ora, è evidente che la questione richiederebbe una trattazione ben più ampia di quella consentita ai fini del presente lavoro; nondimeno a me pare che sia difficile condividere l'idea che i parametri degli artt. 3 e 53 Cost. si limitino a vincolare la produzione legislativa tributaria senza estendere la loro efficacia all'indirizzo dell'azione amministrativa di imposizione e di riscossione, negli spazi "lasciati liberi" dal legislatore, giacché se così fosse, si depotenzierebbe la forza precettiva della norma costituzionale e si postulerebbe l'eventualità che il concorso alle spese pubbliche, che la Costituzione vuole che sia generalizzato e allineato alla capacità contributiva di ognuno, sia limitato al livello della generalità ed astrattezza della norma di imposizione, ma possa non essere realizzato nel concreto delle specifiche posizioni dei singoli, per volontà di quella stessa Amministrazione Finanziaria deputata alla sua realizzazione. Parimenti, non convince l'idea che la distinzione tra il potere amministrativo d'imposizione e il credito tributario che ne deriva possa consentire di negare la disponibilità del primo e permettere, invece, la rinuncia del secondo, sia perché sembra si sottovaluti la connotazione ontologica dell'obbligazione tributaria, quale obbligazione di riparto di carichi pubblici (a prescindere dal fatto che,

come le obbligazioni interprivatistiche, essa attenga alla debenza di una somma di denaro), con quanto ne consegue in termini di equità ed eguaglianza intersoggettiva nella contribuzione, sia perché non sono ravvisabili le motivazioni che indurrebbero a limitare il potere d'imposizione (indisponibile) a quello di controllo ed accertamento, senza comprendere anche quello di riscossione (come se questo non fosse un potere pubblico, in quanto tale indisponibile, anche secondo la prospettazione qui criticata). Mi pare, dunque, che vi siano ancora validi argomenti per ritenere che i principi costituzionali di cui agli artt. 3 e 53 Cost. inibiscano l'Amministrazione dal disporre del credito tributario; nel contempo, tuttavia, credo che l'affermazione di tale principio e il riconoscimento del suo rango costituzionale non siano incompatibili con la possibilità per il legislatore di prevedere deroghe ed eccezioni, allorché queste siano funzionali al perseguimento di interessi generali, in vista di un contemperamento ragionevole di esigenze collettive aventi anch'esse rango costituzionale. Ciò nella prospettiva di un'interpretazione sistematica delle disposizioni costituzionali che, senza negare la valenza e la rilevanza dei principi fondamentali (quale quello del concorso secondo capacità contributiva), riconosca, in modo meno intransigente, la possibilità per il legislatore di trovare punti di equilibrio rispetto ad altre esigenze aventi rilevanza generale (quali, ad esempio, l'efficienza dell'azione amministrativa, la celerità e la certezza delle entrate, la salvaguardia dell'occupazione), in un'opera di bilanciamento di posizioni, giudicate comunque meritevoli, da realizzare secondo criteri di ragionevolezza, non arbitrarietà e proporzionalità. In quest'ottica, peraltro, credo si dovrebbe riconoscere che il tema dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria si atteggia in modo diverso a seconda del momento in cui ci si colloca nella scansione procedimentale che conduce alla concreta attuazione dell'imposizione, giacché una cosa è trattare di un credito tributario che sia certo (nell'esistenza), liquido (nell'ammontare) ed esigibile – il che presuppone la definitività dell'atto impositivo (sia esso un avviso di accertamento o una cartella emessa a seguito di controllo formale *ex artt. 36 bis e 36 ter*, D.P.R. n. 600) – e un'altra cosa è parlare di un credito che è oggetto di contestazione e che, dunque, è ancora allo stadio della pretesa (in tal senso v. anche CROVATO, *Il consenso nella determinazione dei tributi*, cit., p. 99). In particolare, senza qui voler entrare in un'altra delle diatribe di fondo della materia tributaria (quella che vede contrapposte le teorie dichiarativistiche e le teorie costitutivistiche quanto al momento della nascita dell'obbligazione tributaria), mi sembra difficile accettare l'idea che, fintanto che il credito non sia cristallizzato in un atto d'imposizione definitivo o in una dichiarazione non ritrattata (e non ritrattabile) da parte del contribuente, la rinuncia dell'Amministrazione alla pretesa impositiva – che può essere realizzata nell'ambito dell'accertamento con adesione o della conciliazione giudiziale – conduca necessariamente ad una tassazione avulsa dalla capacità contributiva manifestata dal singolo attraverso la realizzazione del presupposto stabilito dalla legge.

Anzi, è vero il contrario, poiché il confronto dialettico delle posizioni (quella contenuta nell'atto impositivo, da una parte, e quella esposta negli argomenti difensivi, dall'altra) può costituire – e dovrebbe costituire – lo strumento per approssimare al meglio la pretesa, ricostruita dall'Amministrazione, alla capacità contributiva di quello specifico contribuente. Altro è, invece, il caso in cui il credito dell'Amministrazione sia stato definitivamente accertato in sede giudiziale o sia contenuto in una dichiarazione del contribuente non più ritrattabile, atteso che in queste situazioni è altamente probabile che la rinuncia dell'Amministrazione a tutto o parte di quel credito determini una divaricazione tra capacità contributiva manifestata dal singolo e sua effettiva partecipazione ai carichi pubblici, e, dunque, è più marcata l'esigenza che l'azione amministrativa si svolga all'interno di previsioni normative in cui il legisla-

falcidiabilità del credito tributario, sia nel concordato preventivo, sia in quello fallimentare – è stato sostanzialmente “bypassato” dalla Cassazione, in considerazione della posizione recessiva della volontà dell’Amministrazione Finanziaria rispetto a quella della maggioranza del restante ceto creditorio, oltre che, verosimilmente (anche se non esplicitamente), in considerazione della conclamata e verificata impossibilità di garantire al credito erariale una soddisfazione migliore di quella prevista dal piano, in ragione dell’incapienza dei beni su cui insiste la relativa causa di prelazione e del restante patrimonio del debitore¹³. In tale situazione, non si sarebbe assistito – in particolar modo sul piano sostanziale¹⁴ – alla rinuncia da parte dell’Amministrazione al credito tributario, potendosi invece sostenere che la procedura consentisse di arrivare con sicurezza e celerità all’incasso della sola parte del credito effettivamente riscuotibile, con la definitiva consacrazione della impossibilità di percepire il residuo¹⁵. Sicché ragioni generali di efficienza (buon andamento), di econo-

tore abbia individuato con precisione le fattispecie (che legittimano il potere di disposizione del credito) ed i criteri (cui attenersi nell’esercizio del potere di disposizione), secondo canoni di ragionevolezza, non arbitrarietà e proporzionalità.

¹³ Invero, la Corte di Cassazione si era inizialmente limitata ad annoverare la possibilità di falcidia dei crediti tributari prevista dall’art. 182 *ter* L. fall. tra le ipotesi di deroga al principio di indisponibilità della pretesa tributaria (v. sentt. gemelle nn. 22931 e 22932/2011), deroga che sarebbe stata giustificata dai «precisi limiti fissati dalla medesima norma» (cfr. sent. n. 18561/2016). Anche la Corte costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulla ragionevolezza della previsione della sola dilazione di pagamento dell’IVA, aveva annoverato la disposizione tra le ipotesi di «deroga al principio di indisponibilità della pretesa tributaria» (v. sent. 25 luglio 2014, n. 225). La questione della indisponibilità del credito IVA, sia pure in rapporto alla natura eurounitaria dello stesso, è stata invece risolta dalle Sezioni Unite, nelle sentt. n. 26988/2016 e n. 760/2017, attraverso il richiamo ai principi sanciti dalla Corte di Giustizia nella sentenza Degano Trasporti, laddove la falcidiabilità del credito IVA nel concordato preventivo è stata giustificata alla luce della «serietà del procedimento destinato a verificare l’impossibilità di una migliore soddisfazione della pretesa tributaria in caso di fallimento», nonché del fatto che essa «non costituisce una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell’IVA». Per un commento sulle ultime sentenze, v. CARDILLO, *Una nuova apertura verso la falcidiabilità dell’Iva: le due sentenze gemelle della Corte di Cassazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, p. 1758 s.

¹⁴ Ma direi anche sul piano formale, della manifestazione di volontà, qualora la falcidia si realizzi nonostante il dissenso dell’Agenzia.

¹⁵ In tal senso v. VELLA, *La (in)disponibilità dei crediti tributari nelle procedure concorsuali*, cit., p. 121; nonché VERSIGLIONI, *Transazione fiscale e principio generale di “indisponibilità rovesciata”*, in *Dir. proc. trib.*, 2015, p. 106 s., il quale riteneva che l’art. 182 *ter* non costituisse una deroga al principio di indisponibilità del credito tributario, bensì fosse «attuazione del principio di indisponibilità, nella sua tipologia rovesciata», nel senso che, lungi dal sottendere una rinuncia alla funzione di riscossione, la disposizione ne orientasse l’esercizio, nella lo-

mia procedimentale e di gettito (certezza e celerità del pagamento)¹⁶ inducevano a giustificare il sacrificio che ne derivava rispetto ai principi di uguaglianza e di capacità contributiva, nonché sotto il profilo della legalità dell'imposizione¹⁷.

gica dell'economicità e dell'efficienza, secondo il criterio del c.d. «male minore»; RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, pp. 836-837, ad avviso del quale, la circostanza che il soddisfacimento parziale dei creditori privilegiati fosse presidiato dalla preliminare valutazione che la proposta concordataria fosse più vantaggiosa rispetto al risultato ottenibile con la liquidazione fallimentare lasciava presumere che la valutazione dell'Amministrazione Finanziaria fosse lontana dal realizzare un atto di disposizione della pretesa tributaria. In senso analogo, GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, p. 341, il quale escludeva che dalla disciplina della transazione emergessero elementi a favore di una discrezionalità amministrativa circa *an* e *quantum debeatur* tali da configurare la disponibilità del credito. Anche BORIA, *La ristrutturazione del debito tributario nelle imprese in crisi*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, pp. 118-119, considerava impreciso evocare il principio di indisponibilità a proposito della transazione fiscale. Ritenevano, invece, che la transazione fiscale si collocasse in posizione derogatoria rispetto al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria: FANTOZZI, *Introduzione e note metodologiche*, in PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali*, cit., pp. VIII-IX; TOSI, *La transazione fiscale*, cit., p. 1075, il quale, tuttavia, riconosceva che la valutazione dell'Amministrazione in ordine alla proposta transattiva dovesse avvenire alla luce dei principi di economicità ed efficacia della procedura di riscossione coattiva, pur ritenendo «auspicabile» che nella valutazione venissero tenute in considerazione le ricadute di un'eventuale decisione sfavorevole sui profili occupazionali e produttivi. In senso fortemente critico alla transazione fiscale concordataria, per il carattere dispositivo sul credito erariale che alla stessa veniva attribuito, v. FALSITTA, *Funzione vincolata della riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in ID., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit., p. 208 s.; nonché BEGHIN, *op. cit.*, pp. 267-269, il quale, comunque, manifestava aperture per accordi concernenti i tempi del pagamento, le sanzioni e, moderatamente, gli interessi. L'inconciliabilità dell'istituto della transazione fiscale con il principio di indisponibilità è stata rilevata anche da VISCONTI, *Riflessioni sull'impiego della transazione fiscale nella nuova disciplina del concordato fallimentare*, in *Dialoghi trib.*, 2006, p. 456.

¹⁶V. FICARI, *Transazione fiscale e disponibilità del "credito" tributario*, cit., p. 490.

¹⁷Giacché, attraverso la falcidia, si determina una differenza tra l'imposta dovuta, in base al presupposto (previsto dalla legge) realizzato e alla capacità contributiva manifestata dal contribuente in stato di crisi, e quella versata. Anche TOSI, *La transazione fiscale: profili sostanziali*, in PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali*, cit., p. 650, riteneva che l'unica via per giustificare la transazione fiscale in un'ottica costituzionale, rispetto agli artt. 23 e 53 Cost., fosse quella di valorizzare la circostanza che la transazione non avesse un'applicazione generalizzata, ma fosse circoscritta ai casi di crisi dell'impresa, e che la stessa fosse comunque finalizzata a garantire all'erario un effettivo e spedito incasso di somme che, diversamente, in caso di fallimento, non si sarebbe potuto realizzare. Simili considerazioni si ritrovano in CARDILLO, *La transazione fiscale*, cit., p. 133, il quale ipotizza che la legittimità della transazione fiscale rispetto agli artt. 53, 2 e 3 Cost., discenda dal bilanciamento con altre norme costituzionali poste a presidio dell'efficienza della Pubblica Amministrazione e dell'effettività

3. *Le recenti modifiche all'art. 182 ter L. fall. e il loro impatto sul trattamento del credito tributario nel concordato fallimentare*

Senonché, dobbiamo ora chiederci come si configuri il rapporto tra concordato fallimentare e credito tributario alla luce delle modifiche normative sulla transazione fiscale¹⁸ – introdotte dalla L. n. 232/2016 – che la pongono come modalità esclusiva, nell'ambito del concordato preventivo, per giungere ad un accordo transattivo con l'Amministrazione Finanziaria¹⁹.

In particolare, l'uso dell'avverbio «esclusivamente» (nel corpo del novel-

della pretesa fiscale, oltre che del diritto del lavoro. La compatibilità della transazione fiscale con gli artt. 23, 53 e 97 Cost. è sostenuta anche da ALLENA, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 215 s. Invece, dubita della costituzionalità di tale ricostruzione MARINI, *Transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1193, il quale invoca una interpretazione costituzionalmente orientata della norma che vincoli l'accettazione o il diniego della proposta transattiva da parte dell'Amministrazione Finanziaria all'accertamento della maggiore economicità e proficuità della stessa rispetto alle attività di riscossione coattiva.

¹⁸Prima di tutto quella della rubrica dell'art. 182 *ter*, nella quale la locuzione «Transazione fiscale» è stata abbandonata ed è stata sostituita con quella – decisamente meno impegnativa – di «Trattamento dei crediti tributari e contributivi». Ritiene in proposito FICARI, *La nuova disciplina del pagamento parziale dei crediti tributari*, cit., p. 656, che la modifica «esprime il retropensiero di rendere sempre meno diversi i crediti tributari e previdenziali da quelli di altra natura».

¹⁹Giova in proposito segnalare che il riferimento ai «tributi amministrati dalle agenzie fiscali» esclude dall'ambito di applicazione della disposizione i tributi regionali e locali. Sul punto v., con riferimento alla normativa precedente, BAGAROTTO, *L'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1472; CARDILLO, *La transazione fiscale*, cit., pp. 89-90, secondo il quale rientrerebbero nella transazione tutti i tributi per i quali, per legge o per convenzione, la gestione – quanto meno nella fase di controllo e accertamento – sia affidata alle agenzie fiscali. Critico sull'esclusione dei tributi degli enti locali LAMBERTI, *La corte dei conti "ignora" la nuova transazione fiscale del diritto fallimentare e l'autonomia finanziaria degli enti locali*, in *Riv. giur. trib.*, 2007, p. 517. Sembra invece condividere le ragioni che hanno condotto alla esclusione dei tributi locali ALLENA, *op. cit.*, p. 147, in ragione della libertà di cui dispone il legislatore nella limitazione del potere dispositivo dei tributi. FICARI, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 73 s., ipotizza, per evitare una discriminazione irragionevole e ingiustificata alla luce della *ratio* dell'istituto, la possibilità di falciare i tributi non amministrati dalle Agenzie fiscali attraverso gli accordi di ristrutturazione *ex art. 182-bis*. Per alcune considerazioni sull'opportunità di estendere la transazione fiscale a tutti i tributi locali v. GIOÈ, *I limiti della transazione fiscale in materia di tributi locali*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 94 s. Per i tributi esclusi dall'ambito di applicazione della transazione si pone, dunque, il problema della falciabilità nel contesto del concordato preventivo, problema la cui soluzione (in senso favorevole) è legata alle argomentazioni che saranno sviluppate nel prosieguo del presente lavoro, in merito alla natura e alla funzione del novellato art. 182 *ter*.

lato art. 182 *ter*) mi pare lasci trasparire l'intento del legislatore di sovvertire la ricostruzione operata dalle Cassazione in termini di facoltatività della transazione fiscale rispetto al concordato preventivo²⁰.

Ed anche i primi commenti sembrano confermare la necessità della transazione fiscale per giungere alla falcidia o alla dilazione del credito erariale²¹.

In effetti, se guardiamo alla struttura semantica della disposizione è difficile dire che essa lasci aperta la possibilità di un concordato preventivo senza proposta di transazione *ex art. 182 ter*, dunque senza l'attivazione della procedura ivi delineata²², allorquando si intenda ottenere una riduzione del credito tributario o una sua rateazione.

Ebbene, come impatta la mancata estensione della nuova formula dell'art. 182 *ter* al concordato fallimentare?

Mi pare sarebbe eccessivo ritenere che la mancata estensione impedisca di pervenire al concordato fallimentare in presenza di debiti tributari (di cui si prospetti la falcidia), giacché si tratterebbe di un'ipotesi che non trova alcun espres-

²⁰ La modifica normativa è, infatti, sostanzialmente coeva rispetto alle pronunce delle Sezioni Unite, ma è certamente successiva alle sentenze "gemelle" del 2011, nelle quali, come detto, già era stata configurata la facoltatività della procedura di transazione fiscale, sicché è ragionevole pensare che il legislatore, nel momento in cui ha deciso di modificare l'art. 182 *ter*, avesse ben presente l'orientamento della Suprema Corte e, inserendo l'avverbio «esclusivamente», abbia inteso prenderne le distanze.

²¹ Concordi sulla necessità della transazione fiscale alla luce della nuova normativa FICARI, *La nuova disciplina del pagamento parziale dei crediti tributari*, cit., p. 657; ATTARDI, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, in *Il Fisco*, 2017, p. 4449, il quale ritiene così superato il dogma, di matrice giurisprudenziale, della facoltatività della transazione fiscale e ALLENA, *op. cit.*, p. 119, il quale sottolinea il trattamento di «particolare e più che comprensibile favore» così riservato per il creditore fisco. Nei termini della imprescindibilità della transazione per ottenere un abbattimento del debito tributario si era già espresso GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1115.

²² Come avrò modo di precisare nel prosieguo, non mi pare che, ai fini dell'omologazione del concordato, sia anche necessaria la stipula della transazione con l'Agenzia. Il problema non si pone, invece, per il trattamento del credito tributario nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182 *bis* L. fall., atteso che, in tali contesti, eventuali falcidie o dilazioni dei crediti (anche tributari) presuppongono l'accordo con i singoli creditori, sicché per i tributi amministrati dalle agenzie fiscali sarà imprescindibile l'applicazione del comma 5, art. 182 *ter*, anch'esso novellato nel 2016. FICARI, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, cit., p. 68, sottolinea come l'accordo di ristrutturazione di debiti si innesti in un procedimento articolato che può ospitare anche quello della transazione fiscale, laddove il debito nel suo complesso non sia esclusivamente nei confronti di privati ma anche di natura tributaria, anche se, nella pratica, la proposta di transazione dovrà seguire un *iter* contestuale all'accordo ma da questo non pregiudicabile. Nello stesso senso SALVATI, *Profili fiscali degli accordi di ristrutturazione*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 1698.

so riferimento normativo e che, anzi, sarebbe contraddetta dalla disposizione dell'art. 87, D.P.R. n. 602, non espressamente abrogata dalla L. n. 232/2016; così come sarebbe eccessivo ritenere che, per giungere al concordato fallimentare, sia necessario pagare per intero i debiti tributari²³, realizzandosi così una palese alterazione dell'ordine delle prelazioni, il cui impatto e la cui rilevanza sistematica dubito che potrebbero essere ricavati "per implicito" da una "non previsione" del legislatore (con riferimento al concordato fallimentare). Si tratterebbe, in sostanza, di modifiche troppo pesanti, oltretutto contrarie rispetto ad una tradizione giurisprudenziale consolidata²⁴, per essere considerate alla stregua di un mero effetto collaterale della novella dell'art. 182 *ter*²⁵.

Ed allora, le soluzioni teoricamente prospettabili, quanto meno come ipotesi di ragionamento, mi pare siano due: o l'applicazione analogica dell'art. 182 *ter* al concordato fallimentare o la possibilità di giungere alla falcidia dei crediti tributari al di fuori delle prescrizioni dell'art. 182 *ter*, nell'ambito delle regole generali dell'art. 124 L. fall.

4. Sulla ratio e sulla funzione del novellato art. 182 *ter* L. fall.

La scelta mi sembra dipenda, anzitutto, dalla *ratio* e dalla funzione che si vogliono attribuire al nuovo art. 182 *ter*, il quale reca in sé connotati sia di carattere procedimentale, sia di natura sostanziale.

Sul piano procedimentale, infatti, l'art. 182 *ter* disciplina le modalità di presentazione della proposta e i documenti da produrre²⁶, oltre alle modalità e ai

²³ Segnalo che in questo senso si esprimeva l'Agenzia delle Entrate con riferimento al concordato preventivo senza transazione fiscale, nella Circolare 18 aprile 2008, n. 40/E. Per una condivisibile critica a tale impostazione, v. STASI, *La transazione fiscale*, in *Fall.*, 2008, p. 105.

²⁴ V. Cass., sent. n. 4324/1994; nonché BONSIGNORI, *op. cit.*, p. 430 e giurisprudenza ivi citata.

²⁵ Senza dire delle difficoltà concrete, talvolta insormontabili, che anche tali posizioni determinerebbero quanto alla realizzabilità del concordato fallimentare in presenza di debiti tributari. Difficoltà che si riproporrebbero per i concordati nell'ambito della procedura di amministrazione straordinaria di cui al D.Lgs. n. 270/1999 (giacché l'art. 78 richiama l'art. 214 L. fall., il quale a sua volta rinvia all'art. 124 della medesima legge) e della procedura di ristrutturazione industriale di cui al D.L. n. 347/2003 (il cui art. 4 *bis* non rinvia ad alcuna norma della legge fallimentare, ma reca una disciplina *ad hoc* per il concordato ritagliata sul modello degli artt. 124 e 160 L. fall., pur non contemplando espressamente la possibilità di prevedere la falcidia dei crediti privilegiati), in cui sono molto pressanti le esigenze di tutela dei livelli occupazionali e di mantenimento dell'integrità delle strutture imprenditoriali.

²⁶ In particolare, il comma 2, stabilisce che «ai fini della proposta di accordo sui crediti di

tempi della liquidazione dei debiti tributari²⁷, ed individua i soggetti chiamati ad esprimere il voto sulla proposta di concordato²⁸, in sede di adunanza dei creditori ovvero nei modi previsti dall'art. 178, comma 4, L. fall.²⁹

natura fiscale, copia della domanda e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, deve essere presentata al competente agente della riscossione e all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo fino alla data di presentazione della domanda».

²⁷ Pur essendo testualmente venuto meno il riferimento al «consolidamento del debito fiscale» (sulla cui portata, peraltro, non vi era univocità di vedute, in particolare per quanto riguarda l'effetto preclusivo del consolidamento sulla sola attività liquidatoria dell'Amministrazione Finanziaria o anche sull'attività di accertamento. Sul punto la Corte di Cassazione, nelle sentt. nn. 22931 e 22932/2011, aveva inizialmente inteso il «consolidamento» come «quadro di insieme del debito tributario, tale da consentire di valutare la congruità della proposta con riferimento alle risorse necessarie a far fronte al complesso dei debiti e certamente utili a fronteggiare l'incognita fiscale che normalmente grava sui concordati». Successivamente, la stessa Corte, nella sent. n. 18561/2016, sembra aver mutato il proprio orientamento sostenendo la tesi per cui la cristallizzazione del debito tributario comporta «che l'Amministrazione non possa più emettere atti impositivi nei confronti del contribuente in relazione ad obbligazioni tributarie precedenti al deposito della proposta di concordato», ribadendo, infine, con la sentenza delle sez. un. n. 26988/2016, che la transazione consente di «offrire certezza ai creditori tutti circa l'effettiva consistenza del debito tributario». In dottrina, v., tra gli altri, RANDAZZO, *op. cit.*, p. 837 s., il quale sostiene che il consolidamento si concentra solo sul profilo liquidatorio dei tributi facendo salvo lo svolgimento dei controlli sostanziali e l'emissione dei relativi atti di accertamento nei normali termini previsti dalle diverse leggi tributarie. Contra TOSI, *La transazione fiscale*, cit., p. 1085; FICARI, *La nuova disciplina del pagamento parziale dei crediti tributari*, cit., pp. 663-664; e GAFFURI, *op. cit.*, p. 1122, secondo cui l'omologazione di un concordato con transazione fiscale inibisce del tutto le azioni di accertamento aventi ad oggetti tributi ed annualità d'imposta di cui all'accordo transattivo. Per una sintesi delle diverse posizioni dottrinali si rinvia a CARDILLO, *La transazione fiscale*, cit., 2016, p. 181 s.), il comma 2 prevede che l'Agente della riscossione, «non oltre trenta giorni dalla data della presentazione, deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso» e che l'Agenzia delle Entrate, «nello stesso termine, deve procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni e alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, unitamente a una certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento, ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché dai ruoli vistati, ma non ancora consegnati all'agente della riscossione».

²⁸ Segnatamente, l'ufficio territorialmente competente, previo parere conforme della relativa direzione regionale (comma 3), e l'agente della riscossione, limitatamente agli aggi (comma 4). TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Giust. trib.*, 2008, p. 34, ritiene che, per salvaguardare il principio di indisponibilità del credito tributario, prima del voto dovrebbe instaurarsi un vero e proprio contraddittorio tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, similmente a quanto avviene nell'accertamento con adesione, per determinare il *quantum* dell'obbligazione tributaria, le tempistiche di pagamento e le garanzie rilasciabili.

²⁹ La formulazione del comma 3 sembrerebbe quasi disvelare la volontà del legislatore di

Si tratta di prescrizioni coerenti rispetto al momento in cui ci si colloca, anteriore all'apertura del fallimento, necessarie per giungere ad una quantificazione esaustiva del debito tributario e che sarebbero tuttavia superflue per il concordato fallimentare, dal momento che, normalmente, il credito tributario dovrebbe essere già insinuato al passivo³⁰.

Da questo punto di vista, dunque, la mancata estensione della disciplina di cui all'art. 182 *ter* al concordato fallimentare può essere considerata come una ragionevole presa d'atto delle differenze che, dal punto di vista temporale e procedimentale, intercorrono tra i due istituti.

Sotto il profilo sostanziale, invece, la questione si presenta più complicata.

L'art. 182 *ter* reca, infatti, una serie piuttosto articolata di limiti alla falciabilità del credito erariale, i quali ricalcano le prescrizioni dettate, in generale, dall'art. 160 L. fall., con alcuni elementi di specializzazione.

In particolare,

a) per i crediti assistiti da cause di prelazione, il legislatore, novellando l'art. 182 *ter*, ha previsto che la soddisfazione non possa avvenire in misura inferiore a quanto ricavabile dalla liquidazione³¹ dei beni sui quali sussiste la causa di prelazione³²;

b) per i crediti erariali privilegiati, inoltre, si prescrive che il piano non possa prevedere un trattamento (in termini di "percentuale", "tempi di pagamento" ed "eventuali garanzie") inferiore o meno vantaggioso³³ rispetto a quello

imporre all'Agenzia la manifestazione del voto in modo espresso, senza ricorrere alla regola del silenzio-dissenso che – come noto – opera nell'ambito del concordato preventivo (a differenza di quanto accade nell'ambito del concordato fallimentare).

³⁰ Salvo nel caso del concordato fallimentare c.d. anticipato, il quale però richiede pur sempre che il curatore, anche prima che sia reso esecutivo lo stato passivo, sia in grado di redigere un elenco provvisorio dei crediti del fallito (art. 124, comma 1, L. fall.).

³¹ Generalmente intesa quale liquidazione fallimentare: cfr., tra gli altri, CENSONI, *I diritti di prelazione nel concordato preventivo*, in *Giur. comm.*, 2009, I, p. 20 e STANGHELLINI, *Sub art. 124*, in AA.VV., *Il nuovo diritto fallimentare. Commentario*, diretto da Jorio-Fabiani, Bologna, 2007, p. 1969, i quali sostengono la necessità di simulare un piano di riparto redatto in conformità alle regole della liquidazione fallimentare; nonché GUGLIELMUCCI, *Diritto Fallimentare*, Torino, 2017, p. 338. In argomento v., in termini problematici, anche FICARI, *La nuova disciplina del pagamento parziale dei crediti tributari*, cit., p. 664, il quale comunque riconosce che, nella prospettiva degli estensori della citata sentenza della Corte UE sul caso Degano Trasporti, il valore di liquidazione alternativo a quello offerto in sede di transazione fiscale sia quello di natura fallimentare.

³² Il cui valore deve risultare dalla relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, comma 3, lett. d), L. fall.

³³ Il riferimento alla "vantaggiosità" del trattamento riservato al credito erariale è stato in-

offerto ai creditori con grado di privilegio minore ovvero, in caso di suddivisione in classi, a quelli con posizione giuridica e interessi economici omogenei ai crediti erariali;

c) per i crediti erariali chirografari, invece, il legislatore, oltre a stabilire che agli stessi compete un trattamento non differenziato da quello degli altri chirografari, prescrive che, in caso di suddivisione in classi, i crediti tributari debbano avere lo stesso trattamento riservato ai chirografari meglio trattati;

d) infine, in sede di riforma dell'art. 182 *ter*, è stata introdotta la disposizione secondo cui la parte dei crediti tributari privilegiati degradata a chirografo deve essere inserita in un'“apposita classe”.

Ebbene, a me pare che – mentre la disposizione di cui al punto a) ricalchi la stessa formula adottata dall'art. 160, comma 2³⁴, e quella descritta al punto b) tutto sommato possa rappresentare una specificazione del principio della *par condicio creditorum* e del divieto di alterazione dell'ordine della causa di prelazione, di cui all'art. 160, comma 2, ultimo periodo – le prescrizioni sopra indicate ai punti c) e d) rechino degli elementi caratterizzanti della transazione fiscale rispetto alle regole generali del concordato preventivo. Segnatamente, quella descritta al punto c) pare riflettere una preferenza per il credito erariale non privilegiato³⁵ rispetto agli altri crediti chirografari, che si traduce in

trodotto nel testo dell'art. 182 *ter*, L. n. 232/2016, accanto al parametro quantitativo secondo cui «la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie» offerte al credito erariale privilegiato non possono essere «inferiori» a quelli promessi ai crediti con grado di privilegio inferiore, disvelando verosimilmente la volontà del legislatore di prevedere un criterio di valutazione comparativa di carattere qualitativo sulle condizioni offerte al credito erariale, da affiancare (se non anche sostituire, considerato l'utilizzo della disgiuntiva “o”) a quello meramente quantitativo sopra riportato.

³⁴Sulla ridondanza di tale previsione rispetto alla disposizione generale dell'art. 160, comma 2, v. STASI, *Transazione fiscale e contributiva nel risanamento imprenditoriale*, in *Fall.*, 2017, p. 1101 e LO CASCIO (diretto da), *Codice commentato del fallimento*, Milano, 2017, p. 2451, i quali ritengono sufficiente inserire nella relazione giurata menzionata dall'art. 160, comma 2, un apposito paragrafo dedicato ai crediti tributari e contributivi.

³⁵Segnalo che qui il legislatore fa riferimento al credito tributario (e contributivo) avente «natura chirografaria», lasciando aperto il dubbio se la disposizione riguardi solo quei crediti tributari (e contributivi) *ab origine* non assistiti da alcuna causa di prelazione [tra i quali, ad esempio, v'è chi annovera le ritenute non versate (v. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012, p. 309, il quale dà comunque conto di un orientamento giurisprudenziale in senso contrario) o anche le imposte non menzionate dagli artt. 2752 s. c.c. (quali ad esempio IVIE e IVAFE) o quelle per le quali le disposizioni del codice prevedono delle limitazioni temporali (come, ad esempio, il credito per le imposte sui redditi d'impresa ex art. 2759 c.c.)] ovvero anche le quote dei crediti eccedenti il valore dei beni su cui insistono le cause di prelazione (quote che, per l'appunto, subiscono la degradazione al rango di crediti

un vincolo per i redattori del piano a non trattare il credito tributario in modo peggiore rispetto ai crediti chirografari cui sia riservato il trattamento più favorevole; mentre quella di cui al punto d) obbliga, in caso di stralcio, alla creazione di un'«apposita classe», nella quale inserire (solo) la quota del credito tributario degradata al chirografo, con quanto poi ne consegue in termini di voto e di eventuale reclamo contro il decreto di omologazione del concordato.

L'impressione che si ricava, dunque, è che, con la riforma dell'art. 182 *ter*, il legislatore abbia inteso procedimentalizzere e regolamentare il percorso per condurre l'Amministrazione Finanziaria (*recte*: le agenzie fiscali) al voto sulla proposta di concordato, introducendo delle prescrizioni particolari dal punto di vista sostanziale che tengono conto delle peculiarità dei crediti tributari, in ragione degli interessi collettivi ad essi sottesi, senza tuttavia giungere ad uno stravolgimento delle regole generali della procedura concordataria e dei principi che governano i rapporti creditorî e le cause di prelazione.

Mi sembra, infatti, che il legislatore – venuti meno i supposti vincoli comunitari alla falciabilità dell'IVA – abbia ravvisato l'opportunità di consentire lo stralcio anche dei crediti tributari assistiti da cause di prelazione ed abbia inteso bilanciare tale possibilità fissandone criteri, limiti e garanzie tali da assicurare, da un lato, che i crediti tributari non possano subire trattamenti peggiorativi rispetto a quelli degli altri crediti del medesimo rango (fissando peraltro il *benchmark* di tale valutazione comparativa sul trattamento migliore riservato ai creditori di pari rango) e, dall'altro lato, che quella proposta nel piano rappresenti oggettivamente la migliore soddisfazione possibile per il credito tributario. Sotto questo profilo, sono di particolare rilievo sia la mutazione dall'art. 160, comma 2, dell'obbligatorietà della relazione di un professionista qualificato, circa la congruità del livello di soddisfazione previsto dal piano per i crediti tributari assistiti da causa di prelazione, rispetto al valore dei relativi beni ricavabile in sede di liquidazione; sia la prescrizione del-

chirografari): v. ATTARDI, *op. cit.*, pp. 4450-4451. A me pare che, a dispetto dell'infelice formulazione normativa, non avrebbe molto senso diversificare il trattamento e circoscrivere la disposizione ai soli crediti *ab origine* chirografari, implicitamente riconoscendo la possibilità di assegnare ai crediti privilegiati, ma degradati a chirografari per effetto dell'incapienza dei beni su cui insiste la causa di prelazione, una posizione peggiore rispetto a quella dei chirografari meglio trattati. Ciò in quanto le ragioni di ordine generale che hanno indotto il legislatore ad attribuire un privilegio a determinati crediti (tra cui quelli tributari) non vengono meno per effetto dell'incapienza dei beni su cui insiste detto privilegio, sicché, in tali evenienze, non sarebbe ragionevole trattare quei crediti in modo meno favorevole rispetto a quanto si faccia per i crediti che, in quanto *ab origine* chirografari, non godevano della medesima considerazione da parte del legislatore.

l'inserimento in un'«apposita classe» dei crediti tributari oggetto di degradazione a chirografo, giacché tale disposizione rende operativo l'art. 180, comma 4, secondo periodo, il quale, in caso di opposizione di «un creditore appartenente ad una classe dissenziente» (quale può essere l'Amministrazione Finanziaria in ragione della sua collocazione in un'apposita classe), rimette al Tribunale (in sede di omologa del concordato) una valutazione di convenienza della proposta concordataria (relativa a quello specifico credito) «rispetto alle alternative concretamente praticabili»³⁶.

Ora, l'introduzione di ulteriori parametri normativi (rispetto a quelli previsti nella versione previgente) mi pare abbia circoscritto l'ambito decisionale delle agenzie fiscali ad una valutazione meramente tecnica sul fatto che il trattamento riservato al credito erariale sia il migliore possibile rispetto alla situazione in cui versa il creditore, alle prospettive derivanti dalla continuazione dell'attività (nei concordati in continuità) ovvero dalla liquidazione fallimentare³⁷, tenendo anche conto del possibile esito di eventuali azioni revocatorie, risarcitorie, ecc. che potrebbero altrimenti essere avviate nel corso del fallimento³⁸. In tal modo, dovrebbe essere scongiurato il rischio che l'assenso alla

³⁶In particolare, la disposizione stabilisce che nel caso in cui «un creditore appartenente ad una classe dissenziente» contesti «la convenienza della proposta, il tribunale può omologare il concordato qualora ritenga che il credito possa risultare soddisfatto dal concordato in misura non inferiore rispetto alle alternative concretamente praticabili».

³⁷In tal senso, mi sembra si possa dire che la norma sia conforme al criterio del «creditore privato» (secondo il quale si dovrebbe stabilire se «l'impresa beneficiaria (non) avrebbe manifestamente ottenuto agevolazioni paragonabili da un creditore privato») che la Corte di Giustizia UE (da ultimo nella sent. 20 settembre 2017, causa C-300/16, *Frucona Kosice*) ha formulato per valutare l'eventuale contrasto con il divieto di aiuti di Stato delle misure previste dai Paesi membri per far fronte alle situazioni di crisi delle imprese. Sul punto v. ORLANDI, *Quando l'accettazione di un concordato comportante una transazione fiscale può costituire un aiuto di Stato: l'applicazione del criterio del creditore privato*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, IV, p. 161 s.

³⁸In tal senso, v. BORIA, *La ristrutturazione del debito tributario nelle imprese in crisi*, cit., p. 132, il quale considera «discrezionale» tale valutazione operata dall'Amministrazione. In effetti, ancorché l'esito di eventuali azioni revocatorie o risarcitorie esercitabili in caso di fallimento non sembri costituire oggetto del piano (come sottolinea ATTARDI, *op. cit.*, p. 4450) e della relazione dell'attestatore (a differenza di quanto previsto dall'art. 182 *ter*, comma 5, per la transazione fiscale nel contesto degli accordi di ristrutturazione dei debiti), nondimeno esso dovrebbe costituire un naturale elemento di valutazione da parte del creditore erariale (al pari di quanto avviene per ogni creditore). In tal senso depongono sia il richiamato art. 180, comma 4, secondo periodo, che addirittura prevede che sul punto possa essere chiamato a pronunciarsi il Tribunale, sia l'art. 172, il quale stabilisce che il commissario giudiziale, nella relazione che sottopone ai creditori prima del voto sul concordato, «deve illustrare le utilità che, in caso di fallimento, possono essere apportate dalle azioni risarcitorie, recuperatorie o revocatorie che potrebbero essere promosse nei confronti di terzi».

falcidia possa sottendere una rinuncia al credito tributario che, ancorché giustificata in vista di un contemperamento del sacrificio erariale con altre esigenze di carattere generale, si risolverebbe in una deroga al principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, deroga che tuttavia non sarebbe assistita dalla previsione normativa di parametri decisionali sufficientemente precisi quanto alla ponderazione degli interessi erariali con altri interessi, sia pure di rango generale. In altri termini, a me pare che – fintanto che l'area di valutazione riservata alle agenzie fiscali si limita al terreno strettamente tecnico del valore dei beni su cui insiste la prelazione o dell'entità del sacrificio del credito erariale rispetto a quello degli altri crediti di pari rango o di rango inferiore o, ancora, delle prospettive oggettivamente formulabili quanto al possibile realizzo del credito nelle alternative concretamente percorribili – sia possibile sostenere che il sacrificio del credito erariale non sottenda una sostanziale disposizione del credito tributario³⁹; mentre se si uscisse da questo ambito e si riconoscesse all'Amministrazione un potere di esprimere il proprio voto sulla proposta concordataria tenendo in considerazione anche interessi non convergenti con quello erariale⁴⁰, non si potrebbe evitare di prendere atto che un tale contemperamento si svolgerebbe in assenza di parametri e criteri fissati dal legislatore, perché né l'art. 182 *ter*, né altra disposizione, li contempla. A questo punto, sarebbe assai concreto il rischio che la disposizione si ponga in contrasto con il principio di indisponibilità del credito tributario e che tale deroga debordi rispetto ai limiti in cui si potrebbe considerare tollerabile la divaricazione tra capacità contributiva manifestata e effettiva partecipazione ai carichi pubblici che si realizza per effetto della rinuncia (a questo punto anche arbitraria, in quanto non governata da alcun criterio predetermi-

Ad ogni buon conto, mi sembra che la previsione di parametri normativi più stringenti possa consentire di superare – o, quanto meno, attenuare – le perplessità in passato sollevate dalla dottrina (v. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., p. 1082; FALSITTA, *Funzione vincolata della riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, cit., p. 209, il quale lamentava gli «amplicissimi margini di discrezionalità nell'*an, quantum, quomodo*, quando» attribuiti all'Agenzia) circa la mancata fissazione normativa dei criteri che l'Amministrazione avrebbe dovuto seguire per accettare o meno la proposta transattiva del contribuente.

³⁹ A conclusioni simili giungeva, già con riferimento alla previgente disposizione, RANDAZZO, *op. cit.*, pp. 836-837, anche in considerazione del presidio di garanzia contenuto nell'art. 180 L. fall., consistente nella valutazione rimessa al Tribunale, in caso di opposizione all'omologa del concordato proposta da un creditore appartenente ad una classe dissenziente.

⁴⁰ E, quindi, ad esempio, si consentisse all'Agenzia di accettare un sacrificio del credito tributario maggiore di quello che subirebbe in caso di fallimento, pur di salvaguardare i livelli occupazionali, o, comunque, di mantenere in vita un'attività produttiva.

nato, quanto alla ponderazione di interessi non convergenti con quello erariale) dell'Amministrazione al credito erariale.

Peraltro, non mi sembra vi siano elementi – né di ordine testuale, né di ordine sistematico – per ritenere che, con le modifiche introdotte nel 2016, il legislatore abbia inteso collocare il credito tributario in una posizione diversa da quella degli altri crediti dello stesso rango, configurando il raggiungimento dell'accordo fiscale ovvero, in assenza di accordo, l'integrale pagamento del credito tributario come condizioni necessarie per l'omologazione del concordato.

In entrambe le eventualità, del resto, l'Amministrazione Finanziaria verrebbe ad acquisire un potere di veto sul concordato, collocandosi in una posizione privilegiata anche rispetto a quella di altri creditori che il codice civile (e, più in generale, l'ordinamento) considera di rango poziore, il che configurerebbe un *vulnus* alla razionalità e coerenza della disposizione recata dall'art. 182 *ter* L. fall. Ciò tanto più se si considera che l'Amministrazione diventerebbe arbitro della valutazione comparativa della rilevanza delle diverse istanze generali che il concordato (*recte*: la disciplina normativa del concordato) tende a contemperare, tra le quali, oltre all'interesse erariale, figurano la salvaguardia dei livelli occupazionali – non solo dell'impresa assoggettata alla procedura concordataria (nell'ambito dei concordati in continuità), ma anche quelli dei suoi creditori (i quali potrebbero subire danni economici e finanziari maggiori in caso di fallimento del loro creditore, rispetto al sacrificio che dovrebbero sopportare in caso di concordato) – il buon funzionamento del sistema economico (locale o anche nazionale, a seconda delle dimensioni dell'impresa in crisi), il mantenimento dell'equilibrio sociale (che potrebbe essere talvolta compromesso dal fallimento di un'impresa), oltre alle esigenze di efficienza dell'ordinamento giudiziario (che dovrebbero spingere verso la riduzione delle procedure fallimentari). Si verrebbe, dunque, ad alterare quel sistema di contrappesi e bilanciamenti che il legislatore ha configurato per il concordato preventivo, attraverso il coinvolgimento di figure professionali con funzioni di garanzia degli interessi dei creditori (quali sono il professionista attestatore ed il commissario giudiziale), l'introduzione di sanzioni penali in caso di violazione dei doveri di correttezza cui tali soggetti sono tenuti⁴¹ e l'attribuzione di poteri di gestione, di vigilanza e di controllo all'autorità giudiziaria:

⁴¹ Segnalo, in proposito, che, ai sensi dell'art. 236 *bis*, il professionista che nelle attestazioni espone informazioni false ovvero omette di riferire informazioni rilevanti, «è punito con la reclusione da due a cinque anni e con la multa da 50.000 a 100.000 euro. Se il fatto è commesso al fine di conseguire un ingiusto profitto per sé o per altri, la pena è aumentata. Se dal fatto consegue un danno per i creditori la pena è aumentata fino alla metà».

tali presidi di garanzia diventerebbero superflui di fronte al dissenso di un solo creditore (l'erario), i cui interessi, particolarmente rilevanti, godono già di una particolare considerazione, in virtù delle disposizioni recate dall'art. 182 *ter*, funzionali ad assicurare che il trattamento riservato al credito tributario rappresenta il migliore possibile sia rispetto a quello offerto agli altri creditori, sia rispetto a quanto l'erario potrebbe ottenere con altre alternative concretamente praticabili.

Sicché mi pare chiaro che, in questa prospettiva, non vi siano margini per attribuire al credito erariale una posizione così tanto rafforzata rispetto a quella degli altri crediti di pari rango (privilegiati, da un lato, e chirografari, dall'altro), da riconoscere all'Amministrazione un potere di interdizione del concordato.

Né, sempre in questa prospettiva, avrebbe fondamento l'obiezione secondo cui, consentendo di pervenire alla falciatura dei crediti tributari anche contro la volontà dell'Amministrazione Finanziaria, titolare della funzione impositiva, si rimetterebbe alla maggioranza dei creditori un potere di "disporre" del credito tributario e, in definitiva, di incidere sul *quantum* di partecipazione alle spese pubbliche del contribuente ammesso al regime concordatario, atteso che – come detto in precedenza e come ribadirò nel prosieguo – qui non siamo di fronte ad un atto di disposizione del credito tributario, bensì ad una procedura, assistita da una serie di garanzie, tesa a pervenire alla migliore soddisfazione possibile del credito erariale, di fronte alla situazione di crisi in cui versa l'imprenditore.

5. *L'ipotesi dell'applicazione analogica del novellato art. 182 ter L. fall. al concordato fallimentare*

Tanto chiarito in ordine a quelle che appaiono essere la *ratio* e la funzione della disposizione di cui all'art. 182 *ter*, si tratta ora di verificare se sia percorribile l'ipotesi dell'applicazione analogica della stessa al concordato fallimentare.

Come ho detto in precedenza, formalmente si potrebbe prospettare l'esistenza di una lacuna normativa⁴², intesa quale mancanza di una normazione

⁴² È noto che quello delle lacune costituisce un tema tra i più dibattuti nell'ambito della teoria generale del diritto, anche per la difficoltà di individuare con precisione le fattispecie nelle quali si configuri l'incompletezza di una norma e se tale incompletezza rilevi laddove sia assoluta ovvero solo se riferita alla mancanza di una norma *certa* o di una norma *giusta*. Sull'argomento mi limito qui a segnalare, per una prima consultazione, BOBBIO, *Lacune del diritto*, in

ad hoc quanto al trattamento del credito tributario nell'ambito del concordato fallimentare, che il legislatore non ha inteso colmare, neppure con l'ultimo intervento di fine 2016.

Esiste, poi, una norma (l'art. 182 *ter*, per l'appunto) che disciplina una situazione per molti aspetti simile, attese le analogie che sussistono sia dal punto di vista strutturale, sia delle finalità⁴³, sia della natura⁴⁴, tra il concordato preventivo e quello fallimentare e tra le esigenze connesse al credito tributario nelle due circostanze⁴⁵.

Sicché, per dar seguito all'ipotesi dell'applicazione analogica dell'art. 182 *ter* al concordato fallimentare, si dovrebbe escludere che tale disposizione rientri tra quelle che «fanno eccezione»⁴⁶, le quali – giusta quanto dispone l'art. 14 delle preleggi – non possono essere applicate «oltre i casi e i tempi in esse indicati».

Noviss. Dig. it., IX, 1963, part. pp. 421-423; GUASTINI, *Lacune del diritto*, in *Dig. disc. civ.*, 1993, X, p. 262 s.; CORSALE, *Lacune dell'ordinamento*, in *Enc. dir.*, 1973, p. 257 s. Sicché, nel caso di specie, pur potendosi ritenere che la fattispecie prospettata possa trovare copertura nella disciplina generale dell'art. 124 L. fall., potrebbe ipotizzarsi l'esistenza di una omissione o, quanto meno, di un caso dubbio (secondo la distinzione proposta da CARCATERRA, *Analogia – Teoria generale*, in *Enc. giur.*, 1988, pp. 8-9), valorizzando la peculiarità del credito tributario e la scelta del legislatore di prevederne una disciplina specifica in seno al concordato preventivo, senza tuttavia configurarla come una fattispecie propriamente esclusiva.

⁴³Nel senso che, come dirò nel prosieguo, pur essendo l'uno finalizzato ad evitare il fallimento, l'altro a chiuderlo, entrambi gli istituti possono essere funzionali al mantenimento in vita dell'apparato produttivo o commerciale ovvero alla liquidazione dello stesso. In precedenza, BORIA, *I profili fiscali del concordato fallimentare*, cit., p. 631, ravvisava un'incompatibilità logica tra il concordato fallimentare e la transazione fiscale, valorizzando l'"esigenza tipica" di quest'ultima (che sarebbe consistita nel permettere all'ufficio di avere informazioni e dati circa lo stato di crisi dell'impresa e circa la possibilità di recupero del credito), ma nel contempo svalutando la parte della disposizione di cui all'art. 182 *ter*, recante i vincoli di carattere sostanziale a salvaguardia del credito tributario oggetto di falcidia.

⁴⁴Essendosi, peraltro, accentuata con la riforma del D.Lgs. n. 5/2006 la connotazione consensualistica del concordato fallimentare, come evidenziato in dottrina da SANDULLI-D'ATTORE, *Il manuale delle procedure concorsuali*, Torino, 2016, p. 164; BLATTI-MINUTOLI, *Sub art. 124*, in FERRO (a cura di), *La legge fallimentare*, Padova, 2014, p. 1732 s.; FABIANI-NARDECCHIA, *Legge fallimentare*, Milano, 2014, p. 1397.

⁴⁵*Id est*, la migliore soddisfazione possibile in termini di importi, tempi e garanzie di incasso del credito tributario, rispetto all'alternativa della liquidazione fallimentare.

⁴⁶Vale a dire, secondo l'opinione prevalente, quelle norme che derogano al diritto comune, il quale regolerebbe, secondo i suoi diversi principi, i casi previsti dalla norma eccezionale se questa non esistesse: v. BOBBIO, *L'analogia nella logica del diritto*, I, Torino, 1938, p. 166; CARCATERRA, *op. cit.*, pp. 9-10. Sul punto v. anche CAIANI, *Analogia*, in *Enc. dir.*, Milano, 1958, pp. 368-370.

Ebbene, come ho già detto in precedenza, non sono convinto che la disciplina della transazione fiscale di cui all'art. 182 *ter* si ponga in posizione derogatoria rispetto al principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, giacché mi sembra che, con tale novellata disposizione, il legislatore abbia inteso fissare i requisiti sostanziali e procedurali al cui verificarsi l'Amministrazione Finanziaria può esprimere voto favorevole alla proposta di concordato preventivo⁴⁷, ovvero al cui verificarsi la proposta di concordato può essere omologata anche in caso di voto contrario dell'Amministrazione.

Tale voto favorevole, tuttavia, non sembra sottendere, nella sostanza, una vera e propria rinuncia al credito tributario, bensì, piuttosto, una presa d'atto dell'inesigibilità parziale dello stesso, sulla scorta di valutazioni attendibili (perché basate su attestazioni di soggetti qualificati e sottoposti al rischio di sanzioni penali) e con la garanzia del controllo giudiziale: sicché, si potrebbe dire che se rinuncia vi è, sul piano formale, essa riguarda un credito (o una parte del credito) *molto probabilmente* (*rectius*: quasi certamente) non recuperabile, sul piano sostanziale. In quest'ottica, dunque, il riconoscimento della possibilità per l'Amministrazione Finanziaria di esprimere un voto favorevole alla falciatura o alla dilazione del credito tributario rappresenterebbe un "bilanciamento realistico" tra i principi di capacità contributiva, uguaglianza e legalità (che vengono oggettivamente sacrificati per effetto della riscossione parziale del credito) e quelli di buon andamento ed efficienza dell'azione (rispetto ai quali non sono affatto avulsi i profili della celerità e della certezza della riscossione).

Se così è, si potrebbe anche ipotizzare di procedere all'applicazione analogica dell'art. 182 *ter* al concordato fallimentare, nel senso di ritenere che, anche rispetto a tale procedura, sarebbe necessaria la presentazione di una proposta all'Amministrazione Finanziaria, onde consentirle di esprimere voto favorevole (o non esprimere voto contrario) al verificarsi delle condizioni sostanziali previste dal comma 1 dell'art. 182 *ter*, le quali dovrebbero essere parte integrante della proposta di concordato *ex* art. 124 (ovviamente a prescindere dalle regole procedurali previste dal comma 2, in quanto rese per lo più superflue dallo stato in cui si colloca la procedura di concordato fallimentare).

Forse un ostacolo, in tal senso, potrebbe derivare dalle disposizioni contenute nell'art. 182 *ter*, comma 1, che riconoscono un trattamento "preferenzia-

⁴⁷ Ed anzi, debba esprimere voto favorevole a meno che non dissenta dalle valutazioni effettuate dall'attestatore in ordine al valore dei beni sui cui insiste la prelazione ovvero ritenga che l'entità del sacrificio del credito erariale sia superiore a quella degli altri crediti di pari rango o di rango inferiore o, ancora, ritenga che il livello di soddisfacimento proposto per il credito erariale non sia migliore rispetto alle alternative concretamente percorribili.

le” al credito tributario chirografario in caso di suddivisione in classi e che prevedono l’inserimento in un’apposita classe della parte del credito privilegiato che viene degradata a chirografo, trattandosi di previsioni che si discostano dalle regole generali contenute nell’art. 160 (e nell’art. 124) della legge fallimentare. Ma, a ben vedere, anche tali tratti specializzanti dell’art. 182 *ter* potrebbero non essere annoverati tra quelli propriamente derogatori rispetto all’art. 160 (e all’art. 124), rappresentando piuttosto una sorta di predeterminazione normativa della «posizione giuridica»⁴⁸ del credito tributario rispetto a quella degli altri crediti chirografari.

6. *Ragioni di ordine sistematico per l’estensione delle regole sostanziali di cui all’art. 182 ter L. fall. al concordato fallimentare*

Nondimeno, qualora si ritenesse che la disciplina della transazione fiscale di cui all’art. 182 *ter* rappresenti una deroga rispetto al principio dell’indisponibilità del credito tributario oppure non si ravvisasse l’esistenza, nell’art. 124 L. fall., di una lacuna normativa in senso proprio⁴⁹, e si ritenesse che, pertanto, la disciplina di cui all’art. 182 *ter* non possa essere applicata analogicamente al di fuori dei casi dalla stessa previsti (cioè al di fuori del concordato preventivo e dell’accordo di ristrutturazione dei debiti), si dovrebbe in sostanza riconoscere che con l’art. 182 *ter* il legislatore abbia inteso integrare la disciplina del solo concordato preventivo, rendendo sì obbligatoria la proposta di transazione fiscale con le sue regole sostanziali e procedurali ma solo rispetto a tale istituto (e dell’accordo di ristrutturazione di cui all’art. 182 *bis* L. fall.).

A ben vedere, peraltro, qualora si considerasse l’art. 182 *ter* come derogatorio rispetto al principio dell’indisponibilità del credito tributario, si dovrebbe più radicalmente ritenere che, al di fuori del concordato preventivo (e dell’accordo di ristrutturazione dei debiti) non sia neppure consentita la falciatura del credito tributario⁵⁰, con la conseguenza – come detto, davvero difficile

⁴⁸ Posizione giuridica che, giusta quanto dispone l’art. 160, comma 1, lett. c) (ed analogamente, l’art. 124, comma 3, lett. a), costituisce uno dei due elementi da considerare ai fini della suddivisione dei crediti in classi.

⁴⁹ Attesa la perdurante mancanza di una disciplina *ad hoc*, nonostante i numerosi interventi normativi che si sono succeduti, sicché il silenzio del legislatore verrebbe ad essere inteso come volontà di non applicare la disciplina di cui all’art. 182 *ter* al concordato fallimentare e di rendere applicabile ai crediti tributari la sola disciplina dell’art. 124.

⁵⁰ Lo stesso dovrebbe dirsi, anche nell’ambito del concordato preventivo (e dell’accordo di

da accettare sul piano sistematico – di collocare, nell’ambito del concordato fallimentare, il credito tributario (anche quello di natura chirografaria) in una posizione “superprivilegiata”, in quanto migliore rispetto ai crediti che hanno rango poziore in base alle altre norme dell’ordinamento.

È chiaro, dunque, che, ragionando in queste prospettive, si accentuerebbe la distanza tra il concordato preventivo e il concordato fallimentare, giacché, in presenza di un credito tributario, si dovrebbe ritenere che – mentre nel concordato preventivo, il piano deve contenere certe previsioni (art. 182 *ter*, comma 1)⁵¹, in assenza delle quali l’Amministrazione non può esprimere voto favorevole, debbono essere seguite certe regole procedurali (art. 182 *ter*, comma 2) e il voto deve essere espresso da certi soggetti (art. 182 *ter*, commi 3 e 4) – nell’ambito del concordato fallimentare dovrebbero applicarsi le regole generali di cui all’art. 124 L. fall.⁵².

In particolare, in quest’ultimo contesto, varrebbe sì il generale divieto di alterare l’ordine delle cause legittime di prelazione (art. 124, comma 4, ultimo periodo), ma non la più specifica previsione secondo cui al credito tributario privilegiato non può essere riservato un trattamento (in termini di percentuali, tempi di pagamento e garanzie) deteriore (inferiore o meno vantaggioso) rispetto a quello offerto ai creditori con grado di privilegio inferiore o a quelli che, in caso di suddivisione in classi, hanno posizione giuridica e interessi economici omogenei a quelli dell’Amministrazione Finanziaria. Ancora, nell’ambito del concordato fallimentare, non troverebbe spazio la prescrizione secondo cui il trattamento del credito tributario di natura chirografaria non può essere differenziato rispetto a quello riservato agli altri crediti chirografari meglio trattati. Ed infine, nel concordato fallimentare non sarebbe obbligatorio inserire in un’«apposita classe» la quota del credito tributario privilegiato che viene degradata al chirografo.

Dunque, si finirebbe in tal modo per postulare l’esistenza di differenze tra i due istituti, in merito al trattamento del credito tributario, che, se appaiono tollerabili sotto il profilo procedimentale, molto meno lo sono sul piano sostanziale, perché non si comprende per quale motivo il trattamento da riservare al medesimo credito tributario (privilegiato o chirografario) debba esse-

ristrutturazione dei debiti), per i crediti concernenti i tributi regionali e locali, i quali, come detto, non essendo amministrati dalle agenzie fiscali, sono esclusi dall’ambito di applicazione dell’art. 182 *ter*.

⁵¹ Che, ovviamente, debbono essere rispettate nella fase dell’esecuzione del concordato.

⁵² Integrate dall’art. 87, comma 2 *bis*, D.P.R. n. 602, per quanto concerne l’individuazione del soggetto chiamato ad esprimere il voto in sede concordataria.

re disciplinato diversamente – specie in termini di cautele e vincoli da rispettare – a seconda del fatto che la falciatura avvenga prima del fallimento o a chiusura dello stesso. A maggior ragione, ciò dovrebbe valere nel caso in cui si accedesse alla più radicale impostazione che riconosce nell'art. 182 *ter* una disposizione diretta a consentire la falciabilità del credito tributario nel solo concordato preventivo, in deroga al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, e si negasse, dunque, la possibilità di stralciare il credito tributario nel contesto del concordato fallimentare, giacché, in una simile prospettiva, ancora più evidente – e ancor meno giustificabile – sarebbe la divergenza tra i due istituti⁵³.

Né si potrebbero valorizzare – a dispetto delle evidenti analogie esistenti tra i due istituti dal punto di vista strutturale⁵⁴ – le differenze che, sul piano finalistico, esistono tra i due concordati – l'uno, il preventivo, diretto ad evitare il fallimento, l'altro, a chiuderlo – trattandosi di differenze che non valgono ad intaccare la rilevanza degli interessi sottesi al credito erariale, che sono alla base dei vincoli e delle cautele previsti dall'art. 182 *ter*. Ciò tanto più se si considera che il peso di dette differenze si attenua di fronte al fatto che entrambi gli istituti possono rispondere ad analoghe esigenze di economia procedimentale, di carattere generale, consistenti nella limitazione dei costi delle procedure e nel deflazionamento dei carichi degli organi giudiziari, le quali dovrebbero semmai spingere per una disciplina unitaria dei due istituti.

Neppure si può dire che un differente trattamento per il concordato preventivo si giustifichi alla luce del fatto che lo stesso possa essere funzionale al mantenimento in vita di strutture produttive, posto che, da un lato, anche il concordato preventivo può avere finalità liquidatorie, al pari del concordato fallimentare, e, dall'altro lato, lo stesso concordato fallimentare non è incompatibile con l'esigenza di salvaguardare le strutture produttive, se si considera che la legge consente di addivenire al concordato fallimentare anche all'indomani della declaratoria di fallimento⁵⁵ e che la stessa legge contempla la pos-

⁵³ Anche qualora si ritenesse che, nell'ambito del concordato preventivo, sia necessario il raggiungimento dell'accordo con l'Amministrazione finanziaria ovvero, in mancanza, si debba prevedere il pagamento integrale del credito tributario, non vi sarebbe motivo per escludere che analoga posizione rafforzata dell'Amministrazione e del credito tributario debba essere riconosciuta anche nel contesto del concordato fallimentare.

⁵⁴ Come detto, infatti, entrambi sono caratterizzati dall'esistenza di un accordo con i creditori, che si forma sulla base di un piano di ristrutturazione, che viene approvato dalla maggioranza dei creditori, sotto il controllo giudiziale.

⁵⁵ Rammento, infatti, che l'art. 124, comma 1, L. fall., prevede che «La proposta di concordato può essere presentata da uno o più creditori o da un terzo, anche prima del decreto che

sibilità dell'esercizio provvisorio da parte del curatore⁵⁶, cui può far seguito la chiusura del fallimento con il concordato, senza necessariamente pervenire alla cancellazione della società dal registro delle imprese.

Sicché, facendo leva su basilari esigenze di coerenza interna dell'ordinamento e di ragionevolezza dell'impianto normativo, si potrebbe giungere ad estendere al concordato fallimentare le prescrizioni art. 182 *ter*, quanto alle condizioni e alle regole previste dal comma 1 per il trattamento da riservare al credito tributario, ricorrendo, dunque, ad un'interpretazione costituzionalmente orientata, anziché al canone dell'applicazione analogica, per appianare le sopra indicate, ingiustificabili divergenze tra i due istituti.

Divergenze che appaiono ancor meno ragionevoli se si riflette sul fatto che il concordato fallimentare realizza l'effetto esdebitatorio per il fallito⁵⁷, sicché, così come nel concordato preventivo, la parte dei crediti stralciata diviene definitivamente inesigibile nei confronti dell'ex fallito (salvi i casi di risoluzione o annullamento del concordato), con la conseguenza che, anche dopo la chiusura del fallimento, i creditori – compresa l'Amministrazione Finanziaria – non possono agire nei confronti dell'ex fallito⁵⁸.

Ebbene, a me pare che – una volta riconosciuta la falciabilità del credito tributario in seno al concordato fallimentare – la previsione di questo effetto esdebitatorio, che impedisce per sempre il recupero della parte del credito non soddisfatta (anche nel caso in cui il debitore riesca ad accumulare un patri-

rende esecutivo lo stato passivo, purché sia stata tenuta la contabilità ed i dati risultanti da essa e le altre notizie disponibili consentano al curatore di predisporre un elenco provvisorio dei creditori del fallito da sottoporre all'approvazione del giudice delegato».

⁵⁶ *Ex* art. 104 L. fall.

⁵⁷ Sia esso persona fisica o anche – secondo la dottrina – società: cfr. GUGLIELMUCCI, *op. cit.*, p. 294, il quale riconosce che dell'esdebitazione per concordato possano beneficiare anche le società «che possono pertanto sopravvivere alla cessazione della procedura fallimentare». Del resto, ciò è coerente con quanto dispone l'art. 118, comma 2, L. fall., il quale prevede la cancellazione della società fallita solo se il fallimento si chiude con la ripartizione finale dell'attivo (o per totale impossibilità di soddisfacimento dei creditori), che è fattispecie del tutto diversa dal concordato fallimentare.

⁵⁸ Giova peraltro ricordare che, ai sensi dell'art. 135 L. fall., il concordato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori all'apertura del fallimento, compresi quelli non insinuati, sicché l'effetto esdebitatorio si produce anche nei confronti dei creditori che non hanno presentato domanda di insinuazione al passivo ovvero, pur avendolo fatto, non sono stati ammessi al passivo fallimentare. Nei confronti di costoro, peraltro, l'effetto esdebitatorio potrebbe essere limitato alla sola eccedenza di tali crediti rispetto alla percentuale di soddisfacimento garantita ai creditori insinuati (art. 144), nel caso in cui la proposta sia diretta a soddisfare i soli creditori ammessi al passivo e quelli che hanno proposto opposizione allo stato passivo o domanda di insinuazione tardiva (*ex* art. 124, comma 5).

monio superiore al credito stralciato), dovrebbe indurre ad accentuare le garanzie sostanziali poste a tutela del credito tributario nel momento in cui questo forma oggetto di pagamento parziale o anche solo dilazionato (oltre i normali termini), quanto meno equiparandole a quelle previste per il concordato preventivo: ciò al fine di garantire, con il massimo grado di attendibilità possibile, che il trattamento riservato, con il concordato fallimentare, al credito tributario – e, soprattutto, il connesso, definitivo, sacrificio imposto agli interessi generali allo stesso sottesi⁵⁹ – rappresenta il miglior trattamento possibile sia rispetto alle altre soluzioni alternative praticabili, sia rispetto a quanto riconosciuto ai creditori di rango pari o inferiore a quello dei crediti tributari.

⁵⁹ Mi riferisco, *in primis*, all'interesse al concorso generalizzato ai carichi pubblici in ragione della effettiva e personale capacità contributiva.