

DOTTORATO DI RICERCA IN DIRITTO E IMPRESA
– XXXI CICLO –

**LA TRANSAZIONE FISCALE NEL PRISMA DELLE
PROCEDURE CONCORDATARIE**

Tutor

Chiar.mo Prof. Giuseppe Melis

Dottorando:

dott. Matteo Golisano

Coordinatore:

Chiar.mo Prof. Antonino Gullo

INDICE SOMMARIO

CAPITOLO I

IL TRATTAMENTO DEI CREDITI TRIBUTARI E CONTRIBUTIVI NELL'ORDINAMENTO FALLIMENTARE

- | | |
|---|-------|
| 1. Premessa introduttiva e obiettivi della ricerca. | p. 5 |
| 2. Evoluzione storica dell'istituto. | p. 7 |
| 3. Ricognizione preliminare della disposizione normativa. | p. 13 |
| 4. I precedenti: la transazione sui ruoli. | p. 16 |
| 5. La natura giuridica dell'istituto. | p. 35 |

CAPITOLO II

INDISPONIBILITA' DEL TRIBUTO, FUNZIONE AMMINISTRATIVA E TRANSAZIONE FISCALE

Sezione I

Indisponibilità del tributo e transazione fiscale

- | | |
|--|-------|
| 1. Premessa. | p. 61 |
| 2. Inquadramento preliminare del concetto di indisponibilità. | p. 63 |
| 3. Il principio di indisponibilità in epoca precostituzionale e nella dottrina successiva. | p. 66 |
| 4. Il principio di indisponibilità e la Costituzione repubblicana: esame generale delle impostazioni. | p. 71 |
| 5. Approfondimento delle tesi sulla copertura costituzionale del principio di indisponibilità, con particolare riguardo all'art. 53 Cost.. | p. 75 |
| 6. Approfondimento delle tesi sulla copertura costituzionale del principio | |

di indisponibilità, con particolare riguardo all'art. 23 Cost..	p. 89
7. Approfondimento delle tesi sulla copertura costituzionale del principio di indisponibilità, con particolare riguardo all'art. 97Cost..	p. 92
8. Approfondimento delle tesi che negano la copertura costituzionale del principio di indisponibilità.	p. 97

CAPITOLO II

INDISPONIBILITA' DEL TRIBUTO, FUNZIONE AMMINISTRATIVA E TRANSAZIONE FISCALE

Sezione II

Le interrelazioni tra “tipologia della funzione” e indisponibilità della pretesa

1. Premesse.	p. 101
2. Discrezionalità e vincolatezza nell'agire funzionalizzato.	p. 104
3. La discrezionalità tecnica.	p. 112
4. Il rapporto delle categorie concettuali alle specificità del fenomeno impositivo.	p. 116

CAPITOLO II

INDISPONIBILITA' DEL TRIBUTO, FUNZIONE AMMINISTRATIVA E TRANSAZIONE FISCALE

Sezione III

Le conclusioni in tema di indisponibilità della pretesa e conseguente funzione amministrativa esercitata nell'art. 182^{ter} l.f..

5. (segue) Le conclusioni in tema di indisponibilità dell'obbligazione tributaria.	p. 123
--	--------

6. Il piano dei rapporti tra la transazione fiscale ed il principio di indisponibilità in riferimento alla posizione da cui si è deciso di muovere.	p. 127
7. I criteri di valutazione della proposta.	p. 148
8. La tipologia della funzione esercitata dall'Amministrazione.	p. 151

CAPITOLO III

IL TRATTAMENTO DEI CREDITI TRIBUTARI E CONTRIBUTIVI: GLI ASPETTI SOSTANZIALI

1. L'ambito oggettivo di applicazione.	p. 161
1.1 L'individuazione dei criteri ai fini della ricomprensione del credito nell'ambito oggettivo di applicazione dell'istituto.	p. 161
1.2 La <i>vexata quaestio</i> in tema di IVA.	p. 169
1.3 La <i>vexata quaestio</i> in tema di ritenute operate e non versate.	p. 173
1.4. Il problema dei tributi locali.	p. 175
2. Le peculiarità dell'istituto nel concordato preventivo.	p. 181
3. Le criticità dell'istituto negli accordi di ristrutturazione.	p. 189
4. I c.d. effetti tipici dell'istituto.	p. 194
4.1. Il consolidamento del debito.	p. 194
4.2. La cessazione della materia del contendere.	p. 204

CAPITOLO IV

I RISVOLTI PROCESSUALI DELLA VICENDA TRANSATTIVA

1. Premessa.	p. 213
2. L'individuazione di una posizione giuridica degna di tutela e sua natura.	p. 214

3. L'individuazione del giudice munito di giurisdizione.	p. 225
3.1 Le prospettive emerse in dottrina e nella prassi amministrativa.	p. 225
3.2. L'affermazione della giurisdizione tributaria.	p. 232
3.2.1 Il problema del limite esterno.	p. 232
3.2.2 Il problema del limite interno.	p. 241
3.2.3 L'insussistenza delle altre ragioni a fondamento della giurisdizione amministrativa, la definitiva affermazione della giurisdizione tributaria con particolare riguardo alla natura delle posizioni giuridiche da questa tutelate.	p. 249
4. L'individuazione del concreto interesse ad agire ed il valore del silenzio.	p. 255
5. I vizi censurabili e la tutela concretamente ottenibile in relazione alla tipologia della funzione individuata.	p. 259
Considerazioni conclusive di sintesi e prospettive future	p. 265
RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI	p. 273

CAPITOLO I

IL TRATTAMENTO DEI CREDITI TRIBUTARI E CONTRIBUTIVI NELL'ORDINAMENTO FALLIMENTARE.

Sommario: 1. Premessa introduttiva e obiettivi della ricerca. 2. Evoluzione storica dell'istituto. 3. Ricognizione preliminare della disciplina positiva. 4. I precedenti: la transazione sui ruoli 5. La natura giuridica dell'istituto.

1. Premessa introduttiva e obiettivi della ricerca.

Ragioni di logica impongono, prima di procedere nell'analisi, di definirne contorni ed obiettivi.

L'obiettivo principale del presente lavoro è in realtà duplice, avendo un obiettivo generale ed uno maggiormente specifico.

Per quanto concerne quello generale, nella ricerca si approfondiranno i profili di maggiore criticità dell'istituto della transazione fiscale (*rectius* del trattamento dei crediti tributari e contributivi) ex art. 182^{ter} l.f., allorquando calato nelle procedure concorsuali o paraconcorsuali del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti, fornendo una visione sistematica di quelli che sono tutt'ora i problemi sollevati dalla disposizione e tentando, laddove consentito dalle tecniche interpretative, di fornire una possibile soluzione.

A tal riguardo, quindi, ruolo di primo piano sarà assunto dall'esame delle modifiche normative registratesi nel 2016, le quali, come si avrà modo di vedere, hanno inciso profondamente nell'architettura generale della norma così originando, per un verso, criticità del tutto inedite e, per altro verso, mutando sensibilmente quelle già note.

Per quanto concerne invece il secondo, obiettivo specifico della ricerca è lo studio e l'indagine della tipologia della funzione esercitata dall'Amministrazione finanziaria in seno all'art. 182^{ter} l.f., in uno con i conseguenti risvolti processuali da essa derivanti.

A tal fine, si renderà anzitutto necessario l'approfondimento di uno dei temi maggiormente dibattuti del diritto tributario, invero rappresentato dal principio di indisponibilità, variamente ricostruito già a partire dall'Italia precostituzionale e sul quale si sono confrontati la massima parte degli studiosi della branca di riferimento.

Ed infatti, tale studio rappresenta un crocevia obbligato tutte le volte in cui si approcci un istituto, quale è anche quello oggetto di attenzione, che supponga - si vedrà poi se in linea meramente teorica ovvero anche effettiva - un qualsivoglia profilo dispositivo del credito tributario.

Sotto questo profilo, l'analisi non potrà poi essere scissa dall'approfondimento di altro e differente tema, anch'esso massimamente controverso, rappresentato dalla tipologia della funzione o, se si preferisce, dalla natura del potere esercitato dalla Pubblica Amministrazione.

Maggiormente nel dettaglio, sarà dapprima necessario verificare gli approdi cui è pervenuta la più autorevole dottrina amministrativistica in punto di funzione vincolata e funzione discrezionale, salvo dipoi riportare i risultati ivi raggiunti alle specificità del fenomeno impositivo.

Ed infatti, come verrà più diffusamente argomentato nel corso della presente trattazione, i concetti di "disponibilità del credito" e di "tipologia della funzione", risultano invero inscindibilmente legati, cosicché le reciproche interrelazioni dovranno essere costantemente tenute in considerazione, tanto per la formulazione delle conclusioni che verranno proposte, quanto per saggiare l'effettiva validità delle stesse.

Individuata quindi la tipologia della funzione esercitata dall'Amministrazione, si tratterà di accertare quale ne sia l'impatto sul versante processuale, verificando la tutelabilità (ed entro quali limiti) della posizione del contribuente a fronte dell'eventuale rifiuto espresso dall'Amministrazione.

A tal fine, si tratterà anzitutto di individuare la presenza, invero tutt'altro che pacifica, di una posizione giuridica degna di effettiva tutela.

Individuata questa, sarà necessario verificare quale sia il giudice competente a conoscere la relativa domanda, prospettandosi *prima facie* come possibili tutte le alternative giurisdizionali caratterizzanti il nostro ordinamento.

In questo senso, ruolo determinante verrà quindi svolto dall'esame dell'elaborazione, tanto dottrinale quanto giurisprudenziale, che si è avuta in riferimento ai criteri di riparto della giurisdizione, in generale, ed ai limiti interni ed esterni della giurisdizione tributaria, in particolare.

A tal riguardo, siffatta elaborazione dovrà essere rapportata tanto con l'istituto oggetto di attenzione, quanto con i suoi diretti precedenti normativi quanto, ed ancora, con istituti ad esso affini, così rendendo possibile delle conclusioni che siano orientate al carattere della sistematicità.

Individuati in via di primissima approssimazione gli obiettivi della presente ricerca, un'ultima notazione preliminare si rende infine necessitata.

Al momento in cui il presente lavoro viene licenziato, è in discussione presso la Commissione Finanze della Camera la bozza di decreto delegato di riforma della legge fallimentare predisposta dalla Commissione Rodorf e di cui alla Legge delega n. 155 del 2017, con cui è stata data delega al Governo di operare un'ampia riforma della disciplina delle crisi di impresa e dell'insolvenza.

Ebbene, nonostante il prospettato intervento riformatore¹, alla luce dei testi finora disponibili e salvo radicali modifiche durante l'*iter* di definitiva approvazione, gli interventi proposti non sono in realtà idonei ad incidere sul contenuto e sulla validità delle conclusioni cui si perverrà con la presente ricerca.

Ed infatti, medesimo risulta essere il testo, salvo quanto verrà più compiutamente evidenziato nel corso della presente trattazione, della disposizione qui oggetto di attenzione anche nel prospettato "codice della crisi di impresa e della insolvenza" di cui alla Commissione citata e, ancora ed in maniera vieppiù rilevante, inalterati risultano i principi di funzionamento delle procedure concorsuali qui interessati.

2. Evoluzione storica dell'istituto.

Disciplinato dall'art. 182^{ter} l.f., l'istituto della transazione fiscale² è stato originariamente introdotto dall'art. 151 del D. Lgs. n. 5/2005, attuativo della delega contenuta nell'art. 1, comma 5, della Legge 14 maggio 2005, n. 80.

In un'ottica sistematica, quindi, l'istituto in parola si andava a collocare nella più ampia riforma organica delle procedure concorsuali e doveva esso stesso

¹ Il quale, se attuato, da disposizione transitoria dovrebbe entrare in vigore solo decorsi 18 mesi della sua formale introduzione.

² Si preannuncia sin d'ora che nel presente lavoro si continuerà a riferirsi all'istituto in discussione con il nome "transazione fiscale" per quanto, in termini di diritto positivo e come si avrà cura di meglio evidenziare in seguito, lo stesso attualmente sia rubricato sotto la denominazione "trattamento dei crediti tributari e contributivi".

rappresentare il frutto di quel mutamento di prospettiva, da schiettamente liquidatorio a più marcatamente conservativo, espressamente dichiarato in sede di riforma³.

Nella sua primigenia formulazione l'istituto della transazione fiscale consentiva di pervenire al pagamento parziale e/o dilazionato dei tributi amministrati dalle Agenzie Fiscali nel solo concordato preventivo, con il conseguimento di un duplice effetto di cui uno sostanziale, l'altro processuale.

Per quanto concerne il primo, era previsto, a prescindere dalla declinazione che si volesse dare all'inciso, che alla transazione perfezionata⁴ andasse ricollegato il c.d. consolidamento del debito.

Per quanto concerne il secondo, e facendo salva la medesima riserva di cui sopra, la disposizione riconosceva alla transazione conclusa l'effetto automatico della cessazione della materia del contendere nelle controversie aventi ad oggetto i crediti oggetto di accordo.

Sul fronte dell'ambito applicativo, dipoi, era prevista una duplice esclusione avente carattere oggettivo, di cui una interna ed una esterna.

Sul versante interno, erano espressamente esclusi dall'ambito applicativo dell'istituto⁵, e quindi dalla tipologia di tributi che potevano formare oggetto di

³ Nella stessa relazione illustrativa di accompagnamento al sopracitato decreto, dopo aver dato atto che l'impianto della Legge Fallimentare non era mai stata fatta oggetto di riforma organica per oltre un cinquantennio, espressamente si afferma: *“L'attuale disciplina si ispira ad una finalità essenzialmente liquidatoria dell'impresa insolvente e ad una tutela accentuata dei diritti dei creditori, determinando un completo spossessamento del patrimonio del debitore che viene posto in un'assoluta incapacità di disporre [...] si tratta di una procedura che non risulta più adeguata alle finalità che la evoluzione socio-economica intende realizzare nelle situazioni di insolvenza imprenditoriale: finalità ispirate ad una maggiore sensibilità verso la conservazione delle componenti positive dell'impresa (beni produttivi e livelli occupazionali) ...”*.

Tale mutamento di prospettiva, peraltro, è stato altresì unanimemente rilevato in dottrina, senza pretese di esaustività per tutti si v.: F. VASSALLI, *Note introduttive al trattato. Le procedure concorsuali dalla legge fallimentare alla riforma*, in F. VASSALLI – F.P. LUISO – E. GABRIELLI (diretto da), *Trattato di diritto fallimentare e delle altre procedure concorsuali*, Torino, 2013, 48 e ss..

⁴ In verità, poi, si vedrà come anche questo tema abbia formato oggetto di aspri dibattiti risultando assai arduo individuare l'esatto momento procedurale cui un simile effetto andasse ricollegato.

⁵ Sicché per tali tributi era esclusa tanto la possibilità di un pagamento falcidiato, quanto quella di un pagamento dilazionato.

transazione, i tributi non amministrati dalle Agenzie Fiscali⁶ e quelli costituenti risorse proprie dell'Unione Europea⁷.

Sul versante esterno, invece, le procedure cui la transazione poteva innestarsi erano limitate al solo concordato preventivo di cui all'art. 160 l.f., risultando, quindi, l'applicabilità agli accordi di ristrutturazione di cui all'art. 182*bis* ed ai piani attestati di risanamento di cui all'art. 67, comma 3, l.f., espressamente esclusa.

La citata disposizione, ad appena un anno dalla sua introduzione, ha formato oggetto di numerose modifiche – allo stato quattro – necessitate, per un verso, dalla infelicissima formulazione della stessa e, per altro verso, dalla volontà del legislatore di rincorrere gli approdi, tanto giurisprudenziali quanto dottrinali, formati in seno alla medesima.

Dapprima, con l'art. 16, comma 5, del D.Lgs. n.169/2007, è stato eliminato il limite esterno e, quindi, si è prevista la possibilità di proporre la transazione fiscale anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipula di un accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 182*bis* assieme alle debite modifiche procedurali a tal fine necessarie.

Successivamente, con l'art. 32, comma 5, del D.L. n. 185/2008, convertito con modificazioni dalla L. n. 2/2009, è stato parzialmente eroso il limite interno, estendendosi l'applicabilità dell'istituto anche ai contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza ed assistenza obbligatoria ed ai relativi accessori (c.d. transazione contributiva), demandando ad un Decreto Ministeriale⁸ di definire l'ambito e le modalità di applicazione.

Sempre con il citato art. 32, dipoi, si è registrata la prima importante apertura nei confronti dell'imposta sul valore aggiunto, ivi prevedendosi, ferma restando

⁶ Quali, ad esempio, quelli di natura previdenziale e contributiva.

⁷ Come si avrà modo di evidenziare, la scelta è stata aspramente criticata tanto dalla dottrina, quanto dalla giurisprudenza se non altro per l'impossibilità di individuare una differenza ontologica tra le due tipologie di crediti cui i diversi tributi si riferiscono, tanto da arrivare finanche a richiedere l'intervento della Corte Costituzionale (C. Cost. n. 225/2004). Tale tematica, purtuttavia, anticipando taluni temi sui quali si tronerà in seguito, ha ormai perso di importanza. Ed infatti, per un verso, è stata la stessa Corte di Giustizia con la nota sentenza "Degano Trasporti" (Causa C-546/2014) ad esprimersi nel senso della piena falcidiabilità dell'IVA. Per altro verso, è stato lo stesso legislatore che in ultimo è intervenuto sul testo della disposizione ricomprendendo nell'ambito applicativo anche i sopramenzionati crediti.

⁸ Sarà poi il D.M. Ministero del Lavoro 4 agosto 2009.

l'infalciabilità del relativo credito, la possibilità che l'accordo transattivo, ora contenente anche un debito IVA, avesse quantomeno carattere dilatorio.

Con il D.L. n. 78/2010, convertito con modificazioni in L. n. 122/2010, analoga limitazione⁹ è stata introdotta con riguardo al debito per ritenute d'acconto operate e non versato. Si è inoltre previsto l'obbligo di allegare alla proposta di transazione fiscale, presentata nelle more di un accordo di ristrutturazione, una dichiarazione sostitutiva¹⁰ con la quale il debitore attestasse la fedeltà della dichiarazione medesima alla situazione economica e patrimoniale dell'impresa¹¹.

Ancora, sempre ad opera del citato decreto, sono stati previsti dei meccanismi di protezione nel caso in cui l'accordo di ristrutturazione stipulato non fosse stato onorato, secondo le modalità e le tempistiche in esso stabilite, entro uno spazio temporale ben definito.

A tal fine è stato aggiunto un settimo comma comportante la revoca di diritto dell'accordo omologato, nel caso in cui gli adempimenti in forza della transazione conclusa non fossero stati eseguiti entro 90 giorni.

⁹ La relazione di accompagnamento giustificava la limitazione sulla base di una duplice argomentazione, una di carattere giuridico, l'altra di tipo più pragmatico.

Muovendo dalla seconda, per il legislatore la limitazione avrebbe avuto un senso perché nel fenomeno della sostituzione, il diritto alla detrazione del sostituito rispetto a quanto già versato, per il tramite della ritenuta, al sostituito non poteva essere in alcun modo intaccato. Sicché, sembra leggere tra le righe della relazione, in assenza della limitazione lo Stato vedrebbe inciso il proprio credito due volte, una prima all'atto dell'accordo transattivo e, un secondo, all'atto dell'esercizio della detrazione dal sostituito. Il punto è che in realtà una simile argomentazione si manifesta priva di senso posto che il debito è e resta pur sempre uno e che il fenomeno della detrazione altro non rappresenta il momento in cui il credito erariale viene effettivamente inciso dall'accordo transattivo. Ed infatti, nella misura in cui la detrazione non fosse effettuata, l'Erario non verrebbe minimamente inciso nella sua consistenza patrimoniale posto che ciò che si è visto, in ipotesi, falciato per via transattiva verrebbe comunque recuperato quale credito non riscosso dal sostituito.

Per quanto invece concerne la motivazione giuridica, sulla base di una supposta analogia tra il debito contributivo e quello attinente all'IVA per quanto concerne l'alterità soggettiva tra il soggetto che riscuote l'imposta e quello cui la stessa è finalisticamente destinata, rendendosi così irragionevole, nell'ottica del legislatore, beninteso, una disparità di trattamento.

¹⁰ Espressamente introdotta quale surrogato delle attività svolte dal commissario giudiziale in sede di concordato preventivo ai sensi degli artt. 171, 172 e 173 l.f..

¹¹ Per onere di completezza, va altresì evidenziato che con il menzionato D.L. n. 78/2010, proprio al fine di garantire quanto più possibile la genuinità delle informazioni rese in sede di dichiarazione sostitutiva, è stato inoltre introdotto il reato di falso in transazione fiscale consistente nella dissimulazione di attivi patrimoniali o incrementi fittizi di passività patrimoniali per un importo superiore a cinquantamila euro.

Una quarta modifica si è registrata per effetto dell'art. 23, comma 43, del D.L. n. 98/2011, convertito con modificazioni in L. n. 111/2011, laddove si è esteso l'ambito soggettivo di applicazione dell'istituto consentendo anche all'imprenditore agricolo in stato di crisi o di insolvenza, di accedere alla transazione fiscale, pur se unicamente nel caso in cui la stessa sia calata all'interno di un accordo di ristrutturazione¹².

Con il decreto da ultimo citato, è stata altresì disposta una modifica *a latere* e quindi non direttamente riguardante la disposizione oggetto di attenzione, ma che ha inciso pesantemente sull'istituto *de quo*.

Più in particolare, si è prevista l'estensione del privilegio generale sugli immobili, disciplinato dall'art. 2752 c.c., alla pressoché totalità dei tributi, comprese le sanzioni, amministrati dalle agenzie fiscali, ciò comportando *de facto* l'inapplicabilità della disciplina di cui all'art. 182^{ter} l.f., nella parte in cui questa si riferisce ai crediti aventi natura chirografaria.

Infine, la quinta e, allo stato, ultima modifica, si è registrata per effetto della legge di bilancio per il 2017¹³ con la quale il legislatore è profondamente intervenuto sull'architettura generale dell'istituto riscrivendo, in buona sostanza, l'intero primo comma e, per altro verso, ha inciso pesantemente sul resto del tessuto normativo.

Brevemente, salvo la riserva di maggior approfondimento nel prosieguo, sei sono le innovazioni che si rilevano:

i. l'espressa previsione della obbligatorietà del procedimento, nell'ambito del concordato preventivo, per addivenire alla falciatura del credito erariale¹⁴;

¹² Ed infatti, l'estensione è avvenuta attraverso norma di carattere eccezionale con la quale, pur a fronte della genetica non fallibilità di tali soggetti, in quanto non esercenti per definizione un'attività commerciale, e quindi pur a fronte della loro mancata sottoposizione alla disciplina del fallimento e delle procedure concorsuali ed esso affini (*id est* il concordato preventivo), si è disposto che l'imprenditore agricolo possa comunque accedere all'istituto degli accordi di ristrutturazione ex art. 182^{bis} l.f. ed alla transazione fiscale ed essi collegata.

¹³ Cfr. art. 1, comma 81, L. n. 232/2016.

¹⁴ Sul punto, tuttavia, è necessaria una precisazione preliminare sulla quale si tornerà comunque in seguito (Cfr. Cap. III, par. 2). Più in particolare, da un punto di vista meramente lessicale, il nuovo inciso si presenta foriero di non pochi dubbi interpretativi.

Difatti, il concetto ivi racchiuso potrebbe avere almeno due differenti declinazioni:

i. per un verso, potrebbe star a significare quale "condizione di ammissibilità della domanda di concordato". Ed infatti, se il concordato omologato è obbligatorio per

- ii. la falcidiabilità dell’IVA e delle ritenute;
- iii. l’eliminazione della distinzione tra tributi iscritti a ruolo e tributi non ancora iscritti a ruolo;
- iv. l’introduzione della condizione per la quale il piano concordatario debba sempre e comunque prevedere una soddisfazione in misura non inferiore rispetto a quella realizzabile, in relazione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione. Ciò, avuto riguardo al valore di mercato dei beni o dei diritti sui quali insiste la causa di prelazione¹⁵, con destinazione di apposita classe chirografaria della quota di credito degradata per effetto della falcidia;
- v. mancata indicazione¹⁶, tanto della previsione in ordine agli effetti processuali dell’istituto (*id est* la cessazione della materia del contendere), quanto di quelli sostanziali (*id est* il c.d. consolidamento del debito);
- vi. riunione della gestione del procedimento, *ex lato* Agenzia, in capo alla sola Agenzia delle Entrate (o, nel caso, delle dogane) con contestuale competenza dell’agente della riscossione per i soli oneri di riscossione;
- vii. nuovi e più pregnanti oneri documentali e amministrativi in caso di transazione nell’ambito degli accordi di ristrutturazione ex art. 182-*bis*.

tutti i creditori i cui crediti abbiano genesi pregressa rispetto alla presentazione della domanda, e se il principio cardine della procedura è quello del rispetto della *par condicio creditorum* e, quindi, delle cause legittime di prelazione, parrebbe difficile immaginare che la mera mancata attivazione del procedimento di transazione fiscale possa comportare una soddisfazione piena ed integrale del creditore fisco anche allorquando rientrante nel perimetro applicativo dell’art. 184 l.f. sopra menzionato;

- ii. per altro verso, ed in senso opposto a quanto sopra, potrebbe star ad indicare la volontà del legislatore di ricollegare l’effetto remissorio del debito tributario alla procedura di transazione piuttosto che a quella di concordato che la ingloba, così supponendo una implicita modifica dei principi cardine di questa.

¹⁵ Si vedrà come tale modifica risulti in realtà fondamentale rispetto a due temi distinti ma collegati.

In primo luogo, in riferimento al rapporto tra l’istituto oggetto di attenzione ed il principio di indisponibilità della pretesa tributaria in quanto, anticipando temi e soluzioni che riceveranno approfondimento di ben altro respiro nell’economia del presente lavoro, parrebbe lecito ritenere che, per effetto della modifica, sia venuto meno qualunque carattere dispositivo propriamente inteso e, con esso, qualsivoglia incompatibilità rispetto alla funzione di riparto svolta dall’imposta. In secondo luogo, in riferimento al tema della impugnabilità dell’eventuale diniego, in quanto come si avrà modo di vedere, difettando il profilo dispositivo non parrebbero esserci margini per continuare a ricostruire la funzione esercitata dall’Amministrazione in quella sede nei termini della discrezionalità, palesandosi al contrario un’attività rigidamente vincolata o, al più, arricchita da elementi di discrezionalità tecnica. Per l’analisi dei suddetti profili, si v. *infra* Cap. II, Sez. III, par 8.

¹⁶ Si vedrà, poi, se questa debba essere intesa nel senso dell’abrogazione implicita o meno. Cfr. *infra* Cap. III, par. 4.

3. Ricognizione preliminare della disposizione normativa.

Evidenziate le modifiche normative che nel corso del tempo hanno interessato la struttura della norma e rinviando al paragrafo successivo l'analisi dei precedenti ad essa affini, per necessità espositive è qui utile procedere ad una ricognizione preliminare del tessuto normativo.

Ai sensi del primo comma dell'art. 182^{ter} l.f. è prevista la possibilità per il debitore di proporre in sede concordataria il pagamento parziale o anche dilazionato dei tributi e dei relativi accessori che siano amministrati dalle agenzie fiscali, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori.

Tale possibilità, è concretamente subordinata al ricorrere di due condizioni, procedimentale la prima e sostanziale la seconda.

Quanto a quella procedimentale, è necessario che il pagamento falcidiato o anche dilazionato venga proposto per il solo tramite del procedimento previsto in seno all'art. 182^{ter} l.f. rappresentando, come verrà meglio argomentato in seguito¹⁷, condizione di ammissibilità della domanda di concordato tutte le volte in cui al passivo siano presenti debiti di natura erariale.

Quanto a quella sostanziale, la disposizione subordina l'ammissibilità della proposta al ricorrere di una serie di condizioni di soddisfacimento minimo.

In particolare, se il credito erariale è assistito da privilegio, il piano concordatario deve prevederne la soddisfazione, la cui veridicità e fattibilità deve essere attestata da un professionista terzo indipendente, in misura non inferiore a quella realizzabile attraverso l'ipotesi liquidativa, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni e ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione. In ogni caso, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori rispetto agli altri crediti che vantino una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli dell'Agenzia.

Nel caso in cui, invece, il debito erariale abbia natura chirografaria, per mancanza di garanzia o per degradazione, il suo trattamento non potrà essere differenziato rispetto a quello offerto agli altri creditori chirografari ovvero, in

¹⁷ Cfr. Cap. III, par. 2.

caso di suddivisione per classi, ai creditori rispetto ai quali sia garantito un trattamento più favorevole.

Rispettate le condizioni di ammissibilità, copia della domanda di concordato preventivo, della relativa documentazione e delle dichiarazioni fiscali per le quali non sia ancora pervenuto l'esito dei controlli automatici e di quelle integrative relative al periodo fino alla data di presentazione della domanda, deve essere depositata, contestualmente al deposito in tribunale, al competente ufficio, da individuarsi in base all'ultimo domicilio fiscale del debitore o, per i tributi amministrati dall'agenzia delle dogane e dei monopoli, in funzione dell'ufficio che ha emesso l'avviso di accertamento notificato al debitore.

Ad esito del deposito, si avvia la fase procedurale vera e propria.

Ed infatti, gli uffici, a seconda del soggetto attivo interessato, hanno trenta giorni per verificare e comunicare all'istante la sua esposizione debitoria complessiva.

Maggiormente nel dettaglio, per quanto concerne l'agente della riscossione, questo dovrà procedere all'invio di certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo, sia esso scaduto che sospeso.

Per quanto invece concerne l'ufficio erariale, dovrà procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni, alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, e ad inviare una certificazione attestante l'entità del debito derivante sia da atti di accertamento, ancorché non definitivi per la parte non iscritta a ruolo, sia per la parte già iscritta a ruolo, ma non ancora consegnata all'agente della riscossione.

Vengono, dipoi, fornite delle specificazioni procedurali nel caso in cui sia già stato emesso il decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo, richiedendosi che copia della medesima documentazione venga altresì trasmessa al commissario giudiziale perché curi gli adempimenti ex artt. 171, primo comma, e 172 l.f., le quali (specificazioni) suppliscono, quindi, alla mancanza nell'*iter* concordatario della fase di verifica dello stato passivo.

I commi tre e quattro, dipoi, disciplinano la manifestazione del voto dell'ufficio e dell'agente della riscossione in sede di adunanza dei creditori, in specie prevedendo, per il primo, che questo abbia ad oggetto l'intera proposta

concordataria e che debba essere esercitato previo parere conforme della competente direzione regionale e, per il secondo, che questo possa esprimerlo per la sola quota relativa agli oneri di riscossione.

Il quinto comma, dipoi, prevede la presentabilità della domanda di cui al primo comma anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione di un accordo di ristrutturazione ex art. 182*bis* l.f..

In tale ultimo caso, data la natura schiettamente negoziale che anima questo secondo procedimento e data la sua minore alternatività rispetto all'eventualità fallimentare, il legislatore ha predisposto delle cautele maggiori per il credito erariale.

Siffatte maggiori cautele sono in specie distinguibili a seconda che agiscano sulla geometria delle asseverazioni normalmente richieste in sede di accordo di ristrutturazione, ovvero al loro controllo successivo.

Ed infatti, quanto alle prime, si prevede che in tali casi l'attestazione di cui all'art. 182*bis* in riferimento alla veridicità dei dati aziendali, attuabilità dell'accordo e alla sua idoneità ad assicurare il pagamento dei creditori estranei, debba inerire anche specificatamente la convenienza del trattamento offerto al credito erariale rispetto a qualunque altra alternativa concretamente praticabile.

Quanto al secondo, viene introdotto un controllo giudiziale del tutto inedito in caso di accordi, dovendo essere oggetto di specifica valutazione da parte del tribunale la convenienza del trattamento offerto al credito erariale rispetto alle altre alternative ipotizzabili.

La manifestazione dell'assenso o del diniego seguono dipoi le medesime regole previste per il concordato, salvo ovviamente le diverse modalità procedurali non sussistendo, in questa seconda ipotesi, una adunanza dei creditori ove manifestare un vero e proprio voto.

Ai sensi del sesto comma, dipoi, è previsto un meccanismo di protezione del tutto peculiare ed a solo vantaggio del credito erariale nel caso in cui l'accordo rimanga inadempito, disponendosi la risoluzione di diritto della transazione fiscale nel caso in cui il debitore non esegua integralmente, entro novante giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti in forza dell'accordo medesimo.

4. I precedenti: la transazione sui ruoli.

Analizzato sommariamente l'attuale contesto normativo, può essere ora avviato l'approfondimento dell'analisi, muovendo da quell'istituto che, in un'ottica evolutivista, rappresenta l'immediato precedente di quello qui oggetto di attenzione.

Ed infatti, l'idea che l'imprenditore in stato di crisi potesse saldare a stralcio le proprie pendenze tributarie non è nuova nel nostro ordinamento, trovando un immediato precedente nella c.d. "transazione sui ruoli" di cui all'art. 3, comma 3, D.L. n. 138/2002¹⁸, abrogato proprio dal decreto istitutivo dell'attuale disciplina¹⁹.

Si premette che vale la pena soffermarsi particolarmente su tale istituto perché, come si avrà modo di vedere, talune risposte alle problematiche oggi poste dalla transazione fiscale e, più in particolare, i dubbi interpretativi tanto in ordine alla tipologia della funzione esercitata, quanto rispetto alla impugnabilità dell'eventuale diniego a fronte della disciplina attualmente vigente, possono trovare proficua risposta nell'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale formatasi in seno ad esso.

Tanto premesso, con l'articolo in commento era stata prevista la possibilità per l'Agenzia delle Entrate, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, di procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo dai propri uffici, il cui gettito fosse di esclusiva spettanza dello Stato, in caso di maggiore economicità e proficuità rispetto all'attività di riscossione coattiva, quando nel corso della procedura

¹⁸ Per comodità espositiva, si riporta il testo integrale dell'articolo: "*L'agenzia delle entrate, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, può procedere alla transazione dei debiti iscritti a ruolo dai propri uffici il cui gettito è di esclusiva spettanza dello Stato in caso di accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione coattiva, quando nel corso della procedura esecutiva emerga l'insolvenza del debitore o questi è assoggettato a procedure concorsuali. Alla transazione si procede con atto approvato dal direttore dell'agenzia, su conforme parere obbligatorio della commissione consultiva per la riscossione di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 13 aprile 1999, n. 122, acquisiti altresì gli altri pareri obbligatori prescritti dalle vigenti disposizioni di legge. I pareri si intendono rilasciati con esito favorevole decorsi 45 giorni dalla data di ricevimento della richiesta, se non pronunciati espressamente nel termine predetto. La transazione può comportare la dilazione del pagamento delle somme iscritte a ruolo anche a prescindere dalla sussistenza delle somme iscritte a ruolo anche a prescindere dalla sussistenza delle condizioni di cui all'art. 19, commi 1 e 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602*".

¹⁹ Al tempo della sua introduzione, invece, venne da più parti evidenziata la sua assoluta innovatività per via della possibilità concessa, per il suo tramite, di incidere su di una obbligazione tributaria già perfezionata, in punto di fissazione dell'*an* e del *quantum*, in tutti i suoi elementi. Per tutti: Cfr. V. FUSCONI – G. ANTICO, *Dalla compensazione alla transazione tributaria*, in *Boll. Trib.*, 2004, 415 e ss.. Parla di "rilevante innovazione" S. LA ROCCA, *La transazione fiscale dei tributi iscritti a ruolo*, in *Il Fisco*, 2005, 4496 e ss..

esecutiva fosse emersa l'insolvenza del debitore o questi fosse stato assoggettato a procedure concorsuali.

La norma fin da subito, data la tecnica legislativa quantomeno discutibile utilizzata per la sua redazione, sollevò non pochi problemi, costringendo l'Amministrazione, in primo luogo, a richiedere un parere in sede consultiva al Consiglio di Stato²⁰ e, dipoi, ad emettere una circolare interpretativa su di questo basata (Circ. n. 8/E del 2005).

Ai fini dell'applicabilità della norma *de qua* era richiesta la ricorrenza congiunta di tre presupposti distinti:

- i. da un lato, era richiesto che fosse già iniziata la procedura esecutiva da parte del concessionario;
- ii. dall'altro lato che nel corso della ridetta procedura fosse emersa l'insolvenza debitore, ovvero che questi fosse stato assoggettato a procedure concorsuali;
- iii. da altro lato ancora, la concreta applicabilità della disciplina era in ultimo subordinata alla comprovata maggiore convenienza, *ex latere creditoris*, della soluzione transattiva.

Tale ultimo requisito, peraltro, veniva positivamente declinato nel senso della “*maggiore economicità e proficuità*” della via transattiva rispetto alla procedura di esecuzione coattiva.

Muovendo dai primi due profili, gli stessi si presentarono ben presto forieri di dubbi interpretativi.

Più in particolare, per un verso si sollevò il dubbio su cosa dovesse intendersi per “procedura esecutiva”, potendo la stessa assumere almeno tre diversi significati, ciascuno dei quali comportanti pesanti ricadute tanto sul versante applicativo generale dell'istituto quanto, e soprattutto e per quanto in questa sede preme maggiormente rilevare, su quello della tutelabilità giustiziale della posizione del privato²¹.

²⁰ Parere n. 526/2004.

²¹ Ed infatti, per quanto il punto riceverà approfondimento di ben altro respiro nel presente lavoro, si può sin d'ora rilevare come, a seconda del perimetro che voglia essere riconosciuto al concetto di “fase esecutiva”, venga conseguentemente a modificarsi, in conformità al disposto dell'art. 2, co. 2, D. Lgs. n. 546/1992 l'organo munito di giurisdizione ai fini della tutela processuale.

Scendendo nel dettaglio, per “procedura esecutiva” poteva intendersi²²:

- i. tutta quella attività successiva alla semplice iscrizione a ruolo del tributo;
- ii. tutta quella attività successiva alla notifica della cartella di pagamento e, quindi, in un’ottica civilistica, del precetto²³;
- iii. tutta quella attività successiva alla notifica, da parte del concessionario della riscossione, dell’atto di pignoramento.

Sul punto la dottrina maggioritaria²⁴, come anche la stessa Agenzia²⁵ si orientarono da subito in senso fortemente restrittivo optando, ai fini dell’applicabilità dell’istituto qui in discussione, per l’ultima delle ipotesi sopra descritte.

A tale conclusione si perveniva mediante un duplice ragionamento, di cui uno preliminare e l’altro meramente conseguente.

Quanto al primo, lo stesso era fondato su una interpretazione letterale della norma la quale espressamente consentiva all’Amministrazione di transigere solo dopo l’inizio dell’esecuzione coattiva.

Muovendo da tale premessa, il ragionamento conseguente altro non è stato che quello di rapportare il concetto di esecuzione forzata tributaria alle categorie del diritto civile, ritenendo quindi non sufficiente né la notifica del ruolo né, tantomeno, quella della cartella²⁶.

²² Il punto è rilevato, sebbene con sfaccettature differenti, anche da F. BRIGHENTI, *La transazione dei tributi nuovo corso o stravaganza normativa?*, in *Boll. Trib.*, 2002, 1302 e ss..

²³ E’, infatti, noto che le categorie analoghe del ruolo e della cartella sul versante civilistico debbano essere individuate, nel titolo esecutivo e nel precetto, in quanto istituti aventi identica natura funzionale rispetto ai primi. Cfr. *infra* Cap. III, par. 3.2.1.

²⁴ L. MANDRIOLI, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo nel fallimento e nell’esecuzione individuale*, in *Il Fall.*, 10, 2003, 1033 e ss.; M. T. MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase della riscossione del tributo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 5, 2005, 483 e ss.; M. POLLIO, *Aspetti tributari nella riforma fallimentare tra frenesia riformatrice e “schizofrenia” legislativa*, in *Il Fall.*, 9, 2009, 1094 e ss.. M. BRUZZONE, *Il potenziamento dell’attività di riscossione coattiva e la transazione sui ruoli*, in *Corr. Trib.*, 2002, 3229 e ss.; C. PESSINA, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo: gli aspetti generali*, in *Il Fisco*, 2005, 5460 e ss.; A. NAPOLI, *Sull’indisponibilità dell’obbligazione tributaria alla luce dei più recenti innovazioni legislative penali e fiscali*, in *Il Fisco*, 2005, 6295 e ss.; S. LA ROCCA, *La transazione fiscale dei tributi iscritti a ruolo*, *cit.*, 4496 e ss.; D. D’AGOSTINO, *Transazione dei tributi iscritti a ruolo: l’interpretazione dell’Agenzia delle Entrate*, in *Il Fisco*, 2005, 2235 e ss..

²⁵ Cfr. Circ. n. 8/E del 2005, pag. 5.

²⁶ Ed infatti, sulla base del chiaro disposto normativo di cui all’art. 491 c.p.c., la dottrina processualvicilistica individua il primo atto dell’esecuzione forzata nel pignoramento da parte del creditore che, in ambito fiscale può, beninteso nei soli casi in cui nella sequenza procedimentale

Tanto posto per il primo profilo, e spostandoci ad esaminare il secondo individuato più sopra, ulteriori dubbi interpretativi sorsero in riferimento all'ambito applicativo della norma.

Difatti, ci si chiese se “lo stato di insolvenza” dovesse essere tenuto concettualmente distinto, ai fini della norma, rispetto alla soggezione a procedure concorsuali, ciò in quanto, a rigor di logica, il primo dovrebbe essere *in re ipsa* nelle seconde.

Anche in questo caso la distinzione ben lungeva dall'essere un mero sofisma giuridico, essendo esso stesso funzionale ad una dilatazione, ovvero compressione, del perimetro applicativo in senso soggettivo dell'istituto.

La dottrina, assolutamente unanime sul punto²⁷, era orientata nel senso di ritenere lo stato di insolvenza come condizione alternativa alla soggezione alle procedure concorsuali, sulla base della considerazione che la coincidenza tra le due figure poteva venire a mancare sotto due distinti e autonomi profili, di cui uno soggettivo e l'altro temporale²⁸.

Affermata, dunque, l'alternatività tra i due presupposti, ulteriori problemi si posero all'atto della concreta individuazione di quale dovesse essere lo stato di insolvenza rilevante rispetto all'applicazione della disciplina, posto che, accanto alla nozione fallimentaristica, sussisteva, e sussiste tutt'ora, quella civile²⁹.

sia ancora presente la cartella e quindi eccezion fatta per tutti gli atti c.d. impositivi, essere posto in essere esclusivamente decorsi 60 giorni dalla notifica della cartella. Cfr. M. T. MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase della riscossione del tributo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, 488, nota 11. Sull'esecuzione coattiva tributaria e sulle reciproche inferenze con quella civile si v.: C. ASPARELLA, *La nuova esecuzione esattoriale*, in *le nuove leggi civili commentate*, 1999, 840 e ss.; M. C. GIORGETTI, *La nuova esecuzione esattoriale*, in *Riv. Esec. Forz.*, 200, 273. Per un approfondimento di tali concetti, si v. *infra* Cap. III, par. 3.2.1.

²⁷ *Ex multis* C. PESSINA, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo: gli aspetti generali*, cit., 5460 e ss.; M. T. MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase della riscossione del tributo*, cit., 483 e ss.; S. LA ROCCA, *La transazione fiscale dei tributi iscritti a ruolo*, cit., 4496 e ss.; E. BELLI CONTARINI, *La transazione con il Fisco sui ruoli della riscossione*, cit., 1464 e ss.

²⁸ Così, nel primo caso, la coincidenza veniva a mancare nel caso in cui lo stato di insolvenza si fosse manifestato in capo a quei contribuenti nei cui confronti non fosse risultata applicabile la disciplina delle procedure concorsuali mentre, nel secondo, tale coincidenza poteva venire a mancare, ad esempio, nel caso in cui, sebbene fosse già emerso lo stato di insolvenza, cionondimeno la procedura concorsuale non fosse stata ancora avviata. Per approfondimenti sul punto si v.: M. T. MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase di riscossione del tributo*, cit., 495.

²⁹ Per la distinzione del concetto di “insolvenza” nella sua declinazione civile, ovvero fallimentare, si v., per tutti: G. RAGUSA MAGGIORE, voce *Fallimento. 1) Presupposti del fallimento*, in *Enc. Giur.*, Treccani, Roma, 1989, 3 e ss.

La prima, generalmente declinata quale incapacità di adempiere regolarmente alle proprie obbligazioni e, dunque, quale situazione di dissesto patrimoniale.

La seconda, al contrario, variamente intesa³⁰ in un'ottica meno stringente rispetto alla prima, come incapacità di soddisfare una o più obbligazioni.

La dottrina era divisa sul punto, risultando funzionale la scelta dell'una o dell'altra concezione ad una dilatazione, ovvero ad un restringimento, del campo applicativo dell'istituto.

Coloro i quali propesero per la seconda³¹, e dunque ritennero rilevante l'insolvenza civile, allo stesso tempo non poterono mancare di sottolineare l'incertezza nel ricostruire il perimetro di questa in maniera univoca, ricorrendo il termine "insolvenza" nel codice civile almeno sotto due differenti accezioni³².

Da un lato³³, quale situazione concreta in cui versa il debitore successivamente all'infruttuoso esperimento di un'azione esecutiva e, dunque, quale incapienza del patrimonio a uno o più crediti.

Dall'altro lato³⁴, come mero stato di pericolo astratto³⁵ in cui versa il creditore in merito alla concreta soddisfacibilità del proprio diritto di credito.

³⁰ M. BOCCHIOLA, *La nozione di "insolvenza" nell'art. 1186 c.c.*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1978, 212 e ss.

³¹ Il profilo è rilevato criticamente da E. BELLICONTARINI, *La transazione fiscale con il Fisco sui ruoli della riscossione*, cit., 1466, per il quale: "in tale prospettiva sembra ragionevole ritenere che, al fine di legittimare la transazione, lo stato di insolvenza coincida con un deficit patrimoniale meno grave di quello che legittima le procedure concorsuali e quindi si identifichi con l'insufficienza dei beni del debitore a far fronte, in particolare, all'obbligazione tributaria, di guisa che appaia ex ante l'infruttuosità ovvero la non economicità dell'esecuzione esattoriale e quindi la convenienza a transigere con il debitore".

³² Non può comunque essere qui sottaciuto come, secondo autorevole dottrina, questo si sarebbe trattato in realtà di un falso, ciò in quanto la transazione sui ruoli "considera l'insolvenza solo come unità di misura del calcolo probabilistico della convenienza economica della transazione a confronto con il risultato della esecuzione ed è del tutto chiaro che questa funzione può essere assolta sia dall'uno che dall'altro parametro, sicché entrambi dovranno essere considerati idonei a giustificare la transazione". A. MERCATALI, *La transazione in sede esecutiva sulle somme iscritte a ruolo per imposte statali*, in *Boll. Trib.*, 2004, 1469. Peraltro, così argomentando, la differenza fra la concezione civilistica e quella fallimentare di insolvenza, per quanto specificatamente riguarda la sola ottica dell'istituto, si sarebbe condensata nel fatto che, a fronte dell'insolvenza civilisticamente intesa, l'Amministrazione sarebbe stata autorizzata solo a procedere a transazione mentre, nel caso in cui avesse riscontrato l'insolvenza nella sua accezione fallimentare, oltre a procedere a transazione sarebbe stata autorizzata anche a presentare istanza di fallimento dinanzi al giudice fallimentare.

³³ Secondo la classificazione proposta, appartenerebbero a tali categorie la massima parte delle norme dirette a disciplinare i fenomeni di solidarietà passiva dipendente in cui, difatti, ai fini dell'aggregabilità del coobbligato in via dipendente, è sempre richiesta l'infruttuosa escussione di quello principale. A titolo esemplificativo, si vedano gli artt. 1274; 1299; 1313 e 1954 c.c.. Cfr. M. BOCCHIOLA, *La nozione di "insolvenza" nell'art. 1186 c.c.*, *Riv. Dir. Civ.*, 1978, 212 e ss..

Proprio tali problematiche, portarono la dottrina³⁶ più attenta, sebbene sulla base di argomentazioni non sempre coincidenti³⁷, ad assumere lo “stato di insolvenza” nella sua accezione fallimentare e quindi quale conclamata insufficienza di un patrimonio a far fronte alle ragioni creditorie dell’Erario.

Salvo poi, per evidenti ragioni, criticare³⁸ aspramente il dato normativo nella misura in cui questo attribuiva alla stessa Amministrazione il compito di verificare lo stato di insolvenza del contribuente-debitore, mancando in capo alla stessa qualsivoglia prerogativa tipica dell’autorità giudiziaria.

L’Amministrazione, al contrario, con la predetta circolare propose per la nozione di insolvenza nella sua accezione fallimentare, ritenendo pertanto rilevanti, ai fini della sua conclamazione, “*l’esistenza di procedimenti esecutivi*

³⁴ Rientrano in questo secondo gruppo le disposizioni del codice civile di cui agli artt. 1626 (risoluzione di affitto per insolvenza dell’affittuario); 1833 (recesso dal contratto di conto corrente per insolvenza dell’altra parte); 1868 (riscatto della rendita nel caso di insolvenza del debitore); 1954 (insolvenza del fideiussore principale in caso di cofideiussore). Per l’approfondimento di tale categoria e, conseguentemente, per la distinzione tra il concetto di insolvenza che ne emerge rispetto a quello di inadempimento, si v.: G. RAGUSA MAGGIORE, voce *Fallimento. I) Presupposti del fallimento*, cit., 17.

³⁵ In questo caso, quindi, l’esecuzione forzata non ha ancora avuto luogo, ma ci sono dei c.d. “indici sintomatici” che fanno “*temere il creditore di non conseguire la sua prestazione*”. Cfr. M. BOCCHIOLA, *La nozione di “insolvenza” nell’art. 1186 c.c.*, cit., 214.

³⁶ M.T. MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase della riscossione del tributo*, cit., 488 e 489.

³⁷ Ed infatti, vi era chi riteneva che la nozione fallimentare andasse preferita in virtù della eccezionalità della disposizione e, più in particolare, in quanto comportante una deroga al principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria. Sicché, un’impostazione restrittiva avrebbe sicuramente ridotto i margini di attrito (proprio perché minori sarebbero state le possibilità di applicazione) e, per altro verso, sarebbe stato funzionale a giustificare l’istituto in un’ottica costituzionale posta l’incapacità, giusta l’insolvenza fallimentare per l’appunto, del debitore di far fronte non solo alle proprie pendenze con il Fisco, ma anche a tutte quelle sussistenti con la generalità dei propri creditori, così giustificando la falciatura del fisco quale risultato di una situazione di mero fatto nell’ambito della quale a nulla sarebbe valso richiamare i principi costituzionali. Ancora, sulla stessa falsariga, la medesima dottrina rilevava che, assumendo come rilevante l’insolvenza “civile”, sarebbe risultato meno agevole giustificare una disparità di trattamento “*tra debitore comune e debitore – imprenditore commerciale, talché il primo sarebbe ammesso a transigere il credito tributario a condizioni più favorevoli del secondo, essendo sufficiente, per la persona fisica non imprenditore, uno stato di incapienza patrimoniale più lieve della decozione tipica della procedura concorsuale*”. Cfr. E. BELLI CONTARINI, *La transazione con il Fisco sui ruoli della riscossione*, cit., 1465. Altri, invece, ritennero di dover preferire la nozione fallimentare per via dell’incertezza nella ricostruzione del “pericolo” rilevante, come visto, ai fini della concezione civilistica. Cfr. M.T. MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase della riscossione del tributo*, cit., 497.

³⁸ Cfr. M. T. MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase di riscossione del tributo*, cit., 489 e 490; G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell’imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, 1047 e ss.;

immobiliari avviati da terzi creditori, l'esistenza di iscrizioni ipotecarie giudiziali e la presentazione di ricorsi per il fallimento”³⁹.

In questo senso, l'Amministrazione assunse come rilevanti tutti elementi oggettivamente riscontrabili che, pur avendo un valore evidentemente relativo, in quanto nessuno *ex sé* considerato era idoneo a dimostrare l'insolvenza fallimentaristicamente intesa, cionondimeno si ponevano come indizi dell'impossibilità per il debitore di adempiere regolarmente alle proprie obbligazioni scadute⁴⁰.

Sotto un differente profilo, la stessa Amministrazione, evidentemente preoccupata di vedersi revocato il pagamento effettuato in adempimento dell'accordo transattivo concluso con il contribuente che non fosse ancora stato assoggettato a procedure concorsuali, precisò espressamente che la normativa dovesse essere interpretata nel senso di escludere la possibilità di addivenire a siffatti accordi con tutta quella platea di contribuenti che fossero risultati parimenti fallibili, a meno che l'accordo proposto all'Agenzia si fosse inserito in un piano di riassetto e di ristrutturazione del debito dell'impresa di più ampia portata “*che prevede il coinvolgimento di tutti i creditori, quali risultanti da certificazione rilasciata da uno dei soggetti di cui all'art. 2409 – bis del c.c.*”⁴¹.

Nel diverso caso in cui, al contrario, la proposta transattiva fosse stata avanzata nelle more di una procedura concorsuale, la dottrina⁴² evidenziò la completa carenza, da parte del legislatore, in punto di aspetti sistematici.

Ed infatti, non era rinvenibile nella normativa alcuna delucidazione su come questa si sarebbe dovuta rapportare con le regole proprie di dette procedure, ed in particolare circa la possibilità per una procedura individuale (*rectius* la transazione sui ruoli), di inserirsi in procedure collettive quali sono quelle concorsuali, rispettando al contempo i principi propri di queste e, in primo luogo, il principio della *par condicio creditorum*.

³⁹ Circ. n. 8/E del 2005, pag. 5.

⁴⁰ Cfr. S. LA ROCCA, *La transazione fiscale dei tributi iscritti a ruolo*, cit., 4496.

⁴¹ A tale precisazione, veniva poi aggiunta quella per la quale: “*i creditori assistiti da privilegio di grado pari o superiore a quello dell'Erario devono esprimere il loro assenso all'accordo proposto all'Agenzia*”. Circ. n. 8/E del 2005 pag. 4.

⁴² L. MANDRIOLI, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo nel fallimento e nell'esecuzione individuale*, cit. 1035 e 1036.

Per ciò che, se nell'ambito delle predette procedure⁴³ l'intero patrimonio del debitore deve essere finalizzato al soddisfacimento di tutti i creditori, anche solo l'idea di poter inserire nell'ambito di esse un apposito regolamento contrattuale,

⁴³ Sempre in riferimento ai problemi sollevati dalla carenza di visione sistematica e per onere di completezza, almeno altri due erano i problemi maggiori che si presentavano. Per un verso, si discuteva se nell'ambito del concordato fallimentare fosse stato possibile ottenere un pagamento che prescindesse la liquidazione dell'attivo, così inserendo nella proposta una condizione sospensiva o risolutiva quali clausole di garanzia di detto pagamento. Cfr. F. FERRARA, voce *Concordato fallimentare*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1961, VIII, 489 e ss.. Sul punto si veda, altresì, la stessa Circolare n. 8/E del 2005, pag. 4, laddove ammette espressamente la possibilità di inserire nell'accordo transattivo clausole destinate a garantire l'adempimento del debitore.

Per altro verso, tema di indiscusso rilievo venne assunto dalla problematica circa la presentabilità dell'istanza da quei soggetti sottoposti ad amministrazione controllata il cui requisito oggettivo, la situazione di temporanea difficoltà ad adempiere, risultava ben differente dallo stato di insolvenza. Secondo un primo orientamento, la transazione sarebbe stata ammissibile anche nel corso di una procedura di amministrazione controllata, attraverso una lettura sistematica della *ratio* dei due istituti, la transazione da un lato, e l'amministrazione controllata dall'altro. Più in particolare, l'opposta conclusione, che risultava invero fondata, come si vedrà, sul mero dato letterale, non avrebbe retto "ad un esame appena più approfondito. Per quanto riguarda l'amministrazione giudiziale, infatti, non sembra davvero logico e tantomeno in linea con i fini dell'istituto sottrarre all'amministratore giudiziale la possibilità di eliminare, tramite il pagamento di una somma molto minore di quella dovuta, e per di più ampiamente rateizzata, un creditore come lo Stato che, per il recupero delle imposte, dispone di potenti mezzi coercitivi, come il sequestro conservativo non solo dei beni, ma addirittura della stessa azienda, il fermo amministrativo ecc, che, se adottati, potrebbero vanificare l'opera dell'amministratore giudiziale bloccando addirittura la produzione e conducendo così l'azienda, inevitabilmente, al fallimento". Cit. A. MERCATALI, *La transazione in sede esecutiva sulle somme iscritte a ruolo*, cit., 1471. Sempre su tale orientamento, sebbene con percorsi argomentativi in parte differenti, si v.: F. PACE, *Transazione dei debiti iscritti a ruolo: i dubbi della nuova disciplina*, in *Forum fiscale*, 2002, 33.

Secondo altro e differente orientamento, al contrario, la possibilità di presentazione dell'istanza da parte di quei soggetti sottoposti ad amministrazione controllata doveva essere decisamente negata.

A tal fine, due erano le argomentazioni addotte:

- i. da un lato, la differenza, invero già rilevata, in ordine al presupposto oggettivo richiesto dalla transazione sui ruoli (*rectius* lo stato di insolvenza) e quello richiesto per accedere all'amministrazione controllata (*rectius* lo stato di temporanea difficoltà). Sicché, la differenza terminologica impiegata avrebbe suonato come segno dell'implicita volontà del legislatore di non ricomprendere la seconda tra le procedure cui la prima poteva innestarsi;
- ii. dall'altro lato, si prediligeva un'interpretazione letterale del termine "procedure concorsuali" presente nella disposizione normativa di cui all'art. 3, co. 3, qui in discussione. In questo senso, si sosteneva che per "procedure concorsuali" dovessero intendersi solo quelle procedure che tendessero alla liquidazione di tutto il patrimonio del debitore per dividerlo tra i creditori, nel rispetto delle clausole legittime di prelazione. Così, argomentando, risultavano sussumibili in detta definizione solo il fallimento, il concordato e la liquidazione coatta amministrativa. Di converso, la sussumibilità dell'amministrazione controllata doveva essere conseguentemente esclusa, in quanto procedura tendente al risultato opposto, ossia nel far superare alle imprese in difficoltà i periodi di crisi, affidandone la gestione ad un Commissario Giudiziale.

Su tale ultimo orientamento si v.: E. BELLICANTARINI, *La transazione con il Fisco sui ruoli della riscossione*, cit., 1465; L. MANDRIOLI, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo nel fallimento e nell'esecuzione individuale*, cit., 1034.

valevole per un solo singolo creditore, appariva difficilmente conciliabile con i principi generali del sistema concorsuale⁴⁴.

Venendo ora alla terza ed ultima condizione di applicazione dell'istituto individuata in premessa, questa era rappresentata, come si è detto, dalla maggiore economicità e proficuità della transazione esattoriale rispetto all'esecuzione coattiva, sia essa individuale che concorsuale.

In altre parole, l'Amministrazione poteva dar corso ad una transazione con il contribuente solo allorquando dall'esecuzione individuale o collettiva di quest'ultimo non fosse riuscita a recuperare alcunché, ovvero ancora nel caso in cui, attraverso l'accordo transattivo, il contribuente avesse offerto una somma maggiore rispetto a quella astrattamente recuperabile dall'Amministrazione in sede di esecuzione forzata⁴⁵.

Appare quindi evidente come all'Amministrazione fosse assegnato il compito di formulare un giudizio prognostico⁴⁶ circa il grado di concreta soddisfacibilità della pretesa per il tramite di una "normale" esecuzione.

Tutte le volte in cui l'offerta transattiva fosse risultata in qualsiasi misura migliorativa rispetto a quest'ultimo (giudizio), il requisito della maggiore efficienza doveva considerarsi realizzato e, quindi, la norma considerata applicabile.

Sul punto, purtroppo, si rende necessaria una precisazione di non secondaria importanza rispetto al contenuto della ricerca.

⁴⁴ Proprio in dette criticità, la problematica della possibile revocatoria se l'accordo fosse stato concluso con un contribuente non ancora assoggettato a procedure concorsuali da un lato, e la difficile conciliabilità dell'istituto *de quo* con le regole ed i principi delle procedure concorsuali nel caso in cui il contribuente fosse già stato assoggettato alle medesime dall'altro, sarebbero da rinvenirsi secondo la dottrina le cause principali che hanno spinto il legislatore della riforma alla abrogazione della norma in commento con suo contestuale inserimento, nel corpo della legge fallimentare, della previsione di cui all'art. 182^{ter} l.f.. Su simili considerazioni, si v.: M. T. MOSCATELLI, *Crisi dell'impresa e debito tributario: riflessioni sulla transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2008, 1317 e ss..

⁴⁵ In dottrina non è poi mancato chi abbia rilevato come la transazione esattoriale sarebbe risultata, in ogni caso, sempre maggiormente efficiente, in termini sia di gettito che di celerità del procedimento, rispetto alle tradizionali procedure esecutive, sia esse individuali che collettive. Cfr. L. MANDRIOLI, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo nel fallimento e nell'esecuzione individuale*, in *Il Fall.*, 2003, 1034.

⁴⁶ Cfr. C. PESSINA, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo: gli aspetti generali*, cit., 5460 e ss., per il quale: "il limite delle concessioni da parte dell'Amministrazione finanziaria è costituito dal presumibile esito delle procedure esecutive a carico del debitore".

Fermo restando che il profilo riceverà, anche e soprattutto per quanto più specificatamente attiene all'attuale transazione fiscale (*rectius* al trattamento dei crediti tributari e contributivi di cui all'art. 182^{ter} l.f.) un autonomo approfondimento⁴⁷, si può sin d'ora rilevare come da un punto di vista lessicale⁴⁸:

i. per un verso, i concetti di “maggiore proficuità” o “maggiore efficienza” rappresentano di per sé concetti indeterminati o, comunque, dalla natura elastica;

ii. per altro verso, tra il concetto di “applicabilità” e quello di “applicazione”, già solo da un punto di vista logico, vi sia una differenza sostanziale⁴⁹.

Proprio sulla base di tali considerazioni, e quindi sulla flessibilità dei concetti alla cui presenza scattava l'applicabilità della norma da un lato, e la non doverosità della via transattiva benché in presenza delle sue condizioni di applicazione, dall'altro, avevano portato la dottrina⁵⁰ a riconoscere come, per il tramite dell'istituto qui in discussione, il legislatore avesse inteso attribuire all'Amministrazione ampi margini discrezionali.

Tale profilo, purtuttavia, nonostante la sua innovatività e le implicazioni sistematiche da esso emergenti⁵¹, venne salutato con favore⁵² in quanto

⁴⁷ Cfr. *infra* Cap. II, Sez. III.

⁴⁸ E' infatti evidente che in realtà il discorso sia assai più complesso, andando a toccare i profili della vincolatezza o discrezionalità di quello che si usa definire agire funzionalizzato. Pur tuttavia, tenendo ferma la riserva di maggior approfondimento e ai fini dell'istituto che si sta qui trattando, già solo il piano logico-linguistico risulta sufficiente ad inquadrare i termini del problema.

⁴⁹ Nel primo caso, difatti, il concetto esprime una possibilità, il cui concreto realizzarsi, e quindi il collegamento tra la presenza degli elementi condizionanti e la manifestazione degli effetti giuridici prevista dal legislatore, è però rimesso ad una valutazione da parte del soggetto agente.

Nel secondo, al contrario, esprime qualcosa di più. Non solo di presenza a monte di tutti gli elementi necessari ma, altresì, di assenza di scelta in ordine alla concreta produzione di quegli effetti giuridici possibilitati solo dopo aver accertato la sussistenza degli elementi condizionanti. Detto altrimenti, dire che sussistono tutte le condizioni di applicabilità della norma, non equivale ad affermare, almeno in prima battuta e salvo quanto si dirà, la sua doverosa applicazione

⁵⁰ Si rinvia alla dottrina citata alle note seguenti.

⁵¹ E', infatti, insegnamento scolastico come, almeno fino agli ultimi decenni del secolo scorso, l'attività dell'Amministrazione finanziaria e quindi i poteri da questa esercitati, dovessero essere quasi interamente ricondotti all'area dell'attività *strictu sensu* vincolata risultato, detto ultimo, imposto per un verso dal principio di indisponibilità della pretesa tributaria e, per altro verso, necessitato dalla considerazione che tali poteri erano in realtà funzionalizzati all'applicazione del principio di capacità contributiva a cui è, per sua stessa natura, estraneo qualsiasi giudizio di opportunità. Cfr., per tutti, M. BASILAVECCHIA, *La transazione dei ruoli*, in *Corr. Trib.*, 2005, 1217 e ss.; per il quale, la discrezionalità concessa sarebbe stata superiore a qualsiasi altra previsione in quanto non solo legata a valutazioni di opportunità ma, per di più, incidenti sul

considerato il più idoneo ad attuare una applicazione che si confacesse alle esigenze del singolo⁵³ caso concreto⁵⁴.

Per quanto concerneva il perimetro oggettivo di applicazione della norma (o, se si preferisce, l'individuazione dei tributi concretamente transigibili), potevano formare oggetto di transazione tutti quei tributi che fossero stati di esclusiva spettanza dello Stato⁵⁵, escludendo pertanto tutte quelle fattispecie impositive il cui relativo gettito non fosse destinato a quest'ultimo⁵⁶.

In virtù dell'adozione di tale criterio, risultavano quindi esclusi tutti quei tributi il cui accertamento e la cui riscossione fossero rimessi agli uffici dell'Agenzia in forza di apposite convenzioni con gli enti impositori quali, esemplificativamente, l'IRAP, le addizionali IRPEF, ed i tributi locali⁵⁷.

quantum della riscossione, mentre i profili discrezionali al tempo conosciuti si limitavano solo a profili (o a quelle fasi del procedimento) in cui la determinazione dell'imposta non era accertata nella suo esatto ammontare.

⁵² Fermo restando che venne evidenziato da più parti la necessità di garantire una quanto più possibile trasparenza ed intelligibilità delle scelte operate dall'Amministrazione al fine di evitare disparità di trattamento ingiustificate, in uno con la necessità comunque di limitare i margini discrezionali pur riconosciuti, non essendo ipotizzabile “un'eccessiva latitudine del raggio di esercizio del potere di disposizione da parte dell'amministrazione finanziaria in ordine alla scelta delle situazioni da transigere”. Così: E. BELLICONTARINI, *La transazione con il fisco sui ruoli della riscossione*, cit., 1465.

⁵³ Cfr. L. MANDRIOLI, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo nel fallimento e nell'esecuzione individuale*, cit., 1034 e ss., per il quale l'elasticità dei concetti o, comunque, la loro non rigida predeterminazione, avrebbe consentito all'Agenzia di ottimizzare l'azione esecutiva tanto da un punto di vista economico, quanto dal punto di vista processuale.

⁵⁴ Dal suo canto l'Amministrazione, con la predetta circolare n. 8/E del 2005, sul punto si limitò esclusivamente a precisare che per effetto della norma “il principio dell'economicità dell'azione amministrativa assurge ad elemento qualificante dell'istituto ed al tempo stesso elemento importante di valutazione per la sua applicazione...” Cfr. Circ. n. 8/E del 2005, pag. 2.

⁵⁵ Sul punto, è evidente l'assonanza con la previgente formulazione dell'art. 182ter l.f..

⁵⁶ L'Amministrazione, conformemente a quanto sopra, in ordine al criterio della spettanza, precisò (Cfr. Circ. n. 8/E del 2005) che ai fini dell'individuazione della natura statale di un tributo occorre attribuire rilievo al solo profilo della destinazione delle relative risorse, divenendo, dunque, irrilevante l'aspetto attinente all'esercizio, da parte degli organi statali, delle funzioni gestorie del tributo.

⁵⁷ Sempre sul medesimo versante, posta la formulazione della norma che si limitava a richiamare i soli “tributi”, si pose il problema se in tale concetto dovessero essere ricomprese anche le sanzioni e gli interessi. Sul punto le posizioni si divisero.

Secondo un primo orientamento, espresso sostanzialmente dall'Amministrazione finanziaria, la locazione “tributi” andava intesa in senso ampio ed omnicomprensivo, tale da farvi rientrare non solo gli accessori, generalmente intesi come un'appendice del tributo, ma anche le sanzioni, a meno che le parti, in sede di stipula dell'accordo (*rectius* di perfezionamento dello stesso), non avessero convenuto

In un'ottica più rigorosa si pose invece la dottrina la quale, al contrario, sulla scorta della considerazione che il concetto di tributo andasse inteso nel senso tecnico della parola, su un lato accettava la possibilità di far rientrare in questo anche gli accessori, dall'altro negava la possibilità di estendere l'applicabilità della disposizione *de qua* anche alle somme dovute a titolo di sanzione,

Sempre sul medesimo versante, si pose poi il problema dell'interpretazione da dare all'inciso “*tributi iscritti a ruolo*” presente nel testo normativo.

Più in particolare, l'inciso poteva indicare due tipologie di fenomeni (o meglio, due tipologie di crediti) ben distinti fra loro:

- i. quei tributi in cui l'iscrizione a ruolo fosse a titolo definitivo, ex art. 14 del d.P.R. n. 602 del 19973, ovvero;
- ii. quei tributi in cui, viceversa, l'iscrizione a ruolo fosse solo avvenuta a titolo provvisorio ai sensi dell'art. 15 del decreto citato.

La differenza fra le due tipologie di iscrizione, come noto, non è meramente formale, ed infatti nel primo caso il diritto sostanziale consacrato nel titolo è per così dire ancora precario, in quanto suscettibile di contestazione e tutt'ora impugnabile.

Nel secondo caso, invece, il debito d'imposta, sia per quanto concerne i profili dell'*an* che del *quantum* del tributo, è definitivamente cristallizzato ed insuscettibile di modifica e/o contestazione⁵⁸.

Sul punto l'Amministrazione mancò di fornire chiarimenti, risultando la soluzione della problematica in realtà legata a doppio filo rispetto alla opzione ermeneutica di fondo che si decidesse di prediligere per quanto concerneva la natura giuridica da riconoscere all'istituto.

Anticipando taluni temi sui quali si tornerà tra breve, appare infatti evidente che se con il termine “transazione” ci si fosse dovuti riferire al regolamento contrattuale tipico disciplinato dal codice civile, richiedendo questo, come verrà approfondito più avanti⁵⁹, la presenza delle liti presenti e future sulle quali poi le reciproche concessioni mirano ad agire, un accordo transattivo tra Fisco e contribuente sarebbe stato prospettabile nel solo caso di iscrizioni a titolo

posta la differente genesi strutturale dei due tipi di credito. Cfr. E. BELLÌ CONTARINI, *La transazione con il Fisco sui ruoli della riscossione*, cit., 1466.

⁵⁸ Cosa che si verifica(va), a mo' di esempio e prima dell'introduzione dell'atto c.d. impositivo, nel caso dei ruoli conseguenti alle liquidazioni delle dichiarazioni ex art. 36bis d.P.R. n. 600/1973, ovvero per i ruoli conseguenti da avvisi di accertamento nel caso di mancata impugnazione entro gli ordinari termini di decadenza ovvero nel caso di sentenza passata in giudicato. Per un'analisi generale delle ipotesi di iscrizione a ruolo si v.: M. BASILAVECCHIA, voce *Riscossione delle imposte*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1989; ID., voce *Il ruolo d'imposta*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1989; G. FALSITTA – N. DOLFIN, voce *Tributi (riscossione dei)*, in *Enc. Dir.*, Agg. VI, Milano, 2002, 1119.

⁵⁹ Vedi *infra* Cap. I, par. 5.

provvisorio sussistendo ancora, in ridetto ultimo caso, la lite sulla quale il regolamento avrebbe potuto incidere.

Nel caso contrario, intuitivamente, data l'impossibilità di rinvenire la "lite" (intesa come attuale contestazione e/o contestabilità del titolo) nel caso di iscrizioni a titolo definitivo, non si sarebbe potuto tecnicamente parlare di transazione e, di converso, l'istituto non sarebbe risultato applicabile⁶⁰.

L'istanza di transazione doveva, poi, essere strutturata secondo un duplice schema:

- i. per un verso, doveva contenere l'indicazione della somma offerta ad estinzione dell'obbligazione tributaria, delle modalità e dei tempi di pagamento ovvero, in caso di accordo meramente dilatorio, la proposta di sola dilazione;
- ii. per altro verso, doveva contenere una quantificazione dell'ammontare delle spese relative al procedimento esecutivo in corso ed il compenso spettante al concessionario della riscossione per il recupero dei tributi oggetto di transazione, da calcolarsi sulla somma offerta in pagamento o sull'intero importo iscritto a ruolo, a seconda che la proposta avesse un contenuto remissorio o soltanto dilatorio⁶¹.

L'accettazione della proposta era sottoposta, in maniera non dissimile quanto a procedura sebbene sia da rilevare una difformità di soggetti interessati, dall'attuale formulazione dell'art. 182^{ter} l.f., al previo parere conforme, obbligatorio e vincolante, della commissione consultiva della riscossione.

Per quanto qui più rileva, è fondamentale notare come al tempo il legislatore avesse espressamente qualificato l'eventuale silenzio serbato dalla commissione come silenzio-assenso, precisando nella normativa che, nel caso in cui questo (parere) non fosse stato rilasciato entro 45 giorni dalla richiesta, doveva essere automaticamente considerato come favorevole⁶².

⁶⁰ Rilevano il profilo E. BELLI CONTARINI, *La transazione con il Fisco sui ruoli della riscossione*, cit., 1465; M. T. MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase della riscossione del tributo*, cit., 491 e 492

⁶¹ A tale contenuto, andava poi aggiunto tutto l'elenco di quei documenti che l'Amministrazione si premurò di individuare ai fini della vagliabilità della proposta che dovevano obbligatoriamente accompagnare l'istanza con facoltà del debitore di integrare gli stessi entro un termine massimo di 15 giorni dall'apposita richiesta presentata agli uffici.

⁶² Più avanti si vedrà come l'assenza di una previsione analoga nell'attuale disciplina comporti non pochi problemi di coordinamento su più fronti.

Sul fronte della giustiziabilità della situazione giuridica del contribuente a fronte dell'eventuale diniego opposto dall'Amministrazione, per quanto il profilo riceverà apposito approfondimento più avanti⁶³, può essere interessante sin d'ora notare come, al tempo, il Consiglio di Stato⁶⁴ qualificò la posizione vantata dal contribuente come interesse legittimo, individuando quindi la giurisdizione amministrativa quale competente a conoscere della relativa domanda. Purtroppo, non mancò poi di precisare come l'eventuale atto di diniego non sarebbe stato censurabile sotto il profilo della non convenienza della transazione rispetto alla procedura coattiva, in quanto tale profilo sarebbe risultato oggetto di discrezionalità della sola Amministrazione e, dunque, insindacabile⁶⁵.

Tanto premesso, i due profili di sicura maggiore criticità erano sostanzialmente rappresentati:

- i. dalla difficile conciliabilità di una norma a carattere *latu sensu* negoziale con il principio di indisponibilità della pretesa presente, secondo almeno la dottrina maggioritaria⁶⁶, in ambito tributario;
- ii. dalle difficoltà di ricondurre *sic et simpliciter* l'accordo previsto dall'art. 3, co. 3, D.L. n. 138/2002, al negozio giuridico della transazione disciplinato dall'art. 1965 c.c..

Rinviando l'analisi del primo punto al Capitolo ad esso dedicato⁶⁷, si può sin d'ora notare come, all'epoca, il Consiglio di Stato avesse definito l'articolo in commento come un istituto dichiaratamente transattivo il quale, quindi, avrebbe agito: "*in deroga al tradizionale principio della indisponibilità del credito tributario*"⁶⁸.

Su quello procedurale, in quanto concernente lo sviluppo dell'*iter* concordatario.

Su quello processuale, in quanto concernente la giustificabilità o, comunque, le modalità di reazione, a fronte dell'eventuale diniego o a fronte del mero silenzio.

⁶³ Cfr. *infra* Cap. IV, par. 2 e 3.

⁶⁴ Nel citato parere n. 526/2004, richiamato dalla circolare n. 8/E del 2005.

⁶⁵ Si vedrà poi se, effettivamente, tale ricostruzione può confarsi anche all'attuale disposizione normativa oppure se, come appare preferibile, sia necessaria una diversa ricostruzione sistematica.

⁶⁶ Cfr. *infra* Cap. II, Sez. I, nonché Cap. II, Sez. III, par. 6.

⁶⁷ Cfr. *infra* Cap. II.

⁶⁸ Con ciò, quindi, non solo discostandosi dalla prevalente giurisprudenza di legittimità del tempo la quale, comunque, riconfermava a più riprese la cogenza dei principi fondamentali di inderogabilità e indisponibilità dell'obbligazione tributaria (*ex multis* Cass. SS. UU., n. 23031/2001) ma, altresì, attuando una decisa scelta di campo in ordine ad un'opzione dogmatica di fondo.

A giudizio dell'Organo Consultivo la ragionevolezza dell'istituto risiedeva nella circostanza che questo fosse volto a far conseguire all'Amministrazione un più proficuo introito rispetto a quello astrattamente ottenibile dallo sviluppo delle procedure esecutive⁶⁹.

Tanto premesso per il primo tema e facendo salva la riserva di maggiore approfondimento formulata, per quanto concerne il secondo è proprio sulla ricostruzione giuridica dell'istituto che si sono registrati i maggiori sforzi dottrinali.

Il ventaglio di prospettazioni elaborate, per quanto nella varietà delle proprie sfumature, parrebbero allo stato riassumibili in quattro schemi di fondo⁷⁰:

i. un primo schema, tendente a riconoscere all'istituto una natura contrattuale, dichiaratamente transattiva⁷¹;

Ed infatti, se per un verso il Consiglio di Stato implicitamente riconosceva la sussistenza del principio di indisponibilità nei cui confronti la norma assume funzione derogatoria, allo stesso tempo e altrettanto implicitamente, negava che a tale principio potesse essere data valenza assoluta, proprio in quanto derogabile. Così, in buona sostanza, lasciando intravedere il proprio convincimento rispetto all'origine del principio medesimo il quale, salvo quanto si dirà più avanti, intanto può ammettere deroghe, in quanto si ritenga, alternativamente, che derivi da una norma di rango primario, ovvero che derivi da un precetto costituzionale che comunque consenta l'intervento di norme ad esso sotto ordinate quale la riserva di legge relativa prevista dall'art. 23 Cost..

⁶⁹ A ben vedere, secondo autorevole dottrina di conflitto con il principio di indisponibilità non si sarebbe potuto parlare, ciò in ragione della predeterminazione dei principi cui l'Amministrazione doveva attenersi. Più in particolare, come visto, la proposta transattiva poteva ricevere l'avallo dell'Amministrazione solo a condizione che il rapporto tra quest'ultima e la via dell'esecuzione coattiva fosse risultato di segno positivo, non potendosi quindi parlare di reale "sacrificio" dell'Amministrazione e, pertanto, di un reale atto dispositivo del tributo. Il fenomeno, al contrario, si sarebbe dovuto inquadrare come quella *"tessera del mosaico dell'ordinamento tributario costruito in modo da tenere conto di peculiari aspetti dei casi concreti"*. Sul tema, tanto per le argomentazioni quanto per la citazione, si v.: G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo, cit.*, 1069.

⁷⁰ Peraltro, è bene avvertire come l'adozione dell'una o dell'altra ricostruzione non aveva ripercussioni esclusivamente teoriche (quali la conciliabilità con il principio di indisponibilità o il margine di discrezionalità da riconoscersi effettivamente in capo all'Amministrazione) bensì anche più squisitamente pragmatiche.

Ed infatti, la scelta operata a monte in ordine alla natura giuridica risultava avere valore condizionante a valle, in ordine tanto agli strumenti di tutela in caso di inadempimento del contribuente alle obbligazioni assunte in seno all'accordo, quanto all'utilizzabilità di tutti gli schemi soddisfatti in luogo dell'adempimento previsti dal codice civile.

Più nel dettaglio, nella misura in cui si ricostruisse l'istituto in chiave transattiva o, comunque, latamente negoziale, per un verso sarebbe risultata esperibile l'azione di risoluzione da inadempimento ex art. 1976 c.c. e, per altro verso, sarebbe risultata ammissibile l'utilizzabilità degli schemi dell'espromissione ex art. 1272 c.c., dell'accollo ex art. 1273 c.c. o, ancora, dello schema dell'adempimento del terzo ex art. 1180 c.c..

Al contrario, nel caso in cui si negasse la natura anche solo negoziale dell'istituto, intuitivamente, tanto l'azione di inadempimento, quanto l'adottabilità di altri schemi pensati per incidere su atti di natura negoziale non sarebbe risultata predicabile.

- ii. un secondo schema, tendente a ricondurre l'istituto sì nell'alveo degli strumenti a carattere latamente negoziale ma, al tempo stesso, negandone la sua sussumibilità all'interno dello schema tipico di cui all'art. 1965 c.c.⁷²;
- iii. un terzo schema che, al contrario, negava finanche la natura negoziale della norma, prediligendo di converso una ricostruzione in termini di atto pubblicistico-unilaterale⁷³;
- iv. un quarto schema, maggiormente complesso, tendente per una natura ibrida a seconda del tipo di ruolo, definitivo o provvisorio, incorporato nel titolo ed oggetto di accordo⁷⁴.

Quanto alla prima impostazione, questa venne in particolare sostenuta dall'Amministrazione e dal Consiglio di Stato rinvenendovi, invero attraverso la contestuale predicazione di una impossibilità di azzeramento totale del debito tributario per effetto della via transattiva⁷⁵, i connotati tipici del contratto di cui all'art. 1965 c.c.⁷⁶.

Detto altrimenti, contribuente e Amministrazione sarebbero stati impegnati in un effettivo regolamento contrattuale avente ad oggetto le liti, presenti e future, e

⁷¹ E' questa l'opinione espressa dal Consiglio di Stato e dall'Agenzia delle Entrate nella ormai più volte citata circolare n. 8/E del 2005.

⁷² A. DOLMETTA, *Relatività dei nomina in diritto civile e in diritto tributario: la nozione di "transazione" nella L. n. 178 del 2002*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2004, 1515 e ss.; A. LA MALFA, *La transazione fiscale ex art. 182ter legge fallim., dubbi sulla natura negoziale e possibilità di inserire clausole pattizie*, in *Dir. Fall.*, 2010, 70 e ss.; M. T. MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase di riscossione del tributo*, cit., 510 e ss.; ID., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, 336 e ss..

⁷³ L. MANDRIOLI, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo nel fallimento e nell'esecuzione individuale*, cit., 1033 e ss.; F. PACE, *La transazione dei nuovi tributi: i dubbi della nuova disciplina*, cit., 33 e ss..

⁷⁴ A. MERCATALI, *La transazione in sede esecutiva sulle somme iscritte a ruolo per imposte statali*, cit., 1467 e ss.; F. BRINGHETTI, *La transazione dei tributi: nuovo corso o stravaganza normativa?*, cit., 1301 e ss..

⁷⁵ In quanto, a parere di tale orientamento, in tal caso non sarebbero più state ravvisabili le "reciproche concessioni", quanto e piuttosto una rinuncia unilaterale da parte dell'Amministrazione.

⁷⁶ Nella circolare, infatti, è dato leggere: "*Relativamente alla configurazione giuridica dell'istituto, si ritiene che il termine "transazione" utilizzato dal legislatore debba essere riferito al contratto tipico previsto dall'art. 1965 del c.c., primo comma...*". Di simile tenore le indicazioni fornite dal Consiglio di Stato, per il quale: "*...la norma lascia emergere con chiarezza le linee portanti del nuovo istituto che consente- al verificarsi delle condizioni date - di concludere un ragionevole accordo transattivo che, senza incidere sulla materia imponibile [...] rende possibile per l'Amministrazione Finanziaria conseguire un più proficuo introito rispetto a quello ottenibile dallo sviluppo delle procedure esecutive...*".

sulle quali le reciproche concessioni (il pagamento certo anche se in misura ridotta a fronte dell'abbandono della controversia) avrebbero dovuto incidere.

Quanto al secondo schema⁷⁷, la negazione della natura transattiva dell'accordo veniva per lo più basata sulla riscontrata assenza delle reciproche concessioni, intese almeno in senso tecnico.

Più in particolare, secondo siffatto orientamento, nell'art. 3, co. 3, cit., sarebbe venuto a mancare tanto il profilo delle reciproche concessioni, ottenendo il debitore un abbattimento del dovuto a fronte di alcun sacrificio, quanto il profilo delle liti presenti o future che l'accordo transattivo si sarebbe dovuto porre l'obiettivo di evitare o dirimere. Giusta la circostanza che l'applicabilità dell'istituto era stata negata⁷⁸ in tutti quei casi in cui l'accertamento del diritto sottostante (il diritto di credito) fosse stato pendente dinanzi alle Commissioni tributarie ovvero ad altro giudice e, quindi, in tutti quei casi in cui vi sarebbe stata una lite per definizione⁷⁹.

Sulla base di tali premesse, venne elaborata una teoria che ricostruì l'istituto nella chiave del negozio solutorio in cui: *“il creditore, essendo fuori discussione la fondatezza del proprio diritto, ma dubbia la realizzazione, conviene con il debitore una riduzione dell'importo dovuto ovvero una diversa modalità di pagamento”*⁸⁰.

⁷⁷ Vedi *retro* nota n. 75.

⁷⁸ Cfr. Circ. n. 8/E del 2005, pag.4 e ss..

⁷⁹ *Contra* L. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, 214 e ss..

⁸⁰ *Cit.* M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 304. Sempre per la configurazione dell'istituto come negozio solutorio si veda: S. LA ROSA, *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, 328 e ss.. Invero, per onere di completezza, è qui necessario rilevare come, affianco a tale orientamento che identificava esattamente la tipologia del negozio del quale l'accordo ex art. 3 cit. sarebbe stato una *species*, ve ne era anche un'altra che, se da un lato coincideva con la prima per quanto concerneva la natura latamente negoziale dell'istituto, per altro verso se ne diversificava nella misura in cui non prendeva posizione in ordine al tipo contrattuale cui ricondurlo.

Più in particolare, secondo siffatta ultima ricostruzione, nell'accordo sarebbero stati ravvisabili i connotati di un negozio giuridico non meglio definito avente ad oggetto la determinazione delle condizioni di recupero del credito tributario maggiormente proficue rispetto a quelle astrattamente realizzabili per il tramite della procedura esecutiva. Su tali impostazioni, si vedano: A. DOLMETTA, *Relatività dei nomina in diritto civile e in diritto tributario: la nozione di “transazione” nella L. n. 178 del 2002*, cit., 1515 e ss.; A. LA MALFA, *La transazione fiscale ex art. 182ter legge fallim., dubbi sulla natura negoziale e possibilità di inserire clausole pattizie*, cit., , 70 e ss..

Quanto al terzo schema, si è detto che in questo convergevano le posizioni di coloro i quali disconoscevano tanto la natura schiettamente contrattuale, quanto quella semplicemente negoziale della transazione sui ruoli.

Si riteneva, infatti, di dover escludere che nella norma *de qua* fosse rinvenibile alcuno dei presupposti della transazione civilistica e, quindi, tanto la *res litigiosa*, quanto *l'aliquid datum e l'aliquid retentum*. Al contrario, l'istituto si sarebbe dovuto inquadrare in una rinuncia unilaterale dell'Amministrazione alla riscossione coattiva dell'importo iscritto a ruolo⁸¹.

Più complesso, si è accennato, appare invece il quarto schema argomentativo.

Ed infatti, seguendo tale orientamento, la natura dell'istituto sarebbe stata ibrida o, se si preferisce, a geometria variabile, a seconda del tipo di ruolo, definitivo o provvisorio, sul quale l'accordo doveva incidere.

Nel primo caso, e quindi nel caso di accordo avente ad oggetto un ruolo a titolo definitivo, non sarebbe stata configurabile, analogamente a quanto sostenuto anche da taluni degli schemi ricostruttivi sin qui ricordati, alcuna *res litigiosa* propriamente intesa essendosi l'obbligazione tributaria ormai cristallizzata in tutti i suoi elementi data la definitività del ruolo.

In tale contesto, data l'impossibilità di rintracciare uno dei suoi elementi fondamentali, non vi era alcuno spazio per declinare l'istituto in chiave transattiva, al contrario sostenendosi che l'istituto dovesse essere sussunto nella categoria del negozio solutorio atipico a carattere pienamente soddisfattivo⁸².

Nella seconda ipotesi, viceversa, essendo ancora possibile rintracciare l'elemento della *res litigiosa* l'accordo risultava pienamente inquadrabile nello schema dell'art. 1965 c.c..

Le ragioni dell'insuccesso dell'istituto, abrogato a poco più di due anni dalla sua introduzione, sono state verosimilmente, come in parte già evidenziato: la

⁸¹ L. MANDRIOLI, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo nel fallimento e nell'esecuzione individuale*, cit., 1033.

⁸² Cfr. A. MERCATALI, *la transazione in sede esecutiva sulle somme iscritte a ruolo per imposte statali*, cit., 1467 e ss.; F. BRINGHETTI, *La transazione dei tributi: nuovo corso o stravaganza normativa?*, cit., 1301 e ss., per il quale: "Non esiste, quindi, il caput controversum, cioè quella situazione di conflitto che costituisce il presupposto indeclinabile del negozio transattivo. Esiste, invece, una pretesa insoddisfatta da inadempimento: le parti non litigano (o stanno per litigare) su diritti contrapposti (come postula il negozio transattivo), ma il creditore intende accordarsi con il debitore per una prestazione minore cui verrebbe però riconosciuto carattere integralmente soddisfattivo".

tecnica legislativa della sua redazione⁸³, l'estrema vaghezza⁸⁴ dei concetti di maggiore efficienza e proficuità la quale (vaghezza) comportava simmetricamente una difficile controllabilità *ex post* dell'operato dell'Amministrazione; la tendenziale ritrosia della stessa a fronte della possibile falcidia delle proprie pretese creditorie⁸⁵.

Procedendo ora ad una sommaria evidenziazione delle differenze⁸⁶ tra l'abrogata disciplina e quella attualmente vigente, appare evidente come queste,

⁸³ Cfr. M. T. MOSCATELLI, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo nel fallimento e nell'esecuzione individuale*, cit., 484 e ss.; M. POLLIO, *La transazione fiscale*, in *Fallimento e altre procedure concorsuali*, diretto da G. FAUCEGLI e L. PANZANI, Torino, 2009, III, 1837 e ss.; E. BELLICONTARINI, *La transazione con il Fisco sui ruoli della riscossione*, cit., 1464 e ss., il quale, a più riprese, evidenzia come la maggiore problematicità dell'istituto sia (fosse) proprio la genericità quanto a presupposti di accesso. Sul punto, con argomentazioni in parte differenti ma riconducibili allo stesso *leit motiv* di fondo, si v. anche: F. BRIGHETTI, *La transazione dei tributi: nuovo corso o stravaganza normativa?*, cit., 1302 e ss., il quale è estremamente severo nei confronti del testo della norma: "Ma chissà a cosa pensavano i compilatori del testo (non che sia rilevante: le rappresentazioni mentali del conditor legislativo non sono norme né hanno corso sul banco ermeneutico) quando hanno scritto questo testo. Perché la disposizione, così come è scritta, è perfettamente inutile, per la semplice ragione che importa per l'Amministrazione finanziaria una perdita secca". A parere dell'A., tale conclusione sarebbe stata supportata dalla circostanza che la legge non prevedeva che il *quantum* concordato fosse pagato in prededuzione né, tantomeno, prevedeva una espressa deroga al *principio della par condicio creditorum*, così finendo il tutto per condensarsi, se non nella forma tantomeno della sostanza, in una rinuncia unilaterale del Fisco. "Il credito del Fisco, pertanto, rimane un credito soggetto alla falcidia concorsuale perché il relativo presupposto è sorto prima dell'apertura della procedura: né ovviamente, una negoziazione tra le parti può trasformare un credito concorsuale in credito prededucibile. L'Amministrazione finanziaria, quindi, pur diminuendo la pretesa in base allo schema del negozio transattivo, non otterrebbe nulla in cambio. Operazione inutilmente dannosa – come si vede – perché si tradurrebbe in una (parziale) rinuncia al credito".

⁸⁴ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *La transazione sui ruoli*, cit., 1222. Per l'A., in un'ottica prospettica, l'insuccesso della norma sarebbe attribuibile alla circostanza che nella prassi l'Amministrazione avesse capovolto la prospettiva della norma e, quindi, l'interesse pubblico tutelato. Più in particolare, a detta dell'A., mentre la norma avrebbe disegnato un istituto che doveva essere sostanzialmente funzionale alle sole esigenze del Fisco, permettendo di riscuotere somme di dubbia realizzazione con le procedure ordinarie quest'ultimo, tali intenzioni sarebbero dipoi state vanificate dal contegno assunto dall'Agenzia la quale "preoccupata della discrezionalità da gestire, costruisce un macchinoso congegno nel quale l'interessato principale alla transazione appare il contribuente: tanto che neppure si prevede l'iniziativa d'ufficio, che invece appariva come la più probabile alla lettura della disposizione".

⁸⁵ A tali circostanze, vanno poi aggiunte le perplessità, ormai sopite, manifestate da parte della dottrina circa la compatibilità della disposizione con l'ordinamento comunitario e, in particolare, con il divieto di aiuti di Stato ex art. 107 TFUE (ex art. 87 TCE). Su tali profili, si v.: L. MANDRIOLI, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo nel fallimento e nell'esecuzione individuale*, cit., 1307 e ss.. In un'ottica più generale, per un inquadramento della problematica, per tutti si v.: G. FRANSONI, *Profili fiscali degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007, 24 e ss..

⁸⁶ Un'analisi più specifica verrà invece svolta volta per volta a seconda delle esigenze della ricerca.

già solo rispetto alla disciplina originaria dell'art. 182^{ter} l.f., si collochino tanto su un profilo soggettivo, quanto oggettivo⁸⁷.

Per quanto concerne il primo punto, condizione per procedere alla “transazione” regolata dall'art. 3, co.3, it., come visto, era quella della emersione dello stato di insolvenza o, alternativamente, la sottoposizione a procedure concorsuali, potendosi dunque applicare a qualunque soggetto, senza distinzione circa il tipo di attività da questi esercitata.

In merito al secondo punto, la possibilità transattiva se precedentemente (sotto il vigore dell'art. 3, co. 3, cit.) era limitata ai soli tributi iscritti a ruolo per i quali fosse già stata avviata l'esecuzione coattiva, con la disciplina della “nuova” transazione, al contrario, tale possibilità è stata estesa sia ai tributi iscritti a ruolo per i quali tale procedura non sia ancora stata avviata, sia a tutti gli altri debiti tributari in cui il ruolo, nei fatti, non sia ancora stato formato.

Ulteriore elemento è individuabile nella circostanza che nella transazione sui ruoli il legislatore aveva inteso delimitare l'applicabilità della disciplina attraverso l'utilizzo del criterio della spettanza del gettito mentre, nella formulazione attuale, si è invece scelto il differente criterio che individua i possibili tributi transigibili in ragione del soggetto cui siano demandate le attività gestorie degli stessi, con conseguente dilatazione del perimetro oggettivo di applicazione il che, come verrà ampiamente evidenziato, pone non pochi problemi sul fronte della transigibilità dei tributi locali.

5. La natura giuridica dell'istituto.

Arrivati a questo punto della trattazione, si può finalmente iniziare ad entrare nel vivo dell'analisi, muovendo dalla natura giuridica da riconoscersi all'istituto oggetto di attenzione.

A tal fine sono però necessarie due premesse, una di ordine metodologico e, l'altra, di ordine conseguente.

Per quanto concerne la prima, l'analisi non potrà che essere condotta in due tempi in funzione del diverso disposto normativo ante e post riforma del 2016⁸⁸.

⁸⁷ G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, cit., 1047.

Difatti, anticipando talune conclusioni, è opinione diffusa che la riforma abbia inciso in materia determinante sull'assetto generale dell'istituto, tanto da alterarne la natura giuridica.

Per ciò che, senza render conto dell'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale formatasi sul tessuto normativo originario, verrebbero a mancare le premesse necessarie per poi affrontare la nuova disposizione normativa.

Per quanto invece concerne la seconda, si presterà particolare attenzione alle conseguenze che derivano dalla riconduzione ad una natura giuridica piuttosto che ad un'altra, posto che queste non si arrestano al mero dogmatismo ma, al contrario, hanno dei pesanti risvolti tanto in punto di tipologia della funzione esercitata, quanto sulla disciplina degli eventuali aspetti patologici del rapporto.

Tanto premesso, fin dalla sua introduzione in seno alla legge fallimentare la natura giuridica da riconoscersi all'istituto di cui all'art. 182^{ter} l.f. è stato oggetto di un vivacissimo dibattito dottrinale.

Con riguardo alla precedente formulazione, difatti, erano rinvenibili tanto tesi pubblicistiche⁸⁹, per le quali l'istituto non avrebbe avuto una propria autonomia giuridica rispetto alle procedure cui accedeva, quanto tesi privatistiche le quali, muovendo dalla necessità di riconoscere una autonomia propria all'istituto rispetto al concordato preventivo e agli accordi di ristrutturazione del debito, ne propugnavano ora la natura transattiva⁹⁰, ora la differente riferibilità a negozi solutori atipici⁹¹.

⁸⁸ Cfr. *retro* Cap. I, par. 2.

⁸⁹ M. CARDILLO, *La transazione fiscale*, Roma, 2016, 155 e ss.; L. DEL FEDERICO, *La disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi innovativi*, in *Il Fall.*, 2008, 333 e ss..

⁹⁰ V. ZANICHELLI, *Transazione fiscale e pagamento percentuale dei creditori privilegiati nel concordato preventivo: più dubbi che certezze*, in *Il Fall.*, 2010, 682 e ss.; L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2006, 1071 e ss.; ID., *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Giust., Trib.*, 2008, 25 e ss.; G. LA CROCE, *Autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Il Fall.*, 2010, 146 e ss..

⁹¹ L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso*, in *Giur. Comm.*, 2008, 302 e ss.; ID., *La transazione fiscale*, in S. BONFATTI – A. PANZANI (a cura di), *La riforma organica delle procedure concorsuali*, Milano, 2008, 741 e ss.; M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, in S. AMBROSINI – P. G. DEMARCHI – M. VITIELLO (a cura di), *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, Bologna, 2009, 276 e ss.; M. L. PETRONE, *La transazione fiscale tra contratto transattivo e modello di adesione dell'Amministrazione al concordato fallimentare*, in *Obbl. e Contr.*, 2007, 791 e ss.; G. LO CASCIO, *Le nuove procedure di crisi: natura negoziale o pubblicistica?*, in *Il Fall.*, 2008, 999 e ss.;

Dal suo canto, l'Amministrazione ha sempre propeso (e, come verrà evidenziato, in parte continua a propendere tutt'ora) per la seconda delle ricordate posizioni.

Ed infatti, al punto 4 della Circolare n. 40/E del 2008, si sosteneva come la transazione fiscale rappresentasse “*una particolare procedura “transattiva” tra fisco e contribuente, collocata nell’ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione, avente ad oggetto la possibilità di pagamento in misura ridotta e/o dilazionata del credito tributario...*” così, in buona sostanza, appiattendosi sulle indicazioni che la stessa aveva fornito in vigenza della abrogata transazione sui ruoli⁹².

Al fine di meglio comprendere tanto le ragioni della prima, quanto quelle della seconda e per poter infine affrontare con cognizione di causa la nuova disciplina e quindi saggiare se alla modifica del *nomen iuris* sia effettivamente seguito un mutamento circa la natura giuridica, appare necessario un, seppur sintetico⁹³, riepilogo degli elementi essenziali del contratto di diritto privato disciplinato dall'art. 1965 c.c..

L'articolo menzionato definisce⁹⁴ la transazione come quel particolare contratto attraverso il quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine ad una lite già cominciata ovvero ne prevengono una futura.

M. CATTANEO – M. PALADINO, *Commento art. 182ter*, in *La riforma del diritto fallimentare*, Milano, 2006, 209 e ss..

⁹² Cfr. M. CARDILLO, *La transazione fiscale*, cit., 153, l'A., si esprime in termini particolarmente critici rispetto alla scelta dell'Amministrazione di non prendere in debita considerazione le modifiche apportate nel passaggio dalla transazione sui ruoli alla transazione fiscale, le quali avrebbero dovuto comportare imprescindibilmente un ripensamento della posizione.

⁹³ In questa sede, difatti, sarebbe impossibile rendere debito conto della ricchissima elaborazione dottrinale e giurisprudenziale che si è avuta sul tema. Perciò, ci si limiterà al richiamo della bibliografia fondamentale.

⁹⁴ La dottrina assolutamente maggioritaria individua il contratto di transazione come un contratto tipico (*rectius* a causa tipica), la cui funzione economico-sociale risiederebbe nel porsi quale punto di raccordo tra l'accertamento negoziale e gli atti di disposizione negoziale (*rectius* le reciproche concessioni) che fanno venire meno la *res litigiosa*. Cfr. G. GITTI, *L'oggetto della transazione*, Milano, 1999, 178.

Nonostante la sostanziale pacificità dei riscontri di cui sopra, non può comunque essere sottaciuto come vi sia stata autorevole dottrina, soprattutto in tempi meno recenti, che ha negato tale premessa concettuale, giungendo ad affermare che la causa del contratto di transazione in realtà parteciperebbe delle cause tipiche di altri contratti quali la permuta, l'accollo, la remissione ecc.. Sul punto, per tutti, F. CARNELUTTI, *La transazione è un contratto?*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1953, I, 185 e ss.. Per una estesa critica alle posizioni del CARNELUTTI si v: F. SANTORO PASSERELLI, *La transazione*, Napoli, 1986, 91 e ss..

Il secondo comma, dipoi, precisa che l'oggetto delle reciproche concessioni possa consistere nella modificazione o estinzione anche di rapporti differenti rispetto a quelli oggetto della pretesa.

Da questa sommaria ricognizione del dato normativo, emerge che i profili caratterizzanti il contratto vadano individuati tanto nella presenza della lite⁹⁵, presente o futura, quanto nella sussistenza delle reciproche concessioni, giusta la sinallagmaticità del contratto⁹⁶.

Si ha sussistenza della lite quando si sia in presenza di un conflitto o di un contrasto di interessi in ordine alla medesima situazione giuridica, nel senso che la stessa si sostanzia nella pretesa di un soggetto nell'affermata titolarità di una situazione giuridica soggettiva cui l'altra parte resiste⁹⁷.

⁹⁵ Nel concetto di *res litigiosa*, peraltro, secondo talune ricostruzioni, sarebbe implicito quella di *res dubia*, ora intesa nella sua declinazione oggettiva, e quindi quale presenza di discordanti valutazioni in ordine alle reali situazioni giuridiche ad ai rispettivi diritti ed obblighi delle parti o, detto altrimenti, quale immediata percepibilità da parte di qualunque soggetto circa lo stato di incertezza che contraddistinguerebbe la fondatezza della pretesa, ora intesa nella sua declinazione soggettiva, e quindi quale mera incertezza soggettiva della parte, a sua volta declinabile quale incertezza sulla posizione giuridica ovvero in riferimento all'esito della lite.

Purtuttavia, per un verso è stato osservato che “*la dubiezza in ordine ai propri diritti finisce per obiettivizzarsi nella ricorrenza della situazione controversa*” sicché, in definitiva, l'ulteriore elemento non apporterebbe alcun beneficio all'analisi e rappresenterebbe solo un'iperfezione delle categorie concettuali nient'affatto necessitate. F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2009, 1270. Per altro verso, sempre sul medesimo profilo, l'inutilità della ulteriore suddivisione proposta è ricavata dall'art. 1971 c.c.. Detto altrimenti, l'esclusione dell'elemento dell'incertezza quale condizione genetica del contratto viene ricavato *a contrario* dalla circostanza che, ai fini dell'annullabilità della transazione su pretesa temeraria, non sia indispensabile che il transigente in buona fede sia caduto in errore ritenendo fondata l'avversa pretesa. Per ciò che, non essendo considerata la “conoscenza della temerarietà” dall'art. 1971 c.c. quale elemento impeditivo ai fini della sua applicabilità, ciò implicherebbe che il dubbio sulla fondatezza della propria pretesa non costituisca un elemento funzionale all'individuazione della causa transattiva. Cfr. E. DEL PRATO, voce *Transazione (dir. priv.)*, XLIV, 1992, 12 e ss.. Per una trattazione più ampia del profilo, si veda altresì: R. A. CAPOTOSTI, *L'alea nella transazione*, in *Foro It.*, I, 1957, 1126 e ss.; F. SANTORO PASSERELLI, *La transazione*, cit., 187 e ss.; G. GITTI, *L'oggetto della transazione*, cit., 115 e ss.; A. PALAZZO, voce *Transazione*, in *Dig. Disc. Priv.*, XIX, Torino, 1999, 386 e ss.; ID., *La transazione*, in *Tratt. Rescigno*, Torino, 1986, *passim*.

⁹⁶ In altri termini, le liti presenti o future, da un lato, e le reciproche concessioni dall'altro, sarebbero avvinte da un ontologico rapporto di corresponsività. Ed infatti: “...*l'intrinseca dispositività, cioè l'attitudine ad innovare, appartenente a tutti gli atti negoziali, si esterna nella transazione nel più intenso effetto di plasmare il rapporto controverso senza il tramite dell'obbligazione, precludendo in via definitiva [...] la possibilità di accamparne una consistenza diversa da quella risultante dall'accordo e comportando, di conseguenza, l'eventualità di un sacrificio patrimoniale gravante su entrambi i contraenti*”. E. DEL PRATO, voce *Transazione*, cit., 14. Sul punto Cfr. S. MAIORCA, voce *Contratto Plurilaterale*, in *Enc. Giur. Treccani*, IX, Roma, 1989, 5 e ss..

⁹⁷ Così F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, 1269 e ss..

In questo senso, non risulta sufficiente un semplice conflitto economico⁹⁸, richiedendosi al contrario un vero e proprio conflitto giuridico la cui ricorrenza fa sì che la rinuncia al diritto⁹⁹ venga assorbita nella rinuncia alla pretesa, in quanto definito transattivamente il nuovo assetto¹⁰⁰ del diritto è a quest'ultimo che dovrà riferirsi la successiva pretesa.

La lite può essere giudiziale o stragiudiziale, in quanto l'articolo, allorché si riferisce alla lite che può insorgere, si ritiene non alluda ad una controversia non ancora esistente sotto il profilo della *res litigiosa*¹⁰¹, bensì ad un conflitto già presente che può sfociare in un contenzioso giudiziale.

⁹⁸ Ed infatti, si ritiene che il semplice conflitto economico sia il minimo comun denominatore di qualsiasi contratto oneroso e che, quindi, in nulla potrebbe giustificare la tipicità dell'accordo transattivo. Cfr. E. DEL PRATO, voce *Transazione*, cit., 5; F. SANTORO PASSERELLI, *La transazione*, cit., 316.

⁹⁹ Tale notazione, peraltro, assume un'importanza determinante ai fini della differenziazione del contratto di transazione rispetto ad una ipotesi di mera remissione del debito. Più in particolare, l'assenza della *res litigiosa* e, quindi, l'assenza delle reciproche concessioni qui intese come rigorosamente strumentali alla prima, permetterebbe di configurare il relativo negozio in chiave squisitamente remissoria, avendo ad oggetto la rinuncia, sia essa totale che parziale, del proprio diritto da parte del creditore. In questo senso, si esprime A. PALAZZO, voce *Transazione*, cit., 389, per il quale: "l'accordo stipulato tra creditore esecutante e debitore esecutato in ordine alla rinuncia alla procedura esecutiva, da parte del primo, e dell'adempimento parziale della prestazione da parte del secondo, non integra una *datio in solutum*, ma può assumere i caratteri e la veste della transazione, in quanto, essendo sorto dissenso circa l'interpretazione del titolo esecutivo, la ritualità della procedura, la pignorabilità ed il valore dei relativi beni, miri a porre termine a liti e contrasti mediante reciproche concessioni, ovvero della remissione del debito, se abbia ad oggetto la mera rinuncia del creditore, definitiva ed irrevocabile, ad una parte del credito". Sul negozio remissorio si v. per tutti: G. GIACOBBE – M. L. GUIDA, voce *Remissione del debito* (dir. vig.), in *Enc. Dir.*, XXX, Milano, 1988, 767 e ss.; P. STAZIONE, voce *Remissione del debito*, in *Dig. Disc. Priv.*, XVI, Torino, 1997, 577 e ss..

¹⁰⁰ Nuovo assetto che non deve essere per forza di cose inteso nel senso della natura necessariamente novativa della transazione.

Ed infatti, la transazione si configurerà come novativa o non novativa in funzione di due criteri. Il primo, di tipo retrospettivo, il quale individua l'effetto novativo tutte le volte in cui il contratto investa direttamente il titolo della situazione controversa. Il secondo, di tipo oggettivo, il quale individua l'effetto novativo in funzione del concreto contenuto dell'accordo, nel senso che questo sarà presente solo se l'assetto degli interessi dallo stesso (accordo) prodotto abbia concretamente indotto una sostituzione del rapporto. Peraltro, la distinzione non è meramente formalistica o concettuale, avendo la differente natura, novativa o meno, dell'accordo transattivo pesanti ricadute in punto di risolubilità del contratto per inadempimento. Cfr. F. SANTORO PASSERELLI, *La transazione*, cit., 77 e ss..

¹⁰¹ Sul punto, invero, non vi è un'assoluta pacificità di vedute, cosicché la geometria del contratto o, se si preferisce, il suo ambito applicativo, varia proporzionalmente in funzione del modo di intendere la lite che può sorgere.

Ed infatti, nella misura in cui il concetto di "lite che può sorgere" venga differenziato dalla situazione riguardo alla quale è già in atto una controversia non ancora sfociata in contenzioso giudiziale, rientrerebbero nel concetto di transazione tutti quei negozi in cui il nuovo assetto dei rapporti sia stato voluto dalle parti in funzione di un autoregolamento che sia coerente con la situazione reale e, quindi, in chiave di contratto di accertamento.

Viene, pertanto, detto che elemento imprescindibile per aversi un contratto di transazione sia proprio la sussistenza della *res litigiosa*, ciò in quanto in assenza di quest'ultima il contratto non sarebbe configurabile, in quanto mancherebbe il termine di riferimento oggettivo e la stessa funzione di composizione della lite tipica¹⁰² della transazione non potrebbe nemmeno realizzarsi.

Il concetto di lite, peraltro e per quanto qui più rileva, assume un ruolo fondamentale in funzione di criterio discretivo tra il contratto transattivo ed altre tipologie negoziali.

Ed infatti, a seconda che questa ricada non già sui profili di titolarità del diritto, e quindi sulla fondatezza della pretesa, bensì su profili attinenti alla concreta soddisfacibilità della stessa, e quindi ricada su elementi di natura meramente soddisfattiva, è possibile distinguere il contratto transattivo rispetto alle altre tipologie di negozi solutori, a prescindere dalla tipicità degli stessi¹⁰³.

Purtuttavia, in dottrina per un verso si evidenzia che, ove venisse prediletta tale strada, risulterebbe estremamente difficile distinguere il contratto transattivo proprio dal contratto di mero accertamento, divenendo in questo caso indispensabile, ai fini di configurare il negozio transattivo, la circostanza che l'autoregolamento coinvolga situazione e rapporti giuridici diversi da quello incerto.

Per altro verso, seguendo tale orientamento non sarebbe possibile poi, a valle, configurare le reciproche concessioni in quanto mancherebbe un parametro obiettivo iniziale con cui confrontarle. Detto altrimenti, si ritiene che in assenza di una lite già sorta (ma non ancora sfociata in lite giudiziale), “*non si saprebbe rispetto a cosa si fanno le concessioni, ma neppure si delimiterebbe l'ambito della preclusione di ulteriori pretese derivanti dalla situazione su cui si è transatto*”.

Su tali profili, ed in particolare, per la corrente dottrina che propende per la lettura più ampia del concetto di lite che può insorgere, si v.: S. PUGLIATTI, *Della transazione*, in *Commentario del codice civile* diretto da M. D'AMELIO e E. FINZI, *Libro delle obbligazioni*, II, Firenze, 1949, 461 e ss. Per la critica a tale orientamento (e per la paternità della citazione) si rinvia a E. DEL PRATO, voce *Transazione*, *cit.*, 7.

¹⁰² Sui profili di tipicità del contratto si rinvia a quanto si è detto *retro* nota n. 94.

¹⁰³ Così, nonostante quanto riferito nelle note superiori, sarebbe comunque possibile distinguere l'accordo transattivo rispetto alla remissione del debito quandanche, come affermato dalla dottrina maggioritaria, sia intenda configurare tale ultimo negozio non solo in chiave unilaterale ma anche di negozio bilaterale in quanto, comunque, l'intento perseguito dalle parti sarebbe solo genericamente transattivo e non già specificatamente dispositivo. Sol che, a questo punto, si tratterebbe di distinguere il caso in cui a seguito del contratto le parti si accordano affinché il creditore ponga in essere la dichiarazione di remissione in un momento successivo, rispetto a quelle in cui l'accordo delle parti sia direttamente produttivo dell'effetto estintivo dell'obbligazione, nel qual caso configurandosi un negozio solutorio atipico. Cfr. G. GIACOBBE – M. L. GUIDA, voce *Remissione del debito (dir. vig.)*, *cit.*, 15; M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, *cit.*, 316; E. DEL PRATO, voce *Transazione*, *cit.*, 5.

Del pari, l'elemento della *res litigiosa* consente di distinguere l'accordo transattivo dal differente schema della *datio in solutum*. Ed infatti, per quanto una parte della dottrina ritenga che tale distinzione debba essere basata sul solo diverso elemento delle reciproche concessioni (nel senso che queste verrebbero meno nella prestazione in luogo dell'adempimento perché nella stessa il

Il secondo elemento qualificante detto contratto (si è detto) è rappresentato dalle reciproche concessioni, per avere le quali si richiede la presenza di un mutuo sacrificio delle parti, nel senso di una bilaterale riduzione delle opposte pretese, qui intese in chiave marcatamente soggettiva¹⁰⁴, al fine di aversi un regolamento di interessi che rappresenti una posizione mediana rispetto alle prospettazioni iniziali.

Il contenuto prestatorio, poi, può essere il più vario, ben potendo questo riguardare la rinuncia al coltivare l'azione giudiziale ovvero l'assunzione di un obbligo nei confronti di un terzo¹⁰⁵.

L'importante è che sussista una effettiva incisione (intesa come profilo concretamente dispositivo) del relativo diritto.

Ed infatti, è proprio tale incisività che consente di assumere l'elemento delle reciproche concessioni, al pari di quello della *res litigiosa*, quale elemento discrezionale, onde distinguere il contratto transattivo da altre tipologie negoziali¹⁰⁶.

Così, a mo' di esempio, la natura transattiva del negozio deve essere esclusa tutte le volte in cui una delle parti acconsenta al pagamento dilazionato del proprio credito, non potendosi rinvenire in tale schema alcun sacrificio, posto che

creditore non riceverebbe meno di quanto preteso, ma riceverebbe semplicemente qualcosa di differente), si ritiene che in realtà tale distinzione debba essere supportata anche (e soprattutto) dall'elemento della *res litigiosa*. In questo senso, si sostiene come anche il consenso verso una prestazione differente per natura a quella originariamente pattuita, ben potrebbe rientrare nel concetto di "concessione", sicché i due negozi finirebbero per essere in qualche misura sovrapponibili. Al contrario, assumendo quale criterio discrezionale quello della *res litigiosa*, tale possibile sovrapponibilità verrebbe eliminata *ab origine*. Cioché, nel caso di sussistenza della *res litigiosa*, l'accordo negoziale dovrebbe essere declinato nel senso della transattività mentre, nel caso di assenza di tale elemento, dovrebbe essere declinato nel senso della dazione in luogo dell'adempimento.

¹⁰⁴ Ed infatti per valutare le reciproche concessioni non si deve assumere a parametro la situazione sostanziale, quanto e piuttosto le singole posizioni assunte dalle parti. Cfr. A. PALAZZO, voce *Transazione*, *cit.*, 386 e ss..

¹⁰⁵ F. SANTORO PASSERELLI, *La transazione*, *cit.*, 300 e ss..

¹⁰⁶ Si pensi alla necessità di distinguere la transazione dalle varie tipologie di concordato disciplinate dalla legge fallimentare. Se, infatti, presupposto comune delle diverse forme di concordato è quello dello stato di incapacità del patrimonio del debitore, allora il meccanismo non si presenta dissimile da quello che caratterizza l'accordo remissorio o il negozio solutorio atipico, ivi difettando sia la configurabilità di una contestazione in riferimento al titolo, sia e soprattutto un effettivo sacrificio del debitore il quale semplicemente ottiene di dover effettuare una prestazione in misura inferiore rispetto a quella originariamente dovuta. Cfr. A. MAISANO, *Concordato preventivo*, in *Enc. Giur.*, VII, Roma, 1991; N. ROCCO DI TORREPALUDA, voce *Concordato preventivo*, in *Dig. Disc. Priv.*, III, Torino, 1988, 255 e ss.; F. DI SABATO, *Concordato fallimentare*, in *Enc. Giur.*, VII, Roma, 1990.

l'oggetto dell'accordo atterrebbe solamente alle modalità di esecuzione della prestazione, rispetto alle quali l'originaria pretesa resta immutata¹⁰⁷.

Ricostruiti sommariamente gli elementi essenziali del contratto di transazione, e tenendo ferma la premessa metodologica a suo tempo formulata, è ora possibile un confronto con la disciplina disposta in materia di transazione fiscale.

Secondo le tesi privatistiche, si accennava, l'istituto sarebbe stato sì perfettamente inquadrabile nello schema previsto dall'art. 1965 c.c., ma con dei distinguo, invero, necessitati al fine dell'individuazione dei due elementi tipici del contratto transattivo.

Difatti, secondo tale impostazione¹⁰⁸, sarebbe stato imprescindibile effettuare una distinzione a seconda che oggetto dell'accordo transattivo fossero state pretese impositive ancora suscettibili di contestazione da parte del suo destinatario, non essendo le iscrizioni a ruolo avvenute a titolo definitivo, dai casi in cui, al contrario, i diritti di credito fossero stati iscritti a titolo definitivo.

Più in particolare, se nel primo caso sarebbe stata rinvenibile quella *res litigiosa* necessaria per aversi il contratto di transazione, essendo questa rappresentata nel caso di specie dalla possibile contestazione, da parte del debitore, delle pretese dell'Erario, non così nel secondo caso.

Ed infatti in siffatta ipotesi, data la definitività del titolo e, dunque, data l'impossibilità del destinatario di proseguire o iniziare *ex novo* eventuali contestazioni circa la pretesa erariale incorporata nel titolo, sarebbe stato *de facto* impossibile rinvenire tale elemento.

Da queste premesse, si è sostenuto dunque che, nel primo caso, l'inquadramento della fattispecie nel negozio transattivo sarebbe stato ben possibile, essendo presente anche l'altro elemento a tal fine condizionante, dato dalle reciproche concessioni, giusta quella contrattazione tra fisco e contribuente

¹⁰⁷ M. B. LEUCARI, *Pactum ut minus solvatur: individuazione della fattispecie e profili di revocabilità*, *Contr. e Impr.*, n. 2, 2012, 602 e ss..

¹⁰⁸ Cfr. M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, *cit.*, 276 e ss.; L. MANDRIOLI, *La transazione fiscale*, *cit.*, 741 e ss. V. ZANICHELLI, *La transazione fiscale*, *cit.*, 144 e ss.. Più in generale, su tale impostazione, si rinvia alla dottrina richiamata alle note nn. 90 e 91.

la cui sussistenza, sebbene non espressamente prevista, sarebbe risultata, secondo la citata dottrina, difficilmente negabile¹⁰⁹.

Tutt'altro si sarebbe dovuto dire nel secondo caso.

La definitività del titolo, infatti, avrebbe comportato l'impossibilità di rinvenire l'elemento della lite che orienta causalmente l'accordo transattivo rendendo, quindi e di converso, necessaria la ricerca di un altro e differente negozio che meglio si confacesse a questa seconda ipotesi.

Analizzando lo schema contrattuale che in queste ipotesi si veniva a formare, sarebbe emerso che l'unico profilo di incertezza sarebbe stato relativo alla concreta soddisfazione della pretesa data l'incapienza del debitore.

Per ciò che, sulla scia delle soluzioni cui già si era pervenuti rispetto alla transazione sui ruoli¹¹⁰, tale negozio è stato individuato nel *pactum ut minus solvatur*, contratto atipico connotato dalla onerosità per entrambe le parti, la cui caratteristica essenziale sarebbe quella di avere ad oggetto una pretesa non già contestata nella titolarità, ma esclusivamente sotto il profilo solutorio¹¹¹.

¹⁰⁹ *Contra* M. CARDILLO, *La transazione fiscale*, cit., 150. L'A. evidenzia in maniera molto netta come tale impostazione, fondata sulla sussistenza di una contrattazione comunque non positivizzata, non potrebbe essere in alcun modo accolta perché, a ben vedere: “*a concedere qualcosa è solo il creditore fisco, che acconsente alla proposta del debitore avente contenuto dilatorio e/o remissorio*”.

Ed invero, una matrice transattiva, anche tenendo conto della critica di cui sopra, sarebbe potuta essere ricostruita facendo leva su considerazioni in parte differenti, in specie incentrate sulla valorizzazione dai c.d. effetti tipici dell'istituto previsti della previgente formulazione.

Più in particolare, le “reciproche concessioni” richieste al fine di potersi configurare un negozio transattivo potevano ben essere rappresentate dai c.d. effetti tipici della transazione fiscale

Ed infatti, se nella previgente formulazione gli effetti tipici erano rappresentati dal consolidamento del debito e dalla cessazione della materia del contendere, e se queste, a prescindere dalla opzione concettuale circa la loro ricostruzione, sono sempre state intese, soprattutto in giurisprudenza (Cfr. *infra* Cap. III, par. 4) come il “costo” che l'imprenditore pagava a fronte dell'accordo con il Fisco, allora ben avrebbero potuto assumere la veste sostanziale di “concessione” che questi faceva al fisco a fronte dell'abbattimento del debito.

Ora, come già anticipato (cfr. *retro* Cap. I, par. 2) nell'attuale formulazione è sparito qualsiasi indicazione tanto al primo, quanto al secondo effetto tipico. Ebbene, pur senza ripetere quanto si dirà più avanti, e qui comunque possibile evidenziare che:

- i. se la mancata ripetizione deve intendersi quale abrogazione, allora non vi sarebbe più alcuno spazio per poter argomentare la validità circa la ricostruzione sopra formulata;
- ii. se, al contrario, la mancata indicazione deve essere invece intesa semplicemente come presa di coscienza di un principio ormai acquisito, e quindi non doveroso di espressa previsione, allora l'argomentazione resterebbe pur sempre valida anche alla luce del cambiamento del tessuto legislativo.

¹¹⁰ Cfr. *retro* Cap. I, par. 4.

¹¹¹ Cfr. L. MANDRIOLI, *La transazione fiscale*, cit., 746; M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, cit., 278.

Secondo le ricostruzioni dottrinali che si sono occupate del tema¹¹², tale negozio, nonostante non presenti contorni concretamente definiti, avrebbe diversi punti di contatto con altre e differenti figure negoziali quali la *datio in solutum*, la novazione oggettiva nonché con lo stesso contratto di transazione.

Sinteticamente, dalla prima se ne differenzerebbe per il fatto che oggetto del negozio sarebbe non già la modificazione qualitativa della prestazione cui deve adempiere il debitore, *proprium* invero della figura della prestazione in luogo dell'adempimento, ma solo qualitativa, concretizzandosi nell'accettazione del medesimo bene ma fornito in una quantità minore rispetto a quello convenuto¹¹³.

Dalla seconda, si differenzerebbe per il fatto che nel *pactum* non sarebbe rinvenibile la sostituzione con contestuale estinzione, di una preesistente obbligazione i cui due momenti logici, sostituzione-estinzione, sono legati da un rapporto funzionale di interdipendenza necessaria rappresentante la causa del negozio novativo¹¹⁴.

Al contrario, nel *pactum* non si avrebbe il permanere in vita di una nuova e differente obbligazione, determinandosi esclusivamente la definitiva estinzione¹¹⁵ del rapporto obbligatorio, sia pure attraverso un adempimento ridotto rispetto all'oggetto dell'obbligazione originaria¹¹⁶.

Infine, e per quanto qui più rileva, dalla transazione si differenzerebbe proprio per la non necessaria presenza tanto dell'elemento della lite¹¹⁷ tecnicamente¹¹⁸ intesa, quanto quello delle reciproche concessioni rinvenendosi il solo sacrificio

¹¹² F. SANTORO PASSERELLI, *La transazione*, cit., 11; M. FRANZONI, *La transazione*, Padova, 2001, 470 e ss.; M. B. LEUCARI, *Pactum ut minus solvatur: individuazione della fattispecie e profili di revocabilità*, cit., 601 e ss..

¹¹³ M. B. LEUCARI, *Pactum ut minus solvatur: individuazione della fattispecie e profili di revocabilità*, cit., 605.

¹¹⁴ F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, cit., 595 e ss..

¹¹⁵ Se così è, allora può essere sin d'ora rilevato in ottica critica che tale schema contrattuale sarebbe stato rinvenibile solo nel caso in cui, accanto al pagamento falcidiato, non fosse stata proposta una dilazione del credito decurtato. In questa seconda ipotesi, difatti, vi sarebbe comunque stata una obbligazione, di contenuto differente rispetto alla originaria, avente ad oggetto il pagamento delle minor somme secondo le tempistiche pattuite.

¹¹⁶ M. B. LEUCARI, *Pactum ut minus solvatur: individuazione della fattispecie e profili di revocabilità*, cit., 610.

¹¹⁷ E quindi quale vero conflitto giuridico e non meramente economico elemento, detto ultimo, che con le dovute accortezze parrebbe proprio caratterizzare la figura negoziale *de qua*. La differenza è rilevata, in particolare da: M. FRANZONI, *La transazione*, cit., 472; E. DEL PRATO, voce *Transazione*, cit., 5.

¹¹⁸ Sul cui punto si v. *retro* nota n. 95.

della parte creditrice che a fronte dell'incertezza¹¹⁹, tutta economica, di vedere soddisfatta la propria pretesa, giusta lo stato di dissesto del proprio debitore certo seppur ridotto¹²⁰.

Conseguenza di quanto sino ad ora evidenziato è stata, quindi, l'affermazione della c.d. natura "ibrida" dell'istituto della transazione fiscale a seconda del tipo di "liti" (*rectius* a seconda dei tipi di ruolo oggetto di accordo) cui avesse acceduto, configurandosi ora come transazione, ora come *pactum ut minus solvatur*¹²¹.

Le maggiori criticità di una simile impostazione, anche solo prendendo in considerazione la previgente formulazione dell'art. 182ter l.f., sono in realtà riconducibili ad una duplice considerazione di fondo:

i. la prima, di ordine relativo¹²², facente leva sul principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, giusta il disposto dell'art. 1966 c.c., ai

¹¹⁹ Sarebbe proprio tale profilo di incertezza che consentirebbe di distinguere il negozio solutorio atipico qui in discussione dal negozio remissorio bilaterale (v. *retro* note nn. 103 e 106), laddove altrimenti presenterebbero schemi di funzionamento nient'affatto differenti.

¹²⁰ A questo punto non può tuttavia non rilevarsi come una simile ricostruzione sarebbe riferibile al solo caso in cui la transazione avesse preveduto la falcidia del credito e non anche la sola dilazione, poiché in tale ultimo caso non vi sarebbe stata riduzione alcuna.

Cionondimeno, secondo taluna dottrina, il negozio solutorio, data la sua atipicità, sarebbe sufficientemente elastico da far rientrare al suo interno tutte quegli assetti negoziali in cui vi sia un intreccio tra profili solutori e profili dilatori. Cfr. M. B. LEUCARI, *Pactum ut minus solvatur: individuazione della fattispecie e profili di revocabilità*, cit., 613.

¹²¹ M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, cit., 276 e 277; similmente L. MANDRIOLI, *La transazione fiscale*, cit., 746.; M. B. LEUCARI, *Pactum ut minus solvatur: individuazione della fattispecie e profili di revocabilità*, cit., 616 e 617. *Contra* M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 340 e 341, dove l'A. esclude in toto la riferibilità dell'istituto a quello regolato dall'art. 1965c.c., e sembra ricondurre l'intera vicenda, sia quindi nel caso di transazione avente ad oggetto ruoli definitivi, sia il diverso caso di ruoli solo provvisori, al *pactum ut minus solvatur* laddove afferma che: "L'accordo concluso tra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente va invece inquadrato nell'ambito dei negozi solutori in cui, venendo in considerazione non la fondatezza della pretesa del fisco, ma la sua soddisfazione, le parti pattuiscono diverse modalità di adempimento fino a convenire una riduzione dell'importo dovuto a fronte dell'impegno alla certezza e alla celerità del pagamento" in cui "fermi i connotati di atipicità riguardanti il contenuto del piano, la proposta rivolta all'amministrazione può variamente combinare profili dilatori ed insieme remissori del debito tributario".

¹²² Come appare evidente quest'ultima notazione, già da sola, consentirebbe di escludere a priori la sussumibilità della transazione fiscale all'istituto disciplinato dal codice civile, in quanto, come già accennato, si ritiene che tale potere dispositivo non sussisterebbe in capo all'Amministrazione.

Eppure, si è deciso di attribuire a tale obiezione il carattere della relatività perché muove da una premessa concettuale (la sussistenza del principio di indisponibilità) sulla quale vi è tutt'altro che unanimità di vedute.

Ed infatti, anticipando taluni riscontri che riceveranno approfondimento di ben altro respiro nell'economia del presente lavoro (cfr. *infra* Cap. II; Sez. I), si può sin d'ora rilevare come il dibattito secolare attorno al tema appaia in realtà, forse in maniera eccessivamente riduttiva e semplicista, riconducibile ad un trittico di fondo.

sensi del quale il contratto transattivo è nullo nel caso in cui manchi la disponibilità dei diritti che formano oggetto di transazione;

ii. la seconda, a carattere assoluto, ma dalla portata limitata¹²³, e riferentesi alla manifestazione di assenso alla proposta da parte dell'Amministrazione, la quale in virtù del dato positivo, viene espressamente declinata in termini di voto, ad una vera e propria accettazione di una proposta contrattuale.

Rinviando l'analisi del primo profilo alla parte a sé dedicata, facendo salve le riserve concettuali già formulate¹²⁴ ed approfondendo la seconda, il problema si pone non solo laddove si rifletta sulla circostanza che sul piano formale si ha un vero e proprio voto, quanto e soprattutto che l'approvazione del concordato, e

Posticipando, dunque, l'indagine delle argomentazioni (e delle origini) proposte dalle singole impostazioni ad un secondo momento, la scelta che si trova a dover compiere l'interprete in riferimento al valore della suddetta limitazione è la seguente:

- i. il principio di indisponibilità avrebbe portata costituzionale assoluta, sicché vincolerebbe anche lo stesso legislatore a non emanare una legislazione, pena la sua illegittimità costituzionale, che sia in contrasto con il principio stesso;
- ii. il principio di indisponibilità avrebbe portata, ora costituzionale relativa, ora di rango subordinato, sicché sarebbe sempre possibile un intervento di una legge ordinaria che deroghi, sia implicitamente sia esplicitamente, al suddetto principio;
- iii. il principio di indisponibilità in realtà sarebbe il frutto di una errata lettura storica dello sviluppo dei rapporti, nel passaggio dai totalitarismi all'avvento della costituzione repubblicana, tra fisco e contribuente; ragion per cui non troverebbe accoglienza nell'attuale ordinamento positivo.

Stando così le cose, e per il momento fermanoci alla mera constatazione della sussistenza delle diverse posizioni, appare allora evidente come all'obiezione fondata sull'art. 1966 non possa che attribuirsi, per forza di cose, valore meramente relativo.

Detto altrimenti, la soluzione del problema passa imprescindibilmente dall'opzione ermeneutica di fondo che si intenda prediligere in ordine alla ricostruzione del principio di indisponibilità.

Per ciò che, nella misura in cui venga meno concettualmente la limitazione, verrà automaticamente meno la bontà argomentativa della obiezione.

Viceversa, nella misura in cui resti in piedi la prima, allo stesso modo resterà in piedi anche la seconda.

¹²³ Limitata perché, come si vedrà, in realtà è un'obiezione che fa perno sulle peculiarità delle manifestazioni di voto in seno alla procedura di concordato preventivo, ragion per cui la stessa (obiezione), intanto ha validità in quanto si limiti il campo di visuale al solo concordato, perdendo al contrario qualsivoglia fondamento una volta che invece la si rapporti al caso di transazione inserita in un accordo di ristrutturazione del debito.

¹²⁴ *Retro* nota n. 122.

dunque gli effetti che ne derivano, sottostanno al principio maggioritario¹²⁵, che dovrebbe escludere il consenso dalla base logico-giuridica dell'istituto¹²⁶.

In realtà il discorso si presentava ancora più complesso perché si intrecciava con il differente tema circa l'obbligatorietà o la facoltatività della transazione fiscale¹²⁷, così divenendo necessario ipotizzare uno sdoppiamento, in quanto a valore, del voto manifestato dal Fisco.

Detto altrimenti, per quanto la manifestazione di voto fosse sempre una, si è professato il suo duplice valore in funzione del diverso oggetto sul quale lo stesso ricadeva.

Così, da un lato, il voto avrebbe inciso sul complessivo regolamento di rapporti presente nel concordato e, dall'altro, sulla singola transazione fiscale, talché in caso di voto negativo gli effetti tipici del concordato si sarebbero pur sempre venuti a produrre in applicazione della regola del *cram down*, ma non anche quelli tipici della transazione, in quanto il voto negativo avrebbe avuto il valore di una non accettazione della proposta presentata dal contribuente.

Il limite di una simile impostazione è sempre stato riscontrato in una duplice considerazione, fondata sul dato letterale, la prima, e su un'interpretazione sistematica, la seconda.

Muovendo dal primo elemento, ostacolo all'accoglimento della natura contrattuale o pseudo-negoziale dell'istituto è sempre stato rappresentato dal dato normativo il quale, né nella previgente formulazione, né in quella attuale, prevede un vero e proprio autonomo accordo tra il proponente ed il Fisco.

Ed è questo, forse, l'elemento più critico dell'impostazione analizzata, in quanto è contraddittoria rispetto alle sue stesse premesse.

Ed infatti, riprendendo quanto in parte lasciato in sospeso in premessa, deve essere evidenziato come tutte le tesi contrattuali o, comunque, negoziali, abbiano il proprio punto di origine nell'intento di ricostruire un'autonomia dell'istituto rispetto alle procedure cui accede.

¹²⁵ Cfr. art. 184 l.f. ai sensi del quale il concordato omologato è obbligatorio per tutti i creditori i cui crediti siano sorti in epoca anteriore alla pubblicazione nel registro delle imprese del ricorso ex art. 161 l.f.

¹²⁶ A. LA MALFA, *La transazione fiscale ex art. 182 ter legge fallim., dubbi sulla natura negoziale e possibilità di inserire clausole pattizie*, cit., 64 e ss..

¹²⁷ Sul cui tema si v. *infra* Cap. III, par. 2.

Tale per cui, lo stesso non potrebbe essere ricondotto esclusivamente a sub-procedimento, ora del concordato, ora degli accordi di ristrutturazione, ma godrebbe di vita e natura autonoma.

Il problema, purtuttavia, si pone laddove, tanto nella relazione illustrativa, quanto già nella originaria formulazione dell'art. 182^{ter}, una tale autonomia non era data da riscontrare.

Per ciò che, la mancanza di tale indicazione a livello di diritto positivo, poi, non può che ripercuotersi a livello procedimentale laddove non era previsto (e non è previsto tutt'ora) alcuno spazio per una manifestazione di assenso che sia essa stessa autonoma rispetto alla manifestazione di voto resa in sede di adunanza dei creditori.

Proprio tale ultima considerazione, peraltro, offre il gancio per venire ad affrontare l'obiezione di ordine sistematico.

Si è detto, che l'Amministrazione esprimeva (come tutt'ora esprime) un semplice voto, positivo o negativo, inerente la proposta di transazione fiscale, in uno con quella di concordato preventivo.

Approfondendo l'analisi, tale voto dipoi, al pari degli altri creditori, non viene espresso in una sede a sé stante, ma assume una propria dignità esclusivamente in sede di adunanza dei creditori ex art. 174 l.f..

Ciò vuol dire che la stessa avrebbe votato (e voterà) non solo sullo specifico contenuto della transazione fiscale, bensì sul generale assetto di interessi così come previsto dal piano concordatario.

Ma ciò vuol anche dire, che potrebbe darsi il caso che la stessa ritenga la proposta di transazione meritevole di accoglimento ma, cionondimeno, esprima voto negativo in ragione di valutazioni legate alla concreta attuabilità del piano concordatario.

Per ciò che, anche laddove si fosse realmente voluto scindere il valore del voto, non vi sarebbe stato comunque modo di poter apprezzare la parte di questo riferibile alla sola proposta transattiva il che, allora, sarebbe equivalso a non scinderlo affatto con la contestuale riproposizione del problema relativo alla mancanza di una espressa accettazione contrattuale da parte dell'Amministrazione.

Ciò posto per le tesi contrattualiste, e venendo ad affrontare quelle che si è definite pubblicistiche, secondo tali impostazioni si sarebbe dovuto maggiormente valorizzare il passaggio tra la transazione sui ruoli e l'introduzione della transazione fiscale in seno alla legge fallimentare¹²⁸.

Più nel dettaglio, l'abrogazione della transazione sui ruoli, istituto connotato di sicura autonomia, e la contestuale introduzione di una norma analoga all'interno della legge fallimentare, avrebbe lasciato intendere l'univoca volontà del legislatore di non voler connotare di autonomia giuridica l'istituto ma, al contrario, di renderlo esclusivamente una fase procedimentale all'interno delle più complesse procedure concorsuali¹²⁹.

Muovendo da tale considerazione, si è sostenuta dunque l'impossibilità di riconoscere una natura giuridica propria alla transazione fiscale, rappresentando solo un sub-procedimento interno ora all'accordo di ristrutturazione, ora al concordato preventivo, cosicché questa avrebbe finito per partecipare alla natura dei procedimenti cui si andava ad innestare¹³⁰, in tal modo non potendo che

¹²⁸ F. RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, 826 e ss., il quale individua tra le ragioni che hanno spinto verso visioni autonomistiche, il problema relativo alla possibilità di aversi, sotto la vigenza della precedente disciplina sul concordato preventivo, la falcidia del credito erariale privilegiato risultando al tempo preclusa tale possibilità nel caso di credito privato (su tale profilo si v. *infra* Cap. II, Sez. III, par. 6).

¹²⁹ In buona sostanza, per tale via si tende a valorizzare massimamente la *voluntas* legislativa e, purtuttavia, ad una simile obiezione si potrebbe controbattere che l'abrogazione della transazione sui ruoli e la sua contestuale reintroduzione in seno alla legge fallimentare potrebbe assumere almeno altri due significati non per forza orientati verso la non autonomia dell'istituto.

Ed infatti da un lato, potrebbe stare ad indicare la volontà del legislatore di far partecipare la norma alla complessiva *ratio* delle procedure concorsuali, quali la salvaguardia dei valori produttivi e del tessuto imprenditoriale, fermo restando la *par condicio creditorum*.

Dall'altro, potrebbe stare ad indicare la volontà del legislatore di risolvere *ab origine* i problemi di natura procedimentale e di coordinamento che si sarebbero venuti a creare una volta che si fosse tentato di rapportare l'esistenza di un accordo extra fallimentare con il Fisco, rispetto all'"accordo" endofallimentare raggiunto in seno ad una delle procedure concorsuali.

¹³⁰ Bisogna qui rilevare che per tale via, comunque, l'istituto avrebbe finito per avere anche in questo caso una natura ibrida a seconda della procedura cui accede.

Più in particolare, non può essere sottaciuta la profonda differenza in punto di natura, stando almeno alle ricostruzioni della dottrina maggioritaria, tra il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti.

Il primo inteso, nonostante taluni profili tipicamente privatistici, quale procedura concorsuale a tutti gli effetti e quindi dalla natura *latu sensu* pubblicistica con peculiarità tipiche del procedimento giurisdizionale, come è testimoniato dalla presenza del controllo da parte del giudice fallimentare lungo tutto l'*iter* del concordato. Cfr. S. AMBROSINI, *Il concordato preventivo*, in F. VASSALLI – F. P. LUISSO – E. GABRIELLI (diretto da), *Trattato delle procedure concorsuali*, IV, Torino, 2014, 4 e ss.; G. U. TEDESCHI, *Manuale di diritto fallimentare*, Padova, 2001, 636 e 718; A. STESURI – M. GIORGETTI, *Profili di diritto fallimentare*, Milano, 2010, 281 e ss..

condividerne gli effetti¹³¹ e le sorti, tanto nelle fasi fisiologiche quanto in quelle patologiche in caso di risoluzione ed annullamento.

Dalla connotazione endoprocedimentale, sarebbe così emersa l'impossibilità di rinvenire le reciproche concessioni, in quanto gli effetti¹³² che si sarebbero venuti a produrre all'atto dell'omologa del piano concordatario, sarebbero dovuti essere ricondotti non già alla conclusione della transazione fiscale, bensì quale conseguenza automatica¹³³ e diretta dell'intervenuta omologa¹³⁴.

Alle suesposte considerazioni, venivano poi affiancate ulteriori argomentazioni facenti leva ora sul dato letterale¹³⁵ dell'art. 182^{ter} l.f., ora sulla mancata contemplazione in seno alla norma di una interlocuzione diretta e biunivoca¹³⁶ tra Amministrazione e Fisco, ora sulla congenita funzionalità¹³⁷ dell'istituto alla

I secondi, al contrario, e benché l'Amministrazione affermi il contrario (cfr. *infra* Cap. III, par. 3) aventi una spiccata natura negoziale.

Ora ricostruiti come unico accordo contrattuale intercorrente tra i creditori aderenti ed il debitore, ora come pluralità di contratti (*rectius* fasci di contratti) orientati verso un medesimo scopo, sul punto si v. *infra* nota n. 149.

¹³¹ M. CARDILLO, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2012, 1143 e 1144.

¹³² Ed infatti, quandanche fra questi si fossero voluti ricomprendere il consolidamento del debito e la cessazione della materia del contendere, gli stessi si sarebbero potuti produrre solo a seguito dell'omologa del piano concordatario e non già quale effetto diretto dell'intervenuto accordo tra Fisco e contribuente, non espletando la transazione, in assenza di omologa del concordato, alcun effetto né sul piano sostanziale né su quello processuale.

¹³³ Cfr. M. L. PETRONE, *La transazione fiscale tra contratto transattivo e modello di adesione dell'Amministrazione al concordato fallimentare*, *cit.*, 791 e ss..

¹³⁴ Ed allora, come acutamente osservato da L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso*, in *Giur. Comm.*, 2008, 296 e ss., il problema si sposta sul fronte del controverso tema in ordine alla natura giuridica dell'effetto esdebitatorio che caratterizza il concordato preventivo e, quindi, se l'effetto estintivo relativo al debito eccedente la percentuale concordataria, sia riconducibile all'istituto della remissione, ovvero ad un *pactum de non petendo*, in conseguenza del quale il debito si trasformerebbe, *ex latere debitoris*, in un'obbligazione naturale ex art. 2034 c.c., ovvero ancora se debba essere inquadrato tra gli effetti a carattere squisitamente sostanziali conseguenti al provvedimento di omologazione. Sul tema dell'inquadramento degli effetti concordatari, onde individuarne la natura giuridica si v. E. FRASCAROLI SANTI, *Gli effetti del concordato preventivo per i creditori (art. 184 l.fall.)*, in *Il Fall.*, 2006, 1043 e ss.; S. SATTA, *Diritto Fallimentare*, Padova, 1996, 393 e ss..

¹³⁵ Laddove, tanto la previgente formulazione, quanto quella attuale, prevede che la transazione fiscale possa essere presentata solo "Con il piano di cui all'art. 160..." inciso, detto ultimo, che dovrebbe far propendere per la chiara connotazione pubblicistica dell'istituto. Sulla valorizzazione dell'elemento letterale si v., in particolare: M. CARDILLO, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, *cit.*, 1143 e 1144.

¹³⁶ In questo senso, è stato rilevato come l'articolo non prevedesse (né prevede tutt'ora) una diretta interlocuzione tra Fisco e proponente come invece sarebbe lecito aspettarsi allorquando si trattasse di un vero accordo negoziale. Su tale profilo, in particolare, si v.: A. LA MALFA, *Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, in *Corr. Trib.*, 2010, 709 e ss..

¹³⁷ Detto altrimenti, il subprocedimento avrebbe avuto esclusivamente la funzione ora di consentire all'Amministrazione di esprimere il proprio assenso o diniego a fronte della procedura

formazione e all'espressione della volontà del Fisco in seno alle procedure concorsuali.

Ebbene, come già anticipato, la riforma del 2016¹³⁸ ha inciso profondamente nell'architettura generale dell'istituto, tanto da far propendere, almeno per il caso del concordato preventivo, verso una sua ricostruzione in chiave schiettamente pubblicistica.

Tale conclusione è supportata da almeno un duplice ordine di argomentazioni:

- i. la prima, di ordine letterale;
- ii. la seconda, di ordine sistematico.

Principiando dalla prima, non può essere sottaciuto come la modifica del *nomen iuris*, a seguito della riforma del 2016 e, quindi, il passaggio dalla dicitura

concordataria, ora di disciplinare positivamente il necessario collegamento tra l'attività dell'agente della riscossione e l'Ente accertatore in virtù della tradizionale separazione tra la titolarità del credito e legittimazione ad esercitare le prerogative creditorie.

Ed infatti, prima della riforma di cui al D. L. n. 193/2016 e per quanto già con la riforma del 2005 (D.L. n. 203/2005) si fosse avuto il superamento del tradizionale sistema di riscossione delegata, allo stesso tempo l'Agente della Riscossione era comunque formalmente un soggetto autonomo e distinto rispetto al titolare del relativo credito, il quale doveva quindi esercitare le proprie prerogative avuto riguardo non già ad interessi propri ma ad interessi dell'ente impositore. In questo senso, l'articolo sulla transazione fiscale avrebbe avuto la funzione di imporre che la formazione della volontà del primo (l'Agente della riscossione) non fosse lasciata all'arbitrio di questo, ma fosse formata sotto l'egida ed il controllo del secondo.

A conferma di tale assunto, si rilevava come vi fosse una differenza per quanto concerneva la manifestazione del voto o, per meglio dire, circa l'*iter* da seguire ai fini della corretta formazione dell'orientamento di cui il voto era espressione a seconda che oggetto della transazione fossero crediti iscritti a ruolo o meno.

Più nel dettaglio, ai sensi della previgente formulazione del terzo comma dell'art. 182^{ter} l.f., nel caso in cui non fosse ancora stato formato il ruolo, ovvero questo fosse ancora stato consegnato all'Agente delle Riscossione, l'adesione o il diniego andava approvato con atto del direttore dell'ufficio su conforme parere della competente direzione regionale. Al contrario, se il ruolo fosse già stato formato e consegnato al concessionario nazionale della riscossione, era l'Agente il soggetto cui era demandata l'espressione del voto il quale, comunque, doveva essere espressione della volontà così come formatasi in capo all'ente impositore.

Con la riforma del 2016 (cfr *retro* Cap. I, par. 2) il profilo sopra in discussione è parzialmente mutato in quanto oggi l'espressione del voto è interamente rimessa all'Agenzia delle Entrate, fatto salvo per quel che concerne gli oneri di riscossione.

Cionondimeno, la lettura in chiave eminente procedimentale dell'istituto dovrebbe poter mantenere una propria validità in quanto, come si vedrà meglio più avanti, avrebbe comunque il valore di proceduralizzare la formazione della volontà in seno all'ente impositore stesso. Su tali profili, si v.: A. LA MALFA, *Rapporti tra la transazione fiscale ed il concordato preventivo*, cit., 710 e ss.; ID., *La transazione fiscale ex art. 182 legge fallim., dubbi sulla natura negoziale e possibilità di inserire clausole pattizie*, cit., 69 e 70; L. M. PETRONE, *La transazione fiscale tra contratto transattivo e modello di adesione dell'Amministrazione al concordato fallimentare*, cit., 796 e ss.; L. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, cit., 215 e ss.

¹³⁸ Cfr. *retro* Cap. I, par. 2.

“transazione fiscale” a quello di “*Trattamento dei crediti tributari e contributivi*” è tale da non consentire una sua riduzione ad una mera modifica di stile.

Ed infatti, attraverso tale modifica sembrerebbe che il legislatore abbia voluto definitivamente propendere per le ricostruzioni di matrice pubblicistica laddove ha inteso eliminare qualsivoglia riferimento alla natura contrattuale, o anche solo latamente negoziale, dell’istituto qui in discussione¹³⁹.

In questo senso, sotto la nomenclatura “trattamento dei crediti” diviene quindi esplicito che l’istituto altro non si condensi che in un subprocedimento specifico¹⁴⁰ per i crediti di natura tributaria interno ora al concordato preventivo ora agli accordi di ristrutturazione dei debiti¹⁴¹.

Vero è che all’interno del tessuto normativo di cui all’art. 182^{ter} permangono degli elementi che potrebbero lasciar propendere per la negozialità dell’intera vicenda.

Si pensi, a mò di esempio, al riferimento all’accordo ex art. 182^{ter} l.f. quale “*atto negoziale*” presente nel quinto comma dell’articolo citato, ovvero ancora al

¹³⁹ In termini analoghi si è da ultimo espressa anche la stessa Amministrazione per la quale con la menzionata riforma l’istituto avrebbe “*perso le connotazioni e gli effetti peculiari del previgente istituto...per uniformarsi ai tratti della procedura di concordato preventivo senza transazione fiscale o di accordo di ristrutturazione.*”, così finendo per argomentare, seppur attraverso un percorso tecnicamente impreciso posto che non è mai stata richiesto alcuna acquisizione preventiva, che: “*l’istituto non si presenta più come un autonomo accordo che impone l’acquisizione preventiva dell’assenso dell’Amministrazione finanziaria in funzione dell’adunanza dei creditori*”. (Cfr. Circ. n. 16/E del 2018, pag. 23 e spec. nota n. 28).

¹⁴⁰ Rileva acutamente A. DAMASCELLI, *Restyling per la transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2017, 1839 e ss., che nel caso in cui la transazione fiscale sia calata in un concordato preventivo sia tecnicamente impreciso definire l’istituto quale subprocedimento, essendo a tutti gli effetti un “elemento del procedimento” generale allorché entrino in gioco crediti di natura tributaria.

¹⁴¹ Cfr. F. PAPARELLA, *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all’art. 182-ter L.F.: dalla transazione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva*, in *Rass. Trib.*, 2018, 325, per il quale: “*...la modifica della rubrica dell’art. 182-ter della legge fallimentare in “trattamento dei crediti tributari e contributivi” è comprensibile, perché indica, con formula ricognitiva, semplicemente il regime di tali crediti, escludendo qualsiasi elemento consensuale o negoziale, men che meno di natura transattiva*”. In termini non dissimili si esprime anche M. SPADARO, *Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182 ter l. fall.*, in *Il Fall.*, 2018, 10, per il quale con la modifica normativa l’istituto avrebbe perso la propria individualità ed autonomia così assumendo, almeno nel concordato preventivo: “*...le vesti di regola obbligatoria volta a disciplinare, sempre ed in modo esclusivo, il trattamento dei crediti tributari e dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie nonché le modalità procedurali per consentire ai suddetti soggetti di valutare ed esprimere il consenso o il dissenso alla proposta di concordato, mediante espressione del voto favorevole o contrario al pari degli altri creditori.*” Similmente si v., anche: E. STASI, *Commento art. 182 ter l.f.*, in *Codice commentato del fallimento*, (diretto da) G. LO CASCIO, Milano, 2017, 2441 e ss..

riferimento alla “*risoluzione*” in caso di inadempimento presente nel sesto comma del medesimo articolo.

Eppure, ad uno sguardo più approfondito, tali riferimenti sono tipici della sola transazione conclusa in occasione di un accordo di ristrutturazione dei debiti, per ciò che non assumono alcun valore in riferimento alla natura da attribuirsi all’istituto in seno ad un concordato preventivo essendo sempre stata riconosciuta, come in parte già visto e come si vedrà meglio successivamente, tanto dalle tesi contrattualiste quanto da quelle pubblicistiche, la natura polimorfa dello stesso giusta la sua “partecipazione” a procedure *latu sensu* concorsuali profondamente diverse tra loro¹⁴²

Venendo ora ad affrontare l’argomentazione di carattere sistematico, deve qui essere rilevato il venir meno della stessa ragione di fondo alla base delle tesi contrattualistiche.

Ed infatti, come in parte già anticipato, il *leit motiv* di fondo di tutte le tesi tendenti a ricostruire l’istituto in chiave *latu sensu* negoziale è sempre stato quello di tentare di conciliare la riconosciuta autonomia di questo¹⁴³, con la sua collocazione endoconcorsuale.

Tentando di esplicitare il concetto, il cuore del ragionamento appariva essere il seguente: la falcidia del credito erariale è comunque possibile con o senza transazione fiscale, ergo l’effetto remissorio non poteva essere collegato all’accordo ma doveva più propriamente collegarsi all’omologa ora del concordato ora dell’accordo di ristrutturazione¹⁴⁴, ergo la natura dell’accordo non poteva semplicemente partecipare alla natura delle procedure cui accedeva ma doveva necessariamente essere qualcosa di più e di diverso.

In un simile contesto, la cartina di tornasole per propugnare la natura negoziale dell’istituto diventavano quindi i c.d. effetti tipici dell’accordo transattivo (*rectius*

¹⁴² Per la differenza tra concordato preventivo e accordi di ristrutturazione si v. *infra* nota n. 149.

¹⁴³ Ed infatti, non è un caso che la dottrina propendente per la natura contrattuale o, comunque, *latu sensu* negoziale dell’istituto, fosse poi la stessa che propendeva per la non obbligatorietà dell’accordo transattivo ex art. 182*ter* l.f. per aversi la falcidia del credito erariale. Sul profilo si v. *infra* Cap. III, par. 2.

¹⁴⁴ La notazione, in realtà, benché funzionale alla spiegazione è tecnicamente imprecisa in quanto, come si avrà modo di vedere, è convinzione unanime che l’effetto remissorio derivante dagli accordi di ristrutturazione sia il frutto del perfezionamento dell’accordo tra debitore e creditore e non del decreto di omologa del tribunale. Cfr. *infra* nota n. 149.

il c.d. consolidamento del debito e la c.d. cessazione della materia del contendere) i quali, seppur non senza difficoltà¹⁴⁵ interpretative, venivano letti nella chiave delle reciproche concessioni, elemento centrale della transattività.

Con la riforma, il legislatore ha deciso di superare apertamente il problema relativo all'autonomia¹⁴⁶ dell'istituto, positivizzandone la sua obbligatorietà al fine di aversi la falciatura del credito erariale.

Sicché, diritto positivo alla mano, non è più oggi possibile aversi un concordato preventivo o un accordo di ristrutturazione dei debiti che preveda un pagamento falciato, o anche solo dilazionato, del credito erariale, in assenza della procedura ex art. 182ter l.f..

Non solo, dalla norma è altresì sparita, come in parte già anticipato¹⁴⁷, qualsivoglia menzione sia per quanto riguarda il consolidamento del debito, sia per quanto riguarda la cessazione della materia del contendere¹⁴⁸.

Sicché, in un simile mutato contesto, posta la sicura non autonomia dell'istituto, sembrerebbe essere venuta meno la stessa ragione di fondo delle tesi contrattualiste di guisa che, essendo venuta meno la peculiarità che comportava la necessità di inquadrare il tutto in un differente schema giuridico, non dovrebbero residuare oggi, già solo a livello di motivazioni di fondo, ragioni per argomentare una natura autonoma e differente rispetto alle procedure cui accede.

Se quindi di istituto non dotato di autonomia giuridica deve trattarsi, questa (la natura) non potrà che atteggiarsi, come in parte già anticipato, in maniera differente a seconda che l'accordo ex art. 182ter intervenga in seno ad un concordato preventivo ovvero ad un accordo di ristrutturazione del debito giusta la congenita differenza, proprio in punto di natura, fra le due procedure¹⁴⁹.

¹⁴⁵ Come si è avuto già modo di vedere *funditus*.

¹⁴⁶ Sul quale si v. *infra* Cap. III, par. 2.

¹⁴⁷ Cfr. *retro* Cap. I, par. 2.

¹⁴⁸ Tale modifica del dato normativo non può essere in realtà semplicisticamente assunta quale abrogazione dei c.d. effetti tipici dell'istituto. Di fatti, la modifica, come già anticipato, potrebbe assumere almeno altri due diversi significati, tutti propendenti per un risultato diametralmente opposto rispetto a quello dell'abrogazione. Sul profilo si v. *infra* Cap. III, par. 4.

¹⁴⁹ Al contrario del concordato preventivo, per il quale la natura schiettamente concorsuale è data per pacifica (cfr. la dottrina citata alla nota n. 130.), a lungo la dottrina fallimentaristica si è interrogata circa la natura da riconoscersi agli accordi di ristrutturazione ex art. 182ter l.f., con la contestuale emersione di due distinte teorie.

Secondo una prima e più risalente impostazione, si è sostenuto che gli accordi in questione dovessero essere ricondotti ad una sorta di concordato preventivo semplificato in virtù della

Così, nel primo caso, avrà natura prevalentemente procedimentale giusto il tipo di procedura cui accede, non così nel secondo¹⁵⁰.

presenza, seppur in termini assai ristretti (e segnatamente alla verifica di sussistenza dei requisiti di accesso alla procedura, alla verifica delle percentuali minime di creditori aderenti, ed alla omologazione del piano), dell'autorità giudiziaria.

Altra e più recente dottrina, invero maggioritaria, tende attualmente ad inquadrare gli accordi di ristrutturazione come un istituto autonomo dalle procedure concorsuali ed avente una natura marcatamente contrattuale.

Tre sono gli elementi che, a parere della citata dottrina, orienterebbero verso tale conclusione:

1. in primo luogo, l'assenza di un controllo sulla gestione del debitore successivamente al deposito dell'accordo o alla sua omologazione, elemento che invero caratterizzerebbe imprescindibilmente tutte le procedure concorsuali;
2. in secondo luogo, la mancata previsione di un trattamento predeterminato per legge, o comunque paritario, dei creditori aderenti all'accordo; vale a dire, la possibilità che con l'istituto *de quo* vengano scardinati tanto il principio della *par condicio creditorum* quanto quello del concorso;
3. in ultimo, la totale assenza di un regime di tutela particolare in caso di risvolti patologici. Questi ultimi, difatti, se nel concordato preventivo, al pari delle altre procedure concorsuali, ricevono una dettagliata previsione, risultano del tutto assenti nel caso degli accordi di ristrutturazione, per ciò che non potranno che valere le generali discipline di diritto privato.

In questo contesto, l'elemento distonico del blocco delle azioni esecutive individuali nelle more dell'accordo, elemento invero tipico delle sole procedure concorsuali, viene ricostruito in chiave strettamente funzionale alla mera agevolazione delle trattative per addivenire alla conclusione dei suddetti accordi e non già quale elemento da solo idoneo a concludere la concorsualità degli stessi.

Per altro verso, si argomenta la loro sostanziale strumentalità alla regolamentazione e composizione coattiva dei rapporti tra l'imprenditore-debitore e l'insieme dei suoi creditori in chiave di attuazione della responsabilità patrimoniale.

Se quella sino ad ora riportata è l'opinione di gran lunga maggioritaria, non può poi essere qui sottaciuto come sia presente un orientamento minoritario tendente ad inquadrare anche tali accordi nelle procedure *strictu sensu* concorsuali, così valorizzandone le connotazioni pubblicistiche.

In questo senso, l'istituto ex art. 182**bis** l.f., pur basandosi su di un accordo che nella sostanza ha natura privatistica, allo stesso tempo prevedrebbe che l'accordo confluisca comunque in un procedimento che, seppur in maniera ridotto, possiederebbe comunque le caratteristiche proprie delle procedure concorsuali.

Sulla natura negoziale degli accordi di ristrutturazione si v, tra gli altri: M. ORLANDI, *Piano di risanamento, accordi di ristrutturazione dei debiti e concordato preventivo*, in *Il Fisco*, 2011, 4458 e ss.; A. NIGRO, D. VATTERMOLI, *Diritto della crisi delle imprese, le procedure concorsuali*, Bologna, 2012, 390 e ss.; G. B. NARDECCHIA, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti ed il procedimento per la dichiarazione di fallimento*, in *Il Fall.*, 2008, 705 e ss.; C. TRENTINI, *Accordi di ristrutturazione dei debiti: questioni varie e impar condicio creditorum*, in *Il Fall.*, 2012, 457 e ss.; G. BUCCARELLA, *I "nuovi" accordi di ristrutturazione dei debiti*, Milano, 2013, 227 e ss..

Sulla natura pubblicistica e, più nel particolare, concorsuali degli accordi di ristrutturazione si v: E. FRASCAROLI SANTI, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti a norma dell'art. 182 – bis L. Fall.*, in F. VASSALLI – F. P. LUISO – E. GABRIELLI (a cura di), *Trattato di diritto fallimentare e delle altre procedure concorsuali*, IV, Torino, 2014, 474 e ss.; G. TERRANOVA, *I nuovi accordi di ristrutturazione: il problema della sottocapitalizzazione dell'impresa*, in *Dir. Fall.*, 2012, 4 e ss..

¹⁵⁰ A conclusioni analoghe giungono G. ANDREANI, A. TUBELLI, *Trattamento "speciale" per i crediti tributari nel concordato preventivo*, in *Il Fisco*, 2017, 432 e ss., attraverso la valorizzazione del differente oggetto del voto a seconda che si discuta del concordato preventivo ovvero di un accordo di ristrutturazione dei debiti.

In tale ultima ipotesi, difatti, sembrerebbe impossibile negarsi una natura negoziale e, più in particolare, schiettamente contrattuale all'accordo raggiunto tra il fisco ed il contribuente.

Tale conclusione, peraltro, parrebbe imposta da due tipi di argomentazioni tra loro non coincidenti, operanti su piani diversi e non alternativi.

Per quanto concerne la prima, la natura contrattuale dell'accordo ex art. 182^{ter} l.f., una volta calato nelle more della stipula di un accordo di ristrutturazione, sembrerebbe imposta dalla stessa natura della peculiare procedura cui accede, giusta la sua ancillarità rispetto a questa o, se si preferisce, la sua polimorficità in quanto condividente la natura delle procedure, ora ad evidenza pubblica ora ad evidenza privata, in cui viene calata.

Detto altrimenti, la natura contrattuale dell'accordo ex art. 182^{ter} l.f. altro non sarebbe che il precipitato della natura, ormai come visto ampiamente riconosciuta in dottrina¹⁵¹, contrattuale degli accordi di ristrutturazione dei debiti ex art. 182^{bis} l.f..¹⁵²

Ma anche allorquando non si intendesse condividere la dipendenza dell'istituto, e con questo spostandoci al secondo ordine di argomentazioni anticipate in premessa, la natura contrattuale dell'accordo tra fisco e contribuente sembrerebbe, invero, innegabile anche alla luce del diritto positivo.

Ed infatti, anche a tacere di qualsivoglia altra considerazione, nel caso in cui la transazione fiscale sia calata all'interno degli accordi di ristrutturazione del debito, sembrerebbe aversi una preponderante riemersione, proprio in punto di disciplina positiva, dei caratteri transattivi di quest'ultima.

Diverse sono le ragioni a fondamento di una simile affermazione.

In primo luogo, negli accordi di ristrutturazione è presente una vera e propria fase precontrattuale, all'interno della quale le parti espletano le trattative per addivenire alla conclusione degli accordi.

In siffatto contesto la transazione fiscale, per espressa previsione normativa, deve essere proposta proprio nelle more di dette trattative o, per usare le parole

¹⁵¹ Cfr. *retro* nota n. 149.

¹⁵² Questa è la conclusione in ultimo raggiunta dalla stessa Amministrazione, per la quale: "Con la disposizione vigente, inoltre, il legislatore si è espresso nel senso della natura privatistica degli accordi di ristrutturazione... (Cfr. Circolare n. 16/E del 2018, pag. 43).

della legge: “*Il debitore può effettuare la proposta di cui al primo comma anche nell’ambito delle trattative che precedono la stipula dell’accordo di ristrutturazione...*”.

Qui, come è dato vedere, si ha una effettiva interlocuzione tra Fisco e contribuente¹⁵³ all’interno della quale la parte pubblica e quella privata, attraverso lo schema della proposta e della controproposta, si accorderanno circa il concreto assetto dei rapporti tra loro intercorrenti e che verranno successivamente regolati dallo stipulando accordo¹⁵⁴.

In secondo luogo, nel caso degli accordi di ristrutturazione, l’Amministrazione non esprime il proprio assenso o dissenso attraverso la manifestazione di un voto bensì, stando al dato letterale, attraverso una vera e propria accettazione (o rifiuto) della proposta contrattuale: “*L’assenso così espresso equivale a sottoscrizione dell’accordo...*”.

Peraltro, deve essere evidenziato come la dottrina fallimentaristica¹⁵⁵ non reputi affatto necessaria la stipula di un unico accordo di ristrutturazione dei debiti con struttura plurilaterale ma, al contrario, si ritiene che questo possa essere inteso anche quale fascio di singoli accordi¹⁵⁶ paralleli accomunati dall’unicità dello scopo.

¹⁵³ Effettiva interlocuzione la cui mancanza in seno al concordato preventivo ha sempre rappresentato, come già ampiamente visto, uno degli elementi ostativi al riconoscimento della natura contrattuale dell’accordo una volta calato nella procedura ex art. 160 l.f..

¹⁵⁴ Sottolinea il profilo deducendo da questo la natura negoziale nel caso di accordi di ristrutturazione G. MARINI, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2010, 1200.

¹⁵⁵ Cfr. G. PRESTI, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti ovvero la sindrome del teleobiettivo*, cit., 570 e ss.; G. B. NARDECCHIA, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti ed il procedimento per la dichiarazione di fallimento*, cit., 715 e ss..

¹⁵⁶ Ed infatti, la peculiarità degli accordi di ristrutturazione ex art. 182bis l.f. è rappresentata dall’ampio margine di manovra di cui godono le parti. Più in particolare, in punto di contenuto non esistono modelli o schemi precostituiti, proprio in funzione della molteplicità delle variabili economico-finanziarie che ciascuna impresa in crisi può prospettare e che il legislatore ha deciso di tutelare. Di qui l’ampia gamma di possibili contenuti, dagli schemi più semplici ed incentrati essenzialmente su una moratoria dei pagamenti con o senza riduzione dei crediti, liberamente accompagnata dalla cessione dei beni o dalla concessione di nuove garanzie, a schemi molto più complessi il cui perno è generalmente un piano nel quale si prevedono sia meccanismi di vera e propria ristrutturazione dei debiti, sia interventi tanto su profili inerenti gli assetti imprenditoriali (interventi sul capitale), quanto interventi sull’azienda (ad esempio con alienazione dei rami della stessa) o sull’organizzazione della medesima. Il tutto, con eventuale iniezione di nuova finanza per il tramite di possibili assuntori o sovventori. Sul possibile e poliedrico contenuto degli accordi di ristrutturazione si v., per tutti, A. NIGRO – D. VATTERMOLI, *Diritto della crisi delle imprese, le procedure concorsuali*, cit., 393 e ss..

Così argomentando, nulla osterebbe a che l'imprenditore possa stipulare un accordo separato, concluso con la sola Amministrazione, parallelo agli altri accordi siglati con la restante parte "aderente" del ceto creditorio¹⁵⁷.

Ulteriore elemento che sembrerebbe far propendere per la natura contrattuale dell'istituto è poi fondato sulla differente origine, tra concordato preventivo ed accordi di ristrutturazione, degli effetti remissori del debito.

Più in particolare, in siffatta ultima ipotesi, ed a differenza che nel concordato preventivo, gli effetti che vengono a prodursi derivano non già dalla procedura concorsuale *ex sé*, bensì dall'accordo stesso, ciò in ragione della non incidenza del procedimento di omologa¹⁵⁸ ai fini dell'efficacia *inter partes* delle clausole pattizie inserite all'interno dei predetti accordi.

Per ciò che, la falciatura o la dilazione ottenuta dal debitore- contribuente e subita dall'Amministrazione-creditrice, altro non è che conseguenza diretta della conclusione della transazione fiscale, non sottostando ad alcuna regola maggioritaria né, tantomeno, al *cram down power*.

Un ultimo elemento, che sembrerebbe far propendere per la natura contrattuale dell'istituto è, infine, rappresentato dall'espressa previsione, in seno all'ultimo comma dell'art. 182^{ter} l.f., di una risoluzione di diritto in caso di mancato adempimento.

Tale notazione, peraltro, si presta ad essere valorizzata sotto un duplice profilo: di ordine storico, il primo, di ordine positivo, il secondo.

¹⁵⁷ Tale conclusione sarebbe altresì confermata dallo stesso tessuto normativo laddove, come già evidenziato, si riferisce all'accordo raggiunto tra il contribuente ed il fisco nei termini della "negozialità". Cfr. art. 182^{ter}, co. 5, l.f..

¹⁵⁸ Ed infatti, la peculiarità ed insieme elemento di maggiore differenziazione tra gli accordi di ristrutturazione ex art. 182^{bis} l.f. ed il concordato preventivo è costituito dall'assenza, nei primi, di una regola anche solo analoga a quella contenuta nell'art. 184 l.f.. Negli accordi, al contrario, anche allorquando questi siano omologati, non si produce alcun effetto vincolante, in quanto in quella sede diviene rilevante la diversa distinzione tra creditori aderenti e creditori non aderenti. I primi, si accorderanno con il debitore nella più completa autonomia (e, dunque, totalmente a prescindere dalle eventuali garanzie che assistono il relativo credito) al contrario, per quanto concerne i secondi, la legge prevede espressamente che questi debbano ricevere integrale soddisfazione. Logica conseguenza di quanto detto è la completa assenza, negli accordi, del limite del necessario rispetto delle cause legittime di prelazione, ben potendo quindi sussistere creditori privilegiati aderenti che subiscono la falciatura concordata e creditori chirografari non aderenti che, per ciò solo, dovranno essere integralmente soddisfatti. Sui profili di differenziazione tra gli accordi di ristrutturazione ed il concordato preventivo si v.: G. BUCCARELLA, *I "nuovi" accordi di ristrutturazione dei debiti*, cit., 141 e ss..

Per quanto concerne il profilo storico, si è già anticipato¹⁵⁹ come la precedente formulazione prevedesse, al posto della risoluzione, la revoca di diritto.

Ebbene, il passaggio dalla “revoca di diritto” alla “risoluzione”, se non produce effetti sul piano pratico in quanto medesima rimane la conseguenza in caso di inadempimento (*rectius* il venir meno *ab origine* degli effetti dell’accordo), produce effetti sul piano teorico, suonando decisamente nel senso di ricondurre il tutto nell’area della negoziabilità, giusta la tecnicità del rimedio apprestato¹⁶⁰.

Detto altrimenti, il venir meno di una indicazione tecnicamente imprecisa ed evocante profilo di diritto amministrativo quale è la revoca di diritto, e la contestuale introduzione della risoluzione per inadempimento, rimedio tipico di matrice contrattuale, sembrerebbe fungere da indicatore circa la decisiva scelta operata a livello legislativo in ordine alla natura da riconoscersi all’istituto se calato negli accordi di ristrutturazione.

Per quanto concerne il profilo positivo, già sotto la vigenza della vecchia revoca, la dottrina non ha mancato di evidenziare come la previsione di un autonomo rimedio in caso di risvolti patologici, avrebbe rappresentato un elemento distonico e distintivo rispetto al caso in cui la transazione accedesse al concordato preventivo¹⁶¹.

Distonicità, detta ultima, che quindi avrebbe evidenziato come, anche a livello legislativo, si fosse preso atto della diversa natura dell’istituto a seconda che venisse inserito all’interno del concordato ovvero degli accordi di ristrutturazione¹⁶².

¹⁵⁹ Cfr. *retro* Cap. I, par. 2.

¹⁶⁰ Cfr. C. ATTARDI, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e tutela giurisdizionale*, in *Il Fisco*, 2017, 1 e ss., per il quale la modifica normativa si sostanzierebbe in un passaggio semantico, con effetti anche sostanziali sulla ricostruzione della natura giuridica dell’istituto “che ha portato alla sostituzione della “revoca di diritto” con la “risoluzione di diritto”, quasi a voler rimarcare ancora una volta la matrice privatistica dell’accordo”.

¹⁶¹ A. LA MALFA, *Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2009, 2695 e ss..

¹⁶² La ricostruzione dell’istituto in chiave contrattuale avrebbe infatti consentito, a parere di parte della dottrina ed in maniera non dissimile da quanto avveniva sotto il vigore della previgente transazione sui ruoli, l’inserimento di clausole contrattuali il cui fine sarebbe stato quello di rendere l’accordo più appetibile per le parti, ad esempio attraverso l’inserimento di clausole risolutive espresse. Su tali profili, cfr. A. LA MALFA, *La transazione fiscale ex art. 182 ter legge fallim., dubbi sulla natura negoziale e possibilità di inserire clausole pattizie*, cit., 84 e ss..

Tali conclusioni non posso che valere a maggior ragione oggi laddove alla figura revoca, si è deciso di sostituire quella tecnicamente più corretta e squisitamente contrattuale della risoluzione per inadempimento.

Nonostante sembrerebbe, quindi, doversi propendere la natura contrattuale dell'istituto una volta calato negli accordi di ristrutturazione dei debiti, rimane pur sempre l'impossibilità di aversi la configurabilità di un contratto di transazione tecnicamente inteso in caso di titoli definitivi, in ragione della menzionata assenza della *res litigiosa*, così riemergendo quell'ibridismo non solo fra differenti procedure ma anche nel caso in cui l'accordo venga calato all'interno della medesima procedura, ponendosi quindi a cavallo tra il negozio disciplinato dall'art. 1965 c.c. ed il contratto solutorio atipico in funzione della differente tipologia di credito che ne rappresenti l'oggetto¹⁶³.

Certo, tale conclusione si rende necessitata solo nella misura in cui si decida di riconoscere una autonomia giuridica all'istituto quando calato negli accordi di ristrutturazione, altrimenti partecipando semplicemente alla natura *latu sensu* negoziale di questi tanto in un caso, quanto nell'altro.

¹⁶³ Tali conclusioni, parrebbero peraltro confermate da un esame dei decreti attuativi di cui alla Commissione Rodorf citata in premessa. Ed infatti, in quella sede sembrerebbe essersi presa definitiva contezza del carattere ibrido della transazione fiscale, a seconda che questa acceda ad un concordato preventivo ovvero ad un accordo di ristrutturazione, giusta la circostanza che le due ipotesi trovano (*rectius* dovrebbero trovare) una disciplina separata. Maggiormente nel dettaglio, in base ai testi attualmente disponibili, si è deciso di operare una scissione tra transazione fiscale (*rectius* del "Trattamento dei crediti tributari e contributivi") nel concordato preventivo ex art. 88 del prospettato nuovo "codice della crisi e dell'insolvenza" e la "*Transazione fiscale*" negli accordi di ristrutturazione ex art. 63 del medesimo codice, ponendo quindi fine alla tecnica del rinvio attualmente presente e differenziando le due ipotesi anche da un punto di vista di nomenclatura.

CAPITOLO II
INDISPONIBILITA' DEL TRIBUTO, FUNZIONE AMMINISTRATIVA
E TRANSAZIONE FISCALE

Sezione I

Indisponibilità del tributo e transazione fiscale

Sommario: **1.** Premessa. **2.** Inquadramento preliminare del concetto di indisponibilità. **3.** Il principio di indisponibilità in epoca precostituzionale e nella dottrina successiva. **4.** Il principio di indisponibilità e la Costituzione repubblicana: esame generale delle impostazioni. **5.** Approfondimento delle tesi sulla copertura costituzionale del principio di indisponibilità, con particolare riguardo all'art. 53 Cost.. **6.** Approfondimento delle tesi sulla copertura costituzionale del principio di indisponibilità, con particolare riguardo all'art. 23 Cost.. **7.** Approfondimento delle tesi sulla copertura costituzionale del principio di indisponibilità, con particolare riguardo all'art. 97 Cost.. **8.** Approfondimento delle tesi che negano la copertura costituzionale del principio di indisponibilità.

1. Premessa.

Nel precedente capitolo si è positivamente risolto il profilo attinente alla natura giuridica da riconoscersi all'istituto nella sua attuale configurazione.

In quella sede, si è concluso per la natura ibrida dell'istituto, eminentemente procedimentale, nel caso del concordato preventivo, più schiettamente negoziale, nel caso degli accordi di ristrutturazione.

Ora, è noto come fin dal momento della sua introduzione¹⁶⁴ l'istituto ha formato oggetto di un vivace dibattito dottrinale in quanto la possibilità che l'Amministrazione si accordi, seppur nella sede fallimentare, circa la misura concreta del soddisfacimento della sua pretesa, ferma restando l'originaria base imponibile accertata, ha da sempre dato luogo a profondi dubbi sulla legittimità della disposizione stessa una volta posta in correlazione con il principio di indisponibilità della pretesa tributaria.

Tale tema, peraltro, si presta ad essere analizzato sotto due distinte prospettive.

In primo luogo, quella immediata e diretta, della compatibilità dell'istituto con il principio di indisponibilità *ex sé*; il che comporta, a monte, l'indagine circa l'effettiva sussistenza di siffatto principio nonché la definizione dei suoi esatti

¹⁶⁴ Ed invero, ancor prima sotto il vigore della previgente transazione sui ruoli (Cfr. *retro* Cap. I, par. 4.)

contorni e, a valle, l'individuazione – peculiarità dell'istituto alla mano – dei possibili momenti di frizione fra la prima ed il secondo.

Il tema, invero, non ha una valenza meramente teorica.

Difatti, anticipando taluni profili sui quali si tornerà in seguito, se la ricostruzione in chiave procedimentale della transazione conclusa in sede di concordato preventivo consente di ridurre al minimo i margini di frizione, giusta la mancanza di un effettivo atto dispositivo del credito, non così (*almeno prima facie*) negli accordi di ristrutturazione laddove, tanto che si ritenga che l'istituto assuma i connotati di un contratto solutorio atipico quanto quelli di un non meglio precisato atto negoziale, cionondimeno parrebbe rendersi sempre necessaria la presenza di un potere che sia idoneo ad incidere (*rectius* disporre) delle sorti del relativo credito.

A tali profili sarà dedicata la prima sezione del presente capitolo.

In secondo luogo, si diceva, il tema della indisponibilità del credito tributario si presta ad essere analizzato ed apprezzato nella presente sede anche sotto la prospettiva indiretta, e relativa alla tipologia del potere esercitato dall'Amministrazione tutte le volte in cui il procedimento di cui all'art. 182^{ter} l.f. venga in discussione.

Più nel dettaglio, per quanto i due piani non siano perfettamente sovrapponibili e per certi versi viaggino secondo schemi paralleli, dai differenti contorni che si decida di far assumere al principio di indisponibilità si ritiene¹⁶⁵ derivino importanti conseguenze in ordine all'attività, discrezionale o più propriamente vincolata, che possa essere posta in essere dall'Amministrazione.

Tale fondamentale distinzione, ancora una volta, lungi dall'averne un sapore meramente teorico ed anzi, al pari e forse anche più della prima prospettiva, sono ricollegate importanti ricadute a livello pratico.

Difatti, l'individuazione del tipo di attività espletata assume un proprio rilievo nella fase procedimentale, nella misura in cui incide sulla tipologia e sulla qualità delle valutazioni che l'Amministrazione è legittimata a porre in essere a fronte della proposta del contribuente-debitore.

¹⁶⁵ Cfr. *infra* Cap. II, Sez. II e III.

Ma tale differenziazione, simmetricamente, assume altresì un proprio rilievo nella fase processuale o contenziosa nella misura in cui, stando almeno ad alcune ricostruzioni di cui si darà un più ampio conto nel corso della seconda sezione del presente capitolo, funge tanto da settore della giurisdizione, quanto e soprattutto da limite in ordine agli effettivi poteri esercitabili dal giudice ed al raggio del controllo da questo espletabile.

2. Inquadramento del concetto di indisponibilità.

Tanto premesso in un'ottica generale, ed al fine di una compiuta analisi tanto della prima, quanto della seconda prospettiva, appare imprescindibile, giusta il substrato teorico che si è formato sullo stesso, una ricostruzione del primo in termini di teoria generale.

E' noto come il principio di indisponibilità venga da sempre considerato come uno degli assi portati del diritto tributario nonché l'argomento attorno al quale, nel corso dell'ultimo secolo, si sono accesi i più aspri dibattiti dottrinali¹⁶⁶, trattandosi di un precetto di non agevole formalizzazione in termini puntuali, posta l'assenza di una norma, sia essa di rango costituzionale, sia essa di rango ordinario, che lo fissi in maniera espressa ed univoca.

Prima di iniziare la trattazione specifica del tema e, quindi, della sua effettiva sussistenza, nonché i contorni che lo stesso assume, è bene definire subito cosa si intenda per "indisponibilità"; ciò in quanto, anticipando talune conclusioni, si è dell'opinione che nella transazione riformata, quantomeno per la sua variante concordataria, i problemi di coordinamento possano essere risolti proprio alla luce dell'assenza del profilo dispositivo.

¹⁶⁶ Per vero la dottrina, nella maggioranza dei casi, si è occupata del principio di indisponibilità in via incidentale, fra le pieghe di altri istituti (accertamento con adesione, conciliazione, reclamo-mediazione, ecc.), ciò comporta non pochi problemi in ordine alla puntuale ricostruzione delle tesi proposte di modo da renderle valide in ogni circostanza, in quanto, come ovvio, le stesse risultano in parte "contaminate" dal precipuo modo di intendere il singolo istituto. L'assenza di una prospettiva di indagine di tipo sistematico sul tema dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria è evidenziata da M. REDI, *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1995, 407 e ss., per il quale: "il problema dell'indisponibilità o meno dell'obbligazione tributaria, allora, si configura come un anello di una catena di problemi connessi e interdipendenti, in cui la soluzione di ciascuno determina la soluzione degli altri", cosicché questo sarebbe sempre stato affrontato "fra le pieghe di altre questioni, nettamente individuabili anche in ragione del loro sensibile interesse pratico".

Ciò posto, i problemi iniziano a porsi laddove, proprio nel momento in cui ci si approcci a tale figura, ci si avvede delle difficoltà interpretative nel ricostruire una categoria generale dei diritti indisponibili¹⁶⁷.

Ed infatti, al pari della sua declinazione tributaria, nel diritto positivo è del tutto assente una definizione comprensiva ed unitaria della nozione di “indisponibilità”, essendo questa al contrario apprezzata solo in funzione di una normativa sostanziale particolarmente frammentata e disorganica¹⁶⁸.

Per tentare di definire i contorni generali della categoria, per dottrina unanime è necessario¹⁶⁹ muovere dalla normativa sostanziale più significativa a tal fine, rappresentata, non a caso, dall’art. 1966 c.c.

Come in parte già evidenziato nel corso del precedente capitolo¹⁷⁰, l’articolo menzionato sancisce la nullità dell’accordo transattivo nel caso in cui questo abbia ad oggetto diritti sottratti alla libera disponibilità delle parti.

Maggiormente nel dettaglio, tale disposizione di poi rende necessitata, giusta la previsione di cui al secondo comma, una distinzione tra due differenti categorie di indisponibilità.

Per un verso, quella in cui l’indisponibilità è attribuito del diritto, nel senso che il diritto in questione non contempla il potere di disporre in ragione di una sua connotazione intrinseca.

Per ciò che, in siffatte ipotesi la *ratio* del vincolo dovrebbe essere individuata nelle esigenze di tutela che prescindono dalla posizione dei singoli per focalizzare l’attenzione su un più generale interesse collettivo riferibile ai consociati nella loro generalità.

¹⁶⁷ Per l’analisi del concetto di indisponibilità giuridica, si v.: F. REALMONTE, A. MAGRÌ, voce *Indisponibilità*, in *Enc. Dir.*, Agg., III, Milano, 1999, 685 e ss.; F. NEGRO, voce *Indisponibilità giuridica*, in *Noviss. Dig. It.*, VIII, Torino, 1962, 605 e ss.; L. FRANCARO, voce *Indisponibilità (vincoli di)*, in *Enc. Giur.*, XVI, Roma, 1989, 448 e ss..

¹⁶⁸ Proprio tali ragioni hanno indotto la dottrina di gran lunga maggioritaria a svalutare il concetto di indisponibilità giuridica, quantomeno nella sua funzione normativa.

In questo senso, è stata proposta una lettura riduttiva della nozione di indisponibilità, attribuendole rilevanza solo a fini descrittivi, in luogo di quella (funzione) di elemento unificante una categoria di diritti. Cfr. E. MOSCATI, voce *Vincoli di indisponibilità*, in *Noviss. Dig., It.*, XX, Torino, 1975, 819 e ss., per il quale: “*La categoria dell’indisponibilità, senz’altro utile sul piano descrittivo, risulta di incerta configurazione da un punto di vista strettamente scientifico*”, dovendosi così risolvere “*in una mera nozione descrittiva, generico punto di riferimento di una gamma di figure eterogenee tra le quali non si riscontrerebbe alcun dato caratterizzante, essenziale e costante*”.

¹⁶⁹ L. FRANCARO, voce *Indisponibilità (vincoli di)*, *cit.*, 685 e ss..

¹⁷⁰ Cfr. Cap. I, par. 5.

Per altro verso, la seconda categoria sarebbe rappresentata da tutti quei diritti in cui il vincolo non deriva da una connotazione intrinseca, bensì da previsione legale.

Detto altrimenti, in tali ipotesi si ha una compressione delle facoltà relative al diritto che altrimenti risulterebbe perfettamente disponibile.

La *ratio*, in questo secondo caso, sarebbe da rinvenire nell'esigenza di tutela, prettamente patrimoniale, di quei soggetti che risulterebbero lesi dal compimento dell'atto¹⁷¹.

Trasferito il discorso in ambito tributario, il concetto di indisponibilità dovrebbe riflettere una particolare posizione del soggetto attivo del rapporto, la quale a sua volta è connessa alla funzione propria svolta dall'ente, corrispondente alla tutela dell'interesse pubblico in ragione del quale è avvenuta l'attribuzione del relativo diritto¹⁷².

L'indisponibilità tributaria, dunque, dovrebbe essere ricondotta alla prima delle categorie ricordate, nel senso di essere il risultato della stessa natura del diritto¹⁷³.

Da un punto di vista pratico per indisponibilità si deve intendere¹⁷⁴ la limitazione di una o più facoltà e poteri relativi al contenuto di una determinata

¹⁷¹ In realtà la dottrina, accanto a tali due categorie di indisponibilità (o, se si preferisce, accanto a queste due figure di diritti indisponibili) ne ha da sempre individuata una terza.

Maggiormente nel dettaglio, in tale categoria troverebbero sede tutte le ipotesi in cui l'indisponibilità ha natura convenzionale, traendo origine dalla volontà delle parti. Ed infatti, la possibilità di prevedere vincoli di disponibilità, altro non rappresenterebbe che una delle tante modalità attraverso le quali si estrinseca il potere di signoria sulla cosa, incontrando al contempo il solo limite del divieto di alienazione di cui all'art. 1379 c.c.. Su tali profili e, in particolare, sulla categoria dei diritti indisponibili per convenzione, si v.: A. BINNI, voce *Potere di disposizione*, in *Noviss. Dig. It.*, XIII, Torino, 1966, 451 e ss.; A. PIRAS, *Sull'esercizio della facoltà di disporre*, in *Nuova Riv. Dir. Comm.*, 1947, 27 e ss; L. FRANCIOSI, voce *Indisponibilità (vincoli di)*, *cit.*, 685 e ss..

¹⁷² Cfr. A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Milano, 2007, 2 e ss..

¹⁷³ Cfr. G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua indisponibilità*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, (a cura di) S. LA ROSA, Milano, 2008, 65 e ss., per il quale: "la indisponibilità può derivare dalla legge o da un contratto o, infine, dalla natura del diritto. Di questo terzo tipo è la indisponibilità del credito d'imposta".

¹⁷⁴ A. FANTOZZI, *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, in *Diritto tributario*, (a cura di) A. FANTOZZI, Milano, 2012, 484 e ss.; G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 2009, 194 e ss..

situazione giuridica soggettiva e, principalmente, delle facoltà¹⁷⁵ di cessione, rinuncia, rifiuto, transazione o compensazione di essa¹⁷⁶.

3. Il principio di indisponibilità in epoca precostituzionale e nella dottrina immediatamente successiva.

Tanto premesso in ordine al generale concetto di indisponibilità, deve esserne ora saggiata l'effettiva valenza e portata precettiva con specifico riferimento al fenomeno impositivo.

A tal fine, è anzitutto necessario rilevare come l'indagine circa il fondamento ed in contorni di siffatto principio, in realtà abbia affaticato la dottrina già in epoca pre-costituzionale.

In particolare, la risposta che veniva data all'interrogativo in parola, generalmente era quella di un suo possibile fondamento ora nell'art. 13 del R.D. 23 dicembre 1923, n. 3269, il quale vietava al Ministro delle finanze, ai funzionari ed esso dipendenti ed a qualsiasi altra autorità pubblica, di concedere alcuna diminuzione delle tasse o sovrattasse, né di sospenderne la riscossione a meno di non divenirne personalmente responsabili, ora, attraverso l'estensione a principio generale del disposto dell'art. 49 del R.D. n. 827 del 28 maggio 1924 sulla contabilità dello Stato, secondo il quale nei contratti stipulati con lo Stato non si sarebbe potuta convenire esenzione da qualsiasi specie di imposta o tassa vigenti all'epoca della stipulazione stessa.

E purtuttavia tali riferimenti vennero ben presto ritenuti insufficienti poiché valevoli quali testimonianza esteriore del principio più che fondamento positivo dello stesso¹⁷⁷.

¹⁷⁵ Cfr. F. BATISTONI FERRARA, voce *Accertamento con adesione*, cit., 24, laddove l'Autore ritiene che vi sia l'effettiva attribuzione di un potere dispositivo del credito tributario nel solo caso in cui la norma consideri oggetto del concordato la determinazione del credito medesimo in una misura diversa da quella che, in ipotesi, sarebbe stata dovuta in base all'oggettiva ricognizione del presupposto d'imposta.

¹⁷⁶ G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua indisponibilità*, cit., 65 e ss.; *contra* A. BINNI, voce *Potere di disposizione*, cit., 451 e ss., per il quale il potere dispositivo non sarebbe un attributo naturale del diritto soggettivo, sicché la facoltà o il potere di disposizione dovrebbero ricondursi ad una situazione giuridica autonoma ed estranea al contenuto del diritto stesso, anche se ad esso inscindibilmente legate.

¹⁷⁷ G. TESORO, *Il principio "dell'inderogabilità" nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, in *Riv. It. Dir. fin.*, I, 1937, 56 e ss.; R. POMINI, *L'inderogabilità dell'obbligazione tributaria tra privato e comune*, in *Riv. Dir. fin.*, II, 1950, 52 e ss..

Così opinando, l'indisponibilità veniva quindi ricollegata alle caratteristiche intrinseche dell'obbligazione tributaria, configurandosi come un attributo consustanziale alla stessa o, se si preferisce, quale conseguenza indefettibile della origine pubblicistica del fenomeno¹⁷⁸.

Per tale via, la dottrina più risalente, pur in parte anticipando la distinzione tra potestà tributaria e singola obbligazione¹⁷⁹, attuale perno centrale delle teorie più moderne, e sebbene accomunata da una visione tutta pubblicistica¹⁸⁰ del

¹⁷⁸ In tempi più recenti, l'inadeguatezza dell'articolo 49 sulla contabilità dello Stato e dell'art. 13 cit., sono stati evidenziati da F. BATISTONI FERRARA, *L'evoluzione del quadro normativo, in Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, Fondazione Luca Pacioli, studio n. 3, 2002, 20 e ss., per il quale la formulazione letterale delle disposizioni non ne giustificava l'ampia interpretazione. Esse erano tali: "infatti da configurare, piuttosto che l'impossibilità giuridica di una rimessione totale o parziale del debito, una responsabilità per danno in capo al ministro o al funzionario che avesse posto in essere un tale negozio, il che, mi sembra, denuncia che riconoscervi l'espressione di un principio generale non poteva trovare ragione nel tenore della previsione legislativa, ma piuttosto nella convinzione diffusa, altrimenti maturata, che l'indisponibilità costituisse carattere proprio dell'obbligazione tributaria imposta dalla sua natura di obbligazione ex lege, e dall'esigenza primaria dell'attuazione, nel nostro campo, del principio di eguaglianza...". In termini non dissimili, e quindi nel senso dell'inidoneità dei riferimenti normativi citati a fondare il suddetto principio si v. anche: M. POGGIOLI, *Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in M. POGGIOLI (a cura di), *Adesione, conciliazione, autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, Milano, 2007, 5 e ss..

¹⁷⁹ Sulla quale si v. *infra* Cap. II, Sez. II, par. da 4 a 7.

¹⁸⁰ Nonostante tale comunanza in riferimento al fenomeno tributario nel suo complesso, permanevano comunque delle distinzioni in ordine alla riconducibilità dell'obbligazione tributaria nell'alveo delle obbligazioni di diritto privato ovvero a quelle di diritto pubblico.

La distinzione in realtà non assumeva un valore meramente teorico, discendendo dall'opzione dogmatica adottata penetranti conseguenze in ordine all'applicabilità in via estensiva ed anche analogica delle regole disposte per le obbligazioni privatistiche anche alle obbligazioni tributarie. Come è stato rilevato, l'apprezzabilità delle diverse impostazioni ed in particolare di quella privatistica può essere colta solo a condizione che si focalizzino le circostanze, storiche, teoriche e sistematiche, alla base della stessa.

Più nel dettaglio, per quanto concerne la circostanza di ordine storico, deve essere rilevato (invero secondo un percorso logico non dissimile da quello che caratterizza, come si vedrà, il profilo della discrezionalità amministrativa), come l'impostazione privatistica fondava le proprie radici nel concetto, risalente all'epoca romana, del *Fiscum* inteso come patrimonio privato del Principe e contrapposto a quello del popolo, definito *Erarium*.

Al contempo, e venendo ad affrontare quella di ordine teorico, la tendenza ad assorbire l'obbligazione tributaria nell'ambito del diritto privato veniva altresì giustificata dalla tradizionale resistenza, manifestata dalla dottrina del tempo, a concepire il diritto tributario come autonoma branca del diritto, rendendo così automatico l'assorbimento nella categoria privatistica del rapporto obbligatorio.

In ultimo, la circostanza di ordine sistematico sarebbe da individuarsi nelle difficoltà concettuali, presenti al tempo, di configurare una obbligazione *strictu sensu* di diritto pubblico essendo la categoria "obbligatoria" di esclusivo appannaggio del diritto privato.

Si vedrà poi come tali obiezioni siano state gradualmente superate ora attraverso il definitivo riconoscimento, invero non ancora del tutto pacifico, circa la sussistenza delle obbligazioni di diritto pubblico, dotate di connotati del tutto peculiari rispetto a quelle di diritto privato, ora attraverso un differente modo di intendere il rapporto tra privato e Stato, ora ancora attraverso

fenomeno impositivo, appariva divisa in ordine alla correlazione tra il rapporto giuridico di imposta e la indisponibilità delle singole posizioni.

Secondo una prima posizione, attraverso l'enfaticizzazione della differenza tra potestà tributaria¹⁸¹ (*rectius* "diritto di supremazia tributaria"¹⁸²) e la singola obbligazione, si sosteneva la sola indisponibilità della prima, discendendo questa dalla potestà di imperio riferita all'imposizione e la seconda sorgendo, al contrario, solo a seguito del concreto verificarsi del presupposto di fatto.

In tale prospettiva, la ragione dell'indisponibilità sarebbe quindi stata conseguenza della derivazione della potestà tributaria da leggi di contenuto tipicamente pubblicistico che, al pari di quelle che attengono all'ordinamento costituzionale dello Stato, non possono essere modificate dal potere esecutivo né, tantomeno, con atto negoziale, ma solo dal potere legislativo che le ha istituite¹⁸³.

Discorso del tutto differente si sarebbe dovuto svolgere per la singola obbligazione sorta a seguito del verificarsi del presupposto impositivo.

Questa, difatti, si sarebbe collocata nel più ampio concetto di rapporto giuridico d'imposta, del quale l'obbligazione non avrebbe rappresentato che una parte.

Più nel dettaglio, il rapporto giuridico d'imposta si sarebbe dovuto definire come un rapporto complesso dato dalla sommatoria di un insieme di obbligazioni

l'enfaticizzazione delle peculiarità insite all'interno del rapporto obbligatorio, in generale, e nella singola obbligazione tributaria, in particolare, e condensantisi nei c.d. *privilegia fiscali*.

Su tali profili, per il momento sia consentito rinviare solo a: M.S. GIANNINI, *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964, 6 e ss.; A. BERETTONI ARLERI, voce *Obbligazioni pubbliche*, in *Enc. Dir.*, XXIX, Milano, 1979, 387 e ss.; M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 115 e ss.;

¹⁸¹ La distinzione è stata introdotta per la prima volta da A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario, volume I*, Milano, 1957, 110 e ss, per il quale, salvo un cambio di terminologia successivo, la potestà tributaria sarebbe stata "quella speciale esplicazione della capacità giuridica del soggetto attivo che riguarda l'istituzione e la regolamentazione dei tributi". Tale distinzione, è poi stata successivamente ripresa da G.A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Riv. Dir. fin. Sc. Fin.*, 1964, 3 e ss.; ID. *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, 86 e ss., il quale perfeziona la terminologia del BERLIRI contrapponendo alla "potestà normativa tributaria" la "potestà amministrativa tributaria" così giungendo per tale via, come si avrà modo di vedere, a risultati radicalmente opposti.

¹⁸² A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario, volume I*, Milano, 1967, 177 e ss..

¹⁸³ A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario, cit.*, 216.

con altri diritti, potestà e divieti, connessi alla prime ed a favore di un medesimo soggetto attivo¹⁸⁴

Una volta individuata la singola obbligazione all'interno di tale più ampio rapporto, sarebbe risultato impossibile rinvenire ragioni per la sua indisponibilità, considerato altresì che l'obbligazione di diritto tributario non sarebbe stata un concetto diverso¹⁸⁵ da quello dell'obbligazione civile¹⁸⁶ ed invero già al tempo sarebbero sussistite tutta una serie di circostanze¹⁸⁷ in cui l'Amministrazione avrebbe potuto legittimamente disporre della stessa.

Detto altrimenti, secondo tale ricostruzione la c.d. "indisponibilità" sarebbe stata prerogativa del solo potere attribuito dalla legge al soggetto attivo del rapporto tributario, risultando invece la singola obbligazione perfettamente disponibile.

¹⁸⁴ Nel pensiero del BERLIRI l'obbligazione tributaria si differenzerebbe dal rapporto giuridico d'imposta in primo luogo per il contenuto, assai più complesso, in quanto inglobante al suo interno oltre che la stessa obbligazione tributaria anche altre relazioni giuridiche. In secondo luogo, si differenzerebbe anche sotto il profilo soggettivo, giacché potrebbero essere parti del rapporto anche soggetti differenti rispetto a quelli coinvolti nell'obbligazione tributaria la quale porrebbe geneticamente in relazione solo due soggetti: il creditore ed il debitore.

¹⁸⁵ Cfr. G. A. MICHELI – G. TREMONTI, voce *Obbligazioni (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, XXIX, Milano, 1979, 409 e ss., per i quali l'obbligazione tributaria consterebbe di due aspetti: a) la posizione di un soggetto che deve tenere un certo comportamento; b) l'inesecuzione della prestazione che perfeziona la fattispecie costitutiva di un potere dell'Amministrazione Finanziaria. Sarebbe proprio tale secondo aspetto ad allontanare l'obbligazione tributaria dalle categorie delle obbligazioni di diritto civile; ed infatti, se il primo elemento potrebbe essere ritenuto comune ad ogni obbligazione, il secondo rimanderebbe ad un potere di tipo autoritativo dell'ente creditorio che sarebbe il *proprium* della sola obbligazione tributaria.

¹⁸⁶ A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario, volume II*, Milano, 1972, 87 e ss.. Per le ragioni di fondo di una siffatta affermazione si v. *retro. retro* nota n. 179.

¹⁸⁷ Cfr. A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1965, 3 e ss., laddove l'A. espressamente afferma: "per quanto infine concerne l'obbligazione tributaria si può escludere con tutta sicurezza che l'indisponibilità ne sia caratteristica essenziale, giacché il nostro ordinamento positivo offre numerosi esempi di obbligazioni tributarie che possono essere modificate dalla volontà dell'Amministrazione finanziaria, sia per quanto concerne la ratizzazione o la scadenza (art. 92 legge Registro, art. 55 legge Successione, art. 46 legge istitutiva dell'ige, art. 17 d.P.R. 4 febbraio 1933, n. 32), sia per quanto concerne l'imposta (art. 51 tariffa allegata alla l. 10 dicembre 1954, n. 1164, art. 2 legge 28 dicembre 1959, n. 1146; art. 69 T.U.I.D.; art. 26 l. 25 settembre 1940, n. 1424), l'accertamento (art. 42 r.d. 14 settembre 1931, n. 1175; art. 34 Legge Registro; art. 17 r.d. 3 maggio 1948, n. 799), i privilegi (art. 56 r.d. 5 febbraio 1922, n. 78)". Per una aperta critica alle posizioni del BERLIRI si veda: G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua indisponibilità*, cit., 48, nota 6.

Un differente posizione sosteneva¹⁸⁸, al contrario, l'inderogabilità dell'obbligazione tributaria in funzione del sorgere del rapporto tributario, quale effetto di una manifestazione di sovranità dello Stato.

In questo senso, l'obbligazione era letta come diretta promanazione dello *ius imperii*¹⁸⁹, a pieno titolo inquadrabile nelle obbligazioni di diritto pubblico e, come tale, insensibile alle categorie di diritto privato.

Per ciò che, a differenza che nel diritto civile dove il titolare avrebbe potuto disporre liberamente del relativo diritto, l'ente pubblico nell'esercizio dei diritti nascenti dal rapporto avrebbe esercitato un preciso dovere in quanto l'attribuzione del diritto sarebbe avvenuta in funzione di un interesse superiore, così risultando inibita qualsivoglia valutazione discrezionale¹⁹⁰ da parte dell'Amministrazione in sede di applicazione dei tributi.

¹⁸⁸ A. D. GIANNINI, *Circa l'inderogabilità delle norme regolatrici dell'obbligazione tributaria*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1953, 291 e ss.; ID., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968, 79 e ss.. L'Autore, pur partendo dalla medesima constatazione circa il modo di essere del rapporto giuridico d'imposta, ossia il suo essere un rapporto complesso già presente nel BERLIRI, giunge a conclusioni esattamente opposte. Nel senso che sarebbero gli altri elementi di tale rapporto e non già l'obbligazione tributaria ad essere disponibili, ciò in quanto quest'ultima rappresenterebbe "la parte essenziale e fondamentale, nonché il fine ultimo cui tende l'istituto dell'imposta". L'importanza di tale passaggio è tutt'altro che secondaria perché per la prima volta l'accento viene messo, sebbene in maniera non decisiva (tanto è vero che l'indisponibilità assume ancora un carattere relativo) sul fine (e quindi sulla *ratio*) dell'imposizione. Come verrà evidenziato, tale riferimento verrà ripreso successivamente in particolare dal FALSITTA con un'incisività ben più decisiva tramutandosi esso stesso (fine) nella vera ragione ultima della indisponibilità dell'imposta. In maniera analoga al GIANNINI si esprime anche G.A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, cit., , 3 e ss.; ID. *Corso di diritto tributario*, cit., 86 e ss il quale, pur riprendendo la fondamentale distinzione tra potestà tributaria e singola obbligazione tipica del BERLIRI, contrappone alla "potestà normativa tributaria" la "potestà amministrativa tributaria" (o anche definita successivamente "potestà di imposizione"), indicante "l'aspetto finale del concretarsi della norma giuridica tributaria", ossia il suo divenire, da potere impositivo astratto, singola obbligazione tributaria.

¹⁸⁹ Cfr. R. POMINI, *L'inderogabilità dell'obbligazione tributaria tra privato e comune*, cit., 52 e ss..

¹⁹⁰ Efficacemente veniva detto che una volta accertati i fatti ed applicati ad essi le norme, all'ufficio non sarebbe restato spazio alcuno per privilegiare o sacrificare alcuno degli interessi in conflitto. Così facendo, secondo uno schema causa-effetto che, come vedremo, è tipico anche di talune moderne concezioni, il concetto di indisponibilità della pretesa e quello dell'agire vincolato venivano quindi inscindibilmente legati nel senso che la prima altro non comportava che la necessaria presenza del secondo. Sul profilo, oltre ai testi già menzionati del GIANNINI, cfr.: G. TESORO, *Il principio "della inderogabilità" nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, cit., 55 e ss.; M. PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937, 37 e ss.; R. POMINI, *ult. op. cit.*, 51; P. BODDA, *sulla inderogabilità delle norme tributarie*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1937, II, 239; E. VANONI, *La dichiarazione tributaria e la sua irretrattabilità*, in *Opere giuridiche*, Milano, 1961, I, 351 e ss..

L'indisponibilità¹⁹¹ del credito tributario, sarebbe pertanto stata conseguenza automatica delle caratteristiche dell'obbligazione tributaria, ossia il suo essere un'obbligazione *ex lege*, da ciò derivandone che l'adempimento alla stessa non potrebbe essere escluso, modificato o differito, così rendendo l'indisponibilità della stessa connaturale al sistema.

Così opinando, l'indisponibilità veniva però a declinarsi necessariamente in termini relativi, poiché se questa deriva dalle caratteristiche intrinseche dell'obbligazione tributaria ed, ancora, se si rimette alla legge il dovere di ricollegare la sua nascita con la verifica del presupposto quali che siano le situazioni di fatto o giuridiche precostituite, allora è giocoforza sostenere che la stessa legge tributaria sia in condizione di disporre liberamente della medesima, nel senso che questa ben potrebbe stabilire esenzioni¹⁹² totali o parziali a favore di coloro che si trovino in una determinata condizione¹⁹³.

4. Il principio di indisponibilità e la Costituzione repubblicana: esame generale delle impostazioni.

A tali ricostruzioni e sempre nell'ottica della ricerca di un fondamento positivo del principio qui oggetto di discussione, ferma restando l'importanza della distinzione tra la potestà tributaria e la singola obbligazione e, quindi, la centralità del ruolo (o se si preferisce) del fine assunto dall'imposta¹⁹⁴, si sono sostituite le più moderne teorie che rintracciano nella Costituzione il suo fulcro.

Tale modifica di approccio è avvenuta, a detta di parte della dottrina¹⁹⁵, sostanzialmente in virtù di due ragioni concomitanti e non coincidenti.

¹⁹¹ Nell'impostazione del GIANNINI, peraltro comune anche alle tesi più moderne, la copertura antesignana degli attuali precetti costituzionali del principio di indisponibilità del tributo dovrebbe essere rintracciata alternativamente, a seconda dell'angolo di visuale prescelto, ora nell'art. 25 dello Statuto Albertino dove nella parte relativa ai diritti e doveri del cittadino prevedeva che: "*Essi contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato*", ora nell'art. 30 dello stesso, laddove si prevedeva che: "*nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle camere e sanzionato dal Re*".

¹⁹² Il che, in definitiva, consente l'accostabilità di siffatta teoria, fermi restando i differenti punti di origine, a quelle che rintracciano nell'art. 23 Cost. il fondamento del principio di indisponibilità.

¹⁹³ Cfr. A. D. GIANNINI, *Circa l'inderogabilità delle norme regolatrici dell'obbligazione tributaria*, cit., 293.

¹⁹⁴ Cfr. *infra* par. 4 e 5.

¹⁹⁵ A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, 66 e ss.

In primo luogo, le precedenti impostazioni sarebbero state incapaci di recepire le distinzioni che si andavano formando tra Stato-sovrano e Stato-amministrazione.

Il primo, preposto all'emanazione della legge mentre il secondo, al pari di qualsiasi altro cittadino, soggetto alla medesima.

In secondo luogo, sarebbero risultate incompatibili con il progressivo abbandono, o comunque della sua svalutazione, del carattere autoritativo della fase accertativa a favore di tratti più marcatamente improntati ad una logica collaborativa di attuazione del tributo¹⁹⁶.

Sulla base di tali premesse, la dottrina più recente ha quindi lavorato su due fronti distinti ma connessi.

In primo luogo, ha profuso enormi sforzi nel tentativo di individuare un precetto, ora costituzionale ora di rango ordinario, che potesse correttamente giustificare l'esistenza del principio.

In secondo luogo, riprendendo talune conclusioni cui era pervenuta la dottrina precedente si è focalizzata, in un'ottica sistematica, sulla funzione ultima dell'imposta individuando questa, proprio a cagione della copertura normativa di cui si dirà¹⁹⁷, nella c.d. funzione di riparto.

Cosicché, in maniera quasi circolare, l'indisponibilità è giustificata in chiave della funzione amministrativa la quale, a sua volta, è giustificata in chiave dei precetti costituzionali all'uopo interessati i quali, ancora, dovrebbero fungere da punto di origine del principio stesso.

Tanto premesso, e prima di approfondire il concetto di cui sopra, è necessaria una puntualizzazione terminologica.

Ed infatti, occorre rilevare come nella dottrina attuale siano in realtà riscontrabili una grande varietà di opinioni già solo circa l'oggetto cui attribuire tale indisponibilità, parlandosi ora di indisponibilità del credito d'imposta, o dell'obbligazione tributaria o di inderogabilità dell'obbligazione tributaria o delle

¹⁹⁶ Cfr. F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, 435 e ss..

¹⁹⁷ Cfr. *infra* par. 5.

norme regolatrici, ora l'indisponibilità, la vincolatività o l'inderogabilità viene invece riferita alla potestà di imposizione oppure alla funzione di imposizione.

Tali differenze terminologiche creano non pochi problemi in ordine alla corretta interpretazione dell'impostazione offerta dalla singola teoria e, soprattutto, in ordine alla comparabilità fra le stesse in quanto, ad esempio, a seconda del significato che si vuole attribuire al termine "potestà di imposizione" questo può riferirsi tanto al diritto di supremazia tributaria¹⁹⁸ sul quale, come visto, non si è mai dubitato in ordine alla sua indisponibilità, quanto alla singola obbligazione per la quale, come visto, tale conclusione è tutto fuorché scontata.

Proprio sulla base di tali premesse, secondo parte della dottrina sarebbe necessario anzitutto individuare correttamente l'oggetto di tale indisponibilità, onde tentare di definirne l'ambito di applicazione e la portata¹⁹⁹.

Ed invero, come è stato autorevolmente notato²⁰⁰, la moltitudine di posizioni cui corrispondono altrettante ipotesi cui attribuire tale caratteristica altro non sono che il precipitato dei diversi modi di intendere, nella tradizionale distinzione tra costitutivisti²⁰¹ e dichiarativisti, il momento genetico dell'obbligazione tributaria.

¹⁹⁸ Cfr. *retro* nota n. 180 .

¹⁹⁹ Cfr. A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi nella fase di riscossione*, cit., 68 e ss., l'Autore contesta il riferimento, generalmente utilizzato, dell'indisponibilità all'obbligazione tributaria (definita come quel rapporto di debito-credito tra il contribuente e lo Stato, o altro ente impositore, avente ad oggetto una prestazione pecuniaria in cui consiste il tributo) in quanto nel diritto tributario difficilmente si potrebbe parlare di situazione di debito-credito che siano correlate tra loro, ciò essenzialmente perché i rapporti tra contribuente ed Amministrazione sarebbero connotati da profili che esulano dalle normali obbligazioni di diritto civile, mancando anzitutto "la paritetività, almeno sul piano formale, del rapporto tra le parti constatandosi una supremazia dell'Amministrazione", piuttosto dunque emergerebbe la sussistenza di una pluralità di situazioni giuridiche unilaterali dal contenuto soggettivo. Altrettanto dovrebbe dirsi per la formula "indisponibilità del credito tributario", in quanto questa altro non sarebbe ricavata che dalla scomposizione dell'obbligazione stessa nelle situazioni di debito e di credito singolarmente considerate e , per ciò solo, soggette alla medesima critica di cui sopra. Risulterebbe così preferibile parlare di indisponibilità con riguardo al tributo nel suo complesso, essendo per tale via in grado di diversificarsi la stessa a seconda che ci si riferisca alla fase di accertamento ovvero a quella della riscossione. Rileva il profilo in un'ottica critica anche: M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, 312 e ss..

²⁰⁰ G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua indisponibilità*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, (a cura di) S. LA ROSA, Cit., 47 e ss..

²⁰¹ Volendo brevemente ripercorrere i tratti salienti delle due impostazioni, i primi, come noto ritengono, secondo lo schema presupposto – obbligo di denuncia – dichiarazione – obbligazione, che oltre alla verifica del presupposto sia altresì necessario, per aversi il perfezionamento di tale obbligazione, alternativamente, la dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente, ovvero un formale atto di accertamento dell'Amministrazione finanziaria. I secondi, al contrario, ritengono che il credito sorga nello stesso momento in cui il contribuente pone in essere il

Proprio tale secca diversità di fondo non consente di ricondurre ad unità le varie categorizzazioni proposte, constatato altresì che, sebbene sia certamente presente una varietà terminologica, questa in realtà non sposta i termini del problema che in definitiva si risolve, sebbene con sfaccettature differenti, nella carenza in capo all'Amministrazione del potere di disporre, nel senso più sopra visto, del relativo credito²⁰².

Diversamente deve dirsi per la distinzione, ormai unanimamente accolta²⁰³, tra potestà normativa tributaria e potestà amministrativa tributaria o, per semplificare i termini del discorso, tra la potestà riconosciuta all'Amministrazione per la cura dell'interesse pubblico sotteso e la singola obbligazione tributaria, ossia tra il piano della produzione normativa e quello della sua concreta attuazione.

Se oggi non vi sono più dubbi circa l'indisponibilità della prima, ciò in quanto costituirebbe tratto comune a tutti i poteri o potestà di cui sia titolare la Pubblica Amministrazione, imposto dal principio di legalità a ragione del quale l'Amministrazione può esercitare solo i poteri ad essa espressamente attribuiti ed

presupposto impositivo, mettendo così in risalto la fonte legale dell'obbligazione tributaria. Per gli opportuni riferimenti dottrinali si v. *infra* note n. 571 e n. 572.

²⁰² Come autorevolmente sostenuto, l'eccessivo focalizzarsi sulle disparità terminologiche sarebbe "come temere di annegare in un bicchier d'acqua". G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua indisponibilità*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, (a cura di) S. LA ROSA, *cit.*, 48.

²⁰³ Senza pretese di esaustività, aderiscono a tale impostazione, sebbene con sfaccettature differenti: A. FANTOZZI, *La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, in Fondazione Luca Pacioli, studio n. 3, 2002, 6 e ss.; S. LA ROSA, *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Giust. Trib.*, 2008, 13 e ss.; F. GALLO, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale tributaria*, in *Rass. Trib.*, 1994, 1491 e ss.; M. BEGHIN, *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 679 e ss.; M. CARDILLO, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2012, 1143 e ss.; M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, *cit.*, 126 e ss.; F. BATISTONI FERRARA, *L'evoluzione del quadro normativo*, in *Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, Fondazione Luca Pacioli, studio n. 3, 2002, 2 e ss.; F. PAPARELLA, *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in *Diritto tributario*, (a cura di) A. FANTOZZI, Milano, 2012, 482 e ss.; M. POGGIOLI, *Il principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria, tra incertezze definitorie e prospettive di evoluzione*, in *Adesione, conciliazione ed autotutela, disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, (a cura di) M. POGGIOLI, Milano, 2007, 5 e ss.; G. FALSITTA, *Giustizia e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 115 e ss.; ID., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, 889 e ss.; M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, (a cura di) M. MICCINESI, Padova, 1999, 3 e ss.; P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, *cit.*, 111.

al tempo stesso escludendo che questi possano essere rinunciati o trasferiti in quanto finalizzati all'espletamento delle funzioni istituzionali dell'ente.

Maggiormente complicato è, invece, il discorso afferente la seconda.

Tentando un'opera di classificazione, nelle concezioni attuali è possibile distinguere tre differenti orientamenti:

- i. coloro i quali, sulla base di constatazioni di fatto²⁰⁴ sul moderno ordinamento tributario²⁰⁵, negano l'esistenza del principio di indisponibilità;
- ii. coloro i quali, sebbene attraverso ricostruzioni molto differenti tra loro, ritengono tale principio cogente e di diretta derivazione costituzionale;
- iii. coloro i quali, pur non negando la sussistenza di tale principio, rifiutano l'impostazione che ne vorrebbe il fondamento costituzionale, sostenendo così la piena libertà del legislatore di derogarvi tutte le volte in cui questo sia considerato necessario, relegandolo dunque alla stregua di una norma di rango ordinario.

5. Approfondimento delle tesi sulla copertura costituzionale del principio di indisponibilità, con particolare riguardo all'art. 53 Cost..

Fatta questa prima sommaria distinzione, bisogna rilevare come la dottrina di gran lunga maggioritaria propenda per la seconda delle posizioni ricordate.

Affinando la classificazione, tale dottrina appare ulteriormente divisibile in tre gruppi²⁰⁶:

²⁰⁴ Sottolinea un trend legislativo non certamente improntato al principio di indisponibilità: L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, cit., 13.

²⁰⁵ Essendo diffusa in dottrina l'affermazione per la quale sarebbero tali e tante le deroghe al principio presenti nell'ordinamento da porne in dubbio l'effettiva sussistenza.

²⁰⁶ Per completezza della ricerca non può essere qui sottaciuto come, in realtà, ve ne andrebbe aggiunto un quarto. Ed infatti, una delle primissime ricostruzioni voleva quale fondamento costituzionale del principio di indisponibilità l'art. 3 della Costituzione, sulla base della non immediata precettività dell'art. 53 Cost., ove pertanto l'indisponibilità del tributo sarebbe stata immediata derivazione del principio di eguaglianza. Tale tesi, soprattutto sulla spinta della riconosciuta immediata precettività dell'art. 53 Cost., venne ben presto abbandonata, onde ricondurre il fondamento di tale principio ora allo stesso art. 53 Cost., ora gli artt. 23 e 97 Cost.. Sul travagliato percorso dell'art. 53 Cost., si veda, in particolare, F. GALLO, *l'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in L. SALVINI – G. MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Milano, 2014, 1 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Efficacia diretta dell'art. 53 Cost.*, in L. SALVINI – G. MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Milano, 2014, 87 e ss.; F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, 228 e ss..

- i. coloro i quali ritengono che il fondamento costituzionale debba essere rintracciato nell'art. 53 Cost.;
- ii. coloro i quali ritengono che il principio di indisponibilità sia derivazione dell'art. 23 Cost.;
- iii. infine, coloro i quali individuano nell'art. 97 Cost. e nel principio di buon andamento in esso consacrato, la copertura costituzionale della indisponibilità del tributo.

Più nel dettaglio, secondo la prima impostazione²⁰⁷, maggiormente sostenuta in dottrina²⁰⁸, sarebbe anzitutto necessario partire dalla ricostruzione in ordine al mutamento che il concetto di imposta ha subito nello stato moderno.

Si osserva, infatti, come si sia passati da una concezione di tributo quale istituzione odiosa, imposto *ex auctoritate* dal sovrano, alla ben diversa idea, figlia dell'affermazione delle democrazie costituzionali, di tributo quale partecipazione, quale concorso alle comuni spese, in definitiva quale obbligazione di riparto tra più soggetti²⁰⁹.

²⁰⁷ Invero corre l'obbligo di rilevare come, sebbene la maggioranza dei autori prenda le mosse dall'art. 53 Cost., poi sia opinione diffusa il dover ricondurre il fenomeno dell'indisponibilità agli artt. 2, 3 e 53 Cost. congiuntamente.

²⁰⁸ Senza pretese di esaustività, aderiscono a tale impostazione, sebbene con sfaccettature differenti: A. FANTOZZI, *La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, in Fondazione Luca Pacioli, studio n. 3, 2002, 6 e ss.; S. LA ROSA, *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, cit., 13 e ss.; F. GALLO, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale tributaria*, cit., 1994, 1491 e ss.; M. BEGHIN, *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, cit., 679 e ss.; M. CARDILLO, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, cit., 1143 e ss.; M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 126 e ss.; F. BATISTONI FERRARA, *L'evoluzione del quadro normativo*, in *Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, cit., 2 e ss.; F. PAPARELLA, *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in *Diritto tributario*, (a cura di) A. FANTOZZI, cit., 482 e ss.; M. POGGIOLI, *Il principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria, tra incertezze definitorie e prospettive di evoluzione*, in *Adesione, conciliazione ed autotutela, disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, (a cura di) M. POGGIOLI, cit., 5 e ss.; G. FALSITTA, *Giustizia e tirannia fiscale*, cit., 210 e ss.; ID., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, cit., 889 e ss.; M. ALLENA, *Profili costituzionali della transazione fiscale*, in *Studi in onore di E. De Mita*, Napoli, 2012, 3 e ss..

²⁰⁹ *Contra* D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, 2014, 97 e ss. L'A., nello sforzo concettuale di individuare un limite massimo all'imposizione, critica apertamente la scuola di pensiero che affida all'imposta una funzione di riparto ciò in quanto, assumendo tale prospettiva, verrebbe del tutto ribaltato il piano dei rapporti nel diritto tributario, finendosi per focalizzare inutilmente l'attenzione solo sui rapporti interni (ossia i rapporti fra contribuenti) e lasciando simmetricamente sullo sfondo quello che sarebbe il vero rapporto principale, di natura esterna (ossia il rapporto fra

Si dice, la vita in organismi sociali comporta la effettuazione di spese comuni che non possono essere coperte se non attraverso il prelievo sui beni dei consociati in un'ottica non già solo meramente commutativa, ma anche più schiettamente distributiva.

Così facendo, come già accennato, l'accento viene posto sulla funzione, tipicamente detta di riparto²¹⁰, svolta dall'imposta la quale, in via automatica, comporterebbe l'impossibilità di ricondurre il fenomeno tributario ad un semplice rapporto dare e avere tra ente pubblico creditore e contribuente debitore.

Ed infatti, in tale ricostruzione si svaluterebbe l'altro aspetto del fenomeno impositivo rappresentato dal rapporto intercorrente tra singoli contribuenti, pacificamente non riconducibile al modello dare-avere, condensantesi al contrario nella pretesa di ciascun contribuente a un equo riparto del carico pubblico.

In questo senso, e focalizzando l'attenzione sul secondo termine del fenomeno, risulterebbe quindi non indifferente per ciascuno che gli altri cointeressati paghino la propria quota, poiché l'errato riparto avvantaggerebbe taluno a scapito degli altri.

contribuenti e Stato). Nel pensiero dell'Autore e lungo questa direttrice, il principio di capacità contributiva andrebbe al contrario valorizzato in chiave protezionistica, ossia alla stregua di una norma limitatrice dei poteri sovrani di imposizione. Il fenomeno impositivo andrebbe quindi ricondotto alla misurazione e apprezzamento ai fini sociali dei redditi e patrimoni: posto che le entrate tributarie servono a finanziare le spese pubbliche, tra tasse e diritti si verrebbe a creare un rapporto circolare, un'interdipendenza, nel senso che una collettività può garantire a sé stessa soltanto i diritti sociali e le libertà che è in grado di sostenere da un punto di vista economico. Per tale via, è evidente come l'Autore sposi la teoria del beneficio, sebbene questa appaia formulata non già nella sua declinazione più radicale (la quale interpreta il dovere alla contribuzione solo quale contraltare dei servizi resi dallo Stato), bensì in una variante maggiormente articolata. In termini parzialmente conformi, si v. anche: G. GAFFURI, *La nozione della capacità contributiva e un essenziale confronto di idee*, Milano, 2016, 308 e ss., per il quale all'art. 53 Cost. "non è assegnato e non è assegnabile un compito propulsivo per lo Stato impositore, nel senso di una sollecitazione o di un invito a perseguire obiettivi genericamente perequativi...".

²¹⁰ La formulazione originaria come obbligazione di riparto risale a L.V. BERLIRI, *La Giusta imposta*, 1945, 336 e ss.. Successivamente la teoria viene ripresa da G. ABBAMONTE, *Principi di diritto finanziario*, Napoli, 1975, 269 e ss., per il quale: "la spesa pubblica è in sostanza il dato dal quale si parte per ripartire il carico tra i vari soggetti obbligati al concorso, secondo la capacità contributiva di ciascuno. In tempi recenti, come noto, l'impostazione è stata ripresa dalla quasi generalità degli Autori e, in particolare, da G. FALSITTA, *Giustizia e tirannia fiscale, cit., passim*. In generale sul tema si v., tra gli altri, G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 201545 e ss.; A. FEDELE, *La funzione fiscale e la "capacità contributiva*, in diritto tributario e corte costituzionale, ID. *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, 31 e ss.; ID., *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, 872 e ss..

Così facendo, rievocando categorie di smithiana memoria²¹¹, la fiscalità statale viene concettualmente accostata a quella del condominio, per ciò che: “*Se uno dei condomini paga meno del dovuto o non paga affatto, rimanendo inalterato l’ammontare delle spese condominiali, l’inadempienza si ripercuote a danno degli altri condomini*”²¹², talché ogni forma di esenzione concessa a taluno si riverserebbe in senso negativo su talaltro²¹³.

Proprio in tale ultima ottica, si riuscirebbe a comprendere il fenomeno dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria.

A differenza che nel diritto privato, in questo caso il titolare del diritto non avrebbe la relativa disponibilità per via della circostanza che l’intera vicenda non riguarderebbe lui soltanto, dovendosi intendere il credito vantato non già nella sua

²¹¹ A. SMITH, *Wealth of Nations*, London, 1776, Book V, Chapter 2, Part. 2. Per il quale: “*the expense of government to the individuals of a great nation is like the expense of management to the joint tenants of a great estate, who are obliged to contribute in proportion to their respective interests in the estate*”.

²¹² G. FALSITTA, *Giustizia e tirannia fiscale*, cit., 58. In termini assai simili si v., anche: L. V. BERLIRI, *La giusta imposta*, Milano, 1945, 42 e ss., per il quale: “*il parallelo della imposta [...] è da ricercarsi nella gestione di affari esercitata nell’interesse di una collettività di interessati e in particolare nei contributi posti a carico dei singoli partecipanti a un consorzio (cfr. art. 2604 c.c.) che, si noti, possono anche essere obbligatori e come tali costituiti per legge*”.

²¹³ *Contra* D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell’imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, cit., 135 e ss., il quale rifiuta tanto le premesse quanto le conclusioni di un simile ragionamento. Ed infatti – sostiene l’Autore – l’idea che la finanza statale possa essere accostata a quella di un grande condominio in realtà sarebbe figlia delle teorie sulla “protezione sociale”, tipiche degli Stati ottocenteschi ed il cui perno dogmatico era in realtà rappresentato dal principio del beneficio e, quindi, dall’idea di imposizione fiscale quale proporzionale alle ricchezze oggetto di protezione, ossia al valore connaturato ai servizi pubblici resi dallo Stato. Nel mutato contesto attuale, al contrario, la citata similitudine andrebbe respinta, sintetizzando, per almeno un triplice ordine di argomentazioni. In primo luogo, l’assenza di una “unicità” dell’imposta la quale, sola, consentirebbe di suddividere la spesa pubblica sui consociati, in uno con l’assenza di un vincolo di destinazione dei tributi che consentirebbe, in qualche misura, di rapportare le voci o capitolo di spesa al riparto *uti singuli* delle stesse. In secondo luogo, la rilevazione circa la non coincidenza tra l’ammontare dei carichi pubblici ed il gettito dei tributi, posto che la spesa potrebbe essere finanziata in parte mediante l’indebitamento. In terzo ed ultimo luogo, si ritiene che l’indice di riparto, per funzionare come tale, “*dovrebbe rappresentare una frazione di una certa grandezza già conosciuta (i millesimi del condominio, l’estensione totale dei fondi dei consorziati, il valore complessivo delle merci caricate sulla nave), e fungere da coefficiente da applicare alla spesa [...] per determinare la quota individuale di contribuzione [...] occorre non soltanto conoscere la spesa da ripartire, ma altresì che gli indici di ripartono consentano una integrale copertura della stessa, il che può avvenire soltanto laddove tali indici rappresentino [...]una frazione di un ammontare globale noto, in modo che la somma di tali frazioni restituisca appunto il totale; occorre inoltre che tali indici vengano utilizzati alla stregua di coefficienti per stabilire le quote individuali [...] il che non si verifica affatto con i presupposti delle imposte, i quali vengono determinati in relazione alle concrete manifestazioni di ricchezza verificatesi in capo ai contribuenti [...] senza che sia possibile stabilire alcuna relazione qualitativa [...] con le spese di funzionamento dell’ente pubblico*. In senso del tutto analogo si v., anche: D. STEVANATO – R. LUPI, *Determinazione della ricchezza, “obbligazione di riparto”, e ricchezza non registrata*, in *Dialoghi tributari*, 2013, 7 e ss..

singularità, ma come quota, il cui mancato incasso andrebbe a gravare in senso negativo sugli altri²¹⁴.

Così correttamente inteso il fenomeno tributario e, soprattutto, la funzione impositiva, i referenti costituzionali cui si dovrebbe guardare sarebbero gli artt. 2, 3 e 53 Cost., definiti congiuntamente come principi di “*giusta imposta*”²¹⁵.

In ragione dei richiamati principi il legislatore sarebbe in primo luogo obbligato ad assumere, quale fatto generatore la contribuzione, soltanto fatti espressivi di capacità economica²¹⁶.

In secondo luogo, sarebbe obbligato ad imputare la capacità economica così manifestata soltanto al soggetto che ne sia l’effettivo possessore “*andando a tramutare l’indice di ricchezza, che nella sua realtà materiale è fatto neutrale, in indice di idoneità alla contribuzione del singolo soggetto*”²¹⁷.

²¹⁴ In questa prospettiva, data l’identificazione della singola obbligazione come quota di un insieme, l’attenzione si sposta sull’individuazione dell’indice attraverso cui, dall’insieme, calcolare la singola quota. Questo, si sostiene, è generalmente rappresentato dagli indici di riparto, ossia da quei fatti o situazioni dai quali si fa dipendere la quota di contribuzione in capo al singolo, fissati dalla legge d’imposta. Cfr. G. FALSITTA, *Na Natura e funzione dell’imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua “indisponibilità”*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, (a cura di) S. LA ROSA, *cit.*, 44 e ss..

²¹⁵ G. FALSITTA, *ult. op. cit.*, spec. 87.

²¹⁶ In tempi recenti, peraltro, tale elemento ha subito una notevole attenzione in dottrina. Ed infatti, ci si è interrogati se l’art. 53 Cost. vincoli il legislatore nel senso della autosufficienza patrimoniale della base imponibile oppure se, al contrario, a quest’ultimo debba essere assegnato il solo fine funzionalisticamente orientato al riparto. In questo senso, si è autorevolmente sostenuto che l’indubbia funzione distributiva del tributo, in uno con la scindibilità del soggetto passivo dai suoi diritti proprietari, giustappunto una rieinterpretazione sistematica dell’art. 42 Cost., non potrebbe che implicare una nozione di capacità contributiva quale solo mero criterio di riparto, fondata sul principio di uguaglianza distributiva e, quindi, del tutto sganciata dal necessario riferimento all’esistenza di una ricchezza del contribuente di contenuto patrimoniale rappresentata, in particolare, dal reddito, dal patrimonio o dal consumo. Per tale via – si sostiene – per un verso, verrebbe rispettato il tenore letterale dell’art. 53 Cost., nella misura in cui questo non richiede che il contribuente ponga in essere un presupposto spendibile onde ricollegare l’imposizione e, per altro verso, il legislatore rientrerebbe nella pienezza dei suoi poteri distributivi, senza cioè essere in alcun modo vincolato alle politiche di mercato. Cfr. F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. Trib.*, 2014, 771 e ss.. In senso analogo, si v., anche: A. GIOVANNINI, *Ripensare la capacità contributiva*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2016, 15 e ss., laddove l’A. ritiene i tempi maturi per sganciare il concetto di capacità contributiva dalle situazioni giuridiche di stampo reale, da un diritto personale di godimento, o da un diritto soggettivo relativo o di obbligazione. Al contrario, il concetto andrebbe ricollegato a quello di “utilità”, positiva o negativa, economicamente apprezzabile. In senso positivo, quale attitudine o forza espressa da un’attività, da un fatto o un atto con rilevanza economica direttamente riportabile al contribuente, o come utilità che questi ritrae direttamente dal presupposto del tributo. Il che, sotto la prospettiva statutale, si tradurrebbe come utilità che la finanza pubblica ottiene dal comportamento del soggetto passivo. In senso negativo, come attitudine di un fatto o di un “non fatto” ad incidere negativamente sulla finanza pubblica.

²¹⁷ G. FALSITTA, *Giustizia e tirannia fiscale, cit.*, 22 e ss..

In terzo ed ultimo luogo, il legislatore dovrebbe rispettare il principio di universalità del dovere di partecipare al concorso, dovere che viene così ricondotto al precetto contenuto nell'art. 53 Cost..

In tale precetto, difatti, sarebbero condensati tanto il principio di universalità del tributo, quanto la proiezione in campo tributario del solidarismo codificato dall'art. 2 Cost., così svolgendo una funzione solidaristica nella misura in cui richiama tutti i consociati a concorrere alle spese pubbliche²¹⁸.

L'aver individuato la ragione di fondo dell'indisponibilità della pretesa tributaria nella funzione impositiva, a sua volta concreta attuazione dei principi stabiliti dall'art. 53 Cost., comporta conseguenze di non secondo momento, soprattutto per quel concerne l'indagine degli effettivi contenuti.

Ed infatti l'aver rintracciato, in ultima analisi, nella Costituzione il fondamento di tale principio, rende necessitate un duplice ordine di considerazioni.

In primo luogo, se il vincolo deriva dalla funzione di riparto dell'imposizione, e se questa a sua volta è concreta attuazione dei principi di giusta imposta, allora si imporrebbe al legislatore di scegliere, proprio ai fini del riparto, gli indici espressivi di forza contributiva strutturandoli in modo da rispettare la perequazione nel riparto.

Tale obbligo, peraltro e per quel che più qui interessa, comporterebbe altresì la nascita di un corrispondente diritto pubblico soggettivo in capo a ciascun contribuente condensantesi nella correttezza di tale riparto, ossia a che le forme di imposizione siano rispettose dei parametri fissati dagli artt. 2, 3 e 53 Cost..

In secondo luogo ed in via consequenziale, una volta codificata la legge di riparto, la stessa diventerebbe intangibile per tutto il tempo della sua vigenza e per tutti quei soggetti che la stessa ha individuato *ex ante* in quanto, anche in questo caso, determinerebbe un acquisito ed intangibile diritto soggettivo individuale di ciascun singolo nei confronti degli altri consociati.

In un simile contesto, né il legislatore né, tantomeno, l'Amministrazione potrebbero intaccare l'assoluta inalterabilità dei criteri di riparto così fissati,

²¹⁸ Per dovere di completezza, si evidenzia come a tale funzione, peraltro, non sarebbe estranea anche una funzione garantista, vincolandosi la potestà tributaria a chiamare al concorso solo coloro che possiedano una effettiva capacità di contribuzione. Su tali profilo, si v.: G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, cit., 68 e ss..

cosicché l'Amministrazione non potrebbe sacrificare l'interesse individuale dei contribuenti *uti singuli*, a che l'imposta sia giustamente ripartita a carico di tutti, a fronte, in ipotesi, di altro interesse rivolto alla spedita percezione dell'imposta²¹⁹.

Così ragionando, è evidente come al principio di indisponibilità venga attribuito il carattere dell'assolutezza poiché, impegnando in primo luogo il legislatore, non consentirebbe forme di deroga alcuna.

Ed infatti, un'eventuale legge che conferisse siffatti poteri all'Amministrazione, altro non farebbe che alterare la misura della quota di riparto individualmente fissata, così ledendo l'interesse degli altri contribuenti in quanto irrispettosa degli indici di riparto *ex ante* fissati e dunque risultando, in ultima analisi, confliggente con i dettami costituzionali.

A tale impostazione, sempre muovendo dal ruolo di centralità che l'art. 53 Cost. assume in seno all'ordinamento tributario, se ne è sempre accompagnata un'altra²²⁰ dal carattere per così dire maggiormente flessibile o, se si preferisce, relativo.

Più nel dettaglio, attraverso una differente enfaticizzazione del principio egualitario presente all'interno nell'art. 53 Cost. in uno con una rimodulazione dell'importanza della funzione svolta dall'imposizione, si è sostenuto come questo in realtà tuteli solo l'uniformità del trattamento senza incidere direttamente sugli indici di riparto.

Detto altrimenti, verrebbe impedito un trattamento tributario difforme rispetto a situazioni uguali, ma non vi sarebbe una correlazione diretta rispetto ai procedimenti di determinazione dell'obbligazione tributaria²²¹.

²¹⁹ G. FALSITTA, *Giustizia e tirannia fiscale*, cit., 185.

²²⁰ Cfr. F. BATTISTONI FERRARA, voce *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir.*, Agg. II, Milano, 1998, 28 e ss.; ID., *L'evoluzione del quadro normativo*, in *Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, (a cura di) M. POGGIOLI, Padova, 2007, 21 e ss.; G. PETRILLO, *La conciliazione giudiziale tributaria e la teoria germanica della "intesa effettiva"*, in *Giust. Trib.*, 2008, 8 e ss.; L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, cit., 12 e ss..

²²¹ Cfr. A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 103 e ss., il quale si esprime in questi termini: "personalmente – lo dico subito – non condivido la teoria pur autorevolmente sostenuta con argomentazioni rigorose che nega alla nostra obbligazione il carattere della disponibilità o, per meglio dire, non condivido se assunta tralaticciamente e senza tenere in debita considerazione il mutato quadro normativi di riferimento. Non dico che questa teoria sia un dogma ingiallito e men che meno che si traduca in un concetto ambiguo, ma non mi sembra ugualmente convincente, a petto del sistema giuridico attuale, continuare ad affermare

Quale immediata conseguenza del mutamento di prospettiva, vi sarebbe quella per la quale il legislatore potrebbe concretamente attribuire all'Amministrazione poteri *latu sensu* dispositivi in ordine al credito tributario.

Ed infatti, il principio di capacità contributiva, ed il relativo principio di indisponibilità che del primo altro non sarebbe che il riflesso, impedirebbe solo di riconoscere all'Amministrazione poteri discrezionali da esercitare nei singoli casi, andando così a differenziare in concreto le imposizioni²²².

Per ciò che, tale principio sarebbe non già assoluto ma relativo, dovendosi conciliare con le altre istanze legittimamente presenti quali, in ipotesi, le esigenze di certezza e sollecitudine della riscossione in quanto anch'esse costituzionalmente tutelate²²³.

Sempre all'interno di tale filone di pensiero, una notazione a sé merita poi quella parte della dottrina²²⁴ che, pur muovendo dalla centrale funzione di riparto che assolve l'imposta, ritiene imprescindibile adottare un approccio meno dogmatico e più sostanzialista che tenga conto dei differenti ambiti, quello dell'accertamento e quello della riscossione, in cui si concretizza la realizzazione del credito d'imposta.

Detto altrimenti, sarebbe necessario adottare un'impostazione che “*valorizzi il collegamento tra questo (il principio di indisponibilità ndr.) ed il suo rilievo nel*

che l'obbligazione tributaria, siccome obbligazione ex lege, radicata nell'art. 53 e ordinata dagli artt. 2 e 3 della Costituzione, non possa mai formare oggetto di rideterminazione, neppure parziale, in via negoziale”.

²²² Sul punto si rendono necessarie due considerazioni.

In primo luogo, appare evidente come in siffatta prospettiva la funzione di riparto assuma un ruolo relativo, declinandosi solo come un vincolo verso il basso e non già verso il legislatore stesso.

In secondo luogo, è interessante notare come già a tale stadio vi sia un richiamo a quell'accostamento significativo a suo tempo effettuato dal GIANNINI (cfr. *retro* nota n. 191) tra il concetto di disponibilità o indisponibilità del credito tributario, con quello di vincolatezza o discrezionalità dell'agire amministrativo. Per ciò che, l'indisponibilità andrebbe declinata non già e non tanto come impossibilità del compimento di qualsivoglia atto dispositivo, bensì quale impossibilità di compimento di solo quell'atto dispositivo che non trovi nella legge tutti i suoi profili di regolamentazione. Il che val quanto dire, pur senza anticipare talune delle considerazioni che verranno svolte nella sezione seguente del presente capitolo, che il tema dell'indisponibilità della pretesa e quello dell'agire funzionalizzato (*rectius* dell'agire vincolato) rappresentano in realtà due facce della stessa medaglia.

²²³ Perché si ritiene, espressioni dei più generali principi di efficienza e buona andamento di cui all'art. 97 Cost..

²²⁴ M. T. MOSCATELLI, *Moduli negoziali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 100 e ss..

contesto dell'esercizio della funzione impositiva" così valorizzandone le differenti reciproche interferenze²²⁵.

Per questa via, attraverso una decisa valorizzazione delle differenze²²⁶ intercorrenti tra la fase dell'accertamento²²⁷ e quella della riscossione²²⁸, la funzione di riparto viene ricondotta solo alla prima e non anche alla seconda.

Ed infatti, per un verso, la funzione impositiva intesa in "senso stretto" sarebbe tipica della sola fase di accertamento, giacché solo questa esprimerebbe l'intento di composizione delle istanze presenti nella collettività nel quale si sostanzierebbe, in ultima analisi, il fenomeno fiscale²²⁹.

²²⁵ Una volta assunto che l'indisponibilità sarebbe connotato della funzione impositiva, andrebbe preliminarmente notato come questa non si risolverebbe che nella realizzazione, da parte dell'Amministrazione ed attraverso gli istituti giuridici predisposti dal legislatore, della attuazione del concorso dei consociati alle spese pubbliche, secondo gli schemi preposti. Tali schemi o, se si preferisce, tale funzione impositiva, risulterebbe così idealmente scindibile in due distinti ambiti, quello dell'accertamento e quello della riscossione, all'interno dei quali, per ipotesi, il principio di indisponibilità si attergerebbe con caratteristiche del tutto peculiari.

²²⁶ Ed invero, che fra le due fasi sussistano delle differenze sostanziali tali per cui sarebbe necessario operare una netta distinzione, è opinione unanimemente accolta in dottrina, sebbene maggiori contrasti siano poi individuabili circa le conseguenze da ricollegare a tali differenze.

²²⁷ Il cui *proprium* sarebbe da individuarsi nell'attività diretta alla determinazione delle dimensioni qualitative e quantitative del presupposto di fatto posto in essere dal contribuente, al fine di individuare la capacità contributiva da questi manifestata. Sicché, a tale fase sarebbero pertanto riconducibili tutte quelle attività di controllo e valutazione che attraverso la soluzione di eventuali questioni, siano esse di fatto che di diritto, e per il tramite dell'applicazione della relativa aliquota, giungono a fissare il concreto debito di imposta. Sul *proprium* della fase accertativa si v., per tutti: A. FANTOZZI, voce *Accertamento tributario*, in *Enc. Giur.*, I, Roma, 1988, 5 e ss.. Sotto altro e differente angolo di visuale, la fase di riscossione è stata anche definita quale fase procedimentale connotata dal carattere della complessità, nel senso che in tale fase vi sarebbe la compresenza di cinque diverse potestà: *i.* la potestà di imposizione in senso stretto nella quale vi è la liquidazione del tributo; *ii.* la potestà di polizia tributaria; *iii.* la potestà sanzionatoria; *iv.* la potestà di riscossione in senso stretto; *v.* la potestà di indirizzo. Sul punto si v. S. LA ROSA, *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1981, 558 e ss.; nonché G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, *cit.*, 1056.

²²⁸ A tale fase, seguendo lo schema della netta separazione, sarebbe così riconducibile la sola attività di acquisizione intesa in senso stretto, ossia tutte quelle attività attraverso le quali l'ente impositore soddisfa la propria pretesa. Cfr. M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, *cit.*, 136 e ss.. *Contra*: R. ESPOSITO, *La riscossione*, in *Diritto tributario*, (a cura di) A. FANTOZZI, Milano, 2012, 786 e ss., dove l'Autore, pur condividendo la necessità di distinguere la fase della riscossione da quella di accertamento, cionondimeno sottolinea con forza l'unitarietà della funzione impositiva, come tale intendendosi il complesso di poteri attribuiti per lo svolgimento di un'attività rivolta alla cura del "dovere contributivo".

²²⁹ Ed in particolare, solo a questa sarebbe propria la fissazione dell'*an* e del *quantum* del tributo la quale, in definitiva, è alla base del riparto.

Per altro verso, la fase della riscossione sarebbe tutt'altro che necessaria essendo al contrario meramente eventuale, dipendendo in buona sostanza dall'inadempimento del contribuente²³⁰.

E purtuttavia, anche a tale ultima fase non sarebbe del tutto estraneo qualsivoglia profilo autoritativo, ciò in quanto anche questa rappresenterebbe l'esercizio di una funzione pubblica²³¹ finalizzata, si potrebbe dire, alla concreta attuazione di quella necessità di perequazione individuata attraverso l'accertamento²³²

Cionondimeno, tale funzione seppur anche in siffatto contesto coperta dall'art. 53 Cost., si atteggierebbe con un'intensità minore tale per cui sarebbe consentito lo sviluppo di un differente approccio alla possibilità per l'Amministrazione finanziaria di ricercare il consenso del contribuente nell'attuazione della norma tributaria.

Ed infatti, l'aver ricondotto la funzione impositiva in senso stretto alla sola fase di accertamento e dando quindi per risolte le questioni perequative, consentirebbe una minor preclusione all'ingresso di istituti tipici del diritto privato in ambito tributario posta la maggiore disponibilità o, per meglio dire, la minore incidenza del principio di indisponibilità rispetto a tale fase²³³.

In questo contesto risulterebbero quindi valorizzabili esigenze di celerità e speditezza nell'acquisizione del prelievo, a loro volta espressioni del più generale

²³⁰ Ed infatti, si ritiene che il rapporto fra le due fasi possa essere definito di tendenziale dipendenza della prima dalla seconda, sebbene non via sia una automatica consequenzialità, posto che si avrà l'avvio della fase di accertamento nel solo caso in cui dovesse ravvisarsi la persistenza dell'inadempimento del contribuente. Cfr. A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 172 e ss..

²³¹ Il rinvio è evidentemente a S. ROMANO, voce *Esazione delle imposte dirette*, in *Enc. Giur.*, V, Milano, 1906, 578 e ss..

²³² Cfr. L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, cit., 25 e ss., dove si afferma che per potersi dire rispettato il principio di indisponibilità e, quindi, al fine di non intenderlo come “*mera regola sulla carta*”, sia necessario che questo si traduca in “*effettivo incasso di imposte commisurate alla forza economica del contribuente*”. In termini simili si v., anche: M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 141.

²³³ *Contra* R. ESPOSITO, *La riscossione*, in *Diritto tributario*, (a cura di) A. FANTOZZI, cit., 793 e ss., in cui si evidenzia come profilo comune alla fase di accertamento ed a quella di riscossione sia rappresentato dalla prevalente vincolatezza.

concetto di interesse fiscale²³⁴, ossia di quell'interesse presente nello Stato ad una pronta ed effettiva percezione del gettito.

Detto altrimenti, se il rilevato affievolimento nella fase della riscossione consentirebbe di predicare una maggiore disponibilità della pretesa, e se l'interesse fiscale si concretizzerebbe nel solo interesse alla pronta e quanto più celere esazione dei tributi²³⁵, allora bisognerebbe chiedersi se, a fronte di detta ultima istanza, sia possibile un sacrificio della perequazione astratta avutasi nella

²³⁴ Il tema dell'individuazione del concetto di interesse fiscale, e quindi della dottrina dei *privilegia fisci* che ne è derivata, non è invero pacifico in dottrina. Secondo un primo orientamento, l'interesse fiscale deve essere inteso come esigenza della collettività ad acquisire le risorse finanziarie per il proprio funzionamento. In un simile contesto, l'interesse fiscale assume allora il carattere di antagonismo rispetto al principio di capacità contributiva, ciò in quanto il primo spingerebbe verso una quanto più veloce ed efficiente esazione del tributo anche a costo di una rilevazione approssimativa dell'indice di forza economica manifestato. Per tale impostazione, cfr.: P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, 200 e ss.; ID., *I principi dell'ordinamento fiscale*, in *Diritto tributario*, (a cura di) A: FANTOZZI, Milano, 2012, 77 e ss..

Per un secondo orientamento, al contrario, l'interesse fiscale, in maniera non dissimile da quanto riportato sopra, viene pur sempre definito quale interesse alla sollecita riscossione dei tributi e purtuttavia, a differenza che nella prima impostazione, non vi sarebbe alcun carattere di antagonismo, posto che sarebbe proprio il principio di capacità contributiva a fungere da controlimite, nel senso che l'interesse fiscale dovrebbe arrestarsi o, comunque, recedere tutte le volte in cui la sollecitudine nella riscossione metta a rischio l'equità nel riparto. In questo senso si v.: E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006, 101 e ss..

Secondo un terzo orientamento, al contrario, l'interesse fiscale andrebbe definito in termini assai differenti.

Più in particolare, l'interesse fiscale andrebbe definito come “*interesse ordinamentale alla giusta configurazione e corretta attuazione del sistema tributario*”. Così facendo, si tratteggia un concetto di interesse fiscale del tutto peculiare, poiché a questo punto si rende necessaria una differenziazione concettuale fra questo (interesse) e quello, comunque presente, alla pronta e celere percezione del tributo, definito come “*ragion fiscale*”. In un simile contesto, solo il primo sarebbe dotato di sicura copertura costituzionale, dovendosi relegare il secondo alla stregua di un interesse del mero Stato-apparato e non già dello Stato-Ordinamento ed al più dotato di copertura costituzionale solo in via indiretta e mediata nelle norme costituzionali inerenti all'organizzazione amministrativa (v. però *contra* P. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 91, per il quale: “*può considerarsi acquisita l'idea che esso [interesse] si riferisca all'intera società e non ad una porzione della medesima, né tantomeno allo Stato apparato ed agli organi o amministrazioni pubbliche*”).

La peculiarità di una simile impostazione, invero rilevata dai suoi stessi fautori, sarebbe quella di risolvere il profilo di antagonismo con il principio di capacità contributiva che, come visto, caratterizza il primo degli orientamenti ricordati. In questo senso si v.: A: FEDELE, *Concorso alle spese pubbliche e diritti individuali*, cit., 31 e ss.. ID., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 15 e ss.. In termini simili, sempre nel senso di una non copertura costituzionale della ragion fiscale (o comunque di una sua non copertura nell'art. 53 Cost.) si v., altresì: G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2005, 157 e ss..

²³⁵ Si badi bene che, anche allorquando si assuma una diversa ricostruzione del concetto fiscale e, più nel dettaglio, si muova dalla differenza concettuale tra questo e la c.d. ragion fiscale (cfr. *infra* nota n. 236) comunque i termini del discorso non cambierebbero. Ed infatti, si tratterebbe pur sempre di indagare dei rapporti tra il primo e la seconda, posta la comunque riconosciuta possibile interferenza fra i due.

fase dell'accertamento o, per semplificare i termini del discorso, se sia possibile aversi uno squilibrio nel riparto dei carichi pubblici a fronte di asserite esigenze di celerità del gettito.

Anche la domanda così formulata non ha trovato risposta unanime in dottrina segno, detto ultimo, se non altro delle persistenti difficoltà rilevate ad inizio capitolo e ciò a prescindere dall'approccio o, se si preferisce, dalla prospettiva utilizzata ai fini dell'analisi.

Ed infatti, la dottrina di gran lunga maggioritaria, sebbene attraverso schemi concettuali molto differenti²³⁶ tra loro, ha sempre reso una risposta in senso negativo, sul presupposto che quantunque dalla descritta diversità tra accertamento e riscossione, emerga *prima facie* una possibile recessione delle esigenze del riparto a fronte dell'interesse fiscale oppure, detto in positivo, potrebbe darsi una maggior possibilità di ingresso nella fase della riscossione ad una consensualità nell'attuazione del tributo²³⁷ (qui intesa come subentro di

²³⁶ Tali differenze, invero, altro non sono che il precipitato del differente modo di intendere il concetto di interesse fiscale, in uno con il differente modo di intendere il punto di origine del dovere contributivo e, quindi, del ruolo del concorso.

Così, per coloro che muovono da una copertura non costituzionale dell'interesse fiscale (*rectius* della ragion fiscale) o, comunque, per una sua copertura mediata attraverso l'art. 97 Cost., l'impossibilità di aversi una recessione del principio dell'equo riparto a fronte di esigenze nella celerità e speditezza del gettito viene ex sé giustificato, nel senso che tale bilanciamento sarebbe operato in seno alla stessa Costituzione non lasciandosi alternative interpretative. Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., 159 e ss., dove l'A. critica apertamente quella giurisprudenza costituzionale che tende a ricondurre l'interesse fiscale nell'alveo di copertura dell'art. 53 Cost., soggiungendo che: "la tutela privilegiata del fisco come "apparato" preposto all'applicazione della legge fiscale non dovrebbe mai alterare la corretta applicazione dei criteri di riparto. A livello costituzionale la relativa "copertura" non sta nell'art. 53 Cost., ma in altre regole (segnatamente nell'art. 97 Cost.). L'art. 53 Cost. e la "ragion fiscale" possono essere invocati solo per supportare scelte che potenziano, ma non riducono, né inquinano, la giustizia del riparto perché la sola "ragione" che deve guidare le scelte del fisco, come legislativo e come esecutivo, è l'equità nella ripartizione".

Discorso in parte differente vale per coloro che muovono da un diverso angolo di visuale, ed in particolare da quello che riconduce il dovere tributario non già all'art. 53 Cost., bensì all'art. 2 Cost.. Più nel dettaglio, secondo siffatta impostazione, sarebbe proprio l'interesse fiscale a trovare copertura nel principio di capacità contributiva, e purtuttavia l'aver individuato nell'art. 2 Cost il punto di origine del dovere tributario consente di mantenere inalterati i rapporti fra le due figure, giusta la differente collocazione (e, quindi, il differente peso che da questa consegue) in seno alla Carta costituzionale. Cfr. L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 243 e ss..

²³⁷ Il rinvio è evidentemente ai c.d. moduli consensuali di M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 153 e 153, per la quale: "il rispetto del principio di capacità contributiva, inteso dunque come razionale criterio di riparto dei carichi pubblici legato a differenti situazioni degli appartenenti alla collettività, tutte espressive della potenzialità economica di ciascuno, costituisce allora limite e nel contempo guida per l'amministrazione nell'adozione di modalità di attuazione del tributo". Nel pensiero dell'A.,

modelli negoziali in luogo dei tradizionali moduli applicativi), vi sarebbe pur sempre un limite invalicabile rappresentato dal necessario rispetto dei principi costituzionali afferenti il diritto tributario

Così argomentando, nella fase della riscossione sarebbero allora solo configurabili atti negoziali “*aventi natura solutoria riguardanti le modalità di acquisizione del prelievo e tali da non intaccare il profilo relativo ad an e quantum dell'imposta*”²³⁸.

Il che, peraltro, parrebbe perfettamente coerente rispetto alle premesse da cui si è partiti.

Ed infatti, se l'indisponibilità della pretesa è da ricollegarsi alla funzione di riparto dell'imposta, e se detto riparto altro non si concretizza in termini fattuali che nella fissazione dell'*an* e *quantum debeatur* e se, ancora, la fase della riscossione per quanto autonoma mantiene comunque la sua consequenzialità rispetto a quella dell'accertamento, tale per cui parte dell'interesse tutelato attraverso la prima non può che riversarsi anche nella seconda, è allora evidente che a stretto rigore logico in tale ultima fase sarebbero possibili solo accordi che incidano su profili differenti rispetto al se ad alla misura dell'imposizione.

Cionondimeno, secondo altra ed autorevole dottrina, al contrario, attraverso una maggior enfattizzazione della distinzione tra attività di accertamento e riscossione e, al tempo stesso, attraverso un indebolimento dei legami della seconda con la prima, arriva ad opposte conclusioni.

Più in particolare, secondo tale impostazione già da tempo la riscossione, intesa come fase procedimentale, avrebbe perso i caratteri di sequenzialità e dipendenza rispetto all'accertamento²³⁹, dovendosi conseguentemente dedurre

peraltro, la rilevata funzione limitatrice si attergerebbe in maniera diversa a seconda che ci si trovi nella fase di accertamento o in quella di riscossione. Più nel dettaglio, nella prima, agirebbe quale limite interno all'esercizio del potere pubblicistico “*dovendo orientare l'agire amministrativo verso definizioni che in concreto esprimano la forza economica espressa nel presupposto*”. Al contrario, nella fase della riscossione agirebbe quale limite esterno “*poiché implica la possibilità di adottare solo gli istituti negoziali i cui effetti risultino equivalenti con quelli con cui è rivolta l'azione di riscossione*”.

²³⁸ Cit. M. T. MOSCATELLI, *ult. op. cit.*, 154.

²³⁹ Cfr. S. LA ROSA, *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, *cit.*, 314 e ss.. Nel pensiero dell'A, l'affievolimento del citato legame sarebbe essenzialmente testimoniato, in primo luogo, dal valore che la stessa legge attribuisce, ai fini della riscossione a titolo definitivo, alla dichiarazione presentata dal contribuente e, in secondo luogo, dalla possibilità che la stessa (riscossione) avvenga nei confronti di altri soggetti (nel testo viene riportato l'esempio del

l'impossibilità di configurare la prima come una mera fase realizzativa del credito precedentemente accertato, bensì quale concreta espressione di una vera e propria funzione pubblica ablativa.

Per tale via, sebbene non si giunga a negare che le esigenze di correttezza nel riparto di cui all'art. 53 Cost. non si estendano anche alla fase della riscossione²⁴⁰, allo stesso tempo – si sostiene – non si potrebbe realisticamente sostenere che le esigenze di celerità e semplicità della acquisizione, cui la fase riscossiva è finalizzata, debbano sempre essere recessive rispetto alle prime.

Invero, la possibilità di una incisione nel riparto per il tramite di modelli negoziali posti in essere nella fase della riscossione rappresenterebbe la premessa stessa dell'autoritatività di questa, una volta che si siano colte e, quindi, almeno in parte mutate, le recenti tendenze del diritto amministrativo, dove sempre più spesso verrebbero predilette all'atto unilaterale forme di co-decisione²⁴¹.

In quest'ottica nel diritto tributario (o, per meglio dire, nella fase della riscossione) sarebbero possibili due tipologie di accordi²⁴²: una prima, rappresentata da tutti quei casi in cui l'accordo può concretizzarsi “*nelle aree delimitate dalle norme*” nel caso in cui queste assegnino margini di discrezionalità²⁴³ all'Amministrazione per quanto riguarda le modalità di riscossione; una seconda, di carattere più generale, data da tutti quei casi in cui lo svolgimento della funzione pubblica, sul presupposto della generale capacità

sostituto d'imposta) diversi rispetto a quelli verso cui era primariamente diretta l'attività di accertamento.

²⁴⁰ Conclusione, detta ultima, cui invece sembrerebbe giungere parte della dottrina nella sue elaborazioni più recenti, per le quali il vincolo del corretto riparto non troverebbe operatività nella fase della riscossione, per ciò che in detta fase l'unico vincolo ad una parziale disposizione del credito deriverebbe, al più, dal principio di buon andamento ed economicità dell'azione amministrativa ex art. 97 Cost.. Cfr. 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, 481 e ss..

²⁴¹ S. LA ROSA, *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, cit., 16 e ss..

²⁴² Per una disamina completa delle differenti tipologie di accordi configurabili, i quali dovrebbero essere divisi secondo una tripartizione: i. accordi dilatori; ii. per modalità alternative di adempimento, iii. le transazioni nella fase di riscossione ed accordi rafforzativi delle garanzie per il fisco, si v.: S. LA ROSA, *Accordi e transazioni nella fase di riscossione dei tributi*, cit., da 324 a 331; ID., *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, cit., 18 e ss..

²⁴³ Per l'analisi del cui profilo si rinvia alla sezione a ciò dedicata (v. *infra* Cap. II, Sez. II).

negoziale presente in capo all'Amministrazione, possa essere effettuato attraverso attività negoziali tipiche del diritto privato.

Partendo da tali presupposti, sarebbe dunque privo di senso operare distinzioni qualitative tra accordi che attengono all'ammontare degli importi riscuotibili, e quelle attinenti ai tempi o modi della riscossione²⁴⁴ considerato che sussisterebbe, comunque, un indefettibile limite esterno proteso a garantire la non dannosità di siffatte regolamentazione *latu fisci*, rappresentato dai principi di imparzialità, trasparenza economicità e proporzionalità²⁴⁵.

6. Approfondimento delle tesi sulla copertura costituzionale del principio di indisponibilità, con particolare riguardo all'art. 23 Cost..

L'aver focalizzato l'esame sulle differenze intercorrenti tra la fase di accertamento e quella di riscossione, offre peraltro lo spunto per spostarci ad esaminare il secondo filone ricostruttivo individuato ad inizio paragrafo, ossia l'impostazione che vuole nell'art. 23 Cost.²⁴⁶, il referente normativo del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria (*rectius* della potestà amministrativa)²⁴⁷.

²⁴⁴ *Contra* G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, cit., 1058, dove l'A. sottolinea come siano tutt'al più possibili accordi relativi al *quomodo* e giammai relativi ad *an* e *quantum* del tributo, sotto pena della violazione delle regole del concorso e, quindi, di incostituzionalità della relativa disciplina.

²⁴⁵ La tendenziale chiusura in ambito tributario ad una tale tipologia di accordi, viene allora giustificata non già e non tanto in virtù del necessario rispetto del principio di indisponibilità, quanto per ragioni eminentemente tecniche dovute all'impossibilità di coniugare un procedimento complesso, quale è quello delle necessarie valutazioni per la formazione e volontà in un accordo negoziale, con le pretese di standardizzazione dell'attività amministrativa. Purtroppo, viene al contempo rilevato come la standardizzazione non possa certo essere assunto a principio, per ciò che non potrebbero comunque essere rintracciate preclusioni alcune alla astratta configurabilità di detti accordi. Cfr. S. LA ROSA, *Accordi e transazioni nella fase di riscossione dei tributi*, cit., 324 e ss..

²⁴⁶ Il quale, a sua volta, sarebbe derivazione dell'art. 30 dello Statuto Albertino per cui nessun tributo poteva essere disposto se non fosse stato previamente consentito dalle Camere e sanzionato dal Re.

²⁴⁷ Infatti, in maniera non dissimile da quanto accadeva in passato, secondo i fautori di tale impostazione bisognerebbe anzitutto rigettare l'idea che sia possibile riferire il termine "indisponibilità" all'obbligazione tributaria, in quanto nel diritto tributario si potrebbe parlare difficilmente di situazioni di debito e di credito che siano correlate tra loro.

Ed infatti, i rapporti tra contribuente ed Amministrazione sarebbero connotati da profili che esulano dalle normali obbligazioni di diritto civile mancando anzitutto la "*paritetività, almeno sul piano formale, del rapporto tra le parti constatandosi una supremazia dell'Amministrazione*". La frase citata è di A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi nella fase di riscossione*, cit., 94. Peraltro, la prima indicazione in tale senso, e quindi nel senso di una non paritetività fra

Ed infatti, il termine che accomuna le due ricostruzioni è proprio quello di procedere ad una decisa valorizzazione delle differenze fra i due momenti in cui tale potestà si esplica sebbene le stesse, giusta il differente referente assunto a riferimento, giungano a conclusioni ben diverse fra loro.

Approfondendo l'analisi, secondo siffatta impostazione l'art. 53 Cost., sarebbe insufficiente ed inadeguato a fondare il principio di indisponibilità e ciò per tre ordini di considerazioni, delle quali due di carattere letterale, l'ultima di ordine sistematico.

Principiando dalle prime due, analizzando il dato positivo del primo comma dell'art. 53 Cost., questo imporrebbe non già che del tributo non si possa disporre, bensì esclusivamente che lo stesso sia utilizzato negli interessi della comunità.

Altrettanto dovrebbe dirsi a seguito dell'analisi testuale del secondo comma, per ciò che, questo imporrebbe, al più, che l'eventuale potere dispositivo debba essere esercitato nel rispetto del criterio progressivo in esso consacrato²⁴⁸, ma non certo nel senso di una assenza di siffatto potere²⁴⁹.

Da un punto di vista sistematico, andrebbe notato come il principio di capacità contributiva rappresenti in realtà solo un limite alle scelte del legislatore garantendone al tempo stesso la razionalità e coerenza, non escludendo però che

Amministrazione e contribuente, sebbene poi questa sia stata funzionalizzata a sconfessare la natura privatistica dell'accertamento con adesione, dovendosi al contrario prediligere una sua ricostruzione in chiave di accordo bilaterale di diritto pubblico, la si deve a: F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, cit., 771 e ss..

²⁴⁸ A GUIDARA, *Gli accordi nella fase della riscossione*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, (a cura di) S. LA ROSA, Milano, 2007, 347 e ss.. *Contra* G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, cit., 68, nota 35, per il quale, seguendo siffatto ragionamento, si finirebbe per confondere l'attività di prelevamento coattivo del tributo (che per il FALSITTA è ripartizione coattiva di carichi) con la diversa attività di spesa delle somme prelevate. Detto altrimenti, l'ente potrebbe tranquillamente e senza limitazione alcuna disporre delle somme prelevate, discorso diametralmente opposto varrebbe invece per la fase di prelevamento dovendo questa soggiacere al principio di indisponibilità.

²⁴⁹ Per corroborare tale impostazione viene peraltro spesso ripreso l'esempio del condominio di origine Smithiana che, come visto, è stato poi ripreso dal FALSITTA nelle elaborazioni successive e si argomenta nel senso che lo Stato possa e debba, a seconda dei casi specifici, avvantaggiare taluno a danno di altri se ciò è richiesto in virtù di altri principi costituzionali, non potendosi sostenere la primarietà dell'art. 53 Cost., rispetto ad altri precetti costituzionali. In realtà, dietro una simile affermazione vi è alla base una differente valorizzazione dell'equità nel riparto in chiave marcatamente relativa. Più nel dettaglio, l'opzione concettuale da cui si muove è che l'art. 53 Cost. o, meglio, il principio di capacità contributiva in esso consacrato, se è pur vero che sia il punto di origine della funzione di riparto, allo stesso tempo tale funzione non sarebbe misurabile in misura esatta, essendo insita nella stessa una componente soggettiva, variamente valorizzata dal legislatore, di impossibile determinazione. Cfr. A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 124 e ss..

siano riconosciuti ambiti di disponibilità della pretesa in capo all'Amministrazione, purché questi siano rispettosi di detti criteri.

Alla luce di quanto detto, l'art. 23 Cost., svolgerebbe una preminente funzione di garanzia sotto una duplice forma: di garanzia²⁵⁰ della sfera di libertà personale e patrimoniale, da interventi autoritativi dell'Amministrazione e, in secondo luogo, di garanzia degli interessi pubblici sottesi agli interventi autoritativi, che si concretano nelle prestazioni imposte richiamate dall'articolo.

Ma tale forma di garanzia, giusta la relatività della riserva stessa, non sarebbe per così dire assoluta, richiedendo soltanto una sufficiente base legislativa ogni qualvolta si voglia incidere su doverosità ed entità della prestazione tributaria, ossia sull'*an* e *quantum* del tributo.

Detto altrimenti, il potere di disporre dell'obbligazione tributaria (*rectius* della potestà tributaria) sussisterebbe tutte le volte in cui il titolare di detta potestà abbia il potere, perché conferitogli dalla legge, di decidere se e come esercitarla, ossia abbia il potere di effettuare una ponderazione tra distinti interessi in gioco per ciò che, di converso, questa verrebbe a mancare tutte le volte in cui venga a mancare tale possibilità²⁵¹.

La peculiarità di siffatta impostazione, è evidentemente quella di relegare il principio di indisponibilità della pretesa a valore relativo in quanto, se il fondamento di questo deve essere rintracciato nell'art. 23 Cost., e se la riserva di legge in esso presente ha valore meramente relativo, allora sarebbe giocoforza necessario riconoscere la facoltà in capo al legislatore di derogarvi, purché ciò avvenga con normativa espressa, tutte le volte in cui lo ritenga necessario.

²⁵⁰ Tale funzione garantista, peraltro e come si vedrà meglio successivamente nella seconda sezione del presente capitolo, assumerebbe particolare consistenza nell'esclusione o nella limitazione di forme di discrezionalità dell'agire amministrativo.

²⁵¹ Ed è allora sempre più evidente (cfr. *retro* nota n. 193 e nota n. 225) la sovrapposizione di due piani differenti ma contigui della realtà cui si darà ampio spazio nella sezione successiva. Anticipando in parte alcuni concetti, così argomentando si riconduce la disponibilità o indisponibilità del tributo alla coppia discrezionalità-vincolatezza dell'azione amministrativa, nel senso di riconoscere l'indisponibilità solo allorché l'attività che si viene ad esplicare sia, in ipotesi, interamente vincolata. Ma ciò vuol anche dire, che margini di discrezionalità amministrativa saranno possibili solo nella misura in cui la fase presa in considerazione non rientri nell'alveo di copertura dell'art. 23 Cost. e, quindi, non abbia a che vedere con la fissazione dell'*an* e *quantum* del tributo. Ed infatti, in siffatta ultima fase, solo il legislatore sarebbe legittimato ad intervenire per il tramite di legge ordinaria giusto il disposto dell'art. 23 Cost.. Cfr A. GUIDARA, *ult. op. cit.*, 141 e ss..

Come è stato autorevolmente rilevato²⁵², il limite di una simile impostazione risiede in una non necessitata alterazione dell'ordine dei rapporti tra l'articolo 23 Cost. e l'art. 53 Cost..

Più nel dettaglio, la riserva di legge stabilita dall'art. 23 Cost. ed il principio di capacità contributiva, si muoverebbero in realtà su piani assai differenti.

La prima, difatti, sarebbe inerente alla certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente, e quindi in definitiva riconducibile al rispetto del sistema democratico nella produzione della legge.

Al contrario, la seconda, sarebbe afferente al più ampio concetto di giustizia, quest'ultima a sua volta declinata nel necessario rispetto della parità di trattamento a fronte di una medesima situazione di partenza.

Muovendo da tale angolo di prospettiva, appare allora evidente come l'eventuale previsione normativa che conferisse all'Amministrazione poteri tali per cui questa potrebbe modificare *de facto* l'indice di riparto, sarebbe sì rispettosa della riserva di legge, e purtuttavia sarebbe cionondimeno ingiusta, e quindi illegittima, in quanto irrispettosa dei principi egualitari²⁵³.

7. Approfondimento delle tesi sulla copertura costituzionale del principio di indisponibilità, con particolare riguardo all'art. 97 Cost..

Ciò posto si può ora affrontare l'ultima ricostruzione²⁵⁴ menzionata in apertura, ossia quella tendente a ricondurre l'indisponibilità del tributo quale effetto mediato dell'art. 97 Cost. e, più in particolare, quale promanazione del principio di imparzialità dell'azione amministrativa in esso consacrato.

Più nel dettaglio, secondo siffatta impostazione l'indisponibilità del tributo sarebbe il diretto riflesso della necessaria imparzialità che deve guidare l'azione amministrativa, nel senso che sarebbe precluso all'Amministrazione di disporre

²⁵² G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, (a cura di) S. LA ROSA, cit., 52 e ss..

²⁵³ In questo senso si esprime: M. BEGHIN, *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, cit, spec. 694 e 695.

²⁵⁴ In particolare sostenuta da M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, cit., 3 e ss..

del relativo credito perché, così facendo, andrebbe *de facto* a differenziare le posizioni dei singoli contribuenti.

Appare allora evidente come, in realtà l'indisponibilità del tributo venga ricollegata non già e non tanto alla necessità di aversi un comportamento imparziale, quanto e piuttosto alla proiezione egalitaria dell'art. 3 Cost presente nell'art. 97 Cost²⁵⁵ e quindi quale necessita (*rectius* dovere) di trattare in maniera simile posizioni simili²⁵⁶.

Ma allora, ciò comporta che il principio *de quo* venga declinato per forza di cose in termini relativi perché lo stesso art. 3 Cost., come noto, non comporta affatto la parità di trattamento a prescindere dalle circostanze di fatto ma, anzi, al contrario, comporta proprio la valorizzazione di siffatte circostanze per differenziare il trattamento in funzione delle stesse.

Ed infatti, si sostiene²⁵⁷ come in astratto il principio di imparzialità, prima, ed il principio di eguaglianza, poi, non confliggerebbe²⁵⁸ con un eventuale potere dispositivo riconosciuto all'Amministrazione, ben potendosi conciliare in vista del raggiungimento dell'interesse pubblico alla percezione dell'imposta²⁵⁹.

²⁵⁵ Cfr. C. BARTOLONE – P. BIN, *Commentario breve alla Costituzione*, II ed., Milano, 2008, 884 e ss..

²⁵⁶ V. però *Contra* A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 117 e ss., il quale muove una critica di carattere testuale, ponendo l'accento sull'inconferenza del richiamo all'art. 97 Cost., ritenendola una norma di carattere generale non idonea a cogliere le peculiarità del fenomeno tributario e, quindi, a costituire una adeguata base normativa al principio di indisponibilità. Anche perché, si sostiene, portando il ragionamento alle sue estreme conseguenze, giusta la base normativa da cui si muove, si dovrebbe sostenere l'indisponibilità di qualunque attività svolta da qualunque Pubblica Amministrazione.

²⁵⁷ M. MICCINESI, *ult. op. cit.*, 10 e ss..

²⁵⁸ Le difficoltà che si riscontrano nel configurare un concreto potere dispositivo, sarebbero allora da ricollegarsi a mere circostanze fattuali e, più nel dettaglio, nelle difficoltà di delineare i presupposti ai quali l'Amministrazione si dovrebbe attenere nell'esercizio di siffatto potere e, ancor di più, a causa delle difficoltà di contemperare eventuali profili dispositivi con il necessario rispetto del principio di imparzialità e trasparenza, che in ambito tributario non tollererebbero compressione alcuna. Cfr. M. MICCINESI, *ult. op. cit.*, 15.

²⁵⁹ Il piano si sposta allora necessariamente in funzione della declinazione che si intenda assegnare proprio a siffatto interesse. Pur senza ripetere quanto già visto, è evidente come, anche all'interno della menzionata teoria, l'interesse pubblico dovrebbe per forza di cose essere declinato quale interesse fiscale nella sua connotazione più forte (e quindi quale mero interesse alla quanto più celere percezione dell'imposta), senza quindi distinguerlo dalla ragion fiscale. Altrimenti opinando, difatti, seppur teoricamente il potere dispositivo non sarebbe incompatibile, lo stesso non potrebbe comunque essere mai utilizzato perché l'Amministrazione non potrebbe mai ritenere recessivo l'interesse fiscale rispetto alla necessità di acquisizione rapida del tributo ossia alla ragion fiscale.

Se, come si vede, le distanze tra le impostazioni sin qui ricordate appaiono considerevoli, in dottrina non è mancato il tentativo²⁶⁰ di una ricostruzione del principio di indisponibilità attraverso un riavvicinamento delle posizioni, nel senso di ancorare lo stesso ad una lettura congiunta degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost..

Secondo tale prospettazione, i menzionati articoli andrebbero a creare una stretta serie di vincoli, tanto per il legislatore quanto per l'Amministrazione,

Tali vincoli, sarebbero poi scomponibili in vincoli estrinseci e vincoli intrinseci al rapporto tributario, a loro volta questi ultimi ulteriormente scomponibili in vincoli formali e vincoli sostanziali²⁶¹.

Venendo ad esemplificare, gli articoli 3, 23 e 53 della Costituzione verrebbero rispettivamente a costituire i vincoli (formali e sostanziali) interni al rapporto tributario, mentre l'art. 97 Cost., verrebbe a costituire il vincolo esterno a quest'ultimo, nel senso che i primi interesserebbero soltanto le relazioni tra Amministrazione e legislatore con riferimento allo schema tipico dell'obbligazione tributaria, mentre il secondo sarebbe afferente all'attività svolta dall'Amministrazione nel suo complesso, in qualunque campo del diritto preso in considerazione.

Ora, in virtù dell'art. 23 Cost., il vincolo di indisponibilità in primo luogo deriverebbe dalla stessa gerarchia delle fonti, in ragione della quale un atto promanante dalla pubblica Amministrazione non potrebbe contrastare con precetti aventi forza di legge, nel senso che l'Amministrazione non potrebbe autonomamente creare norme contenenti presupposti impositivi e, allo stesso tempo, non potrebbe prevedere fattispecie di esenzione tributaria. La stessa, in definitiva, dovrebbe applicare soltanto le norme di legge nei confronti di tutti i soggetti che pongono in essere il presupposto impositivo²⁶².

Dall'analisi dei rapporti tra Amministrazione e legislatore così come sopra inquadrati, sarebbe così rinvenibile un rapporto di natura gerarchico, dove l'art. 23 Cost. svolgerebbe un preminente ruolo di ripartizione delle potestà all'interno

²⁶⁰ A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit., 6 e ss..

²⁶¹ Cfr. A. CUVA, *ult. op. cit.*, 22 e ss..

²⁶² Per ciò che, gli unici margini concessi all'Amministrazione (*rectius* "agli organi esecutivi del soggetto attivo del rapporto") sarebbero quelli relativi alla interpretazione della norma, nonché alla valutazione delle situazioni di fatto alle quali, attraverso predeterminazione legislativa, è ricollegata la nascita del debito tributario.

dell'ordinamento, poiché è evidente che se la legge è l'unica fonte idonea ad imporre il tributo, allo stesso modo tutto l'operato della stessa Amministrazione dovrà svolgersi secondo le previsioni di quest'ultima, non potendo *ex sé* porre in essere alcun atto dispositivo non astrattamente contemplato dalla legge.

Detto altrimenti, la riserva di legge relativa contenuta nell'art. 23 Cost., verrebbe dunque a consacrare, almeno su un piano meramente formale, il principio di indisponibilità della pretesa tributaria.

Per quanto concerne il vincolo sostanziale al potere dispositivo, come detto, questo dovrebbe essere rintracciato nel principio di eguaglianza tributaria sancito dagli artt. 3 e 53 Cost..

In quest'ottica, il legislatore dovrebbe assicurare l'uguaglianza di trattamento allorquando risultino uguali le situazioni, soggettive ed oggettive, alle quali è ricollegata l'applicazione della norma.

In questo schema, quindi, l'art. 3 Cost., fungerebbe da principio cardine, mentre l'art. 53 Cost. varrebbe quale parametro di riferimento, nel senso che intanto potrà dirsi rispetto il principio di eguaglianza, in quanto venga rispettata la correttezza del riparto a fronte della capacità contributiva manifestata.

Se dunque sotto il piano formale il principio di indisponibilità, perché quota parte ricollegato all'art. 23 Cost., comporterebbe l'impossibilità di aversi un'Amministrazione che con un proprio atto²⁶³ disponga del tributo, su di un piano sostanziale tale impossibilità troverebbe la propria consacrazione, ancora una volta, nella primaria funzione di riparto svolta dall'imposta²⁶⁴.

Venendo ora al vincolo "estrinseco", questo sarebbe diretta derivazione dei tre principi (*rectius* "canoni") desumibili dallo stesso art. 97: *i.* il principio di legalità

²⁶³ L'impostazione viene peraltro corroborata prendendo a modello di esempio il contegno della Corte costituzionale in materia. Maggiormente nel dettaglio, la circostanza che perfino la suddetta Corte limiti il proprio sindacato al solo controllo di ragionevolezza, determinerebbe a maggior ragione l'intollerabilità di alcuna intromissione allorquando questa provenga dall'Amministrazione. Cfr. A: CUVA, *ult. op. cit.*, 24.

²⁶⁴ Funzione di riparto che comunque non verrebbe scalfita dalla presenza in considerazione delle citate situazioni oggettive e soggettive, considerata la natura personale delle principali forme impositive oggi presenti.

dell'azione amministrativa²⁶⁵; *ii.* il principio di imparzialità della pubblica Amministrazione; *iii.* il principio del buon andamento.

Orbene, in virtù del primo principio, si imporrebbe un vincolo in capo all'Amministrazione per il quale la stessa dovrebbe realizzare soltanto quanto espressamente previsto dalla legge e nel modo da quest'ultima indicato.

In virtù poi degli altri due richiamati principi, quello di imparzialità e di buon andamento, si imporrebbe all'Amministrazione il divieto di effettuare discriminazione arbitrarie tra i destinatari dell'azione stessa.

Per completare il cerchio, e quindi per fondare nei richiamati principi il vincolo "esterno" dell'indisponibilità si renderebbe necessaria l'ulteriore notazione relativa alla particolare attenzione²⁶⁶ accordata dalla Costituzione alla materia tributaria²⁶⁷, che lascerebbe intendere la volontà dei costituenti di limitare al massimo gli spazi di manovra dello stesso legislatore.

La sommatoria dei vincoli intrinseci con quelli estrinseci darebbe quindi quale risultato due conseguenze automatiche.

In primo luogo, ciò comporterebbe che spettino solo al legislatore le scelte discrezionali relative alla materia tributaria.

In secondo luogo, e per quel che qui più interessa, ciò comporterebbe anche l'impossibilità per lo stesso legislatore di delegare all'Amministrazione poteri da esercitarsi in maniera discrezionale, poiché anche ove siffatta norma dovesse essere emanata, la stessa sarebbe cionondimeno incostituzionale perché in contrasto proprio con il principio di indisponibilità²⁶⁸.

²⁶⁵ Sebbene, in punto di dato testuale, lo stesso non sia espressamente previsto, viene ciò non di meno ritenuto come sia rilevabile dal più "generale canone della separazione dei poteri, nonché da altre disposizioni costituzionali" A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit., 25.

²⁶⁶ In particolare, viene rilevata la diversa disciplina positiva prevista in Costituzione tra attività amministrativa in generale e quella tributaria in particolare, dove per la prima è prevista una riserva di legge con riferimento alla sola organizzazione dei pubblici uffici, mentre la seconda risulta coperta dalla specifica riserva prevista dall'art. 23 Cost., oltre ad essere ulteriormente "tutelata" dallo stesso art. 53 Cost..

²⁶⁷ A tale notazione viene poi aggiunta quella per la quale nel settore tributario si discuterebbe di soli diritti soggettivi correlati alle libertà patrimoniali dei singoli e non già di interessi legittimi, ciò che sembrerebbe di fatto, nel pensiero dell'Autore, precludere la possibilità di un potere dispositivo riconosciuto all'Amministrazione. Purtuttavia, come si avrà modo di vedere (cfr. *infra* Cap. IV par. 3.2.3) la premessa da cui si muove (la sussistenza di posizioni di diritto soggettivo e non già di interesse legittimo) è in realtà tutt'altro che pacifica in dottrina.

²⁶⁸ A. CUVA, *ult. op. cit.*, 27.

Detto in altri termini, vi sarebbe una totale inibizione per l'Amministrazione finanziaria di concordare l'imponibile con il soggetto passivo del tributo, nel senso che sarebbe preclusa la possibilità di incidere sull'*an* e *quantum* in tutti quei casi in cui questo non dovesse essere l'effetto di una differente valutazione del presupposto, magari a fronte di nuovi elementi, bensì il risultato di una necessità di maggiore celerità nella riscossione, ovvero di un giudizio prognostico circa la possibilità di risultare soccombenti o meno in una controversia²⁶⁹.

8. Approfondimento delle tesi che negano la copertura costituzionale del principio di indisponibilità.

Sul versante diametralmente opposto si collocano quelle teorie²⁷⁰ le quali, pur muovendo dalla medesima distinzione tra potere impositivo e singola obbligazione tributaria, e quindi dalla assoluta impossibilità di aversi il trasferimento ovvero rinuncia relativamente al primo, negano la sussistenza del principio di indisponibilità allorquando, al contrario, si passi ad analizzare il singolo rapporto obbligatorio d'imposta.

Maggiormente nel dettaglio, si dovrebbe partire da due considerazioni di fondo: la prima, legata a constatazioni di fatto e relative all'analisi, qualitativa e quantitativa, delle ipotesi in cui tale principio non verrebbe rispettato e/o derogato, la seconda relativa all'insufficienza di tutte le disposizioni normative di volta in volta richiamate onde fondarne il referente positivo.

²⁶⁹ *Contra* M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 348 e ss., dove l'Autore sottolinea come, anche a voler ammettere la sussistenza del "dogma dell'indisponibilità", sia proprio la presenza dell'alea, connotazione naturale di ogni forma di contenzioso, a rendere inconferente il richiamo a principi costituzionali, ciò in quanto l'Amministrazione non potrebbe non interrogarsi sulla fondatezza della propria pretesa e, quindi, agire di conseguenza.

²⁷⁰ In particolare, tra gli altri sostenute da: P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. Trib.*, 2008, 595 e ss; P. BIONDO, *L'istituto della compensazione in ambito tributario e la presunta indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2007, 948 e ss.; C. CROVATO – R. LUPI, *Conferma sull'indisponibilità del credito tributario come regola di contabilità pubblica*, in *Dialoghi Trib.*, 2008, 7 e ss., in cui in particolare gli Autori sostengono come la regola dell'indisponibilità sia certamente un principio generale, ma che in realtà questo vada relegato a mera regola di contabilità pubblica, non essendo afferente al rischio di intromissioni degli Uffici amministrativi tese a ridurre il carico tributario in nome di interessi extrafiscali di ordine generale. Ancora la tesi è sostenuta da: R. LUPI, *Insolvenza e disposizione del credito tributario*, in *Dialoghi di Dir. Trib.*, 2006, 457, dove viene sottolineato come "molti autori evocano il fantomatico principio della indisponibilità del credito tributario, espressione immeritabilmente fortunata proprio grazie alla sua ambiguità"; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 482 e ss., in cui il principio di indisponibilità è definito "assioma inconsistente".

In tale prospettiva, quindi, l'indice dell'assenza nell'ordinamento del principio di indisponibilità sarebbe da rinvenirsi proprio in tutte quelle previsioni normative (accertamento con adesione; conciliazione giudiziale; transazione fiscale; fattispecie condonistiche) che a vario titolo ne costituirebbero una deroga²⁷¹.

Una volta verificato quanto sopra, sarebbe imposto dalle regole della logica la formulazione dell'interrogativo circa la sussistenza o meno di una norma di diritto positivo che qualifichi realmente²⁷² il credito tributario come indisponibile ma, a ben vedere, tale norma non sarebbe data da riscontrare.

Come anticipato, infatti, la seconda premessa da cui si muove è l'assoluta insufficienza di tutti i tentativi volta per volta operati onde rinvenirne un fondamento normativo.

Più nel dettaglio, in primo luogo sarebbero inconferenti i richiami al R.D. n. 827 del 1924²⁷³ poiché questo si riferirebbe esclusivamente alla sola potestà amministrativa e non anche agli atti dispositivi della pubblica amministrazione²⁷⁴.

Ora, escluso il richiamo originario ed essendo pacificamente escluso che una siffatta disposizione possa essere rintracciata nelle attuali norme di diritto comune, bisognerebbe per forza di cose volgere lo sguardo alla Costituzione.

Ed è proprio in riferimento a tale prospettiva che la dottrina che si sta qui analizzando diverge maggiormente rispetto a quelle finora riportate.

Approfondendo l'analisi, anzitutto il richiamato all'art. 23 Cost., sarebbe inappropriato sotto un duplice profilo.

²⁷¹ *Contra* M. POGGIOLI, *Il principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Adesione, conciliazione ed autotutela, disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione?*, (a cura di) M. POGGIOLI, *cit.*, 9 e ss., in cui l'Autore, partendo dall'assoluto ruolo di centralità svolto all'interno dell'ordinamento tributario dal principio di indisponibilità, e riconducendo lo stesso all'art 53 Cost., declina i nuovi istituti solo come l'effetto del nuovo modo d'intendere il rapporto tributario, "sempre maggiormente improntato ad una logica collaborativa e ad un ampliamento delle opportunità di attuazione concordata del tributo".

²⁷² Su posizioni analoghe a quelle del RUSSO si v., anche: P. BIONDO, *L'istituto della compensazione in ambito tributario e la presunta indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, *cit.*, 951, laddove afferma che l'indisponibilità *tout court*, seppure forse un tempo esistente, non sarebbe più presente nel nostro ordinamento.

²⁷³ V. *retro* Cap. 2, Sez. I, par. 2 e, più specificatamente, nota n. 178.

²⁷⁴ P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, (a cura di) S. LA ROSA, *cit.*, 113, in particolare l'Autore sostiene come tutte le formulazioni che a vario titolo rintracciano nella Costituzione il fondamento del principio di indisponibilità condividano il vizio logico di porsi l'interrogativo dando già per scontata la risposta.

Il primo, derivante dall'aver erroneamente ricondotto l'inammissibilità di atti dispositivi alla più generale inaccessibilità per l'Amministrazione ad una sfera riservata al legislatore (*rectius* la determinazione della fattispecie d'imposta), in quanto l'ambito garantistico dell'art. 23 Cost, si risolverebbe nella sola declinazione della coattività, non potendo al contrario afferire al tema dell'ammissibilità degli atti di disposizione del credito tributario.

Il secondo, dato dall'inconferenza del richiamo alla coppia indisponibilità-vincolatezza²⁷⁵, in quanto l'ipotetico atto dispositivo compiuto pur a fronte di un'attività in ipotesi interamente vincolata, si dovrebbe risolvere nella responsabilità dei funzionari pubblici per gli atti di disposizione effettuati senza effettiva giustificazione e non già nell'invalidità dell'atto stesso.

Tale ultima obiezione, peraltro, varrebbe anche nei confronti delle impostazione che vogliono quale copertura costituzionale del principio di indisponibilità l'art. 97 Cost..

In particolar modo, riconducendo l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria al principio di imparzialità s'incorrerebbe in *“un evidente slittamento dei piani da quello dell'essere a quello del dover essere, postulandosi un rapporto di derivazione nient'affatto necessitato”*²⁷⁶.

In parte più complessa, appare la critica che viene mossa alle ricostruzioni fondate sull'art. 53 Cost.²⁷⁷.

Come visto²⁷⁸, il tratto accomunante tutte le ricostruzioni facenti perno su tale referente normativo è, in ultima analisi, la funzione di riparto propria della fattispecie d'imposta venendo questa ad implicare, a seguito della verifica del presupposto e quindi della manifestazione di capacità contributiva cui la tassazione è ricollegata, non solo la nascita di rapporti c.d. interni tra Stato e contribuente ma, altresì, di rapporti c.d. esterni tra il singolo e tutta la platea dei

²⁷⁵ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. I, par. 3, 4, 5 e 6.

²⁷⁶ P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di S. LA ROSA, *cit.*, 115. Detto altrimenti, la teoria porterebbe ad assimilare l'aspetto fisiologico a quello patologico dell'azione amministrativa. Per ciò che, se sul piano fisiologico non vi sarebbero ragioni ostative al riconoscimento di un potere dispositivo in capo all'Amministrazione nell'ottica della miglior cura dell'interesse pubblico, questo non potrebbe dipoi essere disconosciuto avendo lo sguardo rivolto solo all'aspetto patologico e, quindi, per meri fini cautelativi.

²⁷⁷ Cfr. P. RUSSO, *ult. op. cit.*, 607.

²⁷⁸ V. *retro* Cap. II, Sez. I, par., 5.

contribuenti, venendosi così a configurare un intreccio di rapporti complesso talché lo sconto concesso a taluno si ripercuote negativamente su talaltro.

Ebbene, secondo autorevoli esponenti della tesi negazionista, l'art. 53 Cost. non si riferirebbe affatto alle vicende attinenti ai singoli rapporti d'imposta e ciò per un duplice ordine di ragioni.

In primo luogo, perché l'idea della sussistenza di un diritto inviolabile ed indisponibile alla tassazione a fronte della manifestazione di capacità contributiva, sarebbe oggi smentita dall'istituto dell'accollo previsto dall'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente.

In secondo luogo, l'idea della sussistenza di una "quotità", ovvero l'idea di individuare nel singolo rapporto d'imposta non un fenomeno *ex se* ma parte di un più ampio rapporto, non terrebbe conto del fatto che per l'Amministrazione l'eventuale rinuncia a singole frazioni ben potrebbe essere più vantaggiosa rispetto ad un ipotetico contenzioso giudiziale risolvibile sfavorevolmente per l'Erario.

In definitiva, bisognerebbe quindi ribaltare la premessa logica da cui si è partiti.

In questo senso, norme come l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale, ecc., non andrebbero lette come deroghe al principio, bensì come manifestazione esplicita del principio diametralmente opposto²⁷⁹, ossia della assoluta disponibilità dell'obbligazione tributaria o, al più, quali mere ipotesi *latu sensu* autorizzatorie²⁸⁰.

²⁷⁹ *Contra* F. BATISTONI FERRARA, *L'evoluzione del quadro normativo, in Adesione, conciliazione ed autotutela, disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?* (a cura di) M. POGGIOLI, *cit.*, 27.

²⁸⁰ Detto altrimenti, a questo punto una domanda dovrebbe sorgere spontanea: se veramente la pretesa fosse connotata dai caratteri della indisponibilità, allora per quale ragione il legislatore sarebbe dovuto intervenire mediante legge per prevedere i singoli casi in cui tale disponibilità può essere in concreto realizzata? Per rispondere all'interrogativo la dottrina qui ricordata ritiene di non poter omettere di considerare che il funzionario, quando in concreto pone in essere un atto dispositivo, non dispone di somme sue proprie, bensì di esclusiva spettanza dello Stato, divenendo quindi formalmente responsabile per gli eventuali danni patrimoniali a questo cagionati (su tale profilo si veda più specificatamente M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario, cit.*, 395 e ss.).

In quest'ottica, pertanto, la *ratio* del dettare la disciplina in maniera espressa di atti che in realtà si sarebbero già potuti compiere anche in assenza della stessa, andrebbe rintracciata proprio nella limitazione della responsabilità del funzionario e, quindi, nell'intenzione da parte del legislatore di rimuovere anche quell'ultimo ostacolo che in via fattuale avrebbe impedito la concreta

CAPITOLO II
INDISPONIBILITA' DEL TRIBUTO, FUNZIONE AMMINISTRATIVA
E TRANSAZIONE FISCALE

Sezione II

**Le interrelazioni tra “tipologia della funzione” e indisponibilità della
pretesa**

Sommario: 1. Premesse. 2. Discrezionalità e vincolatezza nell'agire funzionalizzato. 3. La discrezionalità tecnica. 4. Il rapporto delle categorie concettuali alle specificità del fenomeno impositivo.

1. Premessa

Rilevato quanto sopra, e prima di poter iniziare a tirare le fila del discorso almeno su questa prima parte, e dunque prima di poter prendere anche posizione sulle tesi sopra riassunte, è necessario l'esame di un ulteriore profilo che, per l'indagine svolta con il presente lavoro, si presenta sotto molteplici aspetti a carattere dirimente.

L'essenzialità di una simile riflessione, peraltro, è percepibile sotto due distinti angoli di visuale.

In primo luogo, perché è opinione, se non pacifica assolutamente maggioritaria²⁸¹, che il concetto di indisponibilità e quello di tipologia della funzione, nelle sue principali declinazioni conosciute, vincolata e discrezionale²⁸²,

realizzazione degli stessi. Riprova di tale argomentazione dovrebbe essere così rintracciata nella precisa disciplina sulla motivazione dell'atto.

Quest'ultima, difatti, andrebbe intesa a favore dell'Amministrazione e non già del contribuente, rivestendo in definitiva una funzione di tipo valutativo del comportamento del singolo funzionario ai fini di una sua responsabilità. Cfr. P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 112 e ss. il quale conclude il proprio percorso argomentativo affermando la sussistenza di “ontologiche ragioni di principio per escludere la disponibilità del credito tributario”.

²⁸¹ In senso contrario si v.: V. FICARI, *Transazione fiscale e disponibilità del “credito” tributario: dalla tradizione alle nuove “occasioni” di riduzione “pattizia” del debito tributario*, cit., 482 e ss..

²⁸² Per il momento, avendo queste premesse un carattere meramente descrittivo, sia consentita la non compiutezza dell'individuazione delle categorie interessate, rinviando ai successivi paragrafi la riserva di doveroso approfondimento,

siano in realtà concetti per certi versi sovrapponibili o, comunque, rappresentanti due facce della stessa medaglia²⁸³.

Cosicché, lo studio e l'indagine dei profili di compatibilità di un dato istituto rispetto al principio di indisponibilità, con le conseguenze teoriche e pratiche più volte evidenziate, si presenterebbe per così dire monco, ove non venisse accompagnato anche dallo studio dello specifico potere esercitato dall'Amministrazione.

Sotto altro e differente profilo, assai più pragmatico, l'enucleazione delle peculiarità dei tipi di attività svolta dall'amministrazione finanziaria o, per usare una terminologia che sia in grado di recepire gli approdi cui è pervenuta la più autorevole dottrina amministrativistica nell'ultimo quarto di secolo, della funzione amministrativa esercitata²⁸⁴, consente di inquadrare le valutazioni compiute dall'Amministrazione finanziaria ora in sede di concordato preventivo, ora in sede di accordi di ristrutturazione del debito, nell'una o nell'altra categoria con fondamentali ripercussioni, come si avrà modo di vedere, tanto sul tipo di tutela giurisdizionale riconoscibile al contribuente, quanto e soprattutto, sulla geometria che l'eventuale controllo da parte giudice di tali valutazioni può assumere.

Tanto premesso, e prima di procedere oltre, sono necessarie due premesse, una di ordine concettuale, l'altra di ordine metodologico.

Per quanto concerne la prima, non vi è unanimità di vedute in ordine all'immediata rapportabilità dei concetti elaborati nel settore amministrativo anche nel settore tributario, tale per cui la maturità scientifica che si è raggiunta nel primo, soprattutto in riferimento al tema in oggetto, non sarebbe trasponibile o comunque utilizzabile anche nel secondo.

²⁸³ Una prima intuizione di tale conclusione è peraltro presente, come già rilevato, negli studi del GIANNINI, del PUGLIESE e del TESORO (cfr. nota n 190).

²⁸⁴ Ed infatti, è stato autorevolmente rilevato come la dottrina di gran lunga maggioritaria abbia adottato, nell'ultimo quarto di secolo, un deciso cambio di prospettiva.

In questo senso, l'attività amministrativa non viene più studiata nella sua individualità o, per meglio dire, nella sua visione atomisticamente intesa, ma quale sommatoria di tutte quelle attività poste in essere dall'Amministrazione intese unitario, funzionalmente dirette al perseguimento del pubblico interesse. Per quanto qui massimante rilevi, quindi, nel termine funzione devono essere ricompresi tanto il "potere", quanto l' "attività" quanto, ancora, l' "atto", quali tre momenti distinti ma necessariamente legati fra loro. Cfr. G. BARONE, voce *Discrezionalità (Diritto Amministrativo)*, in *Enc. Giur.*, XIII, Roma, 1989, 2 e ss..

Più nel dettaglio, tale conclusione viene sostanzialmente giustificata in virtù della specialità che tale branca del diritto avrebbe nei confronti delle altre, tale per cui sarebbe necessario un affrancamento rispetto alle categorie concettuali ivi elaborate e, conseguentemente, l'elaborazione di categorie autonome che siano in grado di recepire le peculiarità del fenomeno impositivo²⁸⁵.

Sul versante opposto, si colloca la dottrina maggioritaria²⁸⁶, la quale muove dalla universalità dei concetti di discrezionalità e vincolatezza, attesa l'unità strutturale della norma in qualsiasi branca del diritto, per ciò che non sarebbe affatto preclusa ma, anzi, necessitata, la rapportabilità tra le categorie ed il recepimento dell'elaborazione che su di queste si è avuta anche nel diritto tributario²⁸⁷.

Dovendo dunque effettuare una scelta di campo, si muoverà dalla seconda delle ricostruzioni poc' anzi ricordate.

Ed infatti la prima, per quanto autorevolmente sostenuta, parrebbe soffrire di una criticità la quale emerge sol che si rifletta sulla circostanza che, così argomentando, viene meno qualunque termine di confronto ed allora concetti che segnano i confini fra istituti che devono essere tenuti ben distinti fra loro, finiscono per essere connotati da perenne relatività, perché condizionati dalle

²⁸⁵ Cfr. M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 382 e ss.. il Chiaro Autore, nel suo studio relativo a quella che egli chiama "(in)disponibilità" della pretesa all'interno dell'accertamento con adesione e alla conciliazione giudiziale, giunge ad affermare un nuovo modo di intendere la ponderazione fra gli opposti interessi, quello pubblico e quello privato. In tale sede si afferma: "se non è troppo l'ardire, sembrerebbe opportuno associare alla negazione della "discrezionalità amministrativa" [...] l'affermazione di una nuova nozione che potrebbe ascrivere al nomen della "discrezionalità tributaria", quale scelta, sulla base delle anzidette ponderazioni, tra ipotesi alternative fluttuanti nel ristretto ambito della contestazione, con rilevanza interna all'apparato organizzativo dell'amministrazione finanziaria". Secondo un'impostazione in arte analoga si v., altresì: V. FICARI, *Transazione fiscale e indisponibilità del "credito" tributario: dalla tradizione alle nuove "occasioni" di riduzione "pattizia" del debito tributario*, cit., 481 e ss..

²⁸⁶ F. GALLO, voce *Discrezionalità nel diritto tributario*, in *Enc. Del Dir.*, Agg. III, Roma, 1999, 2 e ss.; G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, cit., spec. 66; A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., spec. 149; L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, 10 e ss..

²⁸⁷ Cfr. A. GUIDARA, *ult. op. cit.*, 148 e ss., per il quale: "i temi della discrezionalità e della vincolatezza dell'azione amministrativa sono normalmente presi in considerazione da studiosi ed operatori del diritto amministrativo, ma le conclusioni cui si addiuvano valgono anche per il diritto tributario. Trattasi, infatti, di temi fondamentali del diritto pubblico, che connotano gli ordinamenti giuridici moderni avendo segnato la nascita dello stato di diritto e dell'odierna pubblica amministrazione...".

convinzioni del singolo autore e, comunque, argomentati sulla base di un'assunzione, la specialità del diritto tributario, che se sicuramente è da sola idonea a giustificare il differente trattamento riconosciuto al creditore pubblico rispetto a quello privato²⁸⁸, allo stesso tempo non appare del tutto idonea a giustificare il necessario affrancamento rispetto a categorie concettuali del tutto rapportabili²⁸⁹.

Venendo alla premessa metodologica e posta la scelta concettuale poc'anzi esercitata, nella presente sede non si potrà che brevemente riassumere le conclusioni cui è giunta la dottrina maggioritaria sui temi oggetto di discussione giusta il numero e l'autorevolezza degli interventi che si sono succeduti, salvo poi riportare i risultati ottenuti alle specificità del diritto tributario.

2. Discrezionalità e vincolatezza dell'agire funzionalizzato.

Tanto premesso, si può ora avviare l'analisi muovendo dall'esame dei concetti fondamentali che ci occupano.

Come è stato univocamente rilevato²⁹⁰, in via di primissima battuta il tema della discrezionalità e della vincolatezza del potere amministrativo è sempre stato studiato ponendo in netta contrapposizione le due figure, nel senso quindi di una reciproca esclusione.

In un simile contesto, la figura che ha sempre ricevuto maggiori attenzioni dottrinali, per motivazioni storiche, ideologiche e pragmatiche²⁹¹, è stata la prima e non anche la seconda.

Per ciò che, la figura della discrezionalità ha per così dire una duplice funzione.

²⁸⁸ E' qui evidente il richiamo alla dottrina dei *privilegia fiscali* sulla quale si v. *retro* nota n. 180.

²⁸⁹ Ciò, peraltro, parrebbe tanto più vero nella misura in cui si ponga in luce la circostanza per la quale la predetta assunzione, la specialità del diritto tributario, è sempre stata utilizzata per impedire, da un lato, una parificazione fra l'obbligazione tributaria e quella di diritto privato e, dall'altro, per giustificare il trattamento *potiore* riconosciuto al credito erariale rispetto a quello comune.

Ma se così è, allora il minimo comun denominatore fra le due necessità cui la specialità funge da condizione derogatoria, è riconducibile pur sempre all'esigenza di distinguere i connotati di una funzione pubblica, quella tributaria, rispetto all'agire dei privati e non certo quella di distinguere differenti funzioni pubbliche le quali, pur se certamente connotate da specificità le une con le altre, rappresentano pur sempre *species* del più ampio *genus* afferente al diritto pubblico.

²⁹⁰ L'affermazione è a tal punto pacifica da essere ripresa da tutti gli Autori menzionati nel presente paragrafo.

²⁹¹ Cfr. G. BARONE, voce *Discrezionalità (Diritto Amministrativo)*, *cit.*, 2 e ss..

In primo luogo, quale specifica tipologia di funzione connotata da tratti peculiari e distintivi al cui ricorrere l'ordinamento, prima, e la dottrina poi, ricollega una pluralità di conseguenze quali l'individuazione della posizione in capo al privato in rapporto all'atto espressione della funzione, la selezione dell'organo giudiziario competente ai fini della giustiziabilità della stessa, la concreta geometria che il vaglio giurisdizionale può assumere e così via²⁹².

In secondo luogo, funge da termine di confronto, da discriminare, per distinguere tutto quello che non è esercizio di una funzione discrezionale.

Cosicché, l'attività vincolata è da sempre stata individuata per sottrazione (o, se si preferisce, per differenza), fermi restando gli spazi da riconoscersi al merito amministrativo e alla c.d. discrezionalità tecnica, rispetto all'attività discrezionale.

Ciò posto, e volgendo lo sguardo all'esperienza maturata dalla dottrina amministrativistica, l'essenza della funzione discrezionale è sempre stata interpretata secondo una secca diversità di fondo²⁹³.

Tale diversità di vedute, parrebbe in buona sostanza riconducibile al diverso ruolo che si intenda assegnare alla sfera volitiva dell'Amministrazione e, quindi, al diverso modo di intendere la produzione degli effetti giuridici per il tramite dell'atto.

Più nel dettaglio, secondo le elaborazioni tradizionali meno recenti, il nucleo della discrezionalità sarebbe consistito nella espressione di un'attività meramente giuridico-intellettuale, non assumendo ruolo alcuno le modalità di determinazione successive da parte dell'Amministrazione.

Detto altrimenti, il potere discrezionale veniva riconosciuto tutte le volte in cui la formulazione della norma si presentasse elastica, imprecisa ovvero

²⁹² Ed invero, è necessario premettere sin d'ora come ciascuno degli esempi fatti potrebbe in realtà apparire come il frutto dell'adozione di un modello concettuale a monte su altri e diversi temi quali il modo di intendere il riparto giurisdizionale nel nostro ordinamento, il modo di intendere la categoria dell'interesse legittimo rispetto al diritto soggettivo, il modo di intendere i rapporti tra l'atto vincolato e quello discrezionale. Ora, per quanto tali opzioni dovranno sicuramente essere effettuate nel corso della presente sezione, cionondimeno per il momento gli esempi riportati vogliono essere intesi come mera esemplificazione delle ricadute sistematiche, pacificamente presenti sebbene con declinazioni talvolta differenti, a seconda che si approcci una funzione vincolata da una discrezionale.

²⁹³ Per una ricostruzione, anche in chiave storica del dibattito dottrinale formatosi sul tema si v., tra gli altri: L. BENVENUTI, *La discrezionalità amministrativa*, Padova, 1986, 109 e ss.; F. LEDDA, *Potere, tecnica e sindacato giudiziario sull'amministrazione pubblica*, in *Dir. Proc. Amm.*, 1983, 371 e ss..

imperfetta²⁹⁴. Per ciò che, la discrezionalità altro non si sarebbe dovuta tradurre che nell'attività di doverosa integrazione interpretativa²⁹⁵ da parte dell'Amministrazione di tutto ciò che non fosse stato espressamente previsto dalla legge, onde applicare la regola al caso concreto²⁹⁶.

Pur nella copiosità delle elaborazioni proposte, le critiche che nel corso del tempo sono state mosse ad una simile impostazione sembrerebbero riconducibili a tre schemi concettuali di fondo.

In primo luogo, la circostanza che così argomentando, si finisca per confondere il concetto di esercizio del potere discrezionale con quello di interpretazione integrativa, non residuando alcun vero margine per apprezzare la scelta compiuta dall'Amministrazione²⁹⁷.

²⁹⁴ Ed invero, negli anni è stata proposta un'ulteriore sfumatura di siffatto modello, per la quale l'essenza della funzione discrezionale si sarebbe condensata in due elementi: “*in primo luogo, il carattere funzionale del potere (intendendo il termine “funzione” in quello dei suoi significati con cui si esprime il collegamento del potere con interessi non propri del soggetto agente, potere che perciò assume il carattere di munus), da cui deriva l'obbligo che il suo esercizio si effettui in modo da soddisfare la funzione. In secondo luogo la mancanza o la incompletezza delle predisposizioni normative relative ai comportamenti da seguire per soddisfare nei singoli casi gli interessi per cui il potere è conferito, con la conseguente esigenza che l'agente ricerchi altre predisposizioni regolative dei rapporti cui dà vita, tali da far giungere ad una decisione idonea nel caso concreto a soddisfare l'interesse avuto di mira*”. Sicché, in questa prospettiva, aggiunge l'Autore, la discrezionalità sarebbe quindi caratterizzata da una natura ibrida, in quanto per n verso vincolata dalla funzione e, per altro verso, libera nella ricerca dei mezzi attraverso cui essa funzione può trovare soddisfazione. C. MORTATI, voce *Discrezionalità*, in *Noviss. Dig.*, Torino, 1962, 1100 e ss.. Per un approfondimento del concetto di “norma elastica” con specifico riferimento al settore tributario, si v.: G. ZINGALI, *L'elasticità della norma e la discrezionalità dell'amministrazione nel campo tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1960, 3 e ss..

²⁹⁵ Ai fini dell'attività integrativa, dipoi, secondo taluni Autori ed in funzione del caso concreto, sarebbero state vevoli anche le regole sociali o le massime di esperienza in quanto il problema non sarebbe consistito nel: “*dimostrare l'esistenza di queste ultime, o la loro rilevanza per il diritto positivo, bensì l'altro consistente nell'individuare la specie di tale rilevanza. Problema che può essere collegato all'altro più generale relativo ai casi di rinvio a norme di altri ordinamenti, e per cui si presentano le stesse difficoltà che quest'ultimo solleva. Non sembra sussistano serie ragioni per giungere a differenziare i due casi, non apparendo a ciò valida la circostanza che le regole sociali, a differenza delle altre, non sono ricollegabili ad un ordinamento giuridico*”. C. MORTATI, *ult. op. cit.*, 1104.

²⁹⁶ Come autorevoli esponenti di questa impostazione, tra gli altri, si v.: O RANELLETTI, *Principi di diritto amministrativo*, I, Napoli, 1912, 131 e ss.; E PRESUTTI, *Discrezionalità pura e discrezionalità tecnica*, in *Giur. It.*, 1910, IV, 10 e ss.. E. CASSETTA, *Attività e atto amministrativo*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 1957, 307 e ss.; F. LEVI, *L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, Torino, 1967, 267 e ss..

²⁹⁷ P. LAZZARA, , *Discrezionalità tecnica e situazioni giuridiche soggettive*, in *Dir. Proc. Amm.*, 2000, 230 e ss..

In secondo luogo, e sempre sulla stessa falsariga, si rileva²⁹⁸ come in quest'ottica risulterebbe del tutto impossibile distinguere la vera funzione discrezionale da altra e differente funzione, di cui con la prima condivide solo il nome, rappresentata dalla discrezionalità tecnica ed avente, una volta assunta la sua esistenza, profili genetici e strutturali radicalmente diversi²⁹⁹.

In terzo ed ultimo luogo, e secondo un percorso argomentativo che risulterà per certi versi dirimente allorché si confronteranno i risultati della ricerca con l'istituto oggetto d'indagine, è stato acutamente rilevato come in realtà seguendo l'opzione argomentativa oggetto di critica verrebbe meno la stessa valenza della categoria e, quindi, la sua natura discretiva rispetto ad altre funzioni che discrezionali non sono.

Maggiormente nel dettaglio, fra le due premesse del ragionamento, quella maggiore (formulazione imprecisa) e quella minore (presenza di una funzione discrezionale) sarebbe impossibile predicare un rapporto di reciproca interdipendenza o di coesistenzialità³⁰⁰.

Detto altrimenti, non tutte le volte in cui la norma si presenti imprecisa ne deriverebbe l'attribuzione di un potere discrezionale e viceversa. Ed anzi, accadrebbe spesso che norme a carattere impreciso, elastico o indefinito, nascondano invero non un momento di discrezionalità della fattispecie, bensì soltanto un'attività, più articolata e complessa che in altri casi, di mera attuazione della legge e, quindi, una fattispecie vincolata³⁰¹.

Sul frangente opposto, a partire dalle storiche intuizioni del GIANNINI³⁰², si è collocata la dottrina maggioritaria³⁰³, per la quale l'essenza dell'esercizio del

²⁹⁸ Cfr. M. S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione*, Milano, 1939, 66 e ss., per l'Autore, difatti: “questa formula generica si presta a molti equivoci, in quanto il completamento soggettivo di norme da applicare al caso concreto ricorre in altre figure giuridiche, come l'interpretazione, l'integrazione, certe formule di elaborazione interpretativa, di ricognizione della norma, di accertamento del fatto della norma, la deduzione di effetti giuridici, la discrezionalità tecnica, ecc.”.

²⁹⁹ Si rinvia al paragrafo successivo per l'esame della figura, cfr. *infra* Cap. II, Sez. II, par. 3.

³⁰⁰ Il rilievo è evidenziato da: V. CERULLI IRELLI, *Note in tema di discrezionalità amministrativa e sindacato di legittimità*, in *Dir. Proc. Amm.*, IV, 1984, 495 e ss.

³⁰¹ In termini analoghi si v., altresì: F. LEDDA, *Potere, tecnica e sindacato giudiziario sull'amministrazione pubblica*, *cit.*, 386 e ss..

³⁰² Vi è infatti unanimità di vedute su come si debba proprio al GIANNINI la costruzione teorica più moderna e che ha goduto, e tutt'ora continua a godere, del più ampio seguito.

potere discrezionale non può essere ricondotta alla mera sfera intellettuale dell'integrazione, dovendosi altresì positivamente valorizzare il frangente volitivo della scelta compiuta dall'Amministrazione.

Detto altrimenti, la funzione discrezionale diviene allora sintesi tra giudizio e volontà³⁰⁴, quale ponderazione comparativa di interessi contrapposti, quello primario e quelli secondari³⁰⁵, funzionalmente orientata alla miglior cura dell'interesse pubblico³⁰⁶.

In questo senso, tale funzione risulterebbe caratterizzata da un primo momento di natura intellettuale³⁰⁷, al cui interno si condenserebbero il reperimento ed il

³⁰³ Oltre alla monografia già citata del GIANNINI, fra gli altri si v., sebbene con sfaccettature talvolta differenti: A. PIRAS, voce *Discrezionalità Amministrativa*, in *Enc. Dir.*, XIII, Milano, 1964, 22 e ss.; V. CERULLI IRELLI, *Note in tema di discrezionalità amministrativa e sindacato di legittimità*, cit., 463 e ss.; G. BARONE, voce *Discrezionalità (Diritto Amministrativo)*, in *Enc. Giur.*, XIII, Roma, 1989, 2 e ss.; A. PUBUSA, voce *Merito e discrezionalità amministrativa*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, Torino, 1994, 1 e ss.; P. LAZZARA, *Discrezionalità tecnica e situazioni giuridiche soggettive*, cit., 212 e ss.; ID., voce *Discrezionalità tecnica*, in *Noviss. Dig.*, 2010, 4 e ss.; F. G. SCOCA, *La discrezionalità nel pensiero del Giannini e nella dottrina successiva*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 2000, 1045 e ss.. Riferimenti al rilievo del momento volitivo, sono peraltro già rinvenibili in F. CAMMEO, *La competenza di legittimità della IV sezione e l'apprezzamento dei fatti valutabili secondo criteri tecnici*, in *Giur. It.*, III, 1902, 276 e ss..

³⁰⁴ M. S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione*, cit., 71 e ss., per il quale: "L'apprezzamento politico della discrezionalità consiste pertanto in una comparazione qualitativa e quantitativa degli interessi pubblici e privati che concorrono in una situazione sociale soggettiva, in modo che ciascuno venga soddisfatto secondo il valore che l'autorità ritiene abbia nella fattispecie".

³⁰⁵ Vengono definiti interesse primario, l'interesse pubblico di cui sia portatore l'Amministrazione agente, ed interessi secondari gli interessi dei privati che possono essere astrattamente incisi nell'esercizio del potere volto alla cura del primo e che quindi si situano in conflitto con lo stesso.

³⁰⁶ Ed è infatti dato ormai acquisito dall'esperienza scientifica che la libertà nell'esercizio del potere non sia in alcun modo attribuito della funzione discrezionale. Ed infatti, quantunque la funzione sia discrezionale, questa non potrà mai dirsi libera perché sarà sempre vincolata nel suo fine ultimo, nel senso che qualunque scelta compiuta dovrà pur sempre essere orientata alla miglior cura di quello specifico interesse pubblico per la cui cura il potere è stato attribuito. Sicché, da un punto di vista teleologico, tutte le funzioni amministrative potrebbero essere dette vincolate al perseguimento di un pubblico interesse. Cfr. M. S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione*, cit., 44 e ss..

³⁰⁷ Rileva acutamente G. BARONE, *ult. op. cit.*, 7, come spesso accada che il legislatore non positivizzi (cioè non distingua nettamente) tale elemento rispetto a quello volitivo. Ciò, tuttavia, non implica affatto che tale momento non esista, anzi, sarebbe imposta dalle regole della logica, prima ancora che da regole giuridiche, la circostanza per la quale ad ogni momento volitivo corrisponda sempre un preliminare momento valutativo essendo i due termini della questione avvinti da un legame inscindibile. Proprio la valorizzazione di tale legame, porta quindi ad affermare un'importanza preminente del primo momento a scapito del secondo (comunque presente), per ciò che se l'Autorità nel momento in cui raccoglie e valuta gli elementi gode di una certa libertà, nel senso che può attribuire un maggiore o un minore peso ad un elemento piuttosto che ad un altro, ciò vuol anche dire che: "quando la valutazione si è esaurita, si è per così dire cristallizzata, il provvedimento da adottare apparirà uno ed uno solo e l'amministrazione potrà volere solo quello. Di conseguenza il momento volitivo non costituisce esercizio del potere discrezionale, giacché esso è vincolato ad una precedente valutazione".

giudizio dei vari interessi secondari in relazione al primario e, altresì, da un secondo momento di natura volitiva, cioè di disposizione e quindi di scelta, tra più soluzioni possibili³⁰⁸, sulla base dei risultati del primo.

Ed allora, proprio in virtù della valorizzazione del profilo volitivo, la funzione discrezionale diviene individuabile anche in riferimento al modo di prodursi dell'effetto giuridico sotteso all'atto interessato.

Nel senso che si ritiene che gli atti discrezionali siano necessariamente costitutivi degli effetti giuridici e che, viceversa, quegli atti che non siano direttamente costitutivi degli effetti non possano essere detti discrezionali³⁰⁹.

Così definita la funzione discrezionale, è possibile individuare per differenza quella vincolata.

Nella sua accezione più ristretta³¹⁰ la funzione vincolata altri non è che l'esatto contrario della funzione discrezionale, nel senso che è precluso

³⁰⁸ Cfr. E. CAPACCIOLI, *Riserve e collaudo nell'appalto di opere pubbliche*, Milano, 1960, 172 e ss., il quale, nella sua messa a confronto fra discrezionalità privata e discrezionalità pubblica afferma "ma, come ognuno vede, i due fenomeni si differenziano in relazione al divario fra discrezionalità privata e discrezionalità pubblica, quella contrassegnata dalla normatività delle scelte solo che rispondano a volontà spontaneamente determinatesi (entro i noti confini esterni e negativi), questa caratterizzata dalla predeterminazione legislativa degli effetti legittimamente possibili".

³⁰⁹ E. CAPACCIOLI, *Riserve e collaudo nell'appalto di opere pubbliche*, cit., 173, nota 64. L'illustre Autore, si mostra in realtà dubbioso circa la seconda conclusione del ragionamento che, invero, si deve al FALSITTA. Per il CAPACCIOLI, difatti, la negazione della natura discrezionale dell'atto nella misura in cui questo non sia direttamente produttivo dell'effetto giuridico sarebbe la legittima conclusione "per saldare il cerchio" ma che, tuttavia "questa ulteriore affermazione può dar luogo a gravi dubbi [...] e non è qui il caso di formularla né di soffermarsi sull'argomento". Come si diceva, "il cerchio" è stato successivamente saldato dal FALSITTA, per il quale, muovendo dalla correttezza della prima affermazione, non ci si potrebbe sottrarre anche alla seconda. Più in particolare, l'A. fonda la propria conclusione sulla base della valorizzazione delle conseguenze che derivano dalla predeterminazione degli effetti dell'atto, per ciò che: "la creatività che è insita nella discrezionalità non consiste, per ciò, nel determinare la nascita di effetti che la norma attributiva del potere non contempla, ma nell'operare una selezione e la scelta tra gli effetti contemplati come astrattamente possibili. Si capisce, allora, perché, sussistendo la discrezionalità, si possa sempre dire che sotto il profilo genetico gli effetti si riportano al provvedimento e non alla legge. Non riesce affatto chiaro, invece, come ciò si possa egualmente sostenere con riguardo al provvedimento totalmente vincolato, perché se la vincolatezza è davvero globale (an, quid, quomodo) manca la pluralità di effetti possibili e il potere di scelta, e l'autorità deve limitarsi a porre in essere la fattispecie necessaria per la nascita dell'unico effetto previsto dalla norma. Qualsiasi elemento di creatività è in tal senso assente e l'effetto si riporta per intero alla norma e non alla fattispecie." G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, cit., 67, nota 34. Si v. però *Contra* A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo*, cit., 154, per il quale anche nelle fattispecie vincolate l'esercizio del potere sarebbe necessario alla produzione dell'effetto giuridico nel senso che, se l'Amministrazione non agisce l'effetto non si produce. Così argomentando l'A. riporta quindi la genetica dell'effetto non alla norma, bensì all'atto, seppur dovuto, posto in essere dall'Amministrazione.

all'Amministrazione anche solo il reperimento di interessi diversi rispetto al primario, non residuando quindi alcuno spazio per ponderazioni di sorta.

Detto altrimenti, l'Amministrazione oltre ad essere obbligata nel fine è, altresì, obbligata nel volere, nel senso di non poter esercitare, una volta verificata la sussumibilità del caso concreto nella fattispecie generale ed astratta, alcuna tipologia di scelta, divenendo l'applicazione della fattispecie un atto dovuto.

Se tale è il piano dei rapporti tra le due figure sul fronte formale, più complicato diviene quello materiale.

Ed infatti, l'aver distinto così nettamente la funzione discrezionale da quella vincolata, può portare all'idea che allorquando si sia in presenza di una figura, vi sia la necessaria assenza della seconda.

Ed invero, l'affermazione si presenta come corretta soltanto in parte, essendo dato acquisito all'esperienza scientifica l'impossibilità di ridurre in maniera semplicistica, sul piano della concreta attuazione, il rapporto tra le due figure.

Detto altrimenti, se è vero che la discrezionalità è l'opposto della vincolatezza, allo stesso tempo, pur allorquando si sia in presenza di una fattispecie discrezionale, ciò non vuol dire che tale sia l'attributo necessario dell'intero potere esercitato³¹¹.

Tale affermazione, peraltro, si situerebbe su di una latitudine diversa rispetto alla dottrina dell'atto complesso³¹², assumendo una valenza più generale.

Più nel dettaglio, da un punto di vista attuativo, ove si sia in presenza di un potere discrezionale, ciò implica che la legge si limiti a disciplinare solo alcuni elementi della fattispecie³¹³ al di là dei quali il potere, fermo restando quanto già

³¹⁰ In quanto si è già visto (cfr. *retro* nota n. 306), come in una prospettiva teleologica, e quindi in un'accezione più ampia, anche le attività discrezionali possano essere dette vincolate nel fine. Tanto è vero alcuni illustri Autori, quali il CAPACCIOLI, alla tradizionale distinzione attività vincolata ed attività discrezionale, sostituiscono la distinzione tra, rispettivamente, attività vincolata *nel merito* ed attività vincolata *nel fine* (Cfr. E. CAPACCIOLI, *disciplina del commercio e processo amministrativo*, in *Studi in memoria di E. Gucciardi*, I, Padova, 1978, 301 e ss.). La possibilità di aversi una doppia accezione del termine, ampia e ristretta, è magistralmente messa in luce da A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo*, cit., 154.

³¹¹ V. CERULLI IRELLI, *Note in tema di discrezionalità amministrativa e sindacato di legittimità*, cit., 475.

³¹² Cfr. G. BARONE, *ult. op. cit.*, 2 e ss.

³¹³ Cfr. V. CERULLI IRELLI, *ult. op. cit.*, 480, ove l'A. riporta gli esempi degli adempimenti procedurali, dei termini e delle condizioni di fatto o di diritto da accertare come presupposti per l'esercizio del potere.

argomentato in ordine all'insufficienza della mera imprecisione della norma per fondare una funzione discrezionale³¹⁴, si può estrinsecare senza ulteriori vincoli.

Quanto sopra, anche solo in via meramente logica, implica che, in riferimento agli elementi della fattispecie del potere individuati dalla norma, in realtà non sia insita discrezionalità alcuna ma, al contrario, essi rappresentino dei profili di vincolatezza il cui rigoroso rispetto è imposto dallo stesso principio di legalità³¹⁵.

Ed allora, in via fattuale il profilo dirimente diviene l'individuazione della volontà legislativa.

Ed infatti, se per quanto detto sino ad ora, ove la formulazione della norma non sia imprecisa, si sarà sicuramente in presenza di un potere vincolato ma non anche viceversa, nel senso che anche quando la formulazione della norma sarà di tal fatta non potrà direttamente arguirsi in ordine alla sussistenza di una funzione discrezionale, allora il profilo di discriminazione non può che divenire la verifica della *voluntas legis* sottesa all'imperfezione della norma, quale chiara e soprattutto esplicita³¹⁶ intenzione di lasciare un margine di apprezzamento e, per ciò solo, di scelta in capo all'Amministrazione.

Proprio in virtù di tale rilievo, è possibile distinguere i diversi profili sui quali può ricadere l'ambito di scelta della pubblica amministrazione (*rectius* l'ambito di scelta riconosciuto dal legislatore) potendosi concretamente declinare nell'*an* dell'atto, e quindi sotto il profilo della doverosità o meno della sua adozione, nel *quomodo*, ossia in riferimento alle modalità di esternazione dello stesso e alle facoltà, se presenti, in ordine agli elementi accidentali inseribili e, infine, nel *quid*, riferentesi alla determinazione in concreto del contenuto che si presenta più opportuno, con evidente possibilità, proprio in funzione di quanto argomentato

³¹⁴ Cfr *retro* nota n. 303.

³¹⁵ La conclusione assume poi un profilo ancor più dirimente, come si vedrà, allorché sia necessario distinguere la discrezionalità amministrativa dalla discrezionalità c.d. tecnica. Cfr. V. CERULLI IRELLI, *ult. op. cit.*, 480.

³¹⁶ Ed infatti, viene rilevato come l'esigenza del rispetto del principio di legalità dell'azione amministrativa imponga che, nei casi dubbi, debba comunque valere un'interpretazione della norma attributiva del potere nel senso di un'attività vincolata, piuttosto che discrezionale. Il che, detto altrimenti, equivale a porre come regola generale quella della vincolatezza dell'Amministrazione, salvo che il legislatore le attribuisca espressamente, e non già solo attraverso l'indicazione di concetti indeterminati, l'esercizio di una funzione discrezionale. M. S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione*, cit., 165 e ss.. In senso del tutto analogo, anche con ampi richiami alla dottrina tedesca, si v.: V. CERULLI IRELLI, *ult. op. cit.*, spec. nota 48.

sino ad ora, di aversi una variabilità di possibili intrecci fra le differenti componenti³¹⁷.

3. La discrezionalità tecnica.

L'aver correttamente individuato l'essenza del potere discrezionale e, conseguentemente, il punto di discriminazione rispetto alla funzione vincolata e, ancora, l'aver già esaminato il concetto di norma imprecisa o elastica con i problemi che ne sono derivati, consente di fare un ulteriore passo in avanti nell'analisi introducendo il concetto di discrezionalità tecnica.

Come in parte già anticipato, nonostante il comune sostantivo, tale figura seppur spesso e volentieri venga messa in contrapposizione alla discrezionalità amministrativa poc'anzi analizzata (in simili contesti anche detta "pura" ai fini classificatori) in realtà non ha alcuno dei connotati tipici della funzione assunta a confronto³¹⁸.

Prima di approfondire l'analisi, è bene premettere come la stessa esistenza della categoria sia stata da sempre³¹⁹ fortemente osteggiata dalla dottrina di gran

³¹⁷ Cfr. B. GIUSEPPE, voce *Discrezionalità (Dritto Amministrativo)*, cit., 8 e ss., per il quale: "questi tre aspetti della discrezionalità possono presentarsi singolarmente; ma può essere che si presentino in coppia, e può ben avvenire che un atto si atteggi come discrezionale con riguardo all'an, al quid e al quomodo. E' questo un problema che non può porsi in via teorica, ma facendo attenzione alle norme che regolano l'atto stesso essendo rimesso al legislatore di stabilire se in una determinata fattispecie sia più opportuno configurare come vincolati o come discrezionali certi elementi".

³¹⁸ Cfr. E. PRESUTTI, *Discrezionalità pura e discrezionalità tecnica*, cit., 46, il quale, nonostante le critiche rivolte, come evidenziato nella nota successiva, alla esistenza della categoria, cionondimeno rileva come non vi sia una ontologica differenza fra le due figure, in quanto entrambe producono lo stesso effetto giuridico (la insindacabilità dell'operato dall'Amministrazione): "il che vuol dire che in altro, come già fu accennato, sta il criterio di distinzione fra discrezionalità pura e discrezionalità tecnica, e cioè, che nell'un caso per giudicare della conformità dell'atto, al diritto obiettivo manca il termine di confronto tacendo la norma giuridica, mentre nell'altro caso il termine di confronto vi è, ma è interdetto al giudice di farlo nei punti, in cui ha luogo discrezionalità tecnica". Ed invero, la posizione dell'illustre Autore risulta comprensibile solo muovendo da due premesse: i) in primo luogo, la circostanza che per egli il nucleo della discrezionalità sarebbe consistito nel solo momento intellettuale e non anche in quello valutativo ciò che, effettivamente, porta ad avvicinare le due figure; ii) in secondo luogo, la circostanza che lo stesso (Autore), al pari della dottrina maggioritaria del tempo, muove dalla assoluta incensurabilità della discrezionalità tecnica in sede di cognizione di legittimità.

³¹⁹ Critiche alla nozione ed alla valenza sostanziale della categoria si rinvengono difatti già a partire dagli inizi dello scorso secolo. Cfr. E. PRESUTTI, *discrezionalità pura e discrezionalità tecnica*, cit., 20, per il quale: "La discrezionalità tecnica è un istituto contingente, storico, residuo non ancora eliminato, ma che tende a restringersi sempre più, di un ordinamento giuridico di altri tempi. Esso invero è l'ultimo, ineliminabile residuo dei grandi, estesi ed incontrollati poteri, che dovette arrogarsi il potere regio nel così detto Stato di polizia per por fine al regime feudale". In

lunga maggioritaria, finendo per essere definita finanche un errore storico o comunque un istituto privo di alcuna vera rilevanza.

Ed invero, il motivo di fondo alla base di una simile posizione pare per lo più riconducibile non già alla valenza definitoria della categoria, quanto e piuttosto alle conseguenze che, soprattutto in via giurisprudenziale³²⁰, venivano ricollegate al suo riconoscimento.

Per ciò che, una volta che il discorso venga legittimamente³²¹ epurato dalle stesse (conseguenze) e che quindi, come verrà anche meglio messo in luce nel prosieguo, alla sussistenza della categoria non venga associata l'insindacabilità da parte del giudice delle valutazioni compiute, allora la figura può continuare ad avere una propria ragion d'essere se non altro ai fini classificatori ed anzi, può rappresentare un valido strumento per effettuare quella necessaria opera di limatura del confine tra esercizio di una funzione discrezionale ed esercizio di una funzione vincolata.

Tanto premesso, nel suo nucleo forte la discrezionalità tecnica si manifesta tutte le volte in cui, ai fini dell'attuazione della norma, siano necessari accertamenti nell'ambito di un determinato procedimento amministrativo che richiedano una complessa attività accertativa nell'apprezzamento del fatto o nella

senso analogo, seppur muovendo da premesse, tanto in ordine all'essenza della discrezionalità tecnica, quanto in ordine alla sua sindacabilità, del tutto opposte si esprime anche F. CAMMEO, *La competenza di legittimità della IV sezione e l'apprezzamento dei fatti valutabili secondo criteri tecnici*, cit., 276 e ss..

³²⁰ Ed è infatti noto come al ricorrere della discrezionalità tecnica, veniva tradizionalmente associata l'insindacabilità, da parte del giudice, delle questioni tecniche complesse, Per ciò che la tutela giurisdizionale veniva limitata o addirittura esclusa per la difficoltà di sindacare la valutazione tecnica dell'Amministrazione. Cfr., per l'impostazione più risalente, E. PRESUTTI, *ult. op. cit.*, 30 e ss., mentre, per l'impostazione più recente, P. LAZZARA, *Discrezionalità tecnica e situazione giuridiche complesse*, cit., 221 e ss..

³²¹ Sebbene non del tutto pacifica, la dottrina più recente e di gran lunga maggioritaria, attraverso uno sforzo concettuale di non poco momento proteso ed evidenziare la carenza del momento volitivo e, quindi, del concreto apprezzamento dell'interesse pubblico, nelle ipotesi di discrezionalità tecnica, tende ormai a riconoscere la piena sindacabilità delle valutazioni operate dall'Amministrazione. In questo senso, per tutti si v.: V. CERULLI IRELLI, *Note in tema di discrezionalità amministrativa e sindacato di legittimità*, cit., 485 e ss.; P. LAZZARA, *Discrezionalità tecnica e situazioni giuridiche soggettive*, cit., 229 e ss.; S. BACCARINI, *Giudice amministrativo e discrezionalità tecnica*, in *Dir. Proc. Amm.*, 2001, 80 e ss.; N. PAOLANTONIO, *Il sindacato di legittimità sul provvedimento amministrativo*, Padova, 2000, 344 e ss.; F. CINTOLI, voce *Discrezionalità tecnica*, cit., 482 e ss.. F. CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 2008, 1359.

qualificazione della fattispecie, a sua volta riferentesi a particolari conoscenze scientifiche o, più in generale, tratte dalle varie discipline umane.

A tal fine, quasi in un'ottica circolare, parrebbe riassumere rilevanza la precisione/imprecisione o elasticità/anelasticità della fattispecie, in quanto nell'applicazione della norma imprecisa spesso e volentieri vi sarebbe la fusione di due momenti, di interpretazione ed integrazione tecnica, per giungere alla comprensione dell'effettivo significato e, quindi, alla sua applicazione³²²

In un simile contesto, l'opinabilità o meno del risultato cui si perviene dipende ovviamente dal grado di certezza, maggiore nelle scienze esatte e, di converso, minore nelle discipline umanistiche, delle regole scientifiche applicate.

Purtuttavia, la maggiore o minore opinabilità andrebbe situata comunque su di un piano diverso rispetto al momento volitivo dell'agire funzionalizzato e non consentirebbe comunque di rintracciare quella ponderazione di interessi riservata, tipica invero della funzione discrezionale³²³.

³²² P. G. PONTICELLI, voce *Merito amministrativo (e giurisdizione di merito)*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1990, 2 e ss.. In termini consimili si v. anche: F. CINTOLI, voce *Discrezionalità tecnica*, in *Enc. Dir.*, Annali II, Milano, 2008, 474 e ss., il quale definisce la discrezionalità tecnica come: *“l'espressione che designa quelle valutazioni amministrative, diverse sia dalla discrezionalità sia dall'attività vincolata, le quali si basano su norme giuridiche recanti concetti indeterminati di carattere tecnico ed opinabile”*.

³²³ Cfr. CAMMEO, *La competenza di legittimità della IV sezione e l'apprezzamento dei fatti valutabili secondo criteri tecnici*, cit., spec. 278 e 279, l'A., muovendo proprio dalla distinzione tra fatti semplici e fatti complessi afferma, in relazione a questi ultimi: *“Il giudizio in questi casi pur essendo più elevato e complesso segue tuttavia delle regole necessaria, quelle che sono dettate deduttivamente dalla buona politica amministrativa, e dalle scienze positive, cui ciascuna specie si riferisce, e queste regole tecniche sono dal precetto di legge, che ad esse si richiama, assunte ad importanza di norme giuridiche. Vi è sempre cioè nella materia dei fatti complessi, non diversamente che in quella dei fatti semplici, un giudizio nel senso logico di quest'espressione: e in entrambi il procedimento psicologico [...] attiene alla ragione e non alla volontà ed esclude il concetto di vera discrezionalità, che è procedimento volitivo...”*. E' noto come le posizioni del CAMMEO, siano state criticate, talvolta assumendo anche contorni polemici, dal PRESUTTI per il quale la distinzione tra fatti semplici e fatti complessi sarebbe risultata poco chiara e, ancora : *“cosa si vogli comprendere per fatti complessi , non si intende: il nome non designa la cosa, ciò che sarebbe tanto più necessario in quanto il CAMMEO illustra il suo concetto con esempi, ma non lo definisce [...] non si comprende pertanto in che il criterio di distinzione proposto dal CAMMEO consista, quantunque indubbiamente esiste la distinzione”* (PRESUTTI, *ult. op. cit.*, 46 e 47).

Per il PRESUTTI, invero, il criterio distintivo sarebbe risieduto proprio nella maggiore o minore opinabilità del risultato, nel senso di negare la sussistenza di qualsivoglia tipo di discrezionalità, allorché il giudizio di valore si fosse potuto estrinsecare nella coppia esistenza-inesistenza di un determinato fatto. Viceversa, nel caso in cui il giudizio di valore avesse implicato anche la determinazione del grado o della misura di esistenza di quello stesso fatto, allora si sarebbe stato in presenza proprio dinanzi alla figura della discrezionalità tecnica.

Appare dunque considerevole la distanza fra i due Autori, la quale (distanza) può essere compresa ancora una volta solo rammentando il diverso ruolo che l'elemento volitivo, centrale nel CAMMEO, assolutamente residuale nel PRESUTTI, assume ai fini della funzione discrezionale. Ed infatti, se al

Detto altrimenti, pur allorquando l'accertamento o la qualificazione della fattispecie risulterà particolarmente complessa, cionondimeno questo implicherà sempre e solo un'attività intellettuale e non anche volitiva³²⁴, giacché in siffatte ipotesi manca alla radice, perché non prevista dalla norma attributiva del potere, la facoltà di scelta tra più soluzioni possibili³²⁵; quel che, invece, per quanto detto sino ad ora, connota la discrezionalità amministrativa *strictu sensu* intesa³²⁶.

Se fino a questo punto le distanze fra la discrezionalità tecnica e quella pura potrebbero apparire legittimamente siderali, la dottrina³²⁷ più attenta non ha mancato di sottolineare come, in determinate ipotesi, le posizioni tenderebbero a riavvicinarsi se non nelle premesse, quantomeno nelle conseguenze.

Ciò, in particolare, si verificherebbe in due casi.

Il primo caso, quando la valutazione tecnico-scientifica in realtà si saldi inscindibilmente ad una valutazione a carattere politico attinente all'apprezzamento dell'interesse pubblico e, per ciò solo, rimessa dalla legge alla sfera riservata dell'Amministrazione.

momento volitivo non deve essere assegnata un'importanza residuale, è evidente come proprio alla discrezionalità tecnica ove il momento intellettuale raggiunge il suo apice, non possa che essere assegnato un ruolo del tutto consimile a quello della funzione discrezionale pura. Sebbene muova da premesse decisamente diverse, giunge ad un risultato tutto sommato analogo a quello del PRESUTTI soprattutto nel caso di risultato opinabile: G. BARONE, voce *Discrezionalità (Diritto amministrativo)*, cit., 9.

³²⁴ Salvo le precisazioni contenute nella nota precedente e nella nota n. 326.

³²⁵ Poiché, in realtà, tale scelta e, quindi, tale ponderazione è già stata effettuata a monte dal legislatore.

³²⁶ Non può qui essere sottaciuto come in dottrina non siano comunque mancate voci discordanti per le quali, nei casi di valutazioni tecniche, vi sarebbe comunque uno spazio proprio della sfera volitiva.

Secondo siffatte ricostruzioni, in particolare, la discrezionalità tecnica consterebbe di due distinti momenti: i. un primo momento, nel quale l'Amministrazione procede alla qualificazione dei fatti normativamente indicati così individuando, in concreto, l'interesse pubblico tutelato; ii. un secondo, in cui l'Amministrazione effettuerebbe la scelta (momento volitivo) che meglio soddisfa l'interesse tutelato.

Sicché, se il primo momento potrà essere trattato alla stregua di un'attività vincolata, non così il secondo il quale dovrebbe rientrare a pieno titolo, proprio in virtù della presenza dell'apprezzamento dell'interesse pubblico, nella sfera della discrezionalità pura. Su tali posizioni, si v.: N. PAOLANTONIO, *Interesse pubblico specifico ed apprezzamenti amministrativi*, in *Dir. Amm.*, 1996, 413 e ss..

³²⁷ V. CERULLI IRELLI, *Note in tema di discrezionalità amministrativa e sindacato di legittimità*, cit., 467 e ss..

In questa ipotesi verrebbe quindi a saltare la linea di demarcazione definita poc'anzi in funzione della presenza o assenza del momento volitivo, in quanto parte della valutazione tecnica sarebbe in realtà essa stessa frutto di una scelta³²⁸.

Il secondo caso si presenterebbe allorquando, pur a fronte di un'attività che sia pacificamente di natura solo tecnica, cionondimeno questa sia caratterizzata tanto della soggettività assoluta dell'elemento valutativo, per ciò che la soggettività del giudizio sarebbe tale da rendere incontestabile da parte di un terzo il risultato conseguito, quanto da quello della sua irripetibilità, per ciò che il risultato conseguito, scientificamente corretto o meno, per sua natura non consentirebbe una controverifica³²⁹.

4. Il rapporto delle categorie concettuali alle specificità del fenomeno impositivo.

Tanto premesso in ordine alle linee di demarcazione tra funzione vincolata, funzione discrezionale e discrezionalità tecnica, così come elaborate nel settore di appartenenza, si può ora procedere all'evidenziazione delle conseguenze che, da tale demarcazione, derivano sul piano tributario una volta che le si rapporti con le specificità del fenomeno impositivo.

Nel far ciò, si muoverà dalla premessa metodologica a suo tempo formulata³³⁰ e, quindi, dalla piena "comunicabilità" dei concetti fra il diritto amministrativo e il diritto tributario.

Ciò posto e come in parte già anticipato, è stato autorevolmente notato come i temi della discrezionalità e della vincolatezza della funzione, da un lato, e quello di indisponibilità della pretesa dall'altro, siano in realtà due facce della stessa medaglia³³¹.

³²⁸ In questo senso, l'A. riporta l'esempio delle scelte compiute in tema di politica culturale in riferimento all'assoggettamento a vincoli di beni immobili di rilievo storico. In queste ipotesi, in particolare, l'elemento tecnico e quello volitivo risulterebbero inscindibilmente legati, tale per cui non sarebbe distinguibile il momento di discrezionalità tecnica dal momento di discrezionalità pura. Cfr. V. CERULLI IRELLI, *ult. op. cit.*, 493 e ss..

³²⁹ L'esempio emblematico che viene riportato è quello dei concorsi o degli esami in genere. Cfr. V. CERULLI IRELLI, *ult. op. cit.*, 497 e ss..

³³⁰ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. II, par. 1.

³³¹ In questo senso, risultano emblematiche le parole del FALSITTA: "*Indisponibilità e vincolatezza non sono attributi diversi del fenomeno tributario ma sono lo stesso attributo o lo stesso carattere che muta sol perché da alcuni il tributo è concepito e costruito come rapporto giuridico e da altri*

Così, in un'ottica quasi circolare, sebbene i rapporti tra le due figure non possano essere semplicisticamente ridotti alla coppia causa-effetto, l'una funge da giustificativo e conseguenza dell'altra e viceversa³³².

Detto altrimenti ed in via di primissima approssimazione, si ritiene che l'indisponibilità della pretesa, sebbene secondo schemi teorici non sempre coincidenti fra loro³³³, non possa che comportare in via automatica e diretta la

come funziona giuridica” (G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, cit., spec. 66). In senso del tutto analogo si v. anche: A. GUIDARA, *Gli accordi nella fase della riscossione*, cit., spec. 361, per il quale: “*In definitiva il tema dell'indisponibilità finisce col sovrapporsi al tema non meno problematico della vincolatezza dell'azione dell'amministrazione finanziaria. In altre parole la distinzione tra i due temi è (ormai) soltanto terminologica, sembra conservata più per omaggio alla tradizione che per effettive ragioni...*”.

³³² Ed in realtà, è stato autorevolmente notato come proprio tale ambivalenza rappresenti una delle ragioni di fondo per le quali lo studio della tipologia della funzione abbia ricevuto scarsissimo approfondimento in ambito tributario per ciò che si è sempre preferito parlare di disponibilità o indisponibilità della pretesa piuttosto che di vincolatezza o discrezionalità dell'azione amministrativa, pur però ricollegando alla indisponibilità gli effetti tipici della vincolatività. Cfr. A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., spec. 162.

³³³ Tentando un'opera di primissima classificazione, la vincolatezza della funzione impositiva nel corso del tempo è stata ricostruita secondo quattro schemi concettuali di fondo:

- i. secondo una prima ricostruzione, il carattere vincolato dell'attività deriverebbe dalla riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., la quale imporrebbe agli uffici di attenersi esclusivamente al dato normativo, così escludendo alcun vero margine di apprezzamento discrezionale (Cfr. G. LICCARDO, *L'accertamento tributario*, Napoli, 1956, 109 e ss., in tempi più recenti e secondo uno schema logico in parte coincidente si v. anche: A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 160 e ss.);
- ii. secondo altra e differente ricostruzione, la vincolatezza della funzione altro non sarebbe che il precipitato della natura strumentale delle norme che disciplinano la potestà di imposizione, in quanto volte ad attuare l'interesse pubblico all'acquisizione delle entrate con i soli mezzi positivamente previsti (Cfr. G. A. MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1967, 264 e ss.);
- iii. secondo una terza ricostruzione, al contrario, la vincolatezza dell'agire amministrativo in ambito tributario è stata declinata quale conseguenza dell'assenza, in capo all'Amministrazione stessa, di un'attività volitiva *strictu sensu* intesa, in uno con la valorizzazione dell'interesse fiscale inteso come pronta e perequata percezione dei tributi (cfr. L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, cit., 47 e ss.);
- iv. secondo una quarta ricostruzione, infine, solo in parte coincidente con quella poc'anzi ricordata, il carattere vincolato sarebbe il precipitato della stessa intangibilità *ex post* delle regole di riparto e, quindi, della funzione perequativa svolta dall'imposta (Cfr. G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, cit., 66 e ss.).

Tanto premesso, come si vedrà anche meglio successivamente, tali impostazioni appaiono solo formalmente in contrapposizione in quanto tutte, seppur figlie del tempo in cui sono state elaborate, giungono ad affermare le medesime conseguenze in punto di effetti “minimi”, in specie rappresentati da una radicale assenza in punto di discrezionalità amministrativa per quel che concerne *an e quantum* del tributo.

Così, se le differenze fra la prima e l'ultima sono giustificabili in virtù della diversa obiezione concettuale di fondo da cui muovono, in specie rappresentata dal peso che si voglia attribuire alla funzione di riparto ed alla riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., le differenze fra la terza, da un

totale vincolatezza dell'attività impositiva *latu sensu* intesa³³⁴. Allo stesso tempo, l'assenza del potere discrezionale viene fatta assurgere a controprova della effettiva indisponibilità della pretesa.

Volendo esemplificare lo schema logico di base, se l'Amministrazione non ha il potere di disporre del relativo credito, ciò vuol anche dire che le è preclusa alcuna valutazione comparativa di interessi, non residuando in capo ad essa alcun vero potere di scelta, essendo questa (scelta) già stata esercitata a livello legislativo nel momento della formulazione della norma attributiva del relativo potere³³⁵.

lato, e le prime due e l'ultima, dall'altro, sono giustificabili in ragione del fatto che questa risulta caratterizzata da quella distinzione di GUICCIARDIANA memoria, tra norme di azione e norme di relazione, tanto cara alla dottrina amministrativistica del tempo.

Per tale via, quello che nel MICHELI viene definita norma strumentale, in realtà esprime un concetto del tutto rapportabile a quello di norma di azione e, quindi, di norma la cui "direzione" sia quella di regolare il pubblico potere e quindi posta in funzione di esigenze amministrative.

Ora, se è pur vero che alle norme di azione è sempre stato ricollegata l'insorgenza di una posizione di interesse legittimo in capo al privato anziché di diritto soggettivo, distinzione detta ultima fermamente avversata dal più tardo BATTAGLINI nonché implicitamente disconosciuta dallo stesso MICHELI nel momento in cui individuava e ricostruiva la posizione del contribuente nei termini del diritto soggettivo e non già dell'interesse legittimo, è altrettanto vero che tale distinzione intanto assume un valore, in quanto si discuta di un'attività *strictu sensu* vincolata in ogni suo aspetto, perdendo invece di qualunque interesse una volta che si discuta di un'attività anche solo parzialmente discrezionale.

Ancora, le differenze fra le prime due e l'ultima, da un lato, e la terza dall'altra, sono giustificabili alla luce del diverso angolo di visuale prescelto ai fini dell'analisi. Così nel PERRONE, è evidente ancora una volta l'influsso degli studi del GIANNINI nella misura in cui l'attenzione è focalizzata circa l'indagine dell'assenza di un momento volitivo da parte dell'Amministrazione. Conclusione, detta ultima, come si intuisce per definizione accomunante tutte le impostazioni ricordate per essere essa stessa la riprova della vincolatezza del potere.

Sulla distinzione fra norme di azione e norme di relazione, per il momento sia consentito il mero rinvio a: E. GUICCIARDI, *Giustizia amministrativa*, Padova, 1943, 31 e ss.; M. S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1970, 514 e ss.; A. MAZZINI SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, I, Napoli, 1984, 112 e ss.; A. ORSI BATTAGLINI, *Attività vincolata e situazioni soggettive*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 1988, 3 e ss..

³³⁴ Ed invero l'affermazione, nei suoi termini generali, è ampiamente condivisa soprattutto fra la dottrina più recente che si è occupata del tema. In questo senso, Cfr.: L. PERRONE, *Discrezionalità e vincolatezza nell'imposizione tributaria*, cit., 35 e ss.; A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 145 e ss.; ID., *Accordi nella fase della riscossione*, cit., 347 e ss.; F. GALLO, voce *Discrezionalità (dir. trib.)*, cit. 4 e ss.; G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, cit., 46 e ss.; S. S. SCOCA, *Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente*, in *Dir e Prat. Trib.*, 2015, 10387 e ss.;

³³⁵ Cfr. A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 162. Per il quale: "Avendo riguardo agli interessi coinvolti, può dirsi che il potere di disporre inerisce ad una potestà amministrativa se il titolare di essa abbia la possibilità di decidere se e come esercitarla, ossia di scegliere tra più soluzioni possibili; mentre manca ove manchi tale possibilità, ossia ove la manifestazione di volontà non possa avere che un unico contenuto. Ciò vuol dire che se la potestà è discrezionale vi è potere di disporre, mentre se la potestà è vincolata non vi è il potere di disporre". In senso parzialmente contrario si esprime: V. FICARI, *Transazione fiscale e*

Approfondendo l'analisi, ci si avvede però della relatività dell'affermazione poc'anzi resa.

Ciò, per almeno due ordini di ragioni.

In primo luogo, perché se la vincolatezza della funzione altro non è che la conseguenza della sussistenza del principio di indisponibilità (*rectius* altro non è che una delle conseguenze che derivano dalla copertura normativa da cui il principio deriva), allora due sono i corollari logici che ne conseguono:

i. intanto la funzione potrà dirsi vincolata, in quanto si accolga l'ordine di idee per il quale l'indisponibilità della pretesa impositiva abbia un'effettiva copertura normativa. Ed infatti, seguendo questo schema concettuale, la prima non può restare in piedi in assenza della seconda e viceversa;

ii. ancora, la geometria di siffatta vincolatezza, non potrà che risentire del precipuo modo di intendere, fra la copiosità delle ricostruzioni prospettate³³⁶, il punto di origine della indisponibilità della pretesa. In quanto, al mutare del dato normativo, non possono che mutare le conseguenze sul piano operativo.

In secondo luogo, e strettamente correlato a quanto sopra, tenendo a mente l'esatta definizione del concetto di indisponibilità giuridica³³⁷, ci si avvede della circostanza per la quale questa in realtà non esaurisce (o, se si preferisce, non ingloba al suo interno) tutto il ventaglio di possibilità in cui la funzione discrezionale può manifestarsi.

Così, a titolo meramente esemplificativo, l'impossibilità di rinuncia comporterà che uno ed uno solo potrà essere il segno dell'atto, ma ciò non toglie che, ferma tale direzione, all'Amministrazione possa essere lasciato un margine di apprezzamento e, quindi, di scelta in ordine al *quando* al *quid* o al *quomodo* dello stesso.

disponibilità del "credito" tributario: dalla tradizione alle nuove "occasioni" di riduzione "pattizia" del debito tributario, cit., 485 e ss., il quale, invero muovendo da una diversa concezione del principio di indisponibilità (tale per cui questo in realtà avrebbe una portata assolutamente relativa nella fase della riscossione), la natura autoritativa e vincolata del potere non sarebbe di per sé ostativa alla disponibilità del credito.

³³⁶ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. I.

³³⁷ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. I, par. 2.

Ed infatti, focalizzando l'attenzione sulle principali ricostruzioni che individuano il referente normativo del principio di indisponibilità ora nell'art. 23 Cost.³³⁸, ora nell'art. 53 Cost.³³⁹, sebbene le premesse da cui muovano siano certamente diverse, sembrerebbero cionondimeno accomunate da un duplice minimo comun denominatore nelle conseguenze.

Più nel dettaglio e quanto al primo, tanto che il principio di indisponibilità e, quindi la vincolatezza della funzione esercitata, la si intenda quale conseguenza della riserva di legge, quanto che invece la si riconduca alla funzione di riparto, tali coperture non sembrerebbero comunque assurge a ruolo assoluto.

Al contrario, seppur con le loro legittime differenze, entrambe le impostazioni giungono ad affermare la totale vincolatezza dell'agire amministrativo solo per quel che concerne *an* e *quantum* del tributo³⁴⁰ e non anche in riferimento ad ogni altro aspetto in cui la discrezionalità può manifestarsi.

Per ciò che, in tutte le fasi di fissazione del "se" e della "misura" della contribuzione o, comunque, in qualunque altra fase che possa anche solo mediatamente incidere su taluno dei predetti elementi, non vi potrà essere margine per procedere a comparazione alcuna degli interessi secondari rispetto all'interesse fiscale³⁴¹ da parte dell'amministrazione.

Il che val quanto dire, che in riferimento a tali fasi, non vi può essere spazio per alcun momento volitivo *strictu sensu* inteso da parte dell'Amministrazione. Al contrario, in simili contesti potrà essere individuato un momento intellettuale, più o meno esteso, a seconda della formulazione della singola norma.

Così, allorquando la disciplina non richieda alcuna attività interpretativa o di integrazione tecnica, si potrà affermare la sussistenza di un mero potere vincolato.

Al contrario, nel caso in cui la complessità degli accertamenti necessari ai fini dell'applicazione della disciplina interessata, richieda particolari competenze scientifiche, ci si troverà pur sempre in presenza di un potere vincolato all'interno del quale però vi sarà l'estrinsecazione di un momento di discrezionalità tecnica.

³³⁸ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. I, par. 6.

³³⁹ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. I, par. 5.

³⁴⁰ Cfr. G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, cit., 1058 e ss., per il quale le facoltà dell'Amministrazione finanziaria non si estenderebbero neanche all'*an* e *quantum* a titolo di interessi per ritardata o dilazionata esazione.

³⁴¹ Sul quale v. *retro* Cap. II, Sez. I, par. 5.

Se così è, diviene allora un'altra volta rilevante la distinzione tra attività di accertamento e attività di riscossione già più in precedenza evidenziata³⁴².

Ed infatti la stessa (distinzione) non potrebbe essere valorizzata solo ai fini del principio di indisponibilità ma, al contrario e giusta la natura circolare del rapporto che avvince le due figure, avrebbe delle ricadute anche sul fronte della tipologia di funzione esercitata.

Così, nella fase di accertamento, un qualunque margine di discrezionalità sembrerebbe dover essere negato in radice, giusta la strumentalità di detta fase proprio alla fissazione di *an* e *quantum* del tributo³⁴³.

Discorso in parte differente varrebbe invece per la fase della riscossione, in quanto in tale fase, come visto, sono dati già per risolti i profili perequativi *latu sensu* intesi.

Per ciò che, ferma l'inalterabilità di *an* e *quantum* del tributo³⁴⁴, sarebbe consentita la sussistenza di un potere discrezionale che vada ad incidere sul *quomodo* o sul *quando*³⁴⁵ della contribuzione³⁴⁶.

³⁴² Cfr. *retro* Cap. II, Sez. I, par. 5 e 6.

³⁴³ Ed invero, un qualche margine di discrezionalità dovrebbe comunque riconoscersi per quel che attiene alle attività istruttorie e alla scelta del metodo di accertamento da utilizzare. Su tali profili si v.: F. GALLO, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1992, 655 e ss.; ID., voce *Discrezionalità (dir. trib.)*, *cit.*, 2 e ss.; per il chiaro A., il tema dell'attività istruttoria non dovrebbe essere posto nei termini della discrezionalità o vincolatezza dell'agire amministrativo. Ciò in quanto, l'attività di "scelta" dell'ufficio sarebbe in un certo senso libera, nei confini della legge, in quanto di tipo organizzatorio. Tale rilevazione, pur tuttavia – prosegue l'Autore – non muterebbe il piano delle conseguenze, poiché l'insindacabilità delle scelte compiute deriverebbe non già e non tanto dalla tipologia della funzione esercitata, quanto e piuttosto dalla circostanza che nell'ordinamento tributario italiano mancherebbero norme che attribuiscono una qualche rilevanza all'interesse del privato. Secondo percorsi leggermente differenti nelle premesse si v., anche: A. FANTOZZI, *Il rapporto tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1984, 237 e ss.; G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, 233 e ss.; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2004, 139 e ss.; S. MULEO, *Il consenso nell'attività di indagine amministrativa*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, (a cura di) S. LA ROSA, Milano, 2007, spec.109 e ss.; L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, *cit.*, 32 e ss.. il quale, al contrario degli Autori fino a questo momento citati ed in parte secondo un ragionamento analogo a quello del MULEO, nega la sussistenza di alcun vero margine di discrezionalità nella scelta operata dall'Amministrazione. Sul punto si cfr. anche: F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Volume I*, Torino, 1994, 139 e ss.. In cui l'Autore sottolinea come il riflesso del principio di legalità sia quello di rendere l'esercizio del potere impositivo rigidamente vincolato. Una forma di discrezionalità potrebbe dunque riconoscersi solo nella selezione dei soggetti da sottoporre a controllo, ma una volta effettuati questi ed accertata la sussistenza di quei presupposti di fatto predeterminati *ex ante* dal legislatore, all'Amministrazione non residuerebbe alcuna discrezionalità circa gli effetti giuridici da ricollegare a detti presupposti.

³⁴⁴ Ed infatti, a tale conclusione sembra doversi giungere tanto che si intenda valorizzare la funzione di riparto svolta dall'imposta, quanto il ruolo della riserva di legge contenuta nell'art. 23

Venendo al secondo minimo comun denominatore, entrambe le teorie giungono ad affermare, giusta il referente normativo individuato, l'illegittimità costituzionale di qualsivoglia norma che, *de facto*, attribuisca all'Amministrazione un potere discrezionale che sia idoneo ad incidere su *an* e *quantum* del tributo.

Tale notazione, invero, non ha il solo valore di rendere possibile un giudizio in ordine alla legittimità costituzionale di una normativa, ma assume anche un fondamentale ruolo per quel che concerne la sua interpretazione.

Di guisa che, in tutti i casi in cui la normativa si presenti in qualche misura vaga nell'attribuzione di un potere piuttosto che un altro, l'interpretazione costituzionalmente orientata dovrà sempre condurre all'affermazione di un'attività vincolata in luogo di una discrezionale.

Cost. sol che, come ovvio, mutano le rispettive argomentazioni. Così, nella misura in cui si intenda valorizzare la funzione di riparto, l'intangibilità di *an* e *quantum* del tributo deriverà dalla necessità stessa del rispetto del principio di riparto quando, dalla estratta quantificazione, si passi alla concreta apprensione del dovuto (sul cui profilo non può che rinviarsi nuovamente al FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, cit., 65 e ss.). Nella misura in cui invece si intenda valorizzare la riserva di legge, al contrario l'argomentazione farà leva sullo spettro di copertura di questa e, più nel dettaglio, sulla circostanza che la fase della riscossione rientrerebbe indirettamente sotto l'alveo di copertura dell'art. 23 quale effetto dell'essere, esistenza ed entità del debito, direttamente coperti nella fase di accertamento (cfr. A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi nella fase di riscossione*, cit. spec. 180). *Contra* V. FICARI, *Transazione fiscale e disponibilità del "credito" tributario: dalla tradizione alle nuove "occasioni" di riduzione "pattizia" del debito tributario*, cit., 485 e ss., per il quale, l'unico profilo intangibile sarebbe rappresentato dall'*an* dell'imposizione e non anche dal *quantum*. Potendo al contrario questo non solo essere fatto oggetto di accordo ma anche di valutazione discrezionale da parte dell'Amministrazione, ferma però restando la necessità di enucleare principi e regole chiare onde evitare che le scelte dell'Amministrazione sfocino nel mero arbitrio.

³⁴⁵ Per la discrezionalità riconosciuta su tali profili, non può che rinviarsi all'opera monografica del GUIDARA sopra citata la quale, al momento, rappresenta uno dei maggiori studi sul tema.

³⁴⁶ Cfr. R. ESPOSITO, *La riscossione*, cit., 793 e ss., in cui si evidenzia come profilo comune alla fase di accertamento ed a quella di riscossione sia rappresentato dalla prevalente vincolatezza di queste, nel senso che la riscossione, al pari dell'accertamento, dovrebbe essere attuata secondo moduli ed attività rigidamente predeterminati dal legislatore, talché sarebbe precluso all'Amministrazione l'utilizzo di qualsivoglia modulo attuativo diverso da quello specificatamente previsto.

Purtuttavia, si prosegue precisando che la fase della riscossione sarebbe comunque caratterizzata per la sussistenza di margini di discrezionalità amministrativa, consentendo così la comparazione, attraverso gli strumenti predisposti, di interessi contrapposti e/o collegati. Il limite di tale discrezionalità sarebbe invero sempre rappresentato dalla intangibilità di *an* e *quantum* del tributo.

CAPITOLO II
INDISPONIBILITA' DEL TRIBUTO, FUNZIONE AMMINISTRATIVA
E TRANSAZIONI FISCALI

Sezione III

**Le conclusioni in tema di indisponibilità della pretesa e conseguente
funzione amministrativa esercitata.**

Sommario: **5.** (segue) Le conclusioni in tema di indisponibilità della pretesa. **6.** Il piano dei rapporti tra la transazione fiscale ed il principio di indisponibilità in riferimento alla posizione da cui si è deciso di muovere. **7.** I criteri di valutazione della proposta. **8.** La tipologia della funzione esercitata dall'Amministrazione.

5. (segue) Le conclusioni in tema di indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Evidenziati quelli che sono gli intrecci tra il principio di indisponibilità e la tipologia della funzione esercitata dall'Amministrazione finanziaria e facendo tesoro di quanto rilevato in tema di distinzione tra attività discrezionale *strictu sensu* intesa ed attività vincolata, si possono ora iniziare a tirare le fila del discorso e quindi rapportare quanto detto sino ad ora all'istituto oggetto di attenzione.

A tal fine, sono necessarie tre premesse, di ordine concettuale la prima, di ordine espositivo la seconda e, infine, di ordine metodologico la terza.

Per quanto concerne la prima, ribadita ancora una volta la natura circolare del rapporto che avvince l'indisponibilità alla vincolatezza dell'agire amministrativo, appare evidente la necessità di muovere dalla formulazione di talune conclusioni in ordine alla prima, per poi verificare le conseguenze che sembrerebbe lecito ritrarre in ordine alla seconda.

Ed infatti, si è già più sopra evidenziato come, giusta lo stretto legame che avvince le due figure, al variare dell'impostazione di base che si intenda prediligere in ordine al principio di indisponibilità, non potrà che variare lo spazio, più o meno esteso, per il riconoscimento di un'eventuale discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria.

Per quanto concerne la seconda, si procederà in due tempi.

Nel senso che, una volta che si sarà giunti all'indagine circa la sussistenza di un effettivo potere dispositivo in seno alla disciplina di cui all'art. 182^{ter} l.f. e, quindi, alla natura delle valutazioni effettuate dall'Amministrazione finanziaria a fronte della proposta presentata dal creditore-contribuente, sarà giocoforza necessario distinguere il discorso a seconda che si approcci la vecchia o la nuova formulazione della norma in questione.

Ed infatti, anticipando talune conclusioni, si è dell'opinione che, se a fronte del vecchio testo dell'articolo in commento era più che lecito ritenere sussistente un effettivo potere dispositivo in capo all'Amministrazione (con tutti le problematiche che ne derivavano sul fronte dell'indisponibilità), divenendo conseguentemente predicabile la sussistenza di un'effettiva valutazione discrezionale a fronte della proposta del contribuente, a conclusioni opposte sembrerebbe doversi pervenire in funzione del novellato testo.

Ed infatti, si ritiene che le modifiche normative intervenute siano tali da consentire di propendere definitivamente nel senso non solo di una totale assenza di un atto dal contenuto *strictu sensu* dispositivo ma, per quanto qui più rileva, anche per l'emersione, nel procedimento di cui all'art. 182^{ter} l.f., di un'attività amministrativa vincolata in tutti i suoi aspetti o, al più, arricchita da valutazioni tipiche della discrezionalità tecnica.

A tali conclusioni, come si vedrà, sembrerebbe doversi giungere tanto sfruttando la predetta natura circolare del rapporto, tale per cui in assenza di un contenuto dispositivo dell'atto è impossibile predicare un potere di scelta in capo all'Amministrazione, quanto adottando un approccio che sia avulso da una simile logica e che quindi, recependo gli insegnamenti della più autorevole dottrina amministrativistica, concentri l'attenzione sulla lettura della singola disposizione di legge³⁴⁷

Tanto premesso, dall'esame della dottrina sul tema dell'indisponibilità come più sopra effettuato³⁴⁸, appare con tutta evidenza la necessità per l'interprete di effettuare una scelta di fondo per quanto concerne l'impostazione da prediligere,

³⁴⁷ Cfr. V. CERULLI IRELLI, *Note in tema di discrezionalità amministrativa e sindacato di legittimità, cit.*, per il quale, ruolo determinante ai fini della individuazione della tipologia della funzione esercitata dall'Amministrazione, resta pur sempre la "lettura" della norma.

³⁴⁸ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. I.

tutte le volte in cui questi si approcci a qualsivoglia istituto che presupponga, a torto o a ragione, dei profili dispositivi in ambito tributario.

Ciò in quanto, come si è più volte avvertito, la scelta dell'una o dell'altra impostazione comporta pesanti ricadute tanto in ordine all'ammissibilità di siffatti istituti, quanto in riferimento alle valutazioni ed ai poteri esercitabili dall'Amministrazione Finanziaria in senso agli stessi.

Ed invero, nonostante l'attuale sistema impositivo sia innegabilmente sempre più orientato alla ricerca del consenso e della partecipazione³⁴⁹ del contribuente sul fronte dell'imposizione, elemento, detto ultimo, largamente utilizzato in dottrina quale sintomo di un affievolimento, se non proprio di un arretramento, del principio di indisponibilità³⁵⁰, non sembrerebbe negabile la fondamentale funzione di riparto svolta dall'imposta.

Ed infatti, tale funzione non solo sembrerebbe congenita alla parametrizzazione del carico fiscale in funzione della capacità contributiva manifestata da ciascuno, ma anche e soprattutto della proiezione egalitaria e solidaristica pacificamente presente nello stesso art. 53 Cost..

Cosicché, nel momento della fissazione degli indici di riparto e all'atto di verifica del presupposto d'imposta da parte del contribuente, nessuna rinuncia sarebbe *prima facie* consentita perché, allorquando l'applicazione dell'imposta fosse in qualsiasi misura diversa rispetto a quella correlata alla capacità contributiva del singolo, si porrebbe in contrasto con l'art. 53 Cost..

In questo senso, l'art. 53 Cost., non varrebbe solo quale esplicitazione di un limite, nelle sue varianti assolute e relative³⁵¹, per quel che concerne la selezione degli elementi rilevanti ai fini del calcolo della base imponibile, ma anche quale limite alla inalterabilità *ex post* delle regole di riparto.

Che poi questo, quale diretta conseguenza, comporti l'emersione di una vera e propria quota nel senso tecnico della parola, con la conseguente nascita di un diritto pubblico soggettivo a che l'imposta sia ripartita in funzione dei suddetti indici di riparto fra tutti i consociati, è conclusione sulla quale non vale la pena

³⁴⁹ In un'ottica generale non può che rinviarsi allo studio monografico di L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 67 e ss..

³⁵⁰ Per la dottrina a tal fine rilevante non può che rinviarsi a Cap II, Sez, II, par. 2, 3 e 4.

³⁵¹ Per tutti si v. G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 45 e ss..

qui soffermarci, non già e non tanto per il valore dell'affermazione, che anzi nei suoi termini generali si presenta pienamente condivisibile, quanto e piuttosto per la difficoltà di strutturare il piano delle funzioni che tali diritti pubblici soggettivi dovrebbero svolgere nel quadro dei precetti costituzionali.

Se, quindi, in linea di principio non sembra negabile la sussistenza del principio di indisponibilità nonché la sua derivazione costituzionale dall'art. 53 Cost., allo stesso tempo non parrebbe possibile *sic et simpliciter* imporne la prevalenza su qualsiasi altro interesse, allorquando questo sia costituzionalmente tutelato.

Detto altrimenti, se è certamente vero che il principio di indisponibilità si rivolge prima di tutto al legislatore e solo in un secondo momento all'Amministrazione, e se è altrettanto vero che nel suo rivolgersi al legislatore limita le facoltà di quest'ultimo in ordine all'inalterabilità dei criteri di riparto, tale limite non può essere inteso nella sua assolutezza, perché comunque rientrando a pieno titolo, giusta la sua derivazione, in quella logica di bilanciamento degli interessi costituzionali tipica del nostro assetto ordinamentale.

Sempre in linea generale, dunque, al legislatore non dovrebbe essere preclusa la possibilità di derogare al principio suddetto, purché ciò sia figlio di un effettivo bilanciamento tra interessi costituzionalmente protetti.

Così, a titolo meramente esemplificativo, l'inalterabilità delle regole di riparto potrebbe effettivamente cedere il passo a fronte di un efficientamento dell'attività generalmente intesa e, quindi, quale frutto di un temperamento tra il principio di cui all'art. 53 Cost e quello di efficienza enucleabile dall'art 97 Cost., qui inteso in una rigida ottica costi-benefici.

Ed infatti, pur volendo riprendere l'esempio del condominio, avrebbe poco senso, a fronte dell'acclarata impossibilità del singolo condomino di pagare l'intero dovuto, rifiutare un pagamento parziale, cosicché il resto dei condomini anziché dover versare (*rectius* integrare) la restante parte, sarebbero costretti ad accollarsi l'intero.

Ciò posto, appare evidente come un conto sia effettuare un bilanciamento in senso astratto, altro conto è effettuarlo nel caso concreto, compito generalmente affidato alla discrezionalità amministrativa una volta rilevato come questa,

peraltro come già anticipato, possa estrinsecarsi non solo nella nota coppia interesse primario contro interessi secondari ma, al contrario, possa anche avere ad oggetto il contemperamento di più interessi primari fra loro.

Ed è a questo punto che la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., sembrerebbe assumere una propria rilevanza.

Ed infatti, se il principio di indisponibilità non preclude in senso assoluto che il legislatore disponga del credito, la riserva di legge però impone che tale atto dispositivo sia, in ipotesi, attuato o attuabile al solo livello legislativo.

Cosicché, il contemperamento di interessi non potrà essere affidato all'Amministrazione, ma dovrà essere effettuato direttamente dalla norma primaria ed a siffatta norma la stessa dovrà attenersi, senza possibilità quindi di compiere alcun ulteriore bilanciamento.

In una simile logica, divengono allora in tutto e per tutto recepibili i più che condivisibili risultati cui è pervenuta la dottrina in punto di distinzione tra attività di accertamento e attività di riscossione³⁵².

Per ciò che, nella fase dell'accertamento, attività ontologicamente diretta alla fissazione di *an* e *quantum* del tributo, non vi potrà essere alcun margine di apprezzamento tecnicamente inteso da parte dell'Amministrazione.

Discorso in parte differente varrà invece per la fase della riscossione, in cui un apprezzamento e, quindi, un margine di scelta discrezionale, potrà essere riconosciuto ma pur sempre con il limite assoluto rappresentato dall'impossibilità che tale discrezionalità abbia ad oggetto l'*an* e *quantum* dell'imposizione.

6. Il piano dei rapporti tra la transazione fiscale ed il principio di indisponibilità in riferimento alla posizione da cui si è deciso di muovere.

Attuata la scelta di campo, si procederà ora all'analisi dei rapporti tra il principio di indisponibilità e l'istituto della transazione fiscale.

In questo senso, rispettando la premessa metodologica a suo tempo formulata, si distinguerà nettamente il discorso a seconda che si approcci il vecchio testo dell'art. 182^{ter} l.f. ovvero quello novellato.

³⁵² Cfr. *retro* Cap. I, Sez. II, par. 5 e 6.

Ciò posto, inutile dire come all'indomani dell'introduzione dell'art. 182^{ter} nella legge fallimentare, buona parte della dottrina abbia espresso più di un dubbio sulla sua legittimità costituzionale³⁵³.

Ed infatti, si sono sollevati problemi di conciliabilità tanto su un piano “sostanziale”, quanto procedurale³⁵⁴.

Sotto il primo profilo, da più parti è stata evidenziata, ciò invero anche sulla spinta della natura giuridica che, stando alle ricostruzioni maggioritarie, era necessario riconoscere all'istituto³⁵⁵, la sussistenza di un effettivo atto dispositivo inteso nel senso tecnico dell'accezione³⁵⁶.

Elemento, detto ultimo, vieppiù acuito dalla circostanza che tale disponibilità del credito si riteneva non essere attuata a livello legislativo, bensì frutto di una valutazione, ricostruita nei termini della discrezionalità c.d. pura, da parte dell'Amministrazione.

Ed infatti, si è evidenziato come nel previgente testo dell'art. 182^{ter}³⁵⁷ a differenza che della “transazione” disciplinata dall'art. 3, co. 3, del D.L. n. 138/2002, fosse completamente assente qualsivoglia previsione in ordine ai criteri che l'Amministrazione avrebbe dovuto seguire in sede di accettazione o di rifiuto della proposta concordataria³⁵⁸.

In questo senso, l'Agenzia sembrava godere della più ampia discrezionalità sul punto, potendo trattare con il contribuente senza alcun vincolo quantitativo, godendo altresì di un marcato margine operativo tanto su tempistiche che modalità di pagamento³⁵⁹.

³⁵³ Per tutti, si v.: G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, cit., 1069 e ss..

³⁵⁴ L'espressione è ripresa da L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, cit., 19.

³⁵⁵ Sulla quale v. *retro* Cap. I, par. 5.

³⁵⁶ Sul quale, nuovamente, si v. *retro* Cap. I, par. 2.

³⁵⁷ Per un'analisi comparativa fra il previgente testo dell'art. 182^{ter} e quello novellato attualmente in vigore, così come per l'analisi della genesi storica dell'istituto, non può che rinviarsi a *retro* Cap. I, par. 2, 3 e 4.

³⁵⁸ Ed infatti, il previgente testo dell'art. 182^{ter} individuava il trattamento da riconoscersi al fisco solo in via indiretta, mediante il riferimento al trattamento riservato agli altri creditori.

³⁵⁹ Peraltro, il profilo era avvertito anche da coloro i quali hanno sempre ritenuto il principio di indisponibilità, prima, e l'impossibilità di un'estrinsicazione della discrezionalità amministrativa, poi, in qualche misura recessivi nell'età contemporanea.

Ed infatti, nonostante il diverso peso che tali Autori attribuiscono alla funzione di riparto, la necessità, quantomeno, della fissazione *ex ante* di taluni principi che possano in qualche misura

Sotto il secondo profilo, è stato evidenziato come la disciplina tacesse anche in riferimento alle modalità di perfezionamento di detto accordo, nel senso di non chiarire se fosse possibile l'omologa del concordato, anche a fronte della manifestata contrarietà dell'Amministrazione con riguardo alla proposta presentata dal contribuente.

Per essere più precisi, il legislatore non si era premurato, come peraltro non si è premurato neanche nell'attuale formulazione, di dettare i criteri di collegamento tra la procedura di concordato preventivo³⁶⁰ da un lato e, gli effetti dell'istituto transattivo, dall'altro

Tale profilo, peraltro, non ha solo dato luogo alla (e, quindi, non assume una rilevanza solo ai fini della) *vexata quaestio* in ordine alla obbligatorietà o facoltatività della procedura transattiva³⁶¹ ai fini della falcidiabilità delle pretese creditorie erariali ma, al contrario, ha acquisito un proprio ruolo anche in riferimento alla legittimità dell'istituto in rapporto al principio di indisponibilità.

Ed infatti, con l'affermazione della non vincolatezza dell'assenso del Fisco ai fini dell'omologa del credito erariale, e quindi con l'elevazione dell'art. 184 l.f. a norma di carattere generale, parte della dottrina ha ritenuto che la disponibilità del credito fosse stata rimessa non già alle determinazioni dell'Amministrazione, bensì nelle mani del ceto creditorio, in ragione dell'applicazione del regime maggioritario che permea la procedura concordataria dal che derivandone, a seconda delle teorie, o la necessità di una "forzata" lettura interpretativa delle norme che regolano la procedura concordataria³⁶², oppure la diretta illegittimità costituzionale della previsione³⁶³.

"guidare" le scelte dell'Amministrazione è sempre stato inteso quale requisito minimo indispensabile ai fini della legittimità di qualsivoglia disposizione. In tal senso Cfr. M. CARDILLO, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, cit., 114. Sui profili di laconicità della previgente formulazione in riferimenti a siffatti principi direttivi si v., anche: L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso, in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, cit., 22.

³⁶⁰ La quale, come noto, ai sensi dell'art. 177 l.f. dà rilievo alla volontà della maggioranza del ceto creditorio ai fini della approvazione della proposta.

³⁶¹ Sulla quale si veda *infra* Cap. III, par. 2.

³⁶² Ed infatti, dall'applicazione del criterio maggioritario se ne deduceva l'impossibilità di affermare che le scelte del ceto creditorio potessero dirsi in alcuna misura rispettose degli artt. 53 e 97 Cost.. Ed allora, condizione necessaria per aversi una "forzata" conciliazione con i precetti costituzionali sarebbe stata nel senso di ritenere che la rideterminazione transattiva delle imposte dovute, fosse in realtà assoggettata alla specifica approvazione da parte dell'Amministrazione finanziaria e non solo a quella dei creditori. Cfr. G. LA CROCE, *La transazione fiscale*

In questo senso, quindi, è stato a più riprese evidenziato un arretramento di tutela rispetto alla previgente transazione sui ruoli, sull'assunto che limite invalicabile per potersi avere una qualche conciliabilità con il principio di indisponibilità, sarebbe stata la circostanza che il bilanciamento di valori fosse stato rigoroso e non meramente formalistico, dovendosi pertanto escludere che l'eventuale disposizione del credito fosse lasciata all'assoluta discrezionalità dell'Amministrazione³⁶⁴.

Sulla base di una simile constatazione, buona parte della dottrina ha profuso non pochi sforzi nel tentativo di ricostruire tali criteri in via interpretativa, così formandosi due ricostruzioni maggioritarie.

Secondo una prima impostazione³⁶⁵, quei criteri necessari per poter affermare la legittimità costituzionale della transazione fiscale, si sarebbero dovuti desumere dal "sistema" e, più in particolare, dalla lettura coordinata tra gli artt. 53 e 97 Cost.. Di guisa che, nell'ambito della proposta del contribuente, gli uffici sarebbero stati tenuti a ponderare l'efficacia e l'economicità della proposta, rispetto a quelli astrattamente conseguibili attraverso la procedura di riscossione coattiva.

Una lettura così costituzionalmente orientata, secondo i suoi sostenitori, avrebbe garantito l'ineludibile vantaggio di restringere la sfera di discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria³⁶⁶, soprattutto in riferimento alla fase motivazionale dell'atto, nel senso che l'Amministrazione sarebbe stata tenuta ad

nell'intreccio di norme generali, norme speciali e norme costituzionali: è possibile uscire dal labirinto?, in *Il Fall.*, 2008, 1410 e ss..

³⁶³ L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, cit., 26; G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, cit., 1047 e ss..

³⁶⁴ M CARDILLO, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, cit., 1149 e ss..

³⁶⁵ Fra gli altri sostenuta, sebbene con sfaccettature differenti, da: E. STASI, *La transazione fiscale*, in *Il Fall.*, 2008, 733 e ss.; M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, in AA.VV., *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, Bologna, 2008, 276 e ss.; L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, cit., 12 e ss..

³⁶⁶ E' interessante notare come, in tale fase dello sviluppo dottrinale, il ragionamento non sia mai stato spinto sino alle sue logiche conclusioni. Ed infatti, forse complice la criticità insita nell'aver ricostruito interpretativamente il criterio da applicare, questo è sempre stato inteso più quale "guida" per limitare una discrezionalità amministrativa comunque riconosciuta, che effettivo parametro sul quale basare la negazione di qualsivoglia attività volitiva propriamente intesa e, quindi, di qualunque scelta discrezionale.

una motivazione precisa e puntuale con riferimento al percorso logico da essa seguito³⁶⁷ in ordine alla determinazione assunta.

Più nel dettaglio, in virtù dei richiamati principi di imparzialità, buon andamento ed efficienza, così come racchiusi nell'art. 97 Cost., tale percorso logico non si sarebbe potuto ancorare a criteri fumosi e sfuggenti ma, al contrario, sarebbe dovuto essere ancorato a criteri quanto più rigidi e puntuali così garantendo, in caso di successivo controllo, la possibilità di rinvenire la concreta maggiore efficienza, in un'ottica costi-benefici, della proposta transattiva rispetto all'esecuzione coattiva³⁶⁸.

Ed invero, la criticità di una simile impostazione era rappresentata non già e non tanto dalle premesse, le quali anzi apparivano più che condivisibili, giusta la totale lacunosità del dato normativo, quanto e piuttosto nell'ulteriore elemento di comparazione che, forzatamente, si ritenne di dover inserire per orientare quella scelta dell'Amministrazione la quale, come si è in parte già anticipato³⁶⁹, era essa stessa tutt'altro che giustificata a compiere.

Ed infatti, nella valutazione che l'Amministrazione avrebbe dovuto effettuare, si ritenne di inserire, in maniera più o meno coerente³⁷⁰ con la *ratio* complessiva della riforma delle procedure concorsuali, anche l'ulteriore elemento rappresentato da una valutazione prospettica in ordine alle conseguenze negative che si sarebbero potute produrre in caso di eventuale fallimento, con i conseguenti risvolti negativi tanto sul profilo occupazionale³⁷¹, quanto produttivo³⁷².

³⁶⁷ Ed invero, per tale via l'ambito di operatività del criterio brillantemente e legittimamente individuato, veniva ancor più relegata sullo sfondo ricollegandovi una mera efficacia mediata nel senso di attribuirgli rilevanza solo in quanto elemento su cui basare la legittimità della motivazione, più che reale parametro sul quale giudicare la legittimità dell'operato dell'Amministrazione.

³⁶⁸ Cfr. G. MARINI, *La transazione fiscale*, cit., 1193 e ss..

³⁶⁹ V. *retro* nota n. 367.

³⁷⁰ Ed infatti, che la salvaguardia dei fattori produttivi sia la *ratio* sottesa all'intero *corpus* delle procedure concorsuali è affermazione non poco criticata, in quanto si ritiene che la vera *ratio* della riforma sia quella di rendere più efficiente la gestione della crisi d'impresa al fine di conseguire la migliore soddisfazione economica possibile del ceto creditorio. Cfr. G. MARINI, *La transazione fiscale*, cit., 1204 e ss.. In termini più generali, per tutti si v.: S. AMBROSINI, *Il concordato preventivo*, cit., 4 e ss.; E. FRASCAROLI SANTI, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti ai sensi dell'art. 182-bis L. Fall.*, cit., 464 e ss..

³⁷¹ *Contra* M. BEGHIN, *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, cit., 703. Dove l'A. afferma che l'utilizzo dell'esimente rappresentata dal salvataggio di

In un simile contesto, la transazione fiscale si sarebbe dovuta leggere dunque alla stregua di una norma di carattere eccezionale³⁷³, nel senso di norma che consentisse l'abbattimento del debito tributario esclusivamente in particolarissimi casi, connotati da una situazione di tendenziale incapacità di far fronte, da parte del debitore, a qualsivoglia obbligazione e quindi anche a quelle tributarie, condizione per l'appunto rappresentata dallo "stato di crisi".

Detto altrimenti, per tale via la transazione avrebbe dovuto comportare la sostituzione del criterio legale di quantificazione del credito tributario, in tutti quei casi in cui tale criterio avrebbe, in ipotesi, comportato la determinazione di un credito non concretamente incassabile dall'Erario, con altro e differente criterio non predeterminato, che si sarebbe concretizzato "nell'accettazione di un importo

taluni soggetti privati comporterebbe inevitabilmente "l'affossamento del principio di uguaglianza sostanziale correttamente inteso".

³⁷² Per ciò che, avendo anche siffatti interessi una copertura costituzionale, in specie radicata nell'art. 41 Cost., l'Amministrazione non avrebbe potuto esimersi da un loro contemperamento. Cfr. L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, cit., 23; G. MARINI, *La transazione fiscale*, 1193 e ss.. Sul profilo si veda però in senso contrario G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, cit., 1069 e 1070. Dove l'A., in termini diametralmente opposti, sottolinea come il prestare soccorso finanziario ad una impresa in crisi sia in realtà sguarnito di tutela costituzionale sicché, quandanche si dovesse accogliere la nient'affatto necessitata conclusione per la quale all'Amministrazione spetterebbe ponderazione di sorta, cionondimeno questa dovrebbe esulare dalle valutazioni dell'Amministrazione.

³⁷³ In questo senso, peraltro, si è espressa più volte anche l'Amministrazione finanziaria.

Più nel dettaglio, al punto 4. della già citata circolare n. 40/E del 2008, l'Amministrazione ha affermato che l'art. 182ter della legge fallimentare (vecchia formulazione) dovesse essere inteso quale norma a carattere eccezionale, ponentesi in chiave derogatoria rispetto al principio di indisponibilità del credito tributario. Deroga, invero giustificata dalla *voluntas* legislativa di voler privilegiare la composizione concordata dalla crisi evitando, per quanto possibile, il dissesto irreversibile dell'imprenditore commerciale. Tale impostazione, tra l'altro, è stata riconfermata anche nella successiva circolare n. 3/E del 2009. Per l'analisi dottrinale che si è avuta sui citati documenti di prassi e, soprattutto, per la loro lettura quale controprova del finale superamento del principio di indisponibilità si v.: E. GRASSI, *Transazione e indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Il Fisco*, 2010, 42 e ss.; V. ZANICHELLI, *La transazione fiscale*, in *Dir. Fall.*, 2012, 143 e ss.; S. GOLINO, *La transazione fiscale e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Il Fisco*, 2007, 6701 e ss.; A. LA MALFA, *Rapporti tra la transazione e il concordato preventivo*, in *Corr. Trib.*, 2009, 706 e ss., il quale dal documento di prassi trae due distinte conclusioni: in primo luogo, la circostanza che il principio di indisponibilità sia stato relegato a principio "immanente" ma non costituzionale del sistema, avrebbe consentito di non porre alcun limite o vincolo a che la legge ordinaria potesse prevedere i casi ed i presupposti in cui sarebbe stato possibile estinguere l'obbligazione tributaria pagando il debito in misura inferiore al dovuto. In secondo luogo, la definitiva consacrazione del differente modo di atteggiarsi della supremazia dello Stato nell'ambito della riscossione, all'interno della quale non sarebbe stato consentito riconoscere al debito d'imposta alcun elemento di specialità rispetto alle comuni obbligazioni.

*che, sebbene decurtato sotto il profilo quantitativo ed eventualmente dilazionato sotto il profilo temporale, è destinato ad essere concretamente incassato*³⁷⁴.

Sicché, in linea di principio, la legittimità costituzionale rispetto all'art. 53 Cost., si sarebbe dovuta rintracciare sotto un duplice profilo: in primo luogo, nella circostanza che la transazione apparisse essere uno strumento in grado di bilanciare l'esigenza di attuare il prelievo in base agli indici di riparto fissati, con l'obiettivo di rendere rapido ed effettivo lo stesso, evitando il fallimento del debitore. In secondo luogo, quale strumento che consentisse, nell'ambito della generale valutazione della proposta transattiva, la ponderazione degli altri interessi pubblici ad essa proposta sottesi³⁷⁵.

³⁷⁴ L. TOSI, *La transazione fiscale: profili sostanziali*, in G. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, 651. Nell'impostazione dell'A., il quale invero parrebbe muovere da una non coincidenza dei piani tra funzione amministrativa svolta e principio di indisponibilità, la sostituzione del criterio rigido in luogo in un criterio non predeterminato ma, per così dire, funzionalisticamente orientato nel fine avrebbe anche consentito di risolvere il problema circa l'assenza di indicazioni rigide in ordine agli aspetti quantitativi della transazione fiscale, posto che questi si sarebbero dovuti ricavare di volta in volta, a seconda dei casi concreti, dalla effettiva disponibilità economica dell'imprenditore in crisi.

³⁷⁵ F. NICOLETTI, *La natura "opzionale" della transazione fiscale e il necessario soddisfacimento dell'Iva nel concordato preventivo*, in *Il Fisco*, 2012, 1289 e ss.. In termini simili, si v. anche: I. MANZON, G. VANZ, *Il diritto tributario profili teorici e sistematici*, Torino, 2008, 222 e ss., dove la legittimità costituzionale della norma viene rintracciata oltre che nell'art. 97 Cost., anche nell'art. 35 Cost., ossia nell'esigenza di salvaguardare la posizione delle parti più deboli nei rapporti con l'azienda, che verrebbero penalizzate dalla cessazione dell'attività imprenditoriale. In questo senso, sembrerebbe quasi che la disciplina dovesse assumere un valore assistenzialistico o, per meglio dire, quale espressione dell'uso della leva fiscale (sebbene in via indiretta) per tutelare interessi ultranei rispetto a quello fiscale. Tale conclusione, peraltro, sarebbe stata anche in qualche misura confermata dalla relazione di accompagnamento del decreto. Difatti, nel ricordare le ragioni che hanno portato alla riforma organica delle procedure concorsuali e, quindi, all'inserimento all'interno di queste dell'istituto di cui all'art. 182^{ter} l.f., si diceva espressamente che la riforma sarebbe stata mossa da "*finalità ispirate ad una maggiore sensibilità verso la conservazione delle componenti positive dell'impresa (beni produttivi e livelli occupazionali...*" cui poi si aggiungeva la necessità di tenere in più ampia considerazione, in ragione della differente realtà economico sociale, i generali interessi sociali, dovendosi quindi privilegiare il ricorso alla via del risanamento e del superamento della crisi aziendale, piuttosto che quella del fallimento. In un simile contesto, la relazione si premurava anche di sottolineare come la nuova tendenza fosse del resto coerente con l'evoluzione che le procedure concorsuali hanno subito a livello europeo, sempre più volte alla conservazione dei mezzi organizzativi dell'impresa assicurandone, ove possibile, la sopravvivenza. Sicché, con il decreto il legislatore avrebbe, pertanto, inteso allinearsi agli altri Stati membri introducendo: "*una nuova disciplina concorsuale per la regolamentazione dell'insolvenza che semplifichi le procedure attualmente esistenti e sopperisca in modo agile e spedito alla conservazione dell'impresa e tutela dei creditori*". A conclusioni analoghe, sebbene muovendo da posizioni antitetiche rispetto agli autori sopra citati, giunge anche M. VERSIGLIONI, *Transazione fiscale e principio generale di "indisponibilità rovesciata*, in *Dir. Proc. Trib.*, 2015, 67 e ss..

Secondo altra parte della dottrina³⁷⁶, al contrario, il tema circa la conciliabilità di una disposizione come quella della transazione fiscale ed i principi costituzionali, si sarebbe dovuto impostare in termini assai differenti.

Più nel dettaglio, i termini del discorso si sarebbero dovuti ricondurre non già (*rectius* non solo) ad un bilanciamento di norme costituzionali, bensì ad un bilanciamento tra principi del diritto tributario, da un lato, e principi del concorso, primo fra tutti quello della *par condicio creditorum*³⁷⁷, dall'altro.

Nel caso della transazione fiscale si sarebbe, dunque, avuto un primeggiare proprio di detti principi (quelli fallimentari), sicché in siffatta ottica l'espressa previsione di una disciplina *ad hoc* come quella sulla transazione avrebbe rappresentato l'intenzione del legislatore di collocare l'Amministrazione, sebbene in un'ottica di complessiva assimilazione delle ragioni di questa a quelle degli altri creditori, in una posizione primaria ed in qualche misura differenziata in ragione dell'interesse pubblico da essa tutelato³⁷⁸.

Così, per giustificare il pagamento ridotto dei crediti dell'Amministrazione, si sarebbe dovuto valorizzare il carattere endoconcorsuale dell'istituto, nel senso di porre l'attenzione sulla sua inclusione all'interno della procedura concorsuale, dal quale doveva, per forza di cose, mutuare le regole applicative.

In questo senso, a ragione si è sostenuto come la natura tributaria dei relativi crediti non potesse certo considerarsi quale sorta di scudo all'applicazione delle regole concorsuali, tale per cui anche il creditore fiscale, al pari degli altri

³⁷⁶ Tra gli altri, si v.: F. RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, 825 e ss.; M. T. MOSCATELLI, *Crisi d'impresa e debito tributario: riflessioni sulla transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2008, 1317 e ss..

³⁷⁷ In estrema sintesi, vi è sempre stata unanimità di vedute in ordine alla ricostruzione di siffatto principio quale regola centrale del diritto fallimentare, espressione del diritto di uguaglianza e tendente a garantire, a fronte dell'incapienza del debitore, la parità di trattamento tra tutti i creditori, salve le legittime cause di prelazione. Nonostante tale ruolo centrale, vi è del pari sempre stata unanimità di vedute circa l'assenza del carattere di assolutezza fra gli attributi di quest'ultimo. Detto altrimenti, giusta il fondamento positivo nel principio di eguaglianza, si sono sempre ritenute giustificate disparità di trattamento in virtù della sussistenza di ragioni apprezzabili, in attuazione dei valori costituzionali. Cfr. N. ABRIANI, A. M. LEOZAPPA, *Sul principio della par condicio creditorum nelle procedure concorsuali*, in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, 50 e ss..

³⁷⁸ Tale posizione differenziata sarebbe stata data, per l'appunto, dall'applicazione delle norme sulla transazione fiscale e, più nel particolare, dalla previsione per la quale al Fisco non sarebbe potuto essere riconosciuto un trattamento peggiore rispetto agli altri creditori aventi pari rango nonché, in caso di suddivisione per classi del piano concordatari, un trattamento meno favorevole della classe cui fosse riconosciuto il trattamento, fra tutti, più favorevole.

creditori, doveva partecipare alle perdite ricollegabili all'incapienza del proprio debitore³⁷⁹.

Seguendo questa impostazione, nel fenomeno transattivo l'Amministrazione finanziaria non avrebbe rinunciato ad una propria pretesa, ma avrebbe semplicemente preso atto della incapacienza del debitore, a fronte della quale avrebbe acconsentito ad un pagamento ridotto che, diversamente, le sarebbe comunque stato imposto in ragione dell'applicazione di procedure concorsuali ben più gravose.

Per quanto l'intuizione fosse senz'altro corretta, i termini del discorso si complicavano non poco per via della mancanza della premessa maggiore del ragionamento.

Ed infatti, se il tutto viene ricondotto ad un temperamento tra i principi del diritto tributario e quelli del diritto fallimentare ma, allo stesso tempo, non si interpreta la norma sulla transazione quale frutto di una deroga legislativa al principio di indisponibilità³⁸⁰, si dovrebbe sostenere (come infatti si sosteneva) che i generali principi di diritto tributario e, in particolare, di quelli il cui fondamento viene rinvenuto in Costituzione, avrebbero potuto essere derogati da principi di altro ordinamento, in particolare quello fallimentare, per di più secondo regole e schemi non definiti, senza però che gli stessi principi – quelli del diritto tributario – potessero essere derogati da altri e più generali principi dell'ordinamento di appartenenza con l'emersione di un'evidente aporia argomentativa di fondo.

Tale aporia, veniva quindi giustificata alla luce delle difficoltà di coniugare il “mondo ideale” (il quale avrebbe voluto un principio di indisponibilità “forte”,

³⁷⁹ Conclusione, detta ultima, peraltro ulteriormente rafforzata dalla circostanza che, nel caso di intervenuto fallimento del debitore, non si sia mai realisticamente dubitato che anche le pretese erariali dovessero subire un pagamento falcidiato in applicazione delle regole di quest'ultimo.

³⁸⁰ Problema, quello dell'assenza della premessa maggiore, peraltro più che giustificato nell'impostazione della MOSCATELLI per essere, ella stessa, ascrivibile alla corrente degli “indisponibilisti” dove, sia pur con i contemperamenti dovuti alla necessità di distinguere la fase di accertamento con quella di riscossione, *an* e *quantum* del tributo rimangono intangibili tanto dall'Amministrazione quanto dal legislatore.

espressione di giustizia tributaria), con quello della realtà, dato dalla incapacienza del debitore – contribuente³⁸¹.

Ed è proprio in siffatto contesto, che allora risultano comprensibili le impostazioni eminentemente pragmatiche per le quali, in definitiva, a fronte di un fatto materiale quale è l'incapienza di un patrimonio, avrebbe avuto ben poco senso il richiamo a principi che avrebbero dovuto essere, per forza di cose, comunque disattesi³⁸².

Se questo è stato il piano della discussione a fronte del vecchio testo dell'art. 182^{ter} l.f., ben diverso sembrerebbe dover essere il discorso una volta che si approcci al testo novellato.

Difatti, si è dell'opinione che ad esito della novella apportata con la Legge di Bilancio 2017³⁸³, sia scomparso dalla logica applicativa dell'istituto qualsivoglia profilo di disposizione propriamente inteso.

Per giustificare debitamente l'affermazione, la quale risulta peraltro parzialmente divergente rispetto ai risultati cui recentemente è pervenuta autorevole dottrina³⁸⁴, appare indispensabile muovere dal dato normativo.

Già si è detto che con la legge di bilancio 2017 il legislatore è intervenuto pesantemente sull'architettura generale della disposizione *de qua*.

Più nel dettaglio, tra le modifiche catalogate a suo tempo³⁸⁵, vi è anche l'introduzione, in seno allo stesso 182^{ter} l.f., della condizione per la quale il trattamento riconosciuto al credito erariale debba, sempre e comunque, prevedere una soddisfazione in misura non inferiore rispetto a quella realizzabile, in relazione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione.

³⁸¹ Le parole sono di M. CARDILLO, *La transazione fiscale problemi e possibili soluzioni*, cit., 1159, dove l'A. soggiungeva che, le problematiche relative alla transazione fiscale fossero in definitiva "ascrivibili al fatto che tale istituto trae le proprie origini sia dal diritto fallimentare sia dal diritto tributario". Convincimento, d'ipoi, peraltro, confermato nel successivo studio avente ad oggetto il tema che ci occupa, in cui l'Autore giustifica la singolarità dell'istituto alla luce della circostanza che "le sorti del rapporto giuridico sono gestite all'interno di un rapporto trilaterale. Non conta, difatti, solo la volontà del Fisco o quella del contribuente, ma assume uno spiccato rilievo anche quello della totalità dei crediti grazie allo strumento del *cram down*". M. CARDILLO, *La transazione fiscale*, cit., 138.

³⁸² M. T. MOSCATELLI, *Crisi dell'impresa e debito tributario: riflessioni sulla transazione fiscale*, cit., 1324.

³⁸³ Sulla quale si v. *retro* Cap. I, par. 2.

³⁸⁴ Cfr. M. ALLENA, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, cit., 207 e ss..

³⁸⁵ Cfr. *retro* Cap. I, par. 3.

Ciò, avuto riguardo al valore di mercato dei beni o dei diritti sui quali insiste la causa di prelazione.

Come è anche stato rilevato³⁸⁶, il menzionato inciso è pressoché³⁸⁷ speculare alla previsione di cui all'art. 160, co. 2, l.f.³⁸⁸, concernente la domanda di concordato preventivo e comportante la necessità di riconoscere ai creditori privilegiati un trattamento più favorevole o, comunque, almeno pari a quello dagli stessi prospetticamente realizzabile in caso di eventuale fallimento.

Tanto premesso, la modifica rende necessitate due ordini di considerazioni.

La prima è dal carattere generale, relativa alla natura di siffatta condizione. Il che, detto altrimenti, significa interrogarsi circa il senso che parrebbe lecito attribuire alla riproposizione di una previsione il cui contenuto normativo sarebbe stato già *ex ante* applicabile in quanto incorporato nell'art. 160 l.f..

La seconda è maggiormente specifica, relativa al suo concreto ambito di applicazione.

Per quanto ragioni di logica imporrebbero di aver risolto prioritariamente la questione a carattere generale per poi affrontare quella a carattere specifico, in realtà le precisazioni relative a quest'ultima assumono un'importanza fondamentale per il discorso che si vuole qui condurre, ragione per cui le ordinarie modalità di trattazione verranno invertite, così rinviando la trattazione della prima questione al termine della seconda.

Formulata quindi la suddetta riserva, la seconda questione appare in realtà suddivisibile in due sottoquestioni, entrambe collegate all'interpretazione del dato normativo.

In primo luogo, è necessario indagare se la precisazione in ordine al grado di soddisfacimento minimo del credito sia applicabile alla generalità dei crediti erariali, ovvero solo a quelli muniti di debita prelazione.

³⁸⁶ E. STASI, *La transazione fiscale e contributiva nel risanamento imprenditoriale*, in *Il Fall.*, 2017, 1101 e ss..

³⁸⁷ L'unico profilo di diversità fra i citati incisi lo si rinviene solo nella circostanza che, nell'art. 182ter l.f., al contrario di quanto previsto nei menzionati artt. 124 e 160, il rispetto della condizione viene richiesto anche per le mere dilazioni. Sul valore di tale specificazione e, in particolare, sulla sua lettura quale definitiva codificazione della tesi del c.d. declassamento obbligatorio si v.: M. SPADARO, *Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182 ter l.fall.*, cit., 14 e ss..

³⁸⁸ Il quale, a sua volta, come noto, altri non è che la trasposizione, in sede di concordato preventivo, di quanto previsto dall'art. 124 l.f. per il concordato fallimentare.

Il dubbio, difatti, sorge spontaneo laddove il primo periodo del primo comma citato, nel momento in cui individua i crediti per così dire transigibili³⁸⁹ ed ai quali ricollega la condizione della “*soddisfazione in misura non inferiore...*”, parla solo di “*tributi e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali, nonché dei contributi amministrati dagli enti ...*”, senza quindi specificare se questi debbano essere assistiti da privilegio o meno.

Sulla base di tale ambiguità, si potrebbe essere effettivamente portati a ritenere che la condizione del grado di soddisfacimento minimo debba trovare un’applicazione generalizzata a qualunque tipologia di credito erariale, sia esso privilegiato che chirografario.

Purtuttavia, ad una lettura più attenta e che sia improntata al carattere della sistematicità, ci si avvede dell’erroneità di una simile affermazione.

Ed infatti, la condizione di minimo soddisfacimento deve essere messa in relazione con ciò che ne forma l’oggetto, ossia i “*beni o diritti sui quali sussiste la prelazione*”. Per ciò che, la suddetta condizione non può in nessun caso applicarsi ad un credito, quale quello chirografario, che per sua stessa natura risulta carente di garanzia alcuna³⁹⁰.

Risolta positivamente la questione di cui sopra la quale comunque, come si avrà modo di vedere, perde di interesse alla luce dell’analisi delle garanzie riconosciute all’Erario, è ora possibile affrontare la seconda sottoquestione.

Sotto questo punto di vista, è necessario interrogarsi se la previsione, nel suo riferirsi come visto al credito munito di privilegio, intenda attrarre nella sua portata applicativa il solo credito munito di privilegio speciale, ovvero anche quello munito di privilegio generale.

Ed invero, la rilevanza della distinzione non è meramente formalistica o dogmatica, atteso che da ciò dipende, in buona sostanza e come si vedrà meglio,

³⁸⁹ E’ evidente che l’espressione è usata in senso atecnico avendo già risolto il profilo relativo alla natura dell’istituto e, quindi, alla portata meramente endoprocedimentale di questo. Cfr. *retro* Cap. I, par. 5.

³⁹⁰ In questo senso, peraltro, si è espressa dottrina assolutamente maggioritaria. Fra gli altri, si v.: E. STASI, *ult. op. cit.*, 1104 e ss.; M. SPADARO, *Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182 ter l. fall., cit.*, 7 e ss.; G. ANDREANI, A. TUBELLI, *Trattamento “speciale” per i crediti tributari nel concordato preventivo, cit.*, 432; C. ATTARDI, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale, cit.*, 1 e ss.; F. PAPARELLA, *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all’art. 182-ter L.F.: della transazione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva, cit.*, 317 e ss..

la possibilità di riconoscere o meno un effettivo contenuto dispositivo in seno all'istituto oggetto di attenzione.

Procedendo con ordine, la questione del raggio di applicazione dell'inciso riportato non è nuova, soprattutto alla dottrina fallimentaristica, sebbene in questo caso si presenti secondo tratti del tutto peculiari o, per meglio dire, rovesciati.

Difatti, fin dal decreto correttivo alla riforma fallimentare del 2007³⁹¹, giusta la già evidenziata coincidenza tra l'inciso riportato e quello presente nell'art. 160 l.f., invero a sua volta fotocopia, per quel che qui rileva, della previsione di cui all'art. 124 l.f. disciplinante il concordato fallimentare, la dottrina fallimentaristica si è interpretata sul significato da attribuire all'espressione in parola.

Maggiormente nel dettaglio, un'interpretazione meramente letterale della disposizione avrebbe comportato la necessità di ricomprendere nel suo perimetro applicativo i soli privilegi speciali e non anche quelli generali.

Ed infatti, il collegamento tra il ricavabile in caso di liquidazione ed il valore del bene o diritto sul quale insiste la causa di prelazione, sarebbe stato difficilmente configurabile nel caso in cui, come accade nei privilegi generali, la prelazione non insiste su un singolo bene, ma sull'intero patrimonio del debitore³⁹².

Sono dipoi noti gli sforzi profusi dalla più autorevole dottrina la quale, attraverso un'interpretazione teleologicamente orientata dell'intera riforma fallimentare, è giunta a conclusioni opposte rispetto a quelle prospettabili alla luce del mero dato normativo.

Più nel dettaglio, i capisaldi di una tale interpretazione sono riconducibili ad un triplice schema di fondo.

³⁹¹ Come noto attuato dal D. Lgs. n. 169/2007, invero resosi necessario in virtù della mancata previsione, in seno alla riforma fallimentare, della falcidiabilità di alcuno dei creditori che fossero muniti di privilegio, fosse questo speciale o generale, nel caso di concordato preventivo. Al contrario invece di quanto previsto per il concordato fallimentare di cui all'art. 124 l.f. all'interno del quale, sin dalla sua introduzione, è sempre stata ammessa la possibilità di un pagamento falcidiato dei creditori prelatizi.

³⁹² Cfr. S. AMBROSINI, *Il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in G. COTTINO (diretto da), *Trattato di diritto commerciale*, XI, Padova, 2008, 55 e ss..

In primo luogo, la valorizzazione³⁹³ della relazione illustrativa del citato decreto correttivo, nella misura in cui la stessa si premura di precisare che “*il debitore ha la possibilità di offrire un pagamento in percentuale non solo ai crediti muniti di un privilegio speciale, nella parte in cui il credito sia incapiente, ma anche a quelli muniti di privilegio generale, sempre nella misura in cui tale credito non risulti capiente*”.

In secondo luogo, argomenti di carattere sistematico e, in particolare, facenti leva sulla rilevazione della conseguenza per la quale, così argomentando, la via concordataria sarebbe risultata *de facto* non percorribile nella pressoché totalità delle ipotesi, giusta la circostanza che il ceto creditorio privilegiato gode, nell'assoluta maggioranza dei casi, di un privilegio generale³⁹⁴.

In terzo luogo, la valorizzazione della *ratio* dell'istituto di cui all'art. 160 l.f. e dell'intero impianto normativo sottostante, in virtù della quale i crediti muniti di prelazione non potrebbero comunque pretendere un trattamento migliore rispetto a quello ottenibile *in executivis*, sicché non sarebbe negabile l'inclusione nelle ipotesi di cui al secondo comma citato anche del privilegio generale, quelle volte in cui il realizzabile sia destinato a soddisfare crediti di rango posteriore ovvero nel caso in cui l'attivo non sussista affatto³⁹⁵.

Se questo è (stato) il piano della discussione in riferimento all'inciso sul versante fallimentare, nel caso della transazione fiscale i termini del discorso si presentano rovesciati.

Ed infatti, ad una lettura piana dell'inciso contenuto nell'art. 182^{ter}, primo comma, l.f. si potrebbe essere indotti a ritenere che la condizione ivi prevista sia riferibile solo a quei casi in cui il credito erariale sia assistito da privilegio speciale e non anche ai casi in cui il credito sia assistito da un privilegio generale.

³⁹³ Cfr. M. GRIFFEY, *La disciplina del concordato preventivo e le soluzioni della giurisprudenza*, S. AMBROSINI (a cura di), *Le nuove procedure concorsuali*, Bologna, 2008, 531 e ss..

³⁹⁴ E invero, la notazione era ulteriormente implementata da una lettura sistematica con la norma sulla transazione fiscale nel suo testo originario, in quanto ante correttivo sarebbe stata l'unica ipotesi in cui *expressis verbis* era possibile procedere al pagamento falcidiato di un creditore falcidiato. Cfr. S. BONFATTI – P. F. CENSONI, *Le disposizioni correttive ed integrative della riforma della legge fallimentare*, Padova, 2008, 77 e ss.; L. MANDRIOLI, *Il piano di ristrutturazione nel concordato preventivo (la ricostruzione giuridico – aziendalistica)*, in M. FERRERO (a cura di), *La legge fallimentare. D.Lgs. 12.9.2007, n. 169. Disposizioni integrative e correttive, Commentario teorico – pratico*, Padova, 2008, 293 e ss..

³⁹⁵ Cfr. S. AMBROSINI, *ult. op. cit.*, 56.

Per ciò che, solo nel primo caso e non anche nel secondo, per il tramite della via “transattiva” all’Amministrazione dovrebbe sempre essere riconosciuto un grado di soddisfacimento almeno pari a quello conseguibile in caso di fallimento.

Purtuttavia, una simile interpretazione, per quanto aderente al dato letterale, non terrebbe minimamente conto ed, anzi, si porrebbe in aperto contrasto, con l’elaborazione dottrinale avutasi sul medesimo inciso per come sopra riportata.

Ed infatti, la prassi amministrativa³⁹⁶, valorizzando la pressoché identità della formulazione utilizzata nell’art. 182^{ter} l.f., da un lato, e negli artt. 124 e 160 l.f., dall’altro, si sono orientate nel senso di ritenere l’inciso applicabile a qualunque tipo di privilegio che assista il credito erariale, sia esso generale che speciale.

La notazione non è di poco momento, perché una volta che la si metta a sistema con la modifica normativa dei privilegi avutasi nel 2011³⁹⁷ la quale, come noto, ha esteso il privilegio generale ex art. 2752 alla pressoché totalità dei crediti erariali *latu sensu* intesi³⁹⁸, ci si avvede di due circostanze.

In primo luogo, l’irrilevanza della prima sottoquestione affrontata, posta la garanzia riconosciuta in via generale ai crediti erariali³⁹⁹.

In secondo luogo, la necessità che attraverso la via “transattiva” all’Erario debba sempre essere riconosciuto un trattamento comunque migliorativo rispetto all’ipotesi fallimentare⁴⁰⁰.

Due sono le argomentazioni a supporto di tale affermazione.

In primo luogo, la circostanza che la legge ricollega il criterio di valutazione in rapporto al privilegio, al “*valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui*

³⁹⁶ Cfr. Circolare n. 16/E del 2018, punto 5.1.1. *Contra* G. ANDREANI – A. TUBELLI, *Trattamento “speciale” per i crediti tributari nel concordato preventivo*, cit., 432.

³⁹⁷ C.d. manovra 2011, D. L. n. 98/2011, convertito, con modificazioni, nella L. n. 111/2011.

³⁹⁸ Il primo comma dell’art. 2752 attualmente vigente difatti recita: “*hanno privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato per le imposte e le sanzioni dovute secondo le norme in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche, imposta sul reddito delle persone giuridiche, imposta sul reddito delle società, imposta regionale sulle attività produttive e imposta locale sui redditi*”.

³⁹⁹ Si ricorda, difatti, che il codice civile agli artt. 2772 e ss., riconosce privilegi speciali ai crediti dovuti a titolo: di tutti gli altri tributi indiretti; per la concessione di acque pubbliche; per i contributi

⁴⁰⁰ Cfr. Circ. n. 16/E del 2018, punto 5.1.2.

quali sussiste la causa di prelazione”, il che dunque rende rilevante la mera stima di mercato senza che su questa possa incidere l’effettivo valore di realizzo⁴⁰¹.

In secondo luogo, la rilevazione delle ulteriori condizioni di trattamento, migliorative rispetto alla generalità del ceto creditorio, previste per i crediti privilegiati⁴⁰² e per i crediti chirografari che siano tali per degradazione⁴⁰³.

Ciò rilevato, si è dunque pronti per affrontare la questione di carattere generale, che si era lasciata in sospeso.

Come anticipato, parrebbe lecito interrogarsi circa la natura della condizione introdotta nel primo comma dell’art. 182^{ter} l.f..

Ed infatti, nella misura in cui questa dovesse essere considerata alla stregua di una mera condizione di ammissibilità della proposta, l’indicazione assumerebbe il carattere della tautologia, posto che già l’art. 160, co. 2, disciplinante per l’appunto le condizioni di ammissibilità della domanda concordataria, già prevedeva lo stesso inciso, per ciò che la condizione in essa formulata risultava pienamente applicabile alla transazione fiscale già *ante* riforma.

Carattere tautologico, peraltro, rafforzato alla luce anche della natura endoprocedimentale⁴⁰⁴ da riconoscersi all’art. 182^{ter} l.f., posto che la proposta concordataria è e resta una, le cui condizioni di ammissibilità sono disciplinate dall’art. 160 l.f. ed in tale logica il trattamento dei crediti tributari e contributivi assume il carattere dell’eventualità ed accessorietà.

Ciò rilevato, posto che è compito dell’interprete quello di attribuire alle disposizioni un senso che le renda logiche e coerenti rispetto al sistema, l’indicazione del grado di soddisfacimento minimo in seno all’art. 182^{ter} l.f. deve evidentemente assumere altro e diverso significato.

⁴⁰¹ C’è però anche chi, autorevolmente, ha rilevato che tale circostanza sarebbe controbilanciata dalla concomitante irrilevanza, dato il testo normativo, della valutazione prognostica in ordine all’esperibilità di eventuali azioni revocatorie e di responsabilità che potrebbero aumentare l’attivo in sede fallimentare. Cfr. C. ATTARDI, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, cit., 4448.

⁴⁰² Ed infatti, il primo comma dell’art. 182 ^{ter} l.f. prevede altresì che la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie offerte al credito erariale prelatizio non possano essere inferiori o meno vantaggiosi rispetto a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica e interessi economici omogenei.

⁴⁰³ Ci si riferisce all’inciso contenuto nell’ultimo periodo del primo comma dell’art. 182^{ter} l.f., richiedente la formazione di apposita classe ove inserire i crediti che siano chirografari per degradazione.

⁴⁰⁴ Sulla quale si v. *retro* Cap. I, par. 5.

Se si pone mente alle problematiche cui aveva dato luogo il vecchio testo, non si ha dunque difficoltà nel comprendere che la riproposizione dell'inciso ha a che fare non già e non tanto con l'ammissibilità della domanda⁴⁰⁵, quanto e piuttosto con la tipologia della funzione, si vedrà poi se vincolata o discrezionale, esercitata dall'Amministrazione in sede di valutazione della proposta.

Difatti, l'aver introdotto la ridetta condizione e, quindi, l'aver imposto quello che è stato definito un "vincolo di convenienza economica"⁴⁰⁶ direttamente in seno all'art. 182ter l.f., parrebbe suonare quale decisa volontà legislativa di veicolare la manifestazione del voto positivo da parte del Fisco, attraverso la predeterminazione delle condizioni in cui ciò è possibile.

Detto altrimenti, l'inserimento di tale vincolo direttamente nel testo dell'art. 182ter l.f. sembrerebbe aver mutato la natura dell'inciso, da condizione di ammissibilità, a parametro limitativo degli apprezzamenti formulabili dall'Amministrazione in sede di valutazione dell'offerta presentata.

Ma se così è, considerando il discorso sino a qui condotto nel suo insieme, allora parrebbe lecito nutrire più di un dubbio sul carattere effettivamente dispositivo dell'istituto in questione.

Ed infatti, se si richiama alla mente quanto già precisato in ordine alle caratteristiche che deve avere un atto per potersi definire "di disposizione" nel senso tecnico della parola⁴⁰⁷, ci si avvede della circostanza che questi non sembrerebbero ricorrere nel caso in esame.

Maggiormente nel dettaglio, per citare le parole di un autorevole studioso⁴⁰⁸, "*rinunciare a ciò che mai si incasserà è una pseudo rinuncia*" ed ancora, "*Rinunciare o disporre significa ridurre l'entità dell'incassabile*".

Il che non parrebbe verificarsi nel caso in esame, posto che per il tramite dell'istituto viene garantito un risultato più soddisfacente e proficuo per le casse erariali rispetto alla procedura esecutiva.

⁴⁰⁵ Si v. però *contra* C. ATTARDI, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e tutela giurisdizionale*, cit., 4448, per il quale il periodo in questione riguarderebbe "*le condizioni di ammissibilità della proposta, con riferimento alla consistenza dell'offerta rispetto alle altre posizioni creditorie*".

⁴⁰⁶ Cfr. C. ATTARDI, *ult. op. cit.*, 4448.

⁴⁰⁷ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. I, par. 2.

⁴⁰⁸ Le parole citate sono di G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, cit., 1066.

Ed allora, tornano ad assumere piena rilevanza gli insegnamenti di quella autorevole dottrina la quale, nel vigore della previgente transazione suoi ruoli, aveva inquadrato il tutto come “*quella tessera del mosaico costruito in modo da tener conto di peculiari aspetti dei casi concreti...*”, così attribuendo all’ “*Agenzia delle Entrate un potere che – in quanto esercitato in conformità ai suoi presupposti sostanziali – non può trascinare in atti dispositivi della obbligazione d’imposta*”⁴⁰⁹.

Detto altrimenti, si è dell’idea che, se già con le precedenti modifiche normative i profili di effettiva disponibilità della pretesa si fossero sensibilmente attenuati, se non addirittura già scomparsi⁴¹⁰, rispetto alla formulazione originale⁴¹¹, con la novella intervenuta per effetto della Legge di bilancio 2017 non residui più spazio alcuno per individuare un atto, nella logica dell’art. 182^{ter} l.f., dal contenuto *strictu sensu* dispositivo.

Di converso, dunque, perderebbe di senso il richiamo al principio di indisponibilità, rientrando l’intera vicenda nei limiti da questo stabiliti⁴¹².

⁴⁰⁹ G. FALSITTA, *ult. op. cit.*, 1067.

⁴¹⁰ Difatti, già prima dell’introduzione della Legge di Bilancio del 2017 acuta dottrina aveva rilevato, invero valorizzando la condizione di ammissibilità di cui all’art. 160, co. 2, l.f., come i profili di incompatibilità dell’istituto *de quo* con il principio di indisponibilità fossero in realtà del tutto scomparsi. Cfr. A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., spec. 351.

⁴¹¹ Ed infatti, non può essere sottaciuto come, nel momento in cui venivano formulati i principali dubbi in ordine alla legittimità costituzionale della transazione fiscale ex art. 182^{ter} l.f., il tessuto normativo sottostante era assai diverso. Più nel dettaglio, quando scriveva il FALSITTA, si assisteva al paradosso, in parte già evidenziato, per il quale nel concordato preventivo solo i crediti erariali privilegiati erano suscettibili di falceia e non anche i creditori privilegiati di altra natura. Per ciò che, in siffatto contesto si, aveva ben ragione l’A. ad affermare un’evidente lesione della funzione di riparto svolta dall’imposta, declinantesi in “*una distruzione di risorse pubbliche, di natura fiscale, per “aiutare” l’imprenditore a non scomparire*”. Cfr. G. FALSITTA, *ult. op. cit.*, spec. 1069.

⁴¹² Ed invero, è qui doveroso rilevare come tali conclusioni si pongano in contrasto con gli studi cui è pervenuta autorevole dottrina la quale, muovendo dalla ricostruzione della norma di cui all’art. 182^{ter} l.f. quale controprova del superamento della rigida concezione del principio di indisponibilità, ritiene effettivamente sussistente un profilo dispositivo, attuato non già a livello legislativo ma dalla stessa Amministrazione, in seno all’istituto oggetto di attenzione. In un simile contesto, non si giunge a negare la sussistenza del principio di indisponibilità, alla cui dimostrazione al contrario l’illustre A. profonde ampi sforzi, quanto e piuttosto la natura assoluta del vincolo suddetto, finendo così per ipotizzare la sussistenza di una c.d. disponibilità limitata. In quest’ottica, dunque, la norma sul trattamento dei crediti tributari e contributivi, rappresenterebbe l’attribuzione da parte del legislatore di un concreto potere di disposizione del credito all’Amministrazione fiscale, potere che dovrà essere esercitato contemperando l’interesse erariale con i principi di efficienza e buon andamento di cui all’art 97 Cost.. Cfr. M. ALLENA, *La transazione fiscale nell’ordinamento tributario*, Milano, 2017, 190 e ss..

Ma, anche nella misura in cui si dovesse ritenere la premessa maggiore del ragionamento da cui si è partiti, e quindi si volesse attribuire all'inciso ed al grado di soddisfacimento minimo un grado di importanza minore rispetto a quella qui individuata, sarebbe comunque alquanto arduo parlare oggi di conflitto con il principio di indisponibilità.

Ed infatti, pure in una simile eventualità, allorquando si decida di muovere dall'opzione concettuale di fondo qui adottata, quello che (in ipotesi) configurerebbe un eventuale atto dispositivo del credito, in realtà sarebbe situato al livello superiore⁴¹³, nel senso di essere esercitato dal legislatore direttamente con normativa primaria.

Di guisa che, la stessa (normativa) altro non rappresenterebbe che il frutto di un bilanciamento costituzionale tra la funzione di riparto, assolta dall'imposta e l'efficienza dell'agire amministrativo di cui all'art. 97 Cost.. Bilanciamento, detto ultimo, giusta la fonte normativa da cui promana e giusta l'indicazione del criterio cui l'Amministrazione deve attenersi, in alcun modo rimesso alle valutazioni di questa, bensì già operato a livello legislativo.

Peraltro, il risultato cui si è pervenuti, vale tanto che si approcci la procedura di concordato preventivo, quanto gli accordi di ristrutturazione dei debiti sebbene, in siffatto ultimo caso, i termini del discorso si presentino leggermente più complicati.

Ed infatti, volendo riassumere ai minimi termini il perno del ragionamento, l'assenza di un conflitto con il principio di indisponibilità è argomentato, in ultima analisi, sulla secca alternativa di fondo, invero finanche positivizzata⁴¹⁴, tra la via concordataria implicante il rispetto delle condizioni viste sino ad ora, e quella fallimentare.

⁴¹³ Cfr. G. FRANSONI, *Discorso intorno al diritto tributario*, Pisa, 2017, 135 e ss., il quale rileva acutamente, dopo aver effettuato la tradizionale distinzione fra potere impositivo e singolo credito tributario, come: *“Per quanto riguarda, invece, i crediti, si deve precisare che né l'ente esponenziale della collettività, né gli uffici preposti alla loro amministrazione sono affettivamente titolari dei crediti medesimi in quanto essi svolgono un'attività meramente strumentale all'attuazione delle norme tributarie e, quindi, all'acquisizione delle risorse economiche. Se si tiene presente questo aspetto è evidente che l'assenza di titolarità nel senso anzidetto implica che gli uffici possono disporre dei crediti tributari solo nei limiti in ciò sia loro consentito dalle norme che presiedono all'esercizio delle funzioni agli stessi attribuite”*.

⁴¹⁴ Ed emergente dal combinato disposto degli artt. 137 e 186 l.f..

In una simile logica, ciò che dà concretezza al ragionamento sono le regole cardine della procedura concorsuale⁴¹⁵ e, più nel dettaglio, la vincolatività della proposta concordataria per tutto il ceto creditorio in caso di omologa ex art. 184 l.f. ed il principio del necessario rispetto della *par condicio creditorum*.

Sicché, sul frangente concordatario, non solo alle ragioni del fisco deve essere riconosciuto un grado di soddisfacimento che sia migliorativo rispetto all'eventualità fallimentare ma, altresì, proprio in virtù del rispetto delle regole suddette, vi è la garanzia che le ragioni di questo non vengano postergate, avuto evidentemente riguardo alla collocazione preferenziale, a nessun altro creditore privato.

Discorso diametralmente differente deve invece farsi nel caso degli accordi di ristrutturazione ex art. 182*bis* l.f.. dove, per un verso, l'alternativa fallimentare è tutt'altro che così marcata e, per altro verso, vi è un brusco cambio di parametri divenendo rilevante la distinzione tra creditori aderenti e creditori non aderenti in luogo del principio del rispetto delle cause legittime di prelazione⁴¹⁶.

In siffatto diverso contesto, non solo l'effetto remissorio è effettivamente il frutto dell'accordo raggiunto tra il Fisco ed il singolo debitore ma, altresì, non è nient'affatto necessitato.

Ed infatti, nella misura in cui l'Amministrazione non aderisse all'accordo, alla stessa dovrebbe essere riconosciuto un integrale soddisfacimento a prescindere dal grado di privilegio vantato dai propri crediti ed a prescindere da quello vantato dagli altri creditori.

Il che, di converso, implica anche che, nella misura in cui la stessa aderisca al piano, vi potrebbero ben essere dei creditori non aderenti, magari anche con grado di privilegio inferiore che, in quanto tali, dovranno ricevere integrale soddisfazione. In questo senso, ad una prima analisi, potrebbe effettivamente riemergere quel dubbio in ordine "*alla distruzione di risorse pubbliche per*

⁴¹⁵ In questo senso, peraltro, si era già espresso F. RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, cit., 826 e ss..

⁴¹⁶ Cfr. *retro* note nn. 148, 156 e 158.

“aiutare” l'imprenditore in crisi”⁴¹⁷ e, di converso, un dubbio sulla legittimità costituzionale della disciplina.

A scongiurare una simile eventualità è stato lo stesso legislatore il quale, sempre con la medesima opera di novellazione, ha introdotto un nuovo periodo anche all'interno dell'ultimo comma dell'art. 182ter l.f., riferentesi, per l'appunto, proprio agli accordi di ristrutturazione.

Maggiormente nel dettaglio, si prevede oggi non solo che la proposta di accordo presentata dal debitore debba rispettare gli stessi parametri, quanto a condizione minima di soddisfacimento, della variante concordataria ma, altresì, che l'asseverazione del professionista indipendente debba anche inerire alla convenienza del trattamento proposto rispetto anche alle altre alternative concretamente predicabili costituendo, tale ultimo profilo, finanche oggetto di specifica valutazione da parte del tribunale.

In questo senso e riservando di tornare sul punto per i profili maggiormente tecnici, la funzione dell'asseverazione, prima, e del controllo del tribunale poi, sembrerebbe ricreare, seppur fittiziamente, quell'alternatività tra via concordataria ed eventualità fallimentare che, in ultima analisi, consente di negare la presenza di un reale profilo dispositivo del credito⁴¹⁸ o, comunque, quell'impalcatura procedimentale predisposta *ex ante* dal legislatore per evitare che l'eventuale profilo dispositivo sia rimesso ad una valutazione della Pubblica Amministrazione.

⁴¹⁷ Il riferimento è al FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, cit., 1047.

⁴¹⁸ Conclusione, detta ultima, foriera tuttavia di molteplici difficoltà a livello operativo posto che, come si avrà modo di vedere, per tale via si finisce per irrigidire uno strumento, quello degli accordi, il cui elemento distintivo è sempre stata l'enorme elasticità, il più delle volte rimessa alla volontà delle stesse parti, in punto di contenuto. Sicché, anticipando parte delle riflessioni che troveranno maggiore sviluppo nel prosieguo, se con la riforma il legislatore parrebbe aver effettivamente scongiurato l'eventualità di un conflitto tra l'istituto *de quo* ed il principio di indisponibilità, e ciò tanto che si approcci il concordato preventivo quanto gli accordi ex art 182bis l.f., allo stesso tempo la rigidità introdotta in tale ultimo caso per raggiungere lo scopo potrebbe finanche arrivare a stravolgerne la logica applicativa e con essa la stessa appetibilità da parte dei privati.

7. I criteri di valutazione della proposta.

Le conclusioni cui si è pervenuti nel precedente paragrafo, non hanno invero una portata limitata al solo discorso sull'indisponibilità ma, al contrario, hanno altresì pesanti ricadute in ordine ai criteri di valutazione ed alla tipologia della funzione esercitata dall'amministrazione a fronte della presentazione della domanda da parte del contribuente.

Per avvedersene, appare utile anche in questo caso distinguere nettamente il discorso a seconda che si approcci il vecchio testo dell'art. 182^{ter} l.f., ovvero quello novellato.

In siffatto contesto, peraltro ed a ben vedere, la distinzione deve essere duplice.

Più nel dettaglio, per evitare di confondere i piani del discorso, non solo è necessario distinguere a seconda del dato normativo ma, altresì, occorre tenere distinto il piano dei criteri da quello della tipologia della funzione esercitata nell'utilizzo degli stessi.

Ed infatti, un medesimo criterio può in realtà trovare la propria estrinsecazione, a seconda del dato normativo, tanto in una funzione vincolata quanto discrezionale, variando esclusivamente il grado di maggiore o minore flessibilità che quello stesso criterio assume e, quindi, il maggiore o minore margine di apprezzamento rimesso all'Amministrazione.

Tanto premesso, in questo paragrafo ci si concentrerà esclusivamente sui primi, rinviando la trattazione della seconda al paragrafo successivo.

Formulata la riserva, è già stato più volte rilevato come l'originario impianto normativo si presentasse altamente lacunoso proprio in punto di predeterminazione dei criteri cui l'Amministrazione avrebbe dovuto attenersi in sede di valutazione della proposta.

Ed infatti, il testo di legge nella sua primigenia formulazione, prevedeva dei criteri di tipo indiretto, sostanzialmente basati sul trattamento riconosciuto agli altri creditori⁴¹⁹ i quali, purtuttavia, venivano individuati quali meri criteri di

⁴¹⁹ Ed infatti, in caso di credito erariale privilegiato, si prevedeva che la percentuale, i tempi di soddisfacimento e le eventuali garanzie non potessero essere inferiori rispetto a quelle offerte agli altri creditori che avessero vantato un privilegio inferiore o a quelli che avessero una posizione giuridica ed interessi economici omogeni rispetto a quelli delle agenzie fiscali. Nel caso di credito

ammissibilità della proposta⁴²⁰, più che degli elementi che orientassero la decisione dell'Amministrazione.

In un simile contesto, dottrina⁴²¹ e prassi amministrativa, secondo un percorso del tutto uniforme, si sono affaticate nel ricostruire induttivamente quei criteri cui l'Amministrazione si sarebbe dovuta attenere nella propria valutazione.

Il minimo comun denominatore di tale percorso interpretativo è stato quello di ricostruire, mediante il richiamo di principi costituzionali ed a più o meno inferenti *rationes* di fondo, quegli stessi criteri di maggiore proficuità ed efficienza che avevano caratterizzato, sino a quel momento, la progressiva transazione sui ruoli⁴²².

Così, per un verso, mediante il richiamo del principio di imparzialità, ex art. 97 Cost., si è condivisibilmente ritenuto che gli uffici avrebbero dovuto valutare *“l'eventuale effettiva possibilità di una migliore soddisfazione del credito erariale in sede di concordato preventivo, rispetto all'ipotesi di avvio di una procedura concorsuale di fallimento, tenendo conto dei principi di economicità ed efficienza dell'amministrazione nonché della tutela degli interessi erariali”*⁴²³.

Per altro verso, ed in maniera meno condivisibile⁴²⁴, si è ritenuto che tale valutazione andasse anche temperata, con gradazioni variabili ed a seconda della singola prospettazione, con gli altri interessi ordinamentali, in specie

chirografario, al contrario, si prevedeva esclusivamente che il trattamento non potesse essere differenziato rispetto agli altri creditori.

⁴²⁰ *Contra* M. CARDILLO, *La transazione fiscale*, cit., 106, il quale già acutamente rilevava che le condizioni di trattamento dei crediti erariali previste dal testo previgente dell'182ter l.f. non potessero essere degradate a mera condizione di ammissibilità ma, al contrario, rappresentassero i criteri al ricorrere dei quali l'Amministrazione sarebbe stata chiamata a dare il suo assenso.

⁴²¹ In dottrina, per tutti, si v.: M. POLLIO, P. P. PAPALEO, *La fiscalità nelle nuove procedure concorsuali*, Milano, 2007, 117 e ss.; L. DEL FEDERICO, *Profili processuali della transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2007, 3661 e ss.; ID., *La transazione fiscale*, cit., 1071 e ss.; L. TOSI, *La transazione fiscale: profili sostanziali*, cit., 649 e ss..

⁴²² Su tali profili v. *retro* Cap. I, par. 4.

⁴²³ Cfr. Circ. n. 40/E del 2008, punto 5.5.

⁴²⁴ Ed invero, la minore condivisibilità dell'affermazione non è legata all'affermazione di principio in sé, quanto e piuttosto alla gradazione con la quale si intenda di assumerla. Ed infatti, se è più che condivisibile che un istituto non possa che partecipare alla ratio complessiva del sistema in cui si inserisce, mutando da questo obiettivi e finalità, allo stesso tempo il temperamento intanto potrà dirsi possibile in quanto la temperabilità sia astrattamente consentite al soggetto che di quell'istituto deve avvalersi.

rappresentati dalla conservazione dei livelli occupazionali e dei fattori produttivi, invero assunti a *rationes* di fondo della riforma fallimentare⁴²⁵.

Detto altrimenti, per via interpretativa sono stati rimessi in capo all'Amministrazione la tutela e la ponderazione di altri e differenti interessi, ben diversi rispetto all'interesse fiscale ed anzi, ponentesi quasi ontologicamente⁴²⁶ in contrasto con lo stesso senza che, peraltro, una simile attribuzione fosse contemplata, nemmeno implicitamente, dal testo di legge⁴²⁷.

Se questo era il piano del dibattito nella vigenza della pregressa disciplina, i termini del discorso sembrerebbero mutare radicalmente una volta che si approcci il testo novellato.

Ed infatti, come peraltro già ampiamente visto, il legislatore ha infine positivizzato, accanto ai criteri che si sono definiti di tipo indiretto, il principale criterio ai fini della valutazione della proposta, in specie rappresentato dalla maggiore proficuità, in una rigida ottica di convenienza economica, della via *latu sensu* concordataria, rispetto all'ipotesi fallimentare.

In questo senso, il criterio altro non è rappresentato che da una prognosi liquidatoria⁴²⁸ dei beni presenti nell'attivo del debitore e, quindi, da un confronto tra il risultato così ottenuto, con quanto offerto per il tramite del piano concordatario o dell'accordo di ristrutturazione.

⁴²⁵ In dottrina, per tutti, si v.: G. MARINI, *La transazione fiscale*, cit., 1211 e ss.; L. TOSI, *ult. op. cit.*, 649, per il quale la proposta presentata dal contribuente sarebbe dovuta essere vagliata “coerentemente con lo spirito della riforma del diritto fallimentare e degli istituti del concordato e della ristrutturazione dei debiti, anche alla luce della possibilità di “salvare” l’impresa in crisi, valutando le conseguenze negative che l’eventuale fallimento potrebbe produrre con riguardo a situazioni collegate ad interessi costituzionalmente tutelati, quali – per esempio – il profilo occupazione e quello produttivo”. Lungo sempre questa stessa direttrice, si è espressa peraltro la stessa Amministrazione, per quale gli uffici nell’effettuare la valutazione in ordine alla maggiore proficuità ed efficienza della via transattiva, avrebbero dovuto tenere in considerazione “gli obiettivi sottesi alla riforma organica delle procedure concorsuali e, di conseguenza, all’istituto della transazione fiscale”. Cfr. Circ. n. 40/E del 2008.

⁴²⁶ Ed è infatti evidente che l’interesse alla massimizzazione del gettito non potrà che porsi perennemente in contrasto rispetto al “salvataggio” dell’impresa in crisi il cui obiettivo consustanziale è proprio quello della minimizzazione della complessiva esposizione debitoria. In questo senso si v.: F. PAPARELLA, *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all’art. 182-ter L.F.: dalla transazione fiscale soggettivo e consensuale alla retrogradazione oggettiva*, cit., 317 e ss..

⁴²⁷ Estremamente critico verso questa ricostruzione è D. STEVANATO, *Transazione fiscale*, in C. CAVALLINI (diretto da), *Commentario alla legge fallimentare*, Milano, 2010, 836 e ss.. L’A., difatti, escludeva in radice che l’Amministrazione potesse attribuire rilevanza nella ponderazione da compiere, in assenza di formale attribuzione alcuna, ad interessi ad essa estranei.

⁴²⁸ C. ATTARDI, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, cit., 4448

In un simile contesto, dipoi, non sembrerebbe essere possibile negare che l'Amministrazione possa prendere in considerazione anche gli altri interessi ordinamentali sottesi all'impianto concorsuale⁴²⁹, ad esplicita condizione, purtuttavia, che non sia richiesto alcun vero contemperamento con questi, inteso nel senso tecnico della parola.

Detto altrimenti, intanto l'Amministrazione potrà prendere in considerazione interessi estranei a quello fiscale, in quanto siffatti interessi non si pongano in aperto contrasto con lo stesso.

Il che val quanto dire, che l'Amministrazione potrà considerare l'interesse alla salvaguardia dei valori produttivi e quello dei valori occupazionali solo a fronte di parità di gettito incassabile, essendole affidata in via ordinamentale la sola cura dell'interesse fiscale⁴³⁰.

8. La tipologia della funzione esercitata dall'Amministrazione

Individuati quelli che sono i criteri cui l'Agenzia è tenuta ad attenersi e facendo tesoro dell'impianto teorico ricostruito nella precedente sezione, può essere finalmente affrontato il tema della tipologia della funzione, discrezionale o vincolata, esercitata dall'Amministrazione in seno all'art. 182^{ter} l.f..

Ebbene, se sotto la previgente disciplina, proprio alla luce della ricordata lacuna legislativa in ordine alla predeterminazione dei criteri, la dottrina maggioritaria⁴³¹ ha quasi pacificamente⁴³² ricondotto la funzione esercitata alla

⁴²⁹ Posto, peraltro, il tenore della già menzionata relazione illustrativa. Cfr. *retro* note nn. 3 e 376.

⁴³⁰ In questo senso, peraltro, si è espresso lo stesso legislatore con la relazione illustrativa al D.L. n. 78/2010 la quale, anzi, implicitamente parrebbe escludere in radice la possibilità di contemperamento alcuno. Maggiormente nel dettaglio, commentando l'allora introdotta revoca di diritto per gli accordi di ristrutturazione ma con un'espressione dal carattere generale, ivi si afferma che: "Tale previsione normativa, che opera per i soli omessi pagamenti dovuto alle Agenzie fiscali ed agli enti previdenziali, assicura altresì uniformità di comportamenti tra gli enti pubblici interessati e consente di incentrare le valutazioni di opportunità della transazione fiscale e contributiva e soprattutto sulla relativa convenienza dal punto di vista economico e finanziario, non costituendo la prosecuzione dell'attività di impresa, che altrimenti, costituirebbe presupposto necessario per garantire eventuali pagamenti dilazionati".

⁴³¹ S. LOCONTE, *La tutela giurisdizionale del debitore nell'ambito della transazione fiscale*, in A. CAIFA (a cura di), *Le procedure concorsuali nel nuovo diritto fallimentare*, Torino, 2009, 699 e ss.; G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione ed intransigibilità del tributo*, cit., 1047 e ss.; E. GRASSI, *Transazione fiscale e indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit., 42 e ss.; L DEL FEDERICO, *Commento Art. 182^{ter}*, in A. JORIO (diretto da), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna – Torino, 2007, 2575 e ss.; ID., *Profili processuali della transazione fiscale*, cit., 3662 e ss.; L TOSI, *La transazione fiscale*, cit. 1071 e ss., l'A. in particolare sottolineava come l'assenza di

figura della discrezionalità pura, una simile conclusione appare oggi, per quanto continui ad essere sostenuta finanche da autorevole dottrina⁴³³, tutt'altro che scontata.

Ed infatti, l'attuale assetto normativo parrebbe far propendere per opposte conclusioni e, quindi, per l'esercizio di una funzione rigidamente vincolata nei presupposti applicativi, in cui vi è l'estrinsecazione di una mera discrezionalità di tipo tecnico.

Entrambi gli estremi dell'affermazione, quello relativo alla natura dell'attività, quanto quello della presenza di una discrezionalità tecnica, come è evidente, meritano adeguata giustificazione.

Per quanto concerne il primo estremo, le argomentazioni che parrebbe potersi addurre a supporto della tesi prospettata, possono in realtà fare perno su due ragionamenti non coincidenti e ponentesi su piani differenti.

In primo luogo, l'affermazione circa la presenza di una funzione meramente vincolata e non già discrezionale sembrerebbe giustificabile sfruttando la menzionata natura circolare del rapporto che avvince la disponibilità della pretesa con la funzione amministrativa esercitata⁴³⁴.

In secondo luogo, pur volendo prescindere dal ragionamento di cui sopra, la medesima affermazione parrebbe argomentabile anche alla luce dei tradizionali canoni ermeneutici e, quindi, come insegnato da autorevole dottrina amministrativistica, leggendo la disposizione⁴³⁵.

qualsivoglia indicazione in ordine ai criteri che l'Amministrazione deve seguire per valutare l'opportunità di accettare o rifiutare la proposta avrebbe assegnato agli uffici un grado di discrezionalità "*raro se non unico in materia tributaria*".

⁴³² Già sotto la vigenza della pregressa disciplina autorevole dottrina aveva evidenziato come nella logica dell'istituto di cui all'art. 182^{ter} l.f. in realtà fosse assente alcun reale profilo di discrezionale intesa nel senso tecnico della parola risultando, al contrario, l'attività dell'Amministrazione finanziaria rigidamente vincolata. In questo senso si sono espressi A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., spec. 352; M. CARDILLO, *La transazione fiscale*, cit., 137 e ss..

⁴³³ M. ALLENA, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, 197 e ss., per il quale: "*Con la transazione fiscale, infatti, il sistema tributario ammette una circoscritta discrezionalità nell'assunzione di scelte che incidono sull'obbligazione tributaria già accertata, durante la fase di riscossione, e che producono una disposizione del tributo*".

⁴³⁴ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. II, par. 4.

⁴³⁵ Cfr. V. CERULLI IRELLI, *Note in tema di discrezionalità amministrativa e sindacato di legittimità*, cit., 472 per il quale: "*Come si fa a stabilire se il contenuto di un potere attribuito dalla legge ad un'autorità amministrativa sia o meno discrezionale? [...] La risposta è semplice: occorre guardare alla norma e, attraverso l'interpretazione della norma, stabilire se essa ha*

Muovendo dalla prima delle argomentazioni prospettabili, si è già ampiamente visto come il concetto di indisponibilità della pretesa e quello della tipologia della funzione esercitata, siano in realtà due facce della stessa medaglia⁴³⁶.

Ancora, si è anche visto come l'assenza di un potere dispositivo stia alla natura vincolata dell'atto, come la sua presenza sta alla natura discrezionale del medesimo.

Se così è, allora la prima argomentazione all'affermazione in oggetto in realtà si riduce a poco più che ad un mero confronto tra le conclusioni cui si è pervenuti nel precedente paragrafo, rapportandole con la peculiare tipologia del rapporto che avvince i termini sopra menzionati.

In questo senso, muovendo dalla già dimostrata assenza di un concreto potere dispositivo facente capo all'Amministrazione, altro non potrebbe dedursene che la completa vincolatezza dell'agire amministrativo, giusta l'impossibilità di professare come entrambe vere le affermazioni: la negazione del fenomeno della disponibilità, da un lato, e la natura discrezionale della funzione in tale frangente esercitata, dall'altro.

Ciò posto per la prima, i termini del discorso tendono a farsi più complicati per la seconda.

Come si è già anticipato, tale argomentazione prescinde tanto dall'individuazione di un potere di disposizione a monte, quanto dalla ricostruzione in chiave circolare del suddetto rapporto, appuntandosi sul mero dato normativo in uno con la valorizzazione dell'interesse pubblico tutelato dall'Amministrazione.

Tanto premesso, nell'attuale dato normativo⁴³⁷ non parrebbe in realtà potersi rintracciare elementi univoci tanto nel senso del riconoscimento di un potere discrezionale, quanto di quello di un potere vincolato.

inteso attribuire a quella determinata autorità amministrativa, nell'ambito di quella determinata fattispecie, il potere di scelta [...] di cura in concreto dell'interesse pubblico dalla norma stessa individuato".

⁴³⁶ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. II, par. 4.

⁴³⁷ Ed in realtà anche il precedente secondo almeno talune prospettazioni. Cfr. A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, 352, per il quale: "non vi è discrezionalità amministrativa circa *an e quantum debeatur* nella manifestazione di volontà dell'ente impositore: di fronte alla possibilità offertale di essere soddisfatta subito o in tempi brevi

L'unico elemento che potrebbe effettivamente far propendere nel senso del riconoscimento di un'attività discrezionale è in realtà la circostanza che l'esito del subprocedimento transattivo venga portato a conoscenza del contribuente attraverso una manifestazione di un voto e, quindi, con un atto avente intrinsecamente carattere volitivo e di scelta.

Oltre a tale profilo, come si diceva, nessun altro elemento parrebbe utilizzabile in un senso o nell'altro.

Rilevato quindi l'elemento di distonicità, per ragioni espositive giova temporaneamente accantonarlo, per concentrarsi sulle conseguenze che derivano dall'ambiguità del testo, salvo poi affrontare *funditus* il tema all'atto della formulazione delle relative conclusioni.

Ebbene, già dalla rilevata ambiguità legislativa dovrebbe derivare, in via automatica, l'individuazione di una funzione vincolata e non già discrezionale, posto che è conquista degli ordinamenti moderni, fondati sui principi dello Stato di diritto, la declinazione del principio di legalità nel senso di assumere a regola generale, nei casi dubi, l'attribuzione in concreto di un potere vincolato, piuttosto che discrezionale⁴³⁸.

Il che val quanto dire, che l'esercizio di un potere discrezionale potrà essere individuato solo nella misura in cui la legge attribuisca esplicitamente un simile potere all'Amministrazione, in tutti gli altri casi, per quanto il testo si possa presentare ambiguo e per quanto taluni concetti siano espressi in maniera indeterminata o elastica, si dovrà sempre propendere per una mera attività di attuazione in concreto della norma e, dunque, nel senso dell'esercizio di un potere vincolato⁴³⁹.

Se così è, dall'applicazione del principio assunto a regola generale non potrebbe che derivare l'individuazione, nel caso in esame, dell'esercizio di un potere di mera attuazione, non avendo il legislatore esplicitamente individuato un potere di tipo discrezionale.

in misura non inferiore a quanto realisticamente otterrebbe successivamente e al termine della liquidazione dell'impresa, l'agenzia non può che aderire".

⁴³⁸ Cfr. CERULLI IRELLI, *Note in tema di discrezionalità amministrativa e sindacato di legittimità*, cit., 466 e ss., nonché *retro* nota n. 303 per altri riferimenti dottrinali nel medesimo senso.

⁴³⁹ F. LEDDA, *Potere, tecnica e sindacato giudiziario sull'amministrazione pubblica*, cit., 371 e ss..

Se anche il solo profilo sopra riferito consentirebbe *ex sé* di argomentare in ordine alla tipologia della funzione qui affermata, vi è in realtà un'altra argomentazione spendibile e dal carattere ben più pregnante.

Ed infatti, anche volendo prescindere dagli schemi generali, l'ambiguità della norma comporta pure sempre il necessario affidamento all'interprete del compito di analizzare la norma attributiva del potere amministrativo nel settore di riferimento, per stabilire in concreto se la legge abbia inteso conferire all'Amministrazione un vero e proprio potere discrezionale ovvero se, al contrario, non abbia inteso semplicemente assegnare ad essa Amministrazione un'attività di mero adempimento⁴⁴⁰.

Ebbene, anche ragionando in tali termini, ciò che parrebbe mancare nella logica applicativa dell'art. 182^{ter} l.f. è l'emersione di un'immediata considerazione dell'interesse pubblico amministrativo, nel senso che parrebbe difettare l'elemento della scelta, tra più opzioni esercitabili, per la miglior cura dell'interesse fiscale.

Maggiormente nel dettaglio se, come visto, l'interesse fiscale, pur nella copiosità delle elaborazioni dottrinali⁴⁴¹, può essere inteso quale interesse alla sollecita riscossione dei tributi dovuti in forza della funzione di riparto svolta dall'imposta, allora nel caso in esame non vi potrà mai essere una sua effettiva ponderazione.

Ed infatti, giusta il criterio legislativamente adottato, tutte le volte in cui il contribuente offra all'Amministrazione qualcosa in più rispetto a quanto dalla stessa ottenibile per la via fallimentare, questa non avrà da contemperare alcunchè, non vi sarà un'altra scelta lecita adottabile se non quella di aderire alla proposta presentata dal contribuente.

Altrimenti opinando, si finirebbe infatti per affermare la legittimità del caso in cui l'Amministrazione eserciti il proprio potere contro lo stesso interesse per la cui tutela quel potere le è stato attribuito (*rectius*: il rifiuto di un pagamento maggiore o più conveniente rispetto a quanto dalla stessa sarà conseguito alla

⁴⁴⁰ Cfr. CERULLI IRELLI, *Note in tema di discrezionalità amministrativa e sindacato di legittimità*, cit., 494.

⁴⁴¹ Cfr. *retro* nota n. 234.

chiusura del fallimento del debitore) risultato, detto ultimo, non solo non giustificato, ma neanche difficilmente giustificabile.

Ma se, allora, ciò che manca nella logica applicativa dell'art. 182^{ter} l.f. è proprio l'elemento della scelta fra più soluzioni possibili in quanto, si ripete, al rispetto delle condizioni legislativamente previste una ed una sola sarà la scelta⁴⁴² (e quindi il comportamento) adottabile dall'Amministrazione, ciò vuol dire che viene a difettare anche l'elemento volitivo consustanziale all'espressione di quella scelta che si è detta mancante⁴⁴³.

Ma se così è, una volta rammentato il valore della presenza del profilo volitivo quale reale elemento discrezionale fra un'attività discrezionale ed un'attività vincolata⁴⁴⁴, allora nel caso di specie non potrebbe che arguirsi in ordine alla sussistenza di un'attività rigidamente vincolata e non già discrezionale.

In un simile contesto e con questo venendo a sciogliere la riserva formulata, la manifestazione di un voto da parte dell'Amministrazione non sembrerebbe porsi in termini effettivamente ostativi.

Preliminarmente, è necessario rilevare come l'elemento del voto, potrebbe astrattamente porsi in senso distonico rispetto al discorso qui compiuto sotto due differenti profili.

In primo luogo, sotto il profilo già accennato della valorizzazione del voto quale tipico momento in cui vi è l'espressione di un potere di scelta e, quindi, alla stregua di un momento volitivo.

In secondo luogo, l'elemento del voto parrebbe pure utilizzabile secondo altro e differente percorso logico, che faccia perno sulla circostanza che eguale manifestazione (il voto) è in realtà espressa anche dagli altri creditori privati nel medesimo contesto rappresentato dall'adunanza dei creditori.

⁴⁴² Per la valorizzazione dell'elemento della "scelta" fra più soluzioni possibili quale elemento discrezionale tra una funzione vincolata ed una funzione discrezionale con specifico riguardo all'ordinamento tributario, oltre a quanto già citato a suo tempo (Cfr. *retro* Cap. II, Sez. II, par. 2 e 3) si v.: F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009, 25 e ss.; ID., *La discrezionalità nel diritto tributario*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 2001, 950 e ss.

⁴⁴³ Il che val quanto dire, utilizzando un'espressione di MICHELIANA memoria, che "il soggetto attivo del rapporto non ha la possibilità di scelta del miglior mezzo per conseguire la realizzazione dell'interesse pubblico, tutelato dalla legge". G. A. MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, cit., 271.

⁴⁴⁴ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. II par. 2 e 3.

Seguendo questo ordine di idee, si potrebbe essere così tentanti dall'affermare una parificazione della posizione dell'Amministrazione a quella del creditore privato, di guisa che così come il secondo può esercitare il proprio voto nella più totale e completa libertà di scelta, altrettanto dovrebbe poter fare la prima.

Ebbene, entrambe le differenti valorizzazioni dell'elemento del voto non parrebbero cogliere nel segno.

Maggiormente nel dettaglio e quanto alla prima, l'espressione del "voto" in quanto tale, non parrebbe assumibile quale *voluntas* legislativa nel senso di attribuzione di un potere concretamente volitivo, essendo altra la sua funzione.

Ed infatti, la presenza del voto sembrerebbe dover essere intesa quale mera modalità (*rectius* strumento) attraverso la quale gli elementi del procedimento amministrativo vengono ad innestarsi, necessariamente, nella procedura, ora concorsuale ora paraconcorsuale, caratterizzata da regole applicative sue proprie e dalla compresenza, accanto al creditore pubblico, degli altri creditori privati.

In un simile contesto, l'elemento del voto allora altro non rappresenta che il mezzo con cui l'Amministrazione è legittimata ad entrare in contatto tanto con la procedura, quanto con gli altri creditori privati, al fine di renderli partecipi, con le conseguenze giuridiche che ne derivano, del procedimento amministrativo concluso.

Quanto alla seconda pure possibile argomentazione, non sembra del pari accoglibile giacché, se su di un piano formale una qual certa parificazione è indubbiamente predicabile, la stessa (parificazione) non può mai spingersi al piano sostanziale.

Ed infatti, elemento ostativo a che ciò avvenga è rappresentato dalla considerazione che l'agire del privato è libero, mentre l'agire amministrativo, quandanche si manifesta nella forma più pura della discrezionalità, è e rimane un agire funzionalizzato⁴⁴⁵ alla miglior cura di un interesse pubblico ad esso (agire) sotteso, il che comporta come peraltro già visto⁴⁴⁶, a monte, l'affermazione per la

⁴⁴⁵ Sull'agire funzionalizzato, oltre a rinviare alla dottrina amministrativistica a suo tempo citata si v., con specifico riguardo al settore tributario, tra gli altri: M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 93 e ss.; L. DEL FEDERICO, *Commento Art. 182ter*, cit., 2575 e ss.

⁴⁴⁶ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. II, par. 2.

quale qualunque potere amministrativo sia pur sempre vincolato nel fine e, a valle, l'impossibilità di predicare parificazione alcuna tra privato e soggetto pubblico per quanto concerne la libertà nell'assunzione di qualunque determinazione.

Appurata la tipologia della funzione esercitata, non resta ora che affrontare l'altro corno del problema individuato ad inizio paragrafo, e quindi verificare se, accanto all'esercizio di una funzione vincolata, non vi sia anche l'estrinsecazione di una discrezionalità tecnica.

A tale interrogativo parrebbe doversi dare risposta affermativa, alla luce del criterio stabilito normativamente dal legislatore.

Ed invero, l'accertamento che l'Amministrazione fiscale è tenuta a compiere a fronte della proposta ex art. 182^{ter} l.f. presentata dal debitore non sembrerebbe riducibile ad un mero giudizio di esistenza/inesistenza dell'elemento condizionante l'esercizio del potere.

Al contrario, il criterio della maggiore convenienza economica parrebbe necessitare, ai fini della sua individuazione, di peculiari competenze scientifico-aziendalsitiche, che rendano possibile la valutazione prognostica in ordine al *quantum* conseguibile dall'Agenzia per la via fallimentare al fine di poter confrontare siffatto risultato con quanto offerto con la via concordataria.

Detto altrimenti, nell'attuazione della norma si richiede una complessa attività accertativa nell'apprezzamento di quel fatto, la maggiore convenienza della proposta *latu sensu* transattiva, al verificarsi del quale l'Amministrazione deve tenere quel dato comportamento, ossia la votazione positiva in sede di adunanza dei creditori.

Il che, detto ancora altrimenti, equivale a dire che nell'art. 182^{ter} l.f. vi è un momento intellettuale particolarmente esteso per modalità e complessità delle valutazioni senza che, purtuttavia, tali attributi possano in alcun modo comportare la trasformazione del momento intellettuale in momento volitivo, giusta la manifestazione, coerentemente con quanto a suo tempo analizzato⁴⁴⁷, di una mera discrezionalità non pura bensì tecnica.

⁴⁴⁷ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. II, par. 3.

Peraltro, nel caso in esame non parrebbe nemmeno essersi in presenza di quelle rare ipotesi accennate⁴⁴⁸ in cui, ferma la differenza in punto di premesse tra discrezionalità pura e discrezionalità tecnica, le due figure tendono ad un riavvicinamento in punto di conseguenze.

Ed infatti, in questo caso per un verso, la valutazione tecnico-scientifica non si salda ad alcuna valutazione a carattere politico dell'interesse pubblico, in quanto, come visto, non vi è alcun apprezzamento che l'Amministrazione è tenuta a compiere nemmeno *subspecie* valutativo in ordine a ciò che si ritenga conveniente. Ed infatti, il legislatore ha positivizzato una convenienza meramente economica data dal raffronto, finanche eccessivamente brutale, tra l'offerta ed il conseguibile. Se la proposta è in qualsiasi misura migliorativa rispetto alla prospettiva fallimentare è lo stesso interesse pubblico che impone all'Amministrazione quel determinato comportamento.

Per altro verso, non può nemmeno dirsi che ci si trovi dinanzi ad una soggettività assoluta dell'elemento valutativo, posto che la tipologia di raffronto richiesta dal criterio menzionato è del tutto insensibile rispetto alla modifica del soggetto valutatore.

Inquadrata la tipologia della funzione e rilevata la presenza di una discrezionalità tecnica nell'accertamento del fatto, non resta più che verificare se, accanto all'apprezzamento della condizione per così dire immediatamente percepibile (la maggiore o minore convenienza della proposta) debba saldarsi l'accertamento di ulteriori elementi soprattutto con riferimento al concordato preventivo.

Ebbene, proprio la menzionata sede in cui avviene l'innesto del subprocedimento transattivo all'intero della procedura cui accede, l'adunanza dei creditori, e proprio l'oggetto sul quale il voto si manifesta, il piano concordatario, parrebbe imporre la conclusione che, accanto alla convenienza, l'Amministrazione sia chiamata ad accertare al pari degli altri creditori, la fattibilità e l'attendibilità dell'intero piano concordatario.

Cionondimeno, tali valutazioni non implicheranno mai un momento effettivamente volitivo, richiedendo solo ed ancora una volta, particolari

⁴⁴⁸ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. II, in particolare note nn. 328 e 329.

competenze tecniche volte a verificare la concreta attendibilità del piano e la sua concreta attuabilità.

Così, *de facto*, estendendo l'area in cui la discrezionalità tecnica si viene a manifestare, ma non certo mutando la tipologia della funzione dalla stessa esercitata.

CAPITOLO III

IL TRATTAMENTO DEI CREDITI TRIBUTARI E CONTRIBUTIVI: GLI ASPETTI SOSTANZIALI

Sommario: 1. L'ambito oggettivo di applicazione. 1.1 L'individuazione dei criteri ai fini della ricomprensione del credito nell'ambito oggettivo di applicazione. 1.2 La *vexata quaestio* in tema di IVA. 1.3 La *vexata quaestio* in tema di ritenute operate e non versate. 1.4 Il problema dei tributi locali. 2. Le peculiarità dell'istituto nel concordato preventivo. 3. Le criticità dell'istituto negli accordi di ristrutturazione. 4. I c.d. effetti tipici. 4.1 Il consolidamento del debito. 4.2 La cessazione della materia del contendere.

1. L'ambito oggettivo di applicazione.

1.1. L'individuazione dei criteri ai fini della ricomprensione del credito nell'ambito di applicazione dell'istituto.

Individuata quella che è la funzione svolta dall'Amministrazione finanziaria in seno all'art. 182^{ter} l.f., e dati quindi per risolti i profili tanto di possibile compatibilità con il dettato costituzionale per quel che concerne il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, quanto quelli più marcatamente dogmatici relativi alla natura giuridica da riconoscersi all'istituto, è ora possibile analizzare gli aspetti sostanziali della disciplina principiando dal suo ambito oggettivo di applicazione.

Ed infatti, già a far data dalla sua prima introduzione all'interno del *corpus* della legge fallimentare, non è risultato agevole individuare il perimetro oggettivo di applicazione della disciplina o, se si preferisce, individuare i creditori tributari e non che potessero formare oggetti di transazione.

Maggiormente nel dettaglio, ai sensi dell'art. 182^{ter} l.f., primo comma, si prevede la possibilità di proporre il pagamento parziale o anche dilazionato “*dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori...*”.

Sempre in riferimento al dato normativo, si è già anticipato⁴⁴⁹ come questo, a seguito della citata opera di novellazione, non preveda più la distinzione tra

⁴⁴⁹ Cfr. *retro* Cap. I, par. 2.

risorse proprie dello Stato e risorse proprie dell'Unione Europea, rendendo quindi possibile la falciatura tanto del credito erariale quanto di quello afferente all'imposta sul valore aggiunto⁴⁵⁰.

Dal dato normativo sopra riportato, emerge dunque con chiarezza come il legislatore abbia inteso ricollegare la concreta applicabilità della disciplina in discorso alla sussistenza di due distinti requisiti concomitanti.

In primo luogo, che il credito oggetto di proposta *latu sensu* transattiva sia inquadrabile nella categoria dei tributi intesa in senso tecnico.

In secondo luogo, viene data rilevanza al criterio della gestione, nel senso di consentire l'inserimento del credito (*rectius* tributo) nella proposta, solo a condizione che questo sia concretamente amministrato da una delle agenzie fiscali.

Per quanto sopra, quindi, il primo problema operativo che si pone riguarda la corretta individuazione del concetto di tributo, compito invero tutt'altro che semplice se si considera, per un verso, la nota assenza di una definizione normativa tale per cui ha dovuto sopperirvi in maniera preponderante l'elaborazione⁴⁵¹ giurisprudenziale⁴⁵² e, per altro verso, la mancanza di una visione univocamente⁴⁵³ accettata in dottrina⁴⁵⁴ in riferimento al medesimo.

Tanto premesso, non potendo essere questa evidentemente la sede per approfondire un tema tanto complesso, basti qui rilevare che per la dottrina

⁴⁵⁰ Così come, allo stesso modo, non è più oggi contemplata la riserva della sola dilazione per le ritenute operate e non versate.

⁴⁵¹ Per un'analisi della giurisprudenza della Corte costituzionale e, in particolare, per quella formatasi a partire dalla storica sentenza sullo sconto sui medicinali (C. Cost., n. 70/1960) fino a quella relativa alla qualificazione del contributo unificato tributario (C. Cost., n. 73/2005), si v. G. FRANSONI, G. FRANSONI, *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in L. PERRONE – C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 122 e ss..

⁴⁵² Rileva l'origine squisitamente giurisprudenziale del concetto e la sua rinnovata centralità nel "sistema": G. FRANSONI, *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, cit., 123.

⁴⁵³ Elementi di incertezza permangono, allo stato attuale, ancora con riguardo all'essenzialità o meno della destinazione finalisticamente orientata dell'entrata ai fini della sua qualificazione come tributaria. Sul punto, secondo prospettive in parte differenti, si v. G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2015, spec. 19; G. FRANSONI, *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, cit., spec. 129.

⁴⁵⁴ Ed invero, la mancanza di univocità appare riscontrabile finanche all'interno della giurisprudenza. Sulla contrapposizione che si è registrata tra Corte costituzionale e Corte di Cassazione in ordine alla rilevanza formale del prelievo ai fini della sua collocabilità in seno alla fattispecie tributaria si v. G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., spec. 26 e 27.

maggioritaria il concetto di tributo è sempre stato storicamente individuato in riferimento a quattro elementi qualificanti⁴⁵⁵ e, più precisamente: il depauperamento patrimoniale del consociato non avente funzione sinallagmatica; la coattività della prestazione⁴⁵⁶ patrimoniale richiesta allo stesso⁴⁵⁷; la destinazione del gettito così conseguito agli enti pubblici; la funzione pubblica della prestazione patrimoniale⁴⁵⁸.

Il primo elemento vale a richiamare il contenuto patrimoniale del tributo, in quanto consistente in una prestazione patrimoniale richiesta al soggetto a fronte della quale si ha un depauperamento del patrimonio privato a favore della collettività.

Il secondo riguarda la fonte della prestazione, da ricercarsi nella legge in ragione della riserva ex art. 23 Cost., essendo pacifico che il concetto di tributo vada ricondotto nella più generale categoria delle prestazioni patrimoniali imposte⁴⁵⁹.

Per poter essere in presenza di un tributo correttamente inteso, dipoi, è necessario che il gettito proveniente da tali prestazioni sia destinato ad enti pubblici territoriali quali lo Stato ovvero le Regioni e gli altri enti locali⁴⁶⁰.

Infine, la funzione del prelievo, imposto in base alla legge e destinato agli enti territoriali, deve essere ricondotta ad un interesse generale dello Stato comunità,

⁴⁵⁵ In talune ricostruzioni i medesimi elementi sono riscontrabili ma vengono ricondotti, attraverso una crasi, a tre categorie di fondo: *i.* la coattività o obbligatorietà della prestazione; *ii.* la mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti; *iii.* il collegamento, *latu sensu* inteso, di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante.

⁴⁵⁶ Sul punto, peraltro, la dottrina non ha mancato di evidenziare come la modifica terminologica che si è registrata nell'esperienza della giurisprudenza della Corte costituzionale e, più nel dettaglio, l'utilizzo del termine "doverosità" in luogo di quello di "coattività" non sia affatto irrilevante, in quanto: "*si potrebbe pensare che la modifica terminologica sottintenda uno spostamento della prospettiva della "fonte" (coattiva) della prestazione, ai valori cui essa (prestazione) è espressione e momento di realizzazione, cioè a quei "doveri" di solidarietà politica, economica e sociale sanciti dall'art. 2 Cost. del quale, secondo una giurisprudenza costante, l'art. 53 Cost., rappresenta una specificazione*". Così G. FRANSONI, *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, cit., 131.

⁴⁵⁷ Cfr. A. FEDELE, *La nozione di tributo e l'art. 75 Cost.*, in *Giur. Cost.*, 1995, 24 e ss., per il quale l'elemento della mera coattività non costituirebbe elemento di per sé sufficiente ai fini della qualificazione di un'entrata come tributaria.

⁴⁵⁸ Per gli elementi generali di siffatta definizione si v.: G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2013, 19 e ss.; P. BORIA, *Il sistema tributario*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milano, 2012, 18 e ss..

⁴⁵⁹ G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 26.

⁴⁶⁰ P. BORIA, *ult. op. cit.*, 38 e ss..

risultando quindi attratto in un'area solidaristica, dovendo sussistere una correlazione tra la prestazione patrimoniale e le finalità di protezione e sviluppo della comunità nazionale.

In virtù di tale ricostruzione, viene dunque delineata una nozione di tributo per la quale questo consisterebbe in una prestazione patrimoniale imposta al consociato in base ad una fonte autoritativa, il cui gettito sia destinato ad enti pubblici e sia funzionale a favorire in via solidaristica le finalità collettive⁴⁶¹.

Fissata così la nozione di tributo, si tratterebbe quindi ora di confrontare le varie fattispecie di imposta al fine di verificarne la loro sussumibilità all'interno della categoria, operazione detta ultima tutt'altro che semplice anche considerata la generale ambiguità che caratterizza le fattispecie impositive, non risultando dunque agevole l'individuazione della compresenza degli elementi strutturali sopra descritti.

Purtuttavia, una simile operazione non si rende invero necessitata grazie all'ulteriore elemento che condiziona l'oggetto dell'accordo *latu sensu* transattivo.

Ed infatti, per dottrina pressoché unanime⁴⁶², grazie al collegamento della "transigibilità" del tributo con la condizione che questo sia effettivamente amministrato dalle Agenzie Fiscali, il problema si risolverebbe alla radice, giusta la circostanza che i singoli prelievi amministrati dalle ridette agenzie hanno, sistematicamente, natura tributaria⁴⁶³.

⁴⁶¹ Definizione che, tra l'altro, appare essere in linea con l'orientamento della Corte Costituzionale (cfr. C. Cost., 11 gennaio 1995, n. 2) per la quale la nozione di tributo "è caratterizzata dalla ricorrenza di due elementi essenziali: da un lato, l'imposizione di un sacrificio economico individuale realizzato attraverso un atto autoritativo a carattere ablatorio; dall'altro, la destinazione del gettito scaturente da tale ablazione al fine di integrare la finanza pubblica, e cioè allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario necessario a coprire le spese pubbliche". Riferimenti di egual tenore sono peraltro una costante anche nella giurisprudenza successiva, *ex plurimis*: C. Cost. n. 238/2009; C. Cost., n. 141/2009; C. Cost., n. 335/2008; C. Cost., n. 64/2008; C. Cost., n. 334/2006; C. Cost., n. 73/2005.

⁴⁶² L. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, cit., 215 e ss.; L. TOSI, *La transazione fiscale: profili sostanziali*, cit., 647 e ss.; E. M. BAGAROTTO, *L'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2011, 1472 e ss.; E. STASI, *La transazione fiscale*, cit., 733 e ss.; S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in *Il Fisco*, 2006, 3015; L. TROMBELLA, *Riflessioni critiche sulla transazione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, 577 e ss.

⁴⁶³ Ed invero due sole sono le prestazioni sulle quali potrebbe residuare qualche dubbio: i canoni di concessione demaniale, da un lato, e le somme corrisposte a titolo di condono, dall'altro. Quanto alle prime, è noto come non vi sia unanimità di vedute in dottrina circa la natura da riconoscere a siffatti prelievi. Purtuttavia, la dottrina maggioritaria propende per riconoscere la

Cionondimeno, se per un verso il criterio dell'Amministrazione risolve il problema a monte, ne crea tuttavia uno a valle.

Maggiormente nel dettaglio, il profilo problematico è sollevato dalla scelta operata dal legislatore della riforma di individuare i tributi transigibili non già in virtù della loro destinazione⁴⁶⁴, bensì quello diverso della "amministrazione".

Ed invero, il concetto di "amministrazione" in realtà non è nuovo nel nostro ordinamento, essendo rinvenibile un immediato precedente nel disposto dell'art. 62, comma 2, D.Lgs. n. 300/1999 laddove si stabilisce che l'Agenzia delle Entrate sia competente a "*svolgere i servizi relativi all'amministrazione, alla riscossione e al contenzioso dei tributi diretti...*".

Come è anche stato rilevato⁴⁶⁵, il testo di tale disposizione individua nel concetto di "amministrazione" quell'attività che si colloca a metà strada tra le attività di normazione e le attività di riscossione e gestione del contenzioso.

Rapportando tale considerazione al testo dell'art. 182^{ter} l.f. si dovrebbe dunque ritenere che con il richiamo di siffatto criterio il legislatore abbia inteso fare riferimento a tutte quelle ipotesi nelle quali alle Agenzie fiscali siano demandati poteri di accertamento latamente intesi⁴⁶⁶, inglobanti al loro interno i poteri di determinazione autoritativa dell'imponibile e di irrogazione delle relative sanzioni, senza che quindi possa assumere in alcun modo rilevanza la sussistenza di un eventuale fenomeno di compartecipazione nel gettito⁴⁶⁷.

loro natura patrimoniale e non tributaria cosicché, per quanto formalmente amministrate dall'Agenzia del Demanio, non potrebbero essere oggetto di accordo *latu sensu* transattivo. Con riferimento alle seconde, invece, avuto riguardo al fatto che le stesse altro non consistano che in versamenti corrisposti in sostituzione di tributi e che la loro riscossione è *de facto* affidata all'Agenzia delle Entrate, sembrerebbe più che possibile propendere per la loro transigibilità. In questo senso, si v.: L. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, cit., 221 e ss.. Per una prospettiva parzialmente difforme si v., anche: E. M. BAGAROTTO, *L'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale*, cit., 1478 e 1479, il quale ritiene che la tesi preferibile rimanga quella di operare una verifica caso per caso, valutando le specifiche norme *ratione temporis* applicabili ed impiegando i criteri tradizionalmente adottati per appurare la natura tributaria di un dato prelievo.

⁴⁶⁴ Come invero accadeva sotto il vigore dell'abrogata transazione sui ruoli grazie all'indicazione, in senso al testo normativo, del criterio della spettanza.

⁴⁶⁵ E. M. BAGAROTTO, *L'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale*, cit., 1473.

⁴⁶⁶ L. TROMBELLA, *Riflessioni critiche sulla transazione fiscale*, cit., 600 e ss.

⁴⁶⁷ In questo senso, è stato altresì rilevato come per tale via si sarebbero superati i problemi posti dalla transazione sui ruoli in specie rappresentati dalla dubbia transigibilità, giusta il criterio della spettanza, di tutte quelle fattispecie di imposta in cui vi fosse stata una compartecipazione al gettito.

In questo senso, risulteranno pertanto transigibili oltre all’IVA, l’IRES, l’IRPEF, l’imposta di registro, le imposte ipotecarie e catastali, le accise, l’imposta sulle successioni e donazioni, l’imposta di bollo, l’imposta sugli intrattenimenti, le tasse sulle concessioni governative⁴⁶⁸.

Allo stesso modo, potranno essere transatte tanto le addizionali regionali, quanto quelle provinciali-comunali dell’IRPEF, secondo un percorso argomentativo del tutto coincidente nelle premesse.

Quanto alle prime, la ricomprensione nell’ambito applicativo dell’istituto *de quo* viene ricostruita grazie all’indagine delle effettive competenze regionali su tali addizionali.

Maggiormente nel dettaglio, si evidenzia come il dato normativo⁴⁶⁹ preveda esclusivamente che le Regioni partecipino alle attività di accertamento e liquidazione, segnalando elementi e notizie utili, dovendo al contrario trovare applicazione le disposizioni previste in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche per tutte le attività di dichiarazione, liquidazione, accertamento e riscossione, nonché per le attività da queste derivanti quali contenzioso e sanzioni.

Sicché, nei fatti, l’amministrazione di siffatte addizionali è comunque rimessa alle Agenzie fiscali, riducendosi le competenze regionali ad un’attività meramente ausiliaria.

Per quanto riguarda le seconde, allo stesso modo il dato normativo⁴⁷⁰ dispone una competenza assai limitata sia per i Comuni che per le Province, dovendosi limitare a collaborare con l’Agenzia nell’amministrazione della relativa addizionale.

Detto altrimenti, tanto nell’uno quanto nell’altro caso, emerge chiaramente come sia l’Agenzia delle Entrate il soggetto proposto “all’amministrazione” delle ridette addizionali, a nulla rilevando che siano le Regioni o gli Enti locali a fissare le relative aliquote, atteso che l’attività di fissazione delle aliquote è attività

⁴⁶⁸ Per un ulteriore approfondimento delle imposte transigibili si rinvia a: L. TOSI, *La transazione fiscale: profili sostanziali*, cit., 652 e ss..

⁴⁶⁹ Art. 50, comma sesto, D.Lgs. n. 446/1997.

⁴⁷⁰ Art. 1, D.Lgs. n. 360/1998.

ricompresa nella normazione e, quindi, da porsi a monte rispetto all'attività di amministrazione correttamente intesa⁴⁷¹.

Sempre nell'opera di delimitazione dell'ambito oggettivo di applicazione, una menzione a sé merita l'imposta regionale sulle attività produttive, posto che nell'IRAP si assiste ad una ancor più marcata scissione tra soggetto cui è demandata l'attività gestionale del tributo, l'Agenzia delle Entrate, e soggetto titolare del relativo gettito, la Regione, cui l'introito è destinato in forza di un rapporto Stato-Regioni al quale il contribuente rimane estraneo⁴⁷².

Due sono al riguardo le prospettive che sono emerse in dottrina.

Secondo un primo e minoritario orientamento, attraverso la valorizzazione della titolarità del tributo, sotto il profilo della spettanza del gettito e quello della potestà legislativa, l'imposta non potrebbe legittimamente entrare a far parte dell'eventuale accordo transattivo⁴⁷³.

Secondo altro e differente orientamento, invero maggioritario⁴⁷⁴, si tende ad enfatizzare il mutamento di prospettiva adottato dal legislatore nel passaggio dalla transazione sui ruoli in cui, come visto, si era prescelto il criterio della spettanza, alla transazione fiscale, in cui si è preferito il diverso criterio relativo alla gestione.

Per ciò che, al pari di quanto detto per le ritenute, la concreta amministrazione del tributo, tanto nella fase di accertamento quanto in quella di riscossione, è interamente demandata all'Agenzia delle Entrate⁴⁷⁵, sicché nella misura in cui per le prime si riconoscesse l'applicabilità della disciplina ex art. 182ter l.f. e, allo stesso tempo questa (applicabilità) venisse disconosciuta per l'IRAP, si verrebbe a

⁴⁷¹ Cfr. E. M. BAGAROTTO, *L'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale*, cit., 1474.

⁴⁷² Per le considerazioni in chiave generale del rapporto Stato-Regioni che caratterizza l'IRAP sia consentito rinviare, per tutti, a: F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, Milano, 2012, 337.

⁴⁷³ Cfr. L. DEL FEDERICO, *La transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, cit., 222.

⁴⁷⁴ Concordi per la transigibilità dell'IRAP, fra gli altri: L. TROMBELLA, *Riflessioni critiche sulla transazione fiscale*, cit., 601; S. GOLINO, *La transazione fiscale e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, cit., 6701; E. STASI, *La transazione fiscale*, cit., 105; L. TOSI, *La transazione fiscale: profili sostanziali*, cit., 656; G. MARINI, *La transazione fiscale*, cit., 1196; S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, cit., 3015; M. CORVAJA – A. GUERRA, *La transazione fiscale*, in *Il Fisco*, 2006, 1916 e ss.; C. GIOÈ, *I limiti della transazione fiscale in materia di tributi locali*, in *Rass. Trib.*, 2011, 98 e ss.; E. M. BAGAROTTO, *L'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale*, cit., 1474.

⁴⁷⁵ V. CERIANI – G. GUERRIERI, *Il ruolo dell'Irap nel sistema fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2004, 2005 e ss..

configurare un'aporia di fondo difficilmente giustificabile alla luce del dato normativo⁴⁷⁶.

A tal proposito, merita altresì di essere rammentato come, in base alla Legge finanziaria 2008⁴⁷⁷, in attesa della definitiva attuazione dell'art. 119 Cost., si sia previsto che l'IRAP assuma natura di tributo proprio delle Regioni, demandando definitivamente la disciplina in materia di accertamento e liquidazione dell'imposta a successivi regolamenti regionali⁴⁷⁸.

Sicché, in via ipotetica, all'atto dell'emanazione dei ridetti regolamenti non sarebbe più stata rinvenibile quella scissione tra titolarità del gettito ed attività gestorie costituenti, come visto, la *conditio* per poter affermare l'estendibilità dell'ambito oggettivo dell'istituto anche all'imposta in esame.

Purtuttavia, è stato acutamente notato⁴⁷⁹ come la stessa legge finanziaria prosegua prevedendo che, al fine di evitare un incremento dei costi nell'attività di gestione del tributo, i predetti regolamenti debbano pur sempre stabilire che le funzioni di liquidazione, accertamento e riscossione siano affidati all'Agenzia delle Entrate.

Per ciò che, se il *proprium* dell' "amministrare" è da rinvenirsi nelle citate attività di liquidazione, accertamento e riscossione, anche all'atto della concreta regolamentazione da parte delle Regioni il tributo sarà comunque ricomprendibile fra quei crediti che possono formare legittimamente oggetto di falcidia concordataria ai sensi dell'art. 182^{ter} l.f..

Dati per risolti quindi i profili relativi a cosa debba intendersi per "amministrazione" del tributo ed individuate le poste che possono formare oggetto di falcidia concordataria, si pone altro e diverso problema legato all'utilizzo, nel testo della norma, dell'inciso "*relativi accessori*".

Ed infatti, ferma restando la riferibilità a questi degli interessi, in quanto pacificamente considerati un'appendice del tributo la cui funzione altro non è che

⁴⁷⁶ Posizione peraltro confermata dall'Amministrazione finanziaria con la Circolare n. 40/E del 2008, par. 4.2.1.

⁴⁷⁷ Legge 24 dicembre 2007, n. 224.

⁴⁷⁸ A. PERSIANI, *L'IRAP*, in G. MELIS (a cura di), *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2018, 747.

⁴⁷⁹ E. M. BAGAROTTO, *L'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale*, cit., 1473. In termini generali, anche con ampi richiami alla giurisprudenza costituzionale, si v., altresì: A. PERSIANI, *ult. op. cit.*, 745 e ss..

quella di aggiornare il valore dell'obbligazione in funzione del tempo⁴⁸⁰, il problema che si pone è se, nella nozione di “accessorio” possano essere ricomprese anche le somme versate a titolo di sanzione.

Il dubbio sorge spontaneo nella misura in cui si rifletta sulla circostanza che molte volte le sanzioni sono del tutto sganciate dal tributo, in quanto risultano connesse a violazioni di norme tributarie che non sempre presuppongono fatti di evasione.

Sicché, data la riscontrata impossibilità circa una immediata riferibilità delle sanzioni alle imposte cui accedono, non potrebbero essere *sic et simpliciter* qualificate “accessori”, almeno nell’accezione tecnica della parola⁴⁸¹.

Purtuttavia, la dottrina di gran lunga maggioritaria⁴⁸², valorizzando la *ratio* complessiva dell’istituto di cui all’art. 182^{ter}, volto evidentemente a consentire una rimodulazione dell’esposizione debitoria complessiva del debitore, così garantendo il massimo grado di soddisfacimento per l’Erario, tende a concepire il riferimento agli “accessori” in termini ampi ed omnicomprensivi, tali da potervi ricomprendere anche le sanzioni amministrative, posto e altresì considerato che opinando diversamente, si introdurrebbe un fattore di rigidità nella determinazione degli importi definibili nient’affatto necessitato⁴⁸³.

1.2. La *vexata questio* in tema di IVA.

Per quanto concerne la flacidiabilità del debito IVA, come anticipato nel corso del paragrafo relativo alla genesi storica dell’istituto, il legislatore con l’art. 32 del D.L. n. 185/2008, ha introdotto per la prima volta l’imposta sul valore aggiunto nell’ambito applicativo dell’istituto, seppur rendendone possibile la sola dilazione e non anche falciatura.

⁴⁸⁰ M. LIBERTINI, voce *Interessi*, in *Enc. Dir.*, XXII, Milano, 1972, 4 e ss..

⁴⁸¹ In questo senso S. GOLINO, *La transazione fiscale e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, cit., 6701.

⁴⁸² Tra gli altri: L. TOSI, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, cit., 657; L. TROMBELLA, *Riflessioni critiche sulla transazione fiscale*, cit., 602 e 603; G. MARINI, *La transazione fiscale*, cit., 1196.

⁴⁸³ A tale interpretazione “estesa” ha peraltro acceduto anche la stessa Amministrazione, la quale, confermando l’orientamento espresso nella vigenza dell’abrogata transazione sui ruoli, al punto 4.2.3 della Circ. n. 40/E del 2008, ha affermato che possono formare oggetto di transazione “*non solo gli accessori in senso proprio [...] ma anche le sanzioni amministrative per violazioni tributarie*”.

E' noto come la limitazione alla sola dilazionabilità venne poi fatta oggetto di aspre critiche in dottrina⁴⁸⁴, soprattutto per l'assoluta infondatezza della *ratio* ad essa sottesa⁴⁸⁵, così divenendo finanche oggetto di una sentenza di rigetto da parte della Corte Costituzionale⁴⁸⁶.

Appurata quindi l'impossibilità di procedere ad un'interpretazione forzata del dato normativo e verificata la posizione assunta dalla Corte Costituzionale, si cercò così di aggirare il limite alla sola dilazionabilità sfruttando la dottrina della facoltatività⁴⁸⁷ della transazione fiscale ai fini dell'effetto remissorio, quantomeno con riferimento al solo concordato preventivo.

In questo senso, il percorso argomentativo che si tentò di attuare risultava fondato, essenzialmente, sulla valorizzazione di tre differenti elementi.

In primo luogo, la circostanza che l'effetto remissorio dovesse essere ritenuto conseguenza non già dell'istituto in sé, quanto e piuttosto della procedura concorsuale⁴⁸⁸ cui questo accedeva⁴⁸⁹.

⁴⁸⁴ *Ex multis* L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1078, L. MANGNANI, *La transazione fiscale*, cit., 682; L. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale secondo il Tribunale di Milano: dal particolarismo giuridico alla collocazione endoconcorsuale*, in *Il Fall.*, 2008, 343 e ss..

⁴⁸⁵ Le ragioni di fondo che indussero il legislatore ad escludere la possibilità di un trattamento remissorio in riferimento all'IVA erano essenzialmente due, di cui una ufficiale e l'altra officiosa. Per quanto concerne la prima, l'infalciabilità dell'IVA veniva argomentata sulla base dell'origine comunitaria del tributo il cui gettito, come noto, è parzialmente destinato al finanziamento delle istituzioni europee in virtù di quanto stabilito dall'ottavo considerando della Direttiva CE del 28 novembre 2006, n. 112, così imponendo un divieto in capo a ciascuno Stato membro di disporre una rinuncia generale e preventiva in riferimento ai tributi aventi origine comunitaria. Ed invero, a tal riguardo venne ben presto notato che la "quota di richiamo IVA" da distrarre in favore delle istituzioni comunitarie doveva in realtà essere calcolata sul prodotto nazionale lordo di ciascuno Stato, non avendo al contrario alcuna rilevanza l'imposta effettivamente riscossa presso il singolo contribuente né, tantomeno, il gettito complessivo del tributo.

Proprio l'inconsistenza di simili giustificazioni, portarono ad interrogarsi circa l'effettiva *ratio* della limitazione, finendo questa per essere individuata nella necessità di evitare una nuova condanna dell'Italia sulla falsariga di quanto accaduto con il condono IVA del 2002.

⁴⁸⁶ Cfr. C. Cost. n. 225/2014 la quale ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 182^{ter} l.f. nella misura in cui non consentiva la falciabilità dell'IVA sulla base della natura "eccezionale" dell'esclusione ivi recata, ponentesi nei limiti della ragionevolezza delle scelte che il legislatore è legittimato a compiere.

⁴⁸⁷ Sulla quale si v. più diffusamente *infra* Cap. III, par. 2.

⁴⁸⁸ *Arg.* art. 184 l.f. il quale prevede l'obbligatorietà dell'accordo approvato dal ceto creditorio per tutti i crediti sorti anteriormente alla domanda di concordato, a prescindere dallo specifico voto espresso in sede di adunanza dei creditori.

⁴⁸⁹ Ragione, detta ultima, che portava quindi ad escludere la riferibilità del percorso argomentativo anche agli accordi di ristrutturazione in questo caso mancando, come già anticipato (cfr. *retro* nota n. 149), e come verrà anche meglio chiarito successivamente (cfr. *infra* Cap. III, par. 3), la premessa maggiore del ragionamento e, quindi, l'obbligatorietà dell'accordo per tutti i crediti sorti anteriormente alla proposizione della domanda.

Sicché, giusta la possibilità giurisprudenzialmente⁴⁹⁰ consentita di aversi per tale via una falcidia delle pretese *latu sensu* erariali anche nella formale assenza del procedimento ex art. 182*ter* l.f. (nella qual cosa, per l'appunto, si sostanziava la dottrina della facoltatività della transazione), vennero così elaborate due opzioni concettuali nient'affatto coincidenti.

Per un verso, il concordato con transazione fiscale, il quale a fronte del rispetto di tutte le limitazioni previste in seno all'art. 182*ter* l.f. (fra le quali, quindi, rientrava anche l'infalcidiabilità dell'IVA), garantiva la produzione dei c.d. effetti tipici dell'istituto transattivo⁴⁹¹.

Per altro verso, il concordato senza transazione fiscale il quale, se rendeva impossibilitata la produzione degli effetti tipici, allo stesso tempo avrebbe garantito la possibilità di non sottostare alle limitazioni previste dall'art. 182*ter* l.f.

In terzo ed ultimo luogo, la possibilità di aversi una falcidia del credito IVA per mezzo di un concordato senza transazione veniva altresì rafforzata dalla ricostruzione dell'istituto in termini di norma eccezionale e, in quanto tale, non disponente in via implicita una modifica generale alla graduazione dei privilegi in sede fallimentare.

Detto altrimenti posto che la norma, data la sua eccezionalità, non avrebbe consentito di professare un'alterazione dell'ordine dei privilegi⁴⁹², e posto che il credito IVA risultava (come invero risulta tutt'ora) postergato al soddisfacimento di altre e differenti pretese e, ancora, posto il necessario rispetto della cause legittime di prelazione in sede concordataria, sede, detta ultima, cui era riconosciuta la falcidiabilità delle pretese dello Stato anche in assenza del previo accordo con il creditore erariale, allora sarebbe stato giocoforza ritenere falcidiabile il credito IVA a fronte di un concordato senza transazione fiscale, sotto pena della violazione delle regole procedurali di quest'ultimo.

⁴⁹⁰ V. *infra* Cap.III, par. 2.

⁴⁹¹ Sui quali si v. più diffusamente *infra* Cap. III, par. 4.

⁴⁹² Ed infatti, in linea meramente teorica, si sarebbe pure potuto ritenere che la disciplina di cui all'art. 182*ter* l.f., nella misura in cui prevedeva l'infalcidiabilità dell'IVA, avesse disposto una modifica implicita dell'ordine dei privilegi tale per cui l'infalcidiabilità del relativo credito si sarebbe potuta leggere in realtà come il frutto del riconosciuto grado *potiore* della garanzia che assisteva il credito. In termini assolutamente contrari verso questa impostazione la quale, difatti, eccettuata la sua astratta formulazione, non ha poi ricevuto alcun seguito L. DEL FEDERICO, *Profili evolutivi della transazione fiscale*, in A. JORIO – M. FABIANI (diretto da), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2010, 1222 e ss..

Ciò posto, la giurisprudenza immediatamente successiva⁴⁹³ non risultò sensibile a tale sforzo argomentativo, sfruttando invero l'eccezionalità della norma sotto altro e differente profilo, finendo così per aprioristicamente configurarla quale elemento che consentisse, invero secondo un percorso aspramente criticato, l'alterazione di qualsivoglia regola procedimentale⁴⁹⁴.

Successivamente, il percorso argomentativo sopra riferito è stato fatto proprio, in un primo momento, dalla Corte di Giustizia nella Causa C-546/14 *Degano Trasporti*⁴⁹⁵, la quale, in conformità alle conclusioni presentate dall'Avvocato Generale⁴⁹⁶, ha concluso che la falcidiabilità dell'IVA in sede concorsuale, a condizione che il miglior grado di soddisfacimento della pretesa venga attestato da un terzo indipendente, non costituisce una rinuncia generale ed indiscriminata alla riscossione del relativo tributo e, pertanto, non si pone in contrasto con la normativa comunitaria⁴⁹⁷.

⁴⁹³ In particolare, ci si riferisce alle sentenze c.d. gemelle del 2011 (Cass. nn. 22931 e 22932 del 2011).

⁴⁹⁴ Detto altrimenti, per la giurisprudenza di legittimità la norma di cui all'art 182ter l.f., sulla falsariga di quanto sostenuto dalla Consulta, avrebbe attribuito al credito IVA un trattamento del tutto peculiare ed inderogabile, aggiuntivo rispetto a quello imposto *ex lege* nei confronti della generalità dei crediti privilegiati, in virtù dell'interesse comunitario sotteso all'attuazione del tributo. Per la dottrina favorevole a tale impostazione si v.: V. ZANICHELLI, *I concordati giudiziali*, Torino, 2010, 263 e ss.; A. LA MALFA, *Del consolidamento dei debiti fiscali, e del carattere vincolante del ricorso alla transazione ex art. 182ter legge fallim. per la falcidia dei crediti privilegiati fiscali (note in margine a Tribunale Roma 16 dicembre 2009)*, in *Dir. Fall.*, 2011, 374 e ss.; G. GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2011, 1120 e ss..

⁴⁹⁵ Decisione che ha tratto origine dall'ordinanza del 28 novembre 2014, con cui il Tribunale di Udine, nell'ambito di una proposta di concordato preventivo presentata da una società in liquidazione, ha sollevato domanda di pronuncia pregiudiziale, vertente sull'interpretazione dell'articolo 4, par. 3, TUE e della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2016, relativa al sistema comune IVA.

⁴⁹⁶ Cfr. le conclusioni dell'Avvocato Generale Eleanor Sharpston del 14 gennaio 2016.

⁴⁹⁷ Maggiormente nel dettaglio, il dispositivo della sentenza ha statuito che: "*L'articolo 4, paragrafo 3, TUE nonché gli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativo al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, interpretata nel senso che un imprenditore in stato di insolvenza può presentare a un giudice una domanda di apertura di una procedura di concordato preventivo, al fine di saldare i propri debiti mediante la liquidazione del suo patrimonio, con la quale proponga di pagare solo parzialmente un debito dell'imposta sul valore aggiunto attestando, sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente, che tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento*". In dottrina sul punto si v.: V. FICARI, *La Corte UE ammette la riduzione dell'IVA mediante la transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2016, 1549 e ss.; ID., *Falcidia dell'IVA e transazione fiscale: "Degano trasporti" è "tamquam non esset"?*, in *Corr. Trib.*, 2017, 181 e ss.; S MORRI – S. GUARINO, *La fine del "dogma" dell'infalcidiabilità del credito IVA*, in *Corr. Trib.*, 2016, 3009 e ss.; G. ROCCO, *IVA e transazione fiscale: le prospettive alla luce della recente sentenza della Corte di Giustizia e del diritto europeo*, in *Dir. Fall.*, 2016, 742 e ss..

Sulla base di tale apertura ed in un secondo momento, il percorso argomentativo è stato fatto proprio finanche dalle Sezioni Unite della Suprema Corte⁴⁹⁸ le quali hanno quindi avallato la possibilità di aversi una falcidia del credito IVA per il tramite di un concordato preventivo senza transazione fiscale e, quindi, non producente i c.d. effetti tipici.

Tale principio di diritto è stato in ultimo recepito dal legislatore della riforma, il quale altro non ha fatto che mutuare gli insegnamenti derivanti dal giudice sovranazionale e dalla Suprema Corte, per incorporarli nello stesso procedimento ex art. 182^{ter} l.f., così riconducendo *ad unitatem* le “tipologie” di concordato e rendendo possibile la falcidia dell’IVA, come di qualunque altro credito erariale, solo attraverso il sub procedimento (o, per meglio dire, l’elemento del procedimento⁴⁹⁹) di cui all’art. 182^{ter}⁵⁰⁰ l.f..

1.3. La *vexata questio* in tema di ritenute operate e non versate.

Vicenda analoga a quella dell’IVA, è poi stata quella che ha interessato la transigibilità delle ritenute operate e non versate.

Ed infatti, con il D.L. n. 78/2010 il legislatore aveva operato originariamente un accostamento delle ritenute ai crediti per IVA, rendendo quindi possibile la sola dilazione e non anche la falcidia.

Tale accostamento, venne sin da subito aspramente criticato della dottrina di gran lunga maggioritaria⁵⁰¹, stante la radicale infondatezza delle giustificazioni fornite, almeno su di un piano formale, per legittimare tale trattamento.

⁴⁹⁸ SS. UU. n. 26988/2016 e n. 760/2017, sulle quali in dottrina fra gli altri si v.: F. GALLIO, *Infalciabilità dell’Iva solo in presenza di transazione fiscale*, in *Il Fisco*, 2017, 485 e ss.; G. ANDREANI – A. TUBELLI, *Trattamento “speciale” per i crediti tributari nel concordato preventivo*, *cit.*, 2017, 432 e ss.; D. PEZZELLA, *Iva falciabile in concordato anche per le Sezioni Unite*, in *Corr. Trib.*, 2017, 516 e ss.; E. STASI, *La transazione fiscale secondo le Sezioni Unite della Cassazione*, in *Il Fall.*, 2017, 267 e ss.; M. CARDILLO, *Una nuova apertura verso la falciabilità dell’iva: le due sentenze gemelle della Corte di Cassazione*, in *Dir e Prat. Trib.*, 2017, 1754 e ss..

⁴⁹⁹ Per la cui espressione si v. *retro* nota n. 140.

⁵⁰⁰ Si è infatti già avuto modo di notare a suo tempo come l’attuale configurazione dell’istituto faccia propendere per una ricostruzione della sua natura giuridica in chiave eminentemente procedimentale. Cfr. *retro* Cap. I, par. 5.

⁵⁰¹ Cfr. M. ALLENA, *La transazione fiscale nell’ordinamento tributario*, *cit.*, spec. 94 e 95.

Maggiormente nel dettaglio, le ragioni di fondo che indussero alla sola dilazionabilità dei crediti in discorso erano sostanzialmente basate su una supposta analogia tra i crediti per ritenute e quelle per l'imposta sul valore aggiunto.

Maggiormente nel dettaglio, come anche esplicitato nella relazione di accompagnamento al D.L. n. 78/2010⁵⁰², l'essere la ritenuta una somma in realtà riferita a terzi avrebbe manifestato una non meglio precisata assimilabilità di siffatti crediti a quelli dovuti a titolo di IVA così da renderne giustificabile, pur in mancanza di qualsivoglia copertura comunitaria, il medesimo trattamento.

Ed invero, acuta dottrina non ha mancato di evidenziare come dietro a tale irrazionale giustificazione si nascondesse in realtà una *ratio* giustificativa ben differente.

In questo senso, il *leit motiv* di fondo che aveva orientato l'esclusione delle ritenute si sarebbe dovuto rintracciare in giustificazioni di *latu sensu* ordine sociale, tutte incentrate nel disvalore, diverso ed ulteriore rispetto alla violazione fiscale, relativo all'appropriazione di somme dovute dai dipendenti e non direttamente dal datore di lavoro al Fisco⁵⁰³.

Cosicché, allorquando fosse stata concessa la possibilità di falcidia di dette somme, l'imprenditore avrebbe tratto un duplice ed irragionevole vantaggio, da un lato si sarebbe avvantaggiato della provvista venutasi a creare a seguito della ritenuta e, dall'altro lato, avrebbe ottenuto il vantaggio conseguente all'abbattimento del debito di imposta per effetto della falcidia.

Cionondimeno, si tentò di individuare strade alternative onde garantire la falcidiabilità di dette somme, sotto due distinti profili.

Per un verso, si tentò di attuare il medesimo percorso argomentativo adoperato ai fini IVA, così ritenendo falcidiabile la ritenuta operata e non versata per il tramite di un concordato senza transazione fiscale.

⁵⁰² Laddove è dato leggere: “*La normativa di cui al comma 2 prevede, alla lettera a), che in sede di transazione fiscale, anche le somme relative a ritenute operate e non versate siano oggetto esclusivamente di una eventuale dilazione e non di falcidia, al pari dell'imposta sul valore aggiunto. Tale previsione trova il suo fondamento nel fatto che anche le ritenute operate dal sostituto di imposta a titolo di acconto sono poi utilizzate in detrazione dal sostituto, in diminuzione del proprio debito tributario. Occorre poi osservare che anche le ritenute d'acconto sono somme di terzi, che il sostituto trattiene allo scopo di riversarle allo Stato. Le analogie con l'imposta sul valore aggiunto rendono irragionevole una disparità di trattamento*”.

⁵⁰³ Così A. LA MALFA, *Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2010, 2694 e ss..

Per altro verso, giusta la configurazione della norma che, diritto positivo alla mano, prevedeva solo il caso delle ritenute operate e non versate, si tentò di ricomprendere nell'ambito applicativo della norma di cui all'art. 182^{ter} l.f., quantomeno le ritenute non effettuate⁵⁰⁴, sebbene tale percorso argomentativo aprisse la strada a problemi di collegamento di non poco momento data la peculiarità del meccanismo proprio delle ritenute⁵⁰⁵.

Ad ogni buon conto, tali profili sono venuti radicalmente meno ad esito della riforma del 2016, giusta la falciabilità di qualsivoglia tipologia di ritenuta per il tramite del procedimento necessario ex art. 182^{ter} l.f..

1.4. Il problema dei tributi locali.

Problema invece allo stato non ancora risolto, è quello dei tributi locali il quale, al contrario, anche in ragione della scarsa attenzione dimostrata dal legislatore ai profili sistematici, parrebbe oggi viepiù acuito per effetto della riforma.

Per avvedersi della criticità interpretativa, è però necessario fare un passo indietro e muovere da talune considerazioni di fondo.

Da quanto detto in riferimento alle condizioni che devono sussistere ai fini della ricomprensione di un dato credito nel perimetro applicativo dell'art. 182^{ter} l.f., è necessaria la concomitanza di due distinte circostanze: la natura tributaria della posta e l'affidamento della relativa gestione ad una delle Agenzie Fiscali.

In virtù di tale doppio presupposto, la dottrina maggioritaria ha da sempre escluso dall'ambito applicativo dell'istituto la folta schiera dei tributi degli enti locali quali IMU, TOSAP/COASP, TARSU/TAI/TARES (oggi IUC)⁵⁰⁶ in quanto

⁵⁰⁴ G. MARINI, *La transazione fiscale*, cit., 1195.

⁵⁰⁵ Ed infatti, parte della dottrina ritene che sarebbe dovuta essere proprio siffatta ultima ipotesi a dover ricevere le attenzioni del legislatore in quanto, in virtù del meccanismo applicativo delle ritenute il quale, come noto, comporta l'insorgere di una solidarietà passiva tra sostituto e sostituito in caso di risvolti patologici inerenti l'effettuazione della ritenuta stessa, avrebbe comportato difficili problemi di collegamento tra la disciplina speciale prevista dalla transazione fiscale, e le generali regole in materia di riscossione dell'imposta sul reddito. Cfr. G. ANDREANI – A. TUBELLI, *La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2010, 2170 e ss..

⁵⁰⁶ Sul processo evolutivo della finanza locale, per tutti, sia consentito il rinvio a: G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2018, 733 e ss..

la gestione di detti tributi è interamente demandata agli enti locali e pertanto verrebbe a mancare il secondo dei menzionati requisiti⁵⁰⁷.

Al pari delle altre limitazioni, anche la scelta del legislatore di escludere detti tributi dalla possibilità di una definizione in sede di transazione fiscale non è andata esente da critiche⁵⁰⁸.

Ed infatti, per un verso, la stessa si porrebbe in aperta controtendenza rispetto al più generale assetto federalista che si è andato sempre maggiormente delineando a partire dalla riforma del Titolo V della Costituzione.

Per altro verso, per aver tradito la *ratio* dell'istituto stesso, in quanto non sussisterebbe alcuna ontologica differenza tra l'esposizione debitoria prodotta da entrate erariali e quella prodotta da entrate in cui, ferma la natura tributaria, vi è semplicemente una modifica dal lato attivo del rapporto, sicché non sarebbe giustificabile alla luce del sistema una disparità di trattamento così marcata fra i rispettivi crediti.

Sulla base di tali considerazioni, parte della dottrina⁵⁰⁹ ha profuso ampi sforzi nel tentativo di ricomprendere anche i citati tributi nel perimetro applicativo della norma.

Lungo questa direttrice di fondo, gli sforzi si sono divisi in due filoni interpretativi, il cui minimo comun denominatore parrebbe rappresentato dal tentativo di mutuare la metodologia di approccio che ha caratterizzato gli sforzi dottrinali registratisi tanto sul fronte dell'IVA quanto su quello dell'IRAP.

Così, per un verso, si è tentato di sviluppare un percorso argomentativo analogo a quello che ha consentito di ricondurre nella sfera di applicabilità dell'istituto anche l'imposta regionale sulle attività produttive in tal modo garantendo, anche se solo in parte, la falciabilità di taluni crediti locali.

In questo senso, il perno del ragionamento è rappresentato dall'art. 57, comma 2, del D. Lgs. n. 300 del 1999, nella misura in cui prevede la possibilità per le

⁵⁰⁷ M. CARDILLO, *La transazione fiscale*, cit., 92 e ss..

⁵⁰⁸ Particolarmente critici sono: M. CARDILLO, *La transazione fiscale dei tributi locali*, in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, 682 e ss.; E. M. BAGAROTTO, *L'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale*, cit., 1472 e ss.; C. GIOÈ, *I limiti della transazione fiscale in materia di tributi locali*, cit., 94 e ss..

⁵⁰⁹ Posizioni in particolare sostenute da: M. CARDILLO, *ult. op. cit.*, 683 e ss.; C. GIOÈ, *ult. op. cit.*, 97 e ss..

Regioni e gli Enti locali di attribuire alle Agenzie fiscali la gestione delle funzioni a questi ultimi spettanti attraverso autonome convenzioni, nelle quali siano fissate le modalità di svolgimento dei relativi compiti nonché gli obblighi da questi derivanti.

Sfruttando il dato normativo, una volta appurata la sua perdurante applicabilità⁵¹⁰, si potrebbe quindi ritenere che la falciabilità del tributo locale sia in realtà rimessa alla scelta a monte operata dall'Ente impositore di stipulare con l'Agenzia una apposita convenzione ai fini della gestione dei propri tributi⁵¹¹.

Tale conclusione, peraltro e per quanto qui più rileva, sarebbe altresì avvalorata da una considerazione avente carattere generale e poggiante sul principio interpretativo *tam dixit quam voluit*.

Detto altrimenti, nella misura in cui il legislatore avesse voluto realmente escludere *in toto* dall'ambito di applicazione della transazione fiscale i tributi degli Enti locali, lo avrebbe fatto in maniera esplicita, così come avvenuto a suo

⁵¹⁰ Ed infatti, condivisibile dottrina ha rilevato come si potrebbe essere portati a ritenere che tale previsione abbia perso una propria rilevanza, finendo quindi per essere abrogata tacitamente, per effetto della previsione, cronologicamente successiva, contenuta nell'art. 1, comma 179, della Legge n. 296 del 2006 (Legge finanziaria 2007) la quale, ampliando la previsione contenuta nell'art. 52 del D. Lgs. n. 446 del 1997 disciplinante le potestà regolamentari generali dei Comuni e delle Province, ha previsto che gli stessi possano conferire i poteri di accertamento, di contestazione, nonché di redazione e sottoscrizione immediata del processo verbale di constatazione per le violazioni relative alle proprie entrate ai dipendenti dell'ente locale, o ai soggetti affidatari, anche in maniera disgiunta delle attività di liquidazione, accertamento e riscossione, talché la nuova disciplina regolerebbe *in toto* ed *ex novo* quanto prima disciplinato dal D. Lgs. n. 300 del 1999. Purtuttavia, la dottrina di gran lunga maggioritaria ritiene di non poter propendere per l'abrogazione tacita, in quanto la previsione dell'art. 57 cit., manterrebbe comunque una propria autonomia di contenuto sotto almeno un duplice profilo.

In primo luogo, l'art. 1, comma 179, L. n. 297/06 individuerrebbe solo soggetti diversi dalle Agenzie fiscali, sicché non vi sarebbe una piena sovrapposibilità in punto di contenuto.

In secondo luogo, il menzionato articolo prevede la devolvibilità dei soli poteri inerenti all'attività di accertamento del tributo, a differenza di quanto previsto dall'art. 57 cit., dove l'utilizzo, da parte del legislatore, del generico termine "funzioni" indurrebbe a ritenere di dover far rientrare nella sfera di devolvibilità non solo i poteri di accertamento ma anche quelli di riscossione.

Dalle considerazioni sopra svolte, se ne dovrebbe dunque dedurre la piena autonomia della previsione contenuta nell'art. 57 cit., cosicché lo stesso consentirebbe ancora oggi la possibilità per un Ente locale di poter attribuire, attraverso apposita convenzione, alle Agenzie fiscali il potere di gestire i propri tributi. In questo senso, cfr. M. CARDILLO, *La transazione fiscale dei tributi locali*, cit., 684 e ss.. Sul tema generale della perdurante applicabilità dell'art. 57 cit. si v., altresì: S. CAPOLUPO, *Tributi locali: le principali novità della legge Finanziaria 2007*, in *Il Fisco*, 2007, 915 e ss.; ID., *Potere regolamentare e potestà impositiva*, in *Il Fisco*, 2004, 849 e ss..

⁵¹¹ In questo senso: C. GIOÈ, *ult. op. cit.*, 98 e 99.

tempo per i tributi che costituiscono risorse proprie dell'Unione Europea o per le ritenute operate e non versate⁵¹².

In assenza di tale previsione, dunque, non si potrebbe *sic et simpliciter* negare l'applicazione dell'istituto anche nel caso in cui le attività gestorie di siffatti tributi, come più sopra riportato, siano effettivamente devolute alle agenzie fiscali.

Tale conclusione, purtuttavia, ha delle ricadute di non poco momento.

Ed infatti, la stessa implica in via automatica e diretta che, nella misura in cui i tributi locali in discorso non siano amministrati da alcuna delle Agenzie fiscali, per convenzione o per espressa previsione normativa, tornerà in auge la regola della non applicabilità dell'art. 182^{ter} l.f., con la concomitante emersione di ulteriori e nuove criticità, in un'ottica di parità di trattamento e, quindi, in riferimento al principio di eguaglianza, difficilmente giustificabili⁵¹³.

Per altro verso, si è tentato di estendere il percorso argomentativo utilizzato *ante riforma* ai fini IVA, ritenendo così possibile avere una falciatura dei tributi locali per il tramite di un concordato preventivo senza transazione fiscale.

Ed è proprio in riferimento a tale profilo che, alla luce del nuovo dato normativo, parrebbero oggi emergere nuove criticità interpretative di non scarso momento.

Ed infatti, ferma la perdurante piena praticabilità del primo percorso argomentativo ricordato, non così piana appare anche la riproponibilità del secondo.

Maggiormente nel dettaglio, si è già avuto modo di notare come con la riforma il legislatore abbia espressamente indicato come necessario il procedimento ex art. 182^{ter} l.f. per aversi la falciatura del credito *latu sensu* erariale, sotto pena della inammissibilità della domanda di concordato.

Sicché, anticipando taluni temi che troveranno un miglior sviluppo nel prosieguo, è pacifico che sia oggi venuta meno la possibilità di proporre la falciatura del credito erariale (*rectius* di quel credito erariale che rispetti le condizioni di applicabilità dell'art. 182^{ter} l.f.) in assenza di apposita domanda di transazione fiscale.

⁵¹² M. CARDILLO, *La transazione fiscale*, cit., 95.

⁵¹³ Cfr. M. ALLENA, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, cit., 143 e ss..

Ciò posto, la criticità si palesa sol che si rifletta sulla circostanza che i crediti di tipo locale sono assistiti, nella quasi totalità dei casi, da un grado di privilegio che è deteriore rispetto a quello che assiste i tradizionali crediti statali.

Per ciò che, nella misura in cui la vincolatività del procedimento dovesse essere intesa quale *conditio* per aversi la falcidia del relativo credito, ci si troverebbe dinanzi alla paradossale situazione in cui nessuna domanda di concordato sarebbe più ammissibile laddove nello stato passivo siano anche contemplati dei tributi locali.

Ed infatti, accedendo a siffatta impostazione, per un verso il piano non potrebbe prevedere la falcidia del credito locale, il quale andrebbe interamente soddisfatto proprio perché non rientrante nell'ambito applicativo dell'istituto di cui all'art. 182^{ter} l.f., ma ciò allora implicherebbe che pure la domanda di transazione fiscale dovrebbe prevedere l'integrale soddisfacimento delle pretese erariali, giusta l'impossibilità normativamente disposta di prevedere per siffatti crediti un trattamento deteriore rispetto a crediti che vantino un grado di privilegio ad essi postergato. Ma allora, ciò ancora implicherebbe che anche a tutti gli altri crediti che vantino un grado di privilegio *potiore* rispetto a quelli vantati dall'Agenzia dovrebbe essere riservato ugualmente un integrale soddisfacimento, posto il necessario rispetto, almeno in sede concordataria, della *par condicio creditorum* e delle cause legittime di prelazione.

Detto altrimenti, nella misura in cui si dovesse realmente accogliere la predetta impostazione, la quale, almeno sulla base di un'interpretazione letterale del dato positivo, si presenta ben possibile, la via concordataria resterebbe *de facto* preclusa, posto che il debitore dovrebbe garantire l'integrale soddisfacimento alla pressoché totalità dei propri creditori, rendendo sostanzialmente impossibilitata ristrutturazione alcuna.

Posto che siffatta conclusione non può certo dirsi soddisfacente, tanto più perché è il frutto di un'evidente disattenzione ai profili sistematici mostrata dal legislatore, una possibile alternativa potrebbe essere allora quella di ricondurre tutti i crediti per tributi locali che ad esito del primo percorso argomentativo non

rientrino comunque nell'ambito di applicabilità dell'art. 182^{ter} l.f., fra gli altri crediti di natura privata⁵¹⁴.

In questo senso, quindi, il soddisfacimento della duplice condizione dell'art. 182^{ter} l.f. varrebbe solo quale *conditio* idonea a garantire al relativo credito l'applicabilità di tutte le tutele ivi previste, ma non certo a condizionarne la falciabilità.

Cosicché, in un'ipotesi di compresenza di tributi locali in cui la gestione del tributo non sia affidata ad alcuna agenzia fiscale, da un lato, e di tributi erariali, dall'altro, solo i secondi dovranno formare oggetto di apposita domanda ex art. 182^{ter} l.f. e solo per questi ultimi dovrà essere garantito lo speciale trattamento ivi contemplato, non così anche per i primi i quali dovranno semplicemente formare oggetto della più ampia domanda di concordato e quindi seguire le sorti degli altri crediti privati con i quali condividano lo stesso grado di privilegio.

Se siffatta soluzione non solleva particolari criticità nel concordato preventivo, grazie alla generale regola di ammissibilità della domanda ex art. 160 l.f. la quale impone che al creditore prelatizio venga garantito un grado di soddisfacimento almeno pari a quello dallo stesso conseguibile nell'eventualità fallimentare, il problema si complica laddove si tenti di rapportare il discorso agli accordi di ristrutturazione.

Ed infatti, il ragionamento appare difficilmente trasponibile non già e non tanto per un problema di rispetto delle condizioni dell'art. 182^{ter} l.f., bastando a tal fine che al tributo locale non venga garantito un soddisfacimento maggiore rispetto a quello offerto all'agenzia, quanto e piuttosto di gestione dell'intera vicenda posto che in siffatta sede vi è la radicale assenza di qualsivoglia regola che sia tesa al rispetto della *par condicio* o delle cause legittime di prelazione.

Di guisa che, l'ente locale potrebbe effettivamente patteggiare in funzione del singolo contribuente una riduzione più o meno accentuata della propria esposizione con l'emersione di criticità vieppiù complesse sul fronte della

⁵¹⁴ Già così L. DEL FEDERICO, *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2010, 2377 e ss.. In termini parzialmente differenti si v. anche: M. ALLENA, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, cit., spec. 147, il quale, seppur condivida le ragioni di fondo che hanno indotto a prospettare una simile assimilazione, allo stesso tempo ritiene che sia indispensabile un intervento legislativo posto che "la norma nella attuale configurazione non consente di farli rientrate tout court tra gli altri debiti".

indisponibilità della pretesa e della tipologia della funzione esercitata la quale, da sistema, come si è a suo tempo detto, deve essere intesa quale rigidamente vincolata.

Altra opzione interpretativa pure praticabile, potrebbe allora essere quella di dover necessariamente saldare il debito locale prima della formale proposizione della domanda di concordato o di accordo di ristrutturazione, cosicché la relativa posta non risulti nello stato passivo.

E purtuttavia, tale conclusione, oltre ad essere un evidente palliativo, comporterebbe anch'essa l'emersione di altri e distinti problemi, posto che siffatti pagamenti potrebbero finanche essere letti, in caso di successivo fallimento, nella chiave della preferenza di un creditore, quello locale, in danno degli altri creditori, con l'emersione di possibili profili di rilevanza penale per bancarotta preferenziale ex art. 216 l.f..

Di fronte a tali criticità, allora ben si capiscono le più che condivisibili esortazioni della dottrina al legislatore, la quale, già dai tempi della prima introduzione della disposizione in seno alla legge fallimentare, ha invocato a più riprese un intervento legislativo sul punto⁵¹⁵.

2. Le peculiarità dell'istituto nel concordato preventivo.

Verificato il perimetro oggettivo di applicazione dell'art. 182^{ter} l.f., è ora possibile fare un ulteriore passo avanti nell'analisi, dando conto delle peculiarità che il trattamento dei crediti erariali e contributivi manifesta in sede di concordato preventivo, così anche definitivamente esplicando quel concetto di obbligatorietà o facoltatività del procedimento più volte accennata nel corso della presente trattazione ed oggetto di costanti rinvii.

Ebbene, avendo difatti già menzionato nel corso del primo capitolo gli aspetti più schiettamente procedimentali⁵¹⁶, non resta qui che affrontare *funditus* il tema della obbligatorietà o della facoltatività del procedimento ex art. 182^{ter} l.f. per

⁵¹⁵ In particolare, per l'importanza di un intervento legislativo sul punto si v.: M. CARDILLO, *La transazione fiscale nei tributi locali*, cit., spec. 685; C. GIOÈ, *I limiti della transazione fiscale in materia di tributi locali*, cit., spec. 102 e 103.

⁵¹⁶ Cfr. *retro* Cap. I, par. 3.

aversi la falcidia del credito erariale giustificando le conclusioni che per necessità di esposizione si sono già più volte anticipate.

Nel vigore della previgente normativa, la disciplina in commento era del tutto silente tanto in riferimento alla necessità di attivare obbligatoriamente il procedimento ivi contemplato a fronte della sussistenza di un debito tributario fra gli elementi del passivo, quanto su quello relativo alla natura, vincolante o meno, della determinazione assunta dall'Amministrazione per l'accettazione della proposta concordataria e, quindi, la falcidia di siffatti crediti.

Proprio tale ambiguità di fondo, ha dato origine alla formulazione di teorie tra loro contrastanti e arricchite con le più variegata sfumature.

Le ricostruzioni dottrinali, pur nella copiosità delle elaborazioni proposte, sembrerebbero cionondimeno raggruppabili in due distinte concezioni di fondo.

La prima, rappresentata da quell'indirizzo interpretativo poi rimasto minoritario, per il quale già *ante* riforma sarebbe stato necessario (*rectius* obbligatorio) interpellare l'Amministrazione finanziaria mediante istanza presentata ai sensi dell'art. 182^{ter} l.f., tutte le volte in cui fosse stata proposta la falcidia del credito tributario.

Tale filone interpretativo, dipoi, risulta ancora positivamente distinguibile in ragione dell'oggetto cui assegnare tale obbligatorietà, a seconda che la partecipazione del Fisco all'*iter* concordatario fosse inteso quale mera condizione di ammissibilità della domanda⁵¹⁷ ovvero, in maniera ancor più radicale, quale condizione di falcidiabilità della pretesa a fronte del voto positivo da questi manifestato.

Sul versante opposto, si attestò la dottrina maggioritaria ed invero finanche la giurisprudenza di legittimità⁵¹⁸, la quale ritenne il procedimento meramente facoltativo, ben potendo le ragioni dell'Erario, per un verso, essere comprese in

⁵¹⁷ Per onere di completezza, non può essere qui sottaciuto come anche tale sottofilone potrebbe essere ulteriormente oggetto di distinzione, in funzione delle ragioni di fondo, ora procedimentali, ora più schiettamente sostanziali, alla base dell'affermazione dell'obbligatorietà della partecipazione dell'Amministrazione sotto pena di inammissibilità della domanda.

⁵¹⁸ Cfr. le c.d. sentenze gemelle (Cass. n. 22931 e n. 22932 del 2011).

assenza di un suo consenso⁵¹⁹ e, per altro verso, non vincolando la partecipazione di questo l'ammissibilità della proposta concordataria.

Approfondendo l'analisi, alla base del primo orientamento medesime erano le ragioni di fondo addotte, salvo poi la differente declinazione delle conclusioni quali infalciabilità ovvero mera inammissibilità della relativa domanda, in specie rappresentate da ragioni di ordine procedimentale, da un lato, e di ordine sostanziale, dall'altro.

Così, sul piano procedimentale, l'obbligatorietà veniva sostenuta valorizzando il ruolo giocato dal parere vincolante delle Direzione regionale delle Entrate⁵²⁰, della disciplina dettata in tema di responsabilità contabile dei funzionari dei singoli uffici⁵²¹, letture sistematiche ora con la disciplina penale relativa in materia di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'art. 11 del D. Lgs. n. 74/2000⁵²², ora con la legge fallimentare e, più in particolare, valorizzando la circostanza che mancasse (come manca tutt'ora) una fase di

⁵¹⁹ All'interno di tale indirizzo, poi, posizione di primaria importanza venne assunta dalla c.d. teoria dualista, in ultimo seguita anche dalla Suprema Corte con le due sentenze di cui alla nota precedente, per la quale il voto manifestato sarebbe dovuto essere oggetto di scissione, rendendo vincolante l'assenso dell'Amministrazione ai soli limitati fini della produzione dei c.d. effetti tipici (sui quali si v. *infra* Cap. III, par. 4).

⁵²⁰ In questo senso, valorizzando la differente espressione terminologica presente nell'art. 182ter l.f. e quella contenuta nell'art. 7 del D. Lgs. n. 218/1997 laddove quest'ultimo richiede solo che l'atto sia sottoscritto dal capo dell'ufficio o da un suo delegato, al contrario del primo che invece richiede la specifica sottoscrizione del direttore dell'ufficio stesso, ne sarebbe emerso che il legislatore, giusta la delicatezza delle valutazioni da compiersi in sede di valutazione della proposta, avesse voluto rimettere queste esclusivamente ad un soggetto sovraordinato, di guisa che avrebbe tradito tale *ratio* il rimettere in via *de facto* tali valutazioni nella mani degli altri creditori in ragione del principio maggioritario che anima la procedura di concordato preventivo. In questo senso si v.: C. ATTARDI, *Sul carattere necessario del procedimento amministrativo di transazione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, 553 e ss..

⁵²¹ Maggiormente nel dettaglio, l'art. 29, comma 7, del D.L. 31 maggio 2010, n- 78, convertito con modificazioni dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122, ha previsto, con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini della definizione del contesto mediante gli istituti previsti dall'art. 182ter l.f., dal D.Lgs. n. 218/1997 e dall'art. 48 dell'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992 che, in deroga alla previsione di cui all'art. 1, comma 1, L. n. 20/1994, l'azione di responsabilità nei confronti dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica sia limitata alle sole ipotesi di dolo. Cosicché, nella misura in cui fosse stata avallata la facoltatività del procedimento, sarebbe stato introdotto un fattore di discriminazione nell'ordinamento a seconda che le valutazioni fossero state effettuate all'interno o all'esterno del procedimento di transazione fiscale, queste sarebbero state punibili solo a titolo di dolo ovvero anche a titolo di colpa. Cfr. C. ATTARDI, *ult. op. cit.*, 560.

⁵²² Per ciò che, nella misura in cui si fosse consentito di procedere anche in assenza del procedimento transattivo, la condotta del contribuente si sarebbe posta all'esterno della fattispecie, prevedendo questa esclusivamente le condotte di sottostimazione o sovrastimazione dell'attivo o del passivo all'interno del procedimento transattivo. Cfr. C. ATTARDI, *ult. op. cit.*, 564 e 565.

verifica del passivo⁵²³ nonché, infine, letture in chiave evolucionistica dell'intero impianto della legge fallimentare⁵²⁴.

Viceversa, sul piano sostanziale, si sostenne come le ragioni della inderogabilità del procedimento si sarebbero dovute rintracciare dal sistema nel suo complesso e, in particolare, in virtù del necessario rispetto del principio di indisponibilità.

In particolare, si sostenne come il procedimento di cui all'art. 182*ter* fosse *conditio sine qua non* per poter affermare, seppur con le criticità già a suo tempo evidenziate⁵²⁵, la costituzionalità della norma.

In questo senso, antecedente logico imprescindibile per poter affermare la legittimità di qualsivoglia "rideterminazione transattiva" delle imposte dovute dall'imprenditore, sarebbe stata la circostanza che tale rideterminazione fosse stata assoggettata alla valutazione e specifica approvazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Detto altrimenti, intanto sarebbe stata consentita la falcidia delle pretese dello Stato in quanto vi fosse stata una apposita previsione legislativa. Ma tale previsione normativa, a sua volta, intanto sarebbe stata legittima in quanto fosse stata rispettosa dei precetti costituzionali (*id est* del principio di capacità contributiva). Sicché, l'eliminazione di anche solo una delle componenti del

⁵²³ Ed in questo senso, quindi, il procedimento disciplinato dall'art. 182*ter* l.f. avrebbe avuto la funzione di consentire all'Erario di esprimere un voto il quanto più informato possibile, anche mediante la quantificazione del peso ad esso attribuito in sede di adunanza dei creditori, così derivando di converso l'inammissibilità non già della sola proposta transattiva ma dell'intera domanda di concordato in sua assenza. Cfr. G. GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, cit., 1118; nonché C. ATTARDI, *Inammissibilità del concordato preventivo in assenza di transazione fiscale*, in *Il Fisco*, 2009, 6435.

⁵²⁴ In questo senso, non si mancò di sottolineare come il perno sul quale veniva asserita la facoltatività fosse in realtà incentrato sulla possibilità di prevedere in sede di concordato preventivo, il pagamento falcidiato di qualsivoglia creditore privilegiato, facendo poi discendere da tale precisione l'automatica applicabilità di un simile principio generale anche all'erario. E purtuttavia, si argomentò come tale ragionamento fosse contraddittorio rispetto alle sue stesse premesse, in quanto la falcidiabilità in discorso è stata il frutto, come già ampiamente visto (cfr. *retro* Cap. II, Sez. III, par. 6), di una modifica normativa successiva all'introduzione dell'istituto in seno alla legge fallimentare.

Sicché, all'epoca della sua prima introduzione, in realtà, questo avrebbe rappresentato l'unico strumento per consentire la falcidia del credito privilegiato altrimenti non ammesso in sede concordataria elemento, detto ultimo, che se positivamente valorizzato, avrebbe confermato gli elementi di specialità della disciplina qui in discorso rispetto a quella generale in tema di concordato preventivo. Cfr. A. LA MALFA, *Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, cit., 706.

⁵²⁵ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. III, par. 6.

sintagma di cui sopra e, quindi, il mancato rispetto anche di una sola fase del procedimento, avrebbe comportato l'illegittimità della decurtazione di tali pretese⁵²⁶.

Sul versante intermedio, a metà strada tra una visione strettamente procedurale ed una maggiormente sostanziale si collocò l'Amministrazione⁵²⁷ e parte della dottrina⁵²⁸.

In questo senso, la disciplina ex art. 182^{ter} l.f. avrebbe fissato le regole imperative del trattamento dei crediti fiscali ora nel concordato preventivo, ora negli accordi di ristrutturazione, stabilendo la procedura da seguire per raggiungere il previo accordo sul trattamento da riservare all'Erario, rappresentando così la regola fondamentale e finale in virtù del quale il creditore pubblico avrebbe fatto valere le proprie determinazioni tramite l'esercizio di voto (o l'espressione del suo assenso).

Da tali presupposti, se ne deduceva il carattere costitutivo in riferimento alle procedure *latu sensu* concorsuali cui accedeva, rappresentando in definitiva i limiti all'autonomia negoziale con riguardo tanto al già menzionato trattamento, quanto allo spazio determinativo della Pubblica Amministrazione.

Siffatti limiti, essendo essi diretta derivazione di norme imperative e finanche costituzionali, non avrebbero potuto conoscere deroga, risultando quindi sottratti a qualsiasi possibilità determinativa da parte del contribuente, il quale non avrebbe potuto dunque decidere di articolare la propria domanda indipendentemente o diversamente da tali regole, poiché una simile alterazione dell'ordine procedimentale avrebbe integrato ora una violazione di legge, ora una violazione dei precetti costituzionali⁵²⁹.

⁵²⁶ Cfr. G. LA CROCE, *La transazione fiscale nell'intreccio di norme generali, norme speciali e norme costituzionali: è possibile uscire dal labirinto?*, cit., 1410 e ss.; M. ALLENA, *Profili costituzionali della transazione fiscale*, cit., 6 e ss..

⁵²⁷ Cfr. il punto 4. della Circolare n. 40/E del 2008.

⁵²⁸ Cfr. per tutti: A. LA MALFA, *Del consolidamento dei debiti fiscali, e del carattere vincolante del ricorso alla transazione fiscale ex art. 182 ter legge fallim. per la falcidia dei crediti privilegiati fiscali*, cit., spec. 372 e 373.

⁵²⁹ Cfr. L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1071 e ss.; ID., *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, cit., 25 e ss.; G. LA CROCE, *La transazione fiscale nell'intreccio tra norme generali, norme speciali e norme costituzionali: è possibile uscire dal labirinto?*, cit., 1410 e ss.; G. GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, cit., 1116 e 1117.

In senso diametralmente opposto, al contrario, si posero la dottrina maggioritaria⁵³⁰ e la giurisprudenza di legittimità con impostazioni, sebbene differenziate in ragione dei diversi approcci argomentativi seguiti, tutte unitamente dirette ad affermare la natura meramente facoltativa del procedimento di cui all'art. 182^{ter} l.f..

Fra tali impostazioni, dipoi, un ruolo di primissimo piano è stato svolto dalla c.d. teoria dualista, che assunse pacificamente la dignità di “diritto vivente” prima della modifica normativa del 2016.

In quest'ottica, a parte discutibili interpretazioni letterali della norma⁵³¹, avrebbero militato nel senso della facoltatività del procedimento transattivo ragioni di carattere logico-sistematico, il cui perno focale veniva rintracciato nel principio del concorso e nella regola di cui all'art. 184 l.f..

Maggiormente nel dettaglio, il discorso deve poi essere tenuto distinto a seconda che si discuta della facoltatività del procedimento per aversi la falcidiabilità della pretesa, da quello relativo alla ammissibilità della domanda.

⁵³⁰ Cfr tra gli altri: L. DEL FEDERICO, *La Corte di Cassazione inquadra la transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, 35 e ss.; F. S. CAYRO, *Sugli effetti “tipici” della transazione fiscale alla luce di due recenti pronunce della Suprema Corte*, in *Rass. Trib.*, 2012, 151 e ss.; A. CORTI – M. LAMPERTI, *Transazione fiscale e previdenziale: prassi applicative e attuali criticità dell'istituto*, in *Riv. Dott. Comm.*, 2013, 451 e ss.; V. ZANICHELLI, *La transazione fiscale*, cit., 151 e ss.; F. NICOLETTI, *La natura “opzionale” della transazione fiscale e il necessario soddisfacimento dell'Iva nel concordato preventivo*, cit., 1289; P. PURI, *La transazione fiscale al vaglio della Suprema Corte*, in *Corr. Trib.*, 2010, 1991 e ss.; E. STASI, *La transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Il Fall.*, 2011, 83 e ss.; G. ADNREANI – A. TUBELLI, *La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale*, cit., spec. 2176 e 2177; G. LO CASCIO, *La disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi innovativi*, in *Il Fall.*, 2008, spec. 341.

⁵³¹ Da un punto di vista letterale avrebbe militato la circostanza che il dato normativo si esprimesse (come tutt'ora si esprime) nel senso della “possibilità” di presentazione della proposta e non della sua obbligatorietà. Per questa impostazione si v. A. GIORDANO, *Effetti della transazione “fuori” e dentro” il concordato preventivo*, cit., 530. Tale impostazione, purtuttavia, è stata criticata da altra parte della dottrina la quale, mediante un'analisi comparata con l'art. 160 l.f. (il quale si sarebbe espresso nei medesimi termini di “possibilità”), è giunta a conclusioni radicalmente opposte, giusta la circostanza che il concordato si porrebbe non già quale possibilità ma quale secca alternativa rispetto all'ipotesi fallimentare. In questo senso M. CARDILLO, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, cit., 1151; G. GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, cit., 1119, dove l'A. rileva come, dal lato letterale, si sarebbe dovuta ricavare, al contrario di quanto sostenuto, la perentorietà della transazione ai fini della falcidia delle ragioni erariali in quanto “l'identità della formula letterale non può non significare, allora, un'analoga e drastica contrapposizione di termini alternativi: o si segue l'itinerario della transazione fiscale per sacrificare quantitativamente o qualitativamente il credito delle agenzie, oppure si programma, nell'ambito del progetto concordatario, il pagamento integrale, nel rispetto delle gerarchie previste dalla legge, dei crediti tributari”.

Per quanto concerne il primo, la facoltatività del procedimento transattivo veniva argomentato sulla base di tre percorsi fra loro concomitanti.

In primo luogo, l'impossibilità di riconoscere un potere di veto in capo all'Amministrazione veniva individuato nel principio di obbligatorietà del concordato omologato per tutti i crediti anteriori allo stesso il quale non avrebbe conosciuto distinzioni di sorta in funzione della natura del credito oggetto di attenzione.

Il secondo luogo, veniva richiamato il principio del concorso in virtù del quale, a fronte di una *res facti* quale è l'incapienza di un patrimonio, il creditore fiscale non si sarebbe potuto sottrarre dal partecipare *pro quota* ed in ragione della gradazione dei privilegi, all'incapienza stessa.

In terzo ed ultimo luogo, il principio del giusto processo, il quale sarebbe stato violato se il voto negativo del Fisco avesse escluso di per sé la possibilità di omologazione del concordato, in quanto non avrebbe avuto senso (e si sarebbe tramutato in un inutile dispendio di attività processuale) far votare tutti gli altri creditori insieme all'Amministrazione finanziaria quando la volontà di quest'ultima avrebbe potuto vanificare l'intero procedimento concordatario sino a quel momento espletato⁵³².

Conseguentemente e per quanto concerne il fronte dell'inammissibilità, se il voto non poteva dirsi vincolante, allora non poteva esserlo neanche l'attivazione del procedimento, in quanto per il creditore avrebbe comunque potuto disattendere le richieste dell'agenzia e, cionondimeno, far produrre gli effetti utili.

Sempre lungo la medesima linea direttrice, l'impossibilità di riconoscere l'obbligatorietà del procedimento (*rectius* l'inammissibilità della domanda di concordato) veniva poi in maniera ancor pregnante argomentata in virtù del diritto di difesa ex art. 24 Cost..

Ed infatti, se alla procedura doveva essere ricollegato, per espressa previsione normativa, l'effetto automatico della cessazione della materia del contendere⁵³³, intanto la disposizione si sarebbe potuta dire costituzionalmente legittimita, in

⁵³² Sul tema del giusto processo, sia consentito rinviare, per tutti a F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, 11 e ss..

⁵³³ Sulla quale si v. più specificatamente *infra* par. 4.2.

quanto fosse lasciata la libertà del debitore a monte di scegliere se procedere con l'istituto ex art. 182^{ter} l.f. e comunque ottenere la falcidia dei propri debiti.

Sulla base di tali argomentazioni, come anche si vedrà meglio nel prosieguo, venne quindi operata una distinzione concettuale tra il concordato c.d. “puro”, attraverso il quale il debitore avrebbe potuto ottenere la falcidia di tutti i crediti (e quindi anche di quelli erariali) che fossero stati antecedenti al concordato stesso, ed il concordato con transazione fiscale, il quale oltre all'effetto remissorio avrebbe garantito anche la produzione dei c.d. effetti tipici dell'istituto.

Ciò posto, come si è già più volte anticipato, il legislatore è intervenuto apertamente in siffatto dibattito con la novella apportata all'art. 182^{ter} l.f., prevedendo espressamente l'obbligatorietà del procedimento mediante l'introduzione, in seno al primo comma, dell'inciso: “*esclusivamente mediante proposta presentata ai sensi del presente articolo*”.

Sicché, alla luce del dibattito sopra brevemente riassunto, è necessario comprendere come debba essere declinata siffatta obbligatorietà potendosi astrattamente riproporre la medesima ambiguità di fondo che ha caratterizzato il dibattito dottrinale *ante* riforma, visto e considerato che nessuna (o quasi) delle interpretazioni proposte, ha invero mai fatto perno sul mero dato letterale.

A tal fine, ruolo determinante sembra essere assunto dalla circostanza per la quale la modifica normativa non ha in realtà inciso né sull' art. 160 l.f., né sul principio di obbligatorietà del concordato omologato ex art. 184 l.f. né, tantomeno, sulle generali regole del concorso.

Di guisa che, le ragioni di fondo volte ad affermare la facoltatività del procedimento ai fini della falcidiabilità del credito erariale (*rectius* l'impossibilità di riconoscere in capo all'erario un diritto di veto) possono dirsi tutt'oggi sussistenti.

Discorso invece differente, sembrerebbe doversi operare per quel che concerne il versante della ammissibilità della domanda.

Ed infatti, conformemente alla natura giuridica che deve oggi essere riconosciuta all'istituto⁵³⁴, il legislatore sembrerebbe aver definitivamente proposto per la specialità della disposizione di cui all'art. 182^{ter} l.f. rispetto alla sua

⁵³⁴ Cfr. *retro* Cap. I, par. 5.

omologa contemplata nell'art. 160 l.f., tutte le volte in cui nel passivo siano presenti debiti tributari.

Per ciò che, la regola generale disposta dalla seconda sarebbe oggetto di deroga da parte della prima tutte le volte in cui si discuta di pretese erariali, rappresentando solo quest'ultima il subprocedimento (*rectius* l'elemento della procedura di concordato preventivo) necessario per far interloquire l'Amministrazione con il debitore e con gli organi della procedura stessa.

Detto altrimenti, analizzando l'intervento normativo nel suo complesso, parrebbe che il legislatore abbia inteso configurare la proposta ex art. 182^{ter} l.f. quale condizione di ammissibilità della domanda di concordato tutte le volte in cui si intenda incidere sulle ragioni erariali, così sposando una tesi che potrebbe dirsi a metà strada tra l'obbligatorietà intermedia e la facoltatività dualista.

In questo senso, quindi, l'istituto, se non è idoneo ad incidere sulla falcidiabilità della pretesa, potendo tutt'ora il concordato essere omologato a prescindere dall'assenso dell'Amministrazione, giusta il principio del concorso e giusta l'inalterata previsione di cui all'art. 184 l.f., purtuttavia condizionerà le sorti della domanda di concordato essendo divenuta la sua attivazione condizione di ammissibilità dell'intera procedura e, allo stesso tempo, essendo venuto meno l'unico elemento che *ante* riforma si era posto in senso ostativo al raggiungimento di una simile conclusione, rappresentato dall'eliminazione degli effetti tipici e, più nel dettaglio, dalla cessazione della materia del contendere.

3. Le criticità dell'istituto negli accordi di ristrutturazione del debito.

Avendo già a suo tempo evidenziato la differente natura giuridica che l'istituto assume una volta calato all'interno degli accordi di ristrutturazione rispetto all'ipotesi concordataria, vuoi per una riemersione di quelle connotazioni *latu sensu* transattive originariamente sue proprie, vuoi perché partecipante alla differente natura schiettamente negoziale della procedura cui accede, non resta più qui che esaminare le ulteriori peculiarità che si producono nell'eventualità in cui la falcidia del credito erariale venga ricercata per il tramite di un accordo di ristrutturazione ex art. 182^{bis} l.f..

Sorvolando sulle differenze più schiettamente procedurali rispetto all'ipotesi concordataria, differenze queste invero dovute alla necessità di apprestare una maggior cautela⁵³⁵ a fronte della falcidia del credito erariale in ragione di una minor presenza (e quindi di un minor controllo) dell'autorità giudiziaria nella gestione della crisi, sin dalla modifica apportata con il correttivo del 2007, che ha esteso la falciabilità del credito erariale anche nel caso di accordi di ristrutturazione, l'istituto ha sollevato non pochi problemi di coordinamento.

Ed infatti, se l'originaria esclusione dell'applicabilità dell'art. 182^{ter} in seno agli accordi di ristrutturazione aveva sollevato non poche critiche in dottrina⁵³⁶, perché ponentesi in controtendenza rispetto al generale criterio ispiratore di fondo della riforma concorsuale del 2005⁵³⁷, le modalità con cui tale estensione è stata operata ha comportato l'emergere di tali e tante criticità interpretative da rendere *de facto* impossibile l'applicazione.

Maggiormente nel dettaglio, il legislatore nell'estendere la disciplina della transazione fiscale agli accordi non ha dettato alcuna particolare disposizione di coordinamento, così mantenendo, anche allo stato attuale, caratteristiche

⁵³⁵ In questo senso deve essere letta la differenza piuttosto marcata, in punto di oggetto, tra la relazione del professionista indipendente nell'ipotesi concordataria rispetto a quella qui in discussione.

Ed infatti, se nell'ipotesi concordataria l'attestazione è limitata al miglior soddisfacimento del credito erariale privilegiato rispetto all'ipotesi liquidativa, ben più esteso è il suo contenuto nell'ipotesi di ristrutturazione ex art. 182^{bis} l.f..

Maggiormente nel dettaglio, dalla lettura congiunta dell'art. 182^{bis} e dell'art. 182^{ter} l.f. emerge che l'attestazione debba riguardare non soltanto la veridicità dei dati aziendali e l'attuabilità dell'accordo, con specifico riferimento alla sua idoneità ad assicurare l'integrale pagamento dei creditori estranei, ma anche la convivenza del trattamento proposto rispetto alle alternative concretamente praticabili.

Altrimenti detto, parrebbe che all'attestatore venga assegnato il compito di effettuare un giudizio prognostico non solo in riferimento all'eventualità fallimentare, ma anche rispetto a tutte le eventualità concretamente prospettabili elemento, detto ultimo, che per di più deve costituire oggetto di specifica valutazione da parte del tribunale, così *de facto* in parte anticipando, ed in parte finanche implementando, quel controllo giudiziale che negli accordi di ristrutturazione è presente solo ad accordo già concluso.

⁵³⁶ Per tutti: V. ZANICHELLI, *Transazione fiscale e pagamento percentuale dei crediti privilegiati nel concordato preventivo: più dubbi che certezze*, cit., 580 e ss..

⁵³⁷ Nonché in virtù della ingiustificata disparità di trattamento tra coloro i quali, potendosi permettere la dispendiosa procedura di concordato, avrebbero potuto ottenere un abbattimento del carico fiscale e coloro che, non potendosi permettere un simile procedimento, non avrebbero potuto accedere alla via transattiva.

strutturali del tutto identiche rispetto a quelle che possiede nel concordato preventivo.

Per cogliere tali criticità, è giusto sufficiente analizzare il dato normativo, laddove l'attuale quinto comma (al pari di quanto avveniva con il precedente sesto comma) dell'art. 182^{ter} l.f. si limita a prevedere che il debitore possa proporre la transazione fiscale anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipula di un accordo di ristrutturazione, richiamando espressamente a tal fine “*la proposta di cui al primo comma*”.

Il problema sorge laddove il ridetto primo comma, oltre a prevedere i criteri per individuare i crediti transigibili ed il procedimento, dispone anche le condizioni minime di trattamento da riservarsi al credito erariale privilegiato rispetto agli altri creditori privilegiati o agli altri creditori che vantino una posizione giuridica omogenea a quella dell'Agenzia.

Ed invero, la criticità interpretativa si solleva laddove si rifletta sulla circostanza che tale tecnica del raffronto intanto ha una sua ragion d'essere, in quanto la procedura entro il quale operi sia informata al principio della *par condicio*, tale per cui è impossibilitata un'alterazione delle cause legittime di prelazione e quindi un maggior soddisfacimento di creditori postergati rispetto ai privilegiati, non così invece nel caso in cui la procedura in questione non solo prescindere da siffatto principio ma che, anzi, faccia proprio di tale maggiore flessibilità il suo tratto caratteristico.

Approfondendo, è noto come gli accordi di ristrutturazione siano in realtà informati a principi affatto omogenei rispetto al concordato preventivo, eleggendo a regola generale la distinzione tra creditore aderente o non aderente in luogo di quella del rispetto delle legittime cause di prelazione⁵³⁸.

Altrimenti detto, la peculiarità principale di siffatti accordi è proprio la possibilità di alterare le cause legittime di prelazione, rendendo così possibile la presenza di creditori non aderenti che, in quanto tali, devono ricevere integrale soddisfazione a prescindere dalla circostanza che il credito sia assistito da privilegio o meno, e creditori aderenti in ipotesi privilegiati che, in quanto tali, subiranno la falce concordata.

⁵³⁸ Cfr. *retro* nota n.149.

Sicché, nella misura in cui anche all'ipotesi di accordi di ristrutturazione dovesse realmente applicarsi il criterio del raffronto gli stessi risulterebbero *de facto* inutilizzabili, perché costringerebbero a modulare il trattamento in funzione proprio di quel principio di *par condicio* dagli stessi geneticamente rifiutato.

In virtù di tale circostanza, parte della dottrina⁵³⁹ ha letto sin da subito il richiamo più che come un difetto di coordinamento, come una mera svista materiale, dovendosi conseguentemente affermare che la parte relativa al limite minimo di soddisfacimento in rapporto agli altri privilegiati, seppur richiamata a chiare lettere, non dovesse trovare in realtà applicazione.

Ed invero, il numero di interventi legislativi che si sono susseguiti dopo l'estensione della disciplina anche agli accordi qui in discorso senza che tale svista sia stata corretta, sono tali e tanti da rendere *de facto* non più percorribile tale via interpretativa, dovendosi al contrario ritenere che il legislatore abbia consapevolmente voluto richiamare l'intero primo comma anche per il caso di transazione calata in un accordo di ristrutturazione.

Purtuttavia, ciò non implica che l'unica conclusione possibile sia quella di non poter prevedere, in seno a siffatti accordi, un trattamento peggiore per l'erario rispetto ad un creditore non aderente non privilegiato.

Ed infatti, ad un'interpretazione di tipo piano, da ultimo seguita dall'Amministrazione finanziaria⁵⁴⁰, se ne può validamente opporre un'altra di natura sistematica.

⁵³⁹ L. TROMBELLA, *Riflessioni critiche sulla transazione fiscale*, cit., 630; E. MATTEI, *L'applicabilità della transazione fiscale agli accordi di ristrutturazione dei debiti*, cit., 12. In un'ottica parzialmente differente si v., anche: M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, cit., 289, per il quale il problema potrebbe essere risolto forzando il dato letterale e quindi ritenendo che il riferimento alla "proposta di cui al primo comma" si riferisca all'istituto in sé e non al trattamento ivi previsto.

⁵⁴⁰ Cfr. Circolare n. 16/E del 2018 laddove al punto 5.2. afferma: "In merito alla proposta, il legislatore della riforma ha richiamato il comma 1 dello stesso articolo 182-ter della L.F.. Il debitore che intenda falcidiare i crediti tributari nelle trattative che precedono un accordo di ristrutturazione è tenuto, pertanto, a presentare una proposta del tutto analoga a quella prevista nell'ambito del concordato preventivo. Ne discende l'applicabilità in sede di accordo di ristrutturazione dei medesimi principi che regolano la proposta di concordato preventivo, ivi compreso il divieto di trattamento peggiore rispetto a quello offerto ai creditori di pari o inferiore rango in funzione della qualità del credito. In senso analogo all'orientamento assunto dall'Amministrazione, sebbene sotto la vigenza del vecchio testo dell'art. 182ter l.f., si sono espressi: C. TRENTINI, *Accordi di ristrutturazione dei debiti: questioni varie ed impar condicio creditorum*, in *Il Fall.*, 2012, 471 e 472; A. LA MALFA, *La transazione fiscale ex art. 182 ter legge*

Maggiormente nel dettaglio, attraverso un'interpretazione sistematica della disposizione di cui all'art. 182^{ter} l.f., con le peculiarità degli accordi di ristrutturazione dei debiti, si potrebbe ritenere che il confronto con il trattamento riconosciuto agli altri creditori diversi dal Fisco debba essere operato all'interno della sola categoria dei creditori aderenti.

Ed infatti, non avrebbe senso logico, ancor prima che giuridico, imporre un confronto su di un trattamento che presuppone un accordo a monte, rispetto a soggetti che a quell'accordo sono del tutto estranei (i creditori non aderenti) per mancanza stessa del paragone non formando *de facto* i crediti degli stessi oggetto di accordo alcuno.

Peraltro, se un simile percorso argomentativo era precluso *ante* riforma per via della falcidiabilità *ab libitum* del credito erariale che avrebbe comportato, non più così oggi.

Più nello specifico, in virtù del precipuo contenuto che deve avere la perizia del terzo indipendente, tale per cui la stessa deve concentrarsi sulla convenienza della proposta non solo rispetto all'eventualità fallimentare, ma anche in rapporto a qualsiasi altra soluzione prospettabile⁵⁴¹ perizia, detta ultima, che deve finanche formare oggetto di controllo da parte del giudice, implica che non vi sia alcuna falcidiabilità *ab libitum*, essendo questa pur sempre possibile solo a condizione che l'offerta proposta sia migliorativa rispetto a qualsiasi altra eventualità.

Detto altrimenti, non dovrebbe assumere rilevanza che il grado di soddisfacimento riservato all'Amministrazione sia garantito con la maggiore o minore incisione delle ragioni di un creditore ad essa privilegiato ovvero ad essa postergato, fintantoché siffatto soddisfacimento resti invariato.

Il che val quanto dire, che ai fini dell'istituto qui in discussione, non assume rilevanza che il trattamento garantito al credito erariale sia ottenuto attraverso il rispetto della *par condicio* (come nel concordato) ovvero attraverso una diretta

fallim, dubbi sulla natura negoziale e possibilità di inserire clausole pattizie, cit., 68; E. STASI, *La transazione fiscale, cit.*, 741; G. LA CROCE, *La transazione fiscale, cit.*, 145 e 146.

⁵⁴¹ Cfr. *retro* nota n. 535.

alterazione delle cause legittime di prelazione (come negli accordi di ristrutturazione) a condizione che detto trattamento resti invariato⁵⁴².

Conclusione, detta ultima, che parrebbe essere confermata anche dall'analisi delle bozze di decreti delegati di cui alla Commissione Rodorf.

Ed infatti, fermo quanto già a suo tempo rilevato⁵⁴³, con la modifica normativa dovrebbe essere eliminato il difetto di coordinamento, giusta la circostanza che nell'art. 63 del prospettato nuovo "codice della crisi e dell'insolvenza" l'istituto riceve una disciplina, per quanto formalmente identica a quella dell'attuale quinto comma dell'art. 182^{ter} l.f., cionondimeno a sé stante dove, in maniera ancora più rilevante, dovrebbe risultare abbandonata la tecnica del rinvio alla "*proposta di cui al primo comma*", con ciò conseguentemente confermando la validità della conclusione sopra raggiunta⁵⁴⁴.

4. I c.d. effetti tipici dell'istituto.

4.1. Il consolidamento del debito.

Come si è già avuto modo di anticipare⁵⁴⁵, una delle novità più rilevanti introdotte dall'opera di novellazione è rappresentata dalla mancata menzione, in seno al nuovo testo dell'art. 182^{ter} l.f., dei c.d. effetti tipici dell'istituto,

⁵⁴² Altra opzione interpretativa pure possibile, potrebbe essere quella di strutturare un ragionamento che faccia perno sul principio di "personalità" del debito ex art. 2740 c.c.. Conseguentemente, si potrebbe immaginare il caso di un accordo di ristrutturazione in cui sia presente la figura dell'assuntore o del sovventore il quale, accollandosi i creditori non aderenti con effetto liberatorio per l'originario, spianerebbe la strada alla possibilità di addivenire ad un accordo con il Fisco pur mantenendo ferma la natura derogatoria della norma *de qua* rispetto a quella contenuta nell'art. 182^{bis} l.f..

Il risultato pratico di una simile operazione sarebbe, infatti, la formale eliminazione dell'inconveniente pratico rappresentato dai creditori non aderenti, in quanto questi verrebbero soddisfatti da un soggetto diverso rispetto al titolare della esposizione debitoria nei confronti dell'Erario. A questo punto, al debitore principale non resterebbe che strutturare i singoli accordi in maniera tale che il trattamento riservato all'Agenzia non sia peggiore rispetto a coloro i quali abbiano un grado di privilegio peggiore rispetto alla stessa cosicché questa potrebbe legittimamente prestare il proprio consenso.

⁵⁴³ Cfr. *retro* Cap. I, par. 1, e nota n. 163.

⁵⁴⁴ Maggiormente nel dettaglio, l'art. 63, co. 1, del prospettato nuovo codice dovrebbe prevedere: "*Nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione degli accordi di cui agli art. 57, 60 e 61 il debitore può proporre una transazione fiscale. In tali casi l'attestazione...*". Altrimenti detto, l'attuale quinto comma dell'art. 182^{ter} l.f., dovrebbe divenire nel nuovo codice una norma a sé stante ma con identico contenuto, eccezion fatta che per il rinvio al primo comma attualmente presente e, quindi, alle condizioni ivi stabilite.

⁵⁴⁵ Cfr. *retro* Cap. I, par. 2.

rappresentati dal consolidamento del debito e dalla cessazione della materia del contendere.

Rinviando l'analisi della seconda questione al paragrafo successivo ed approfondendo il primo, sotto il vigore della previgente disciplina, in maniera non dissimile da quanto disposta dall'attuale formulazione, il debitore all'atto della presentazione della domanda doveva altresì presentare copia delle “*dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda*”. La norma, dipoi, proseguiva (come prosegue tutt'ora) prevedendo un termine di trenta giorni in favore dell'ufficio per procedere a due attività principali.

Per un verso, per trasmettere al debitore-istante l'entità del debito iscritto a ruolo.

Per altro verso, per procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni ed alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, nonché alla notifica della certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento ancorché non definitivi per la parte di questi non ancora iscritta a ruolo nonché da ruoli vistati, ma non ancora consegnati all'agente della riscossione.

Tale attività, sotto il vigore della previgente disciplina, era espressamente strumentale ad ottenere l'effetto del consolidamento del debito di cui all'allora secondo comma, interpretato, in dottrina ed in giurisprudenza⁵⁴⁶, quale cristallizzazione dell'esposizione debitoria dell'istante e comportante, secondo gradazioni differenziate, la consumazione del potere accertativo⁵⁴⁷.

Maggiormente nel dettaglio, nella logica del vecchio testo dell'art. 182^{ter} l.f. l'effetto consolidativo o, per meglio dire, quello di cristallizzazione, avrebbero rappresentato il contraltare di quelle reciproche concessioni, come visto funzionali

⁵⁴⁶ Cfr. le sentenze gemelle della Suprema Corte nn. 22931 e 22932 del 2011.

⁵⁴⁷ Per onere di completezza non può essere qui sottaciuto come altra parte della dottrina si sia sin da subito espressa nel senso di negare qualsivoglia effetto tributario al fenomeno consolidativo, dovendo a questo essere ricondotto una sola valenza endoprocedimentale, funzionalmente orientata a quantificare il peso dell'Amministrazione in sede concordataria o in sede di accordo di ristrutturazione ex art. 182^{bis}, e quindi quale “*strumento per realizzare la transazione fiscale e non già un effetto premiale della stessa*”. In questo senso si v. P. VELLA, *La problematica scissione tra facoltatività procedimentale e obbligatorietà sostanziale dell'art. 182 ter l. fall.*, in *Il Fall.*, 2012, 182 e ss..

a riconoscere la natura propriamente transattiva dell'istituto, se calato all'interno di un concordato preventivo⁵⁴⁸.

In un simile contesto, la *ratio* dell'effetto consolidativo era quindi apprezzata sotto un duplice aspetto.

Per un verso, quella di fornire non solo all'istante ma anche a tutti i creditori concorsuali, un quadro sufficientemente chiaro dell'intero ammontare delle pretese impositive, poi da soddisfare in seno alla procedura concordataria, sì da rendere il più consapevole possibile il voto ivi espresso.

Per altro verso, la disciplina avrebbe garantito la stabilità del piano concordatario o dell'accordo concluso, evitando che in corso di procedura si avessero sopravvenienze tributarie tali da mettere a rischio il buon esito della stessa, così limitando quel fenomeno che in dottrina è stato finanche definito come "l'incubo fiscale"⁵⁴⁹.

In quest'ottica, pertanto si sosteneva come i due effetti tipici, consolidamento del debito, da un lato, e cessazione della materia del contendere, dall'altro, avrebbero lavorato all'unisono, rappresentando fattori concomitanti della c.d. cristallizzazione delle pretese dell'erario⁵⁵⁰.

Se l'individuazione di siffatta *ratio* complessiva risultava pacifica, ben altra situazione si presentava all'interprete nel momento in cui si trattasse di declinare in termini concreti l'effetto consolidativo.

A tal riguardo, le posizioni emerse, pur nella copiosità delle sfumature proposte, parrebbero riconducibili a tre alternative di fondo.

⁵⁴⁸ Ed infatti, la menzione del consolidamento non era riportata anche per la transazione fiscale calata all'interno di un accordo di ristrutturazione, ragion per cui la dottrina e la giurisprudenza maggioritarie ne hanno negato una possibile estensione analogica anche a siffatta ultima ipotesi.

⁵⁴⁹ Secondo la celebre frase coniata dal CALAMANDREI in riferimento ai problemi fiscali del diritto civile e poi ripresa dal PROVINCIALI per indicare i problemi fiscali nel settore fallimentare. Cfr. P. CALAMANDREI, *Il processo civile sotto l'incubo fiscale*, in *Riv. Dir. Proc. Civ.*, 1931, 50 e ss.; R. PROVINCIALI, *Il processo di fallimento sotto l'incubo fiscale*, in *Dir. Fall.*, 1958, 83 e ss..

⁵⁵⁰ In questo senso, il consolidamento avrebbe comportato, salvo quanto si specificherà nel prosieguo, l'immodificabile quantificazione dei debiti tributari rilevanti ai fini del concordato e la cessazione della materia del contendere, null'altro di più che il risvolto processuale del primo, così impedendo di rimettere in discussione, a concordato omologato, il risultato conseguito.

Secondo una prima impostazione⁵⁵¹, all'effetto consolidativo si sarebbe dovuta ricollegare l'assoluta preclusione di ogni e qualsivoglia ulteriore attività accertatrice⁵⁵².

Maggiormente nel dettaglio, si è sostenuto che, la riconducibilità dell'effetto consolidativo anche ai controlli sostanziali sarebbe stata imposta da "ragioni di sistema"⁵⁵³ ovvero dal generale principio di ragionevolezza, in quanto ove si fosse consentito all'Amministrazione di rimettere mano ai risultati "transattivi" l'istituto avrebbe perso significativamente di efficacia⁵⁵⁴ e sarebbe risultato ben poco appetibile per l'imprenditore⁵⁵⁵.

In sostanza, la procedura prevista dall'art. 182^{ter} l.f. avrebbe rappresentato un sostitutivo della procedura di accertamento del passivo ex art. 92 l.f. assente in sede concordataria, così rendendo giustificabili le differenze, in punto di effetti, tra l'Amministrazione e tutti gli altri creditori⁵⁵⁶.

⁵⁵¹ In particolare sostenuta da: L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario, il caso della transazione fiscale*, cit., 19 e ss.; S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, cit., 1305; S. GOLINO, *La transazione fiscale e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, cit., 6701; V. ZANICHELLI, *La transazione fiscale*, cit., 150; G. GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, cit., 1122 e ss.; D. PISELLI, *Concordato preventivo e transazione fiscale*, in *Il caso.it*, 2009, 7 e ss..

⁵⁵² E quindi tanto le attività di controllo formale di cui agli artt. 36^{bis} e 36^{ter} del d.P.R. 600/1973, quanto di quelle riguardanti i controlli sostanziali di cui all'art. 43 del medesimo decreto.

⁵⁵³ Per tutti, anche con riferimento all'attuale disciplina, si v.: M. ALLENA, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, cit., 171 e 172.

⁵⁵⁴ In senso analogo, si è altresì sostenuta l'irragionevolezza di imporre all'Amministrazione di quantificare la propria pretesa complessiva, così basando su di essa l'accordo con il debitore, se in un secondo momento l'importo fornito dall'ufficio si fosse potuto ritenere solo indicativo e suscettibile di modificazioni. Sicché, coerentemente con la *ratio* dell'istituto – secondo tale ricostruzione caratterizzato da una doppia anima, il recupero dell'imposta, la prima, ed il salvataggio dell'impresa, la seconda – al fine di ridurre il rischio fiscale sarebbe stato razionale imporre all'ufficio una rinuncia ad utilizzare gli strumenti di controllo altrimenti presenti, accettando di quantificare in modo sommario il credito per le annualità non ancora accertate. In questo senso: P. PANNELLA, *L'incognita transazione fiscale*, in *Il Fall.*, 2009, 644 e ss.. In senso analogo si v. anche: L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso*, cit., 321 e 322.

⁵⁵⁵ Cfr. V. FICARI, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, in *Rass. Trib.*, 2009, 75 e ss.. Appare evidente come in siffatto ordine di idee, un ruolo di primo piano fosse in realtà assunto dalla facoltatività dell'istituto transattivo, tale per cui all'imprenditore era lasciata effettivamente la scelta se procedere con l'istituto, e quindi ottenere i suoi effetti tipici, ovvero procedere direttamente con un tradizionale concordato preventivo. Sicché alla luce del nuovo testo dell'art. 182^{ter} l.f., quantomeno le ragioni fondate sul principio di ragionevolezza non parrebbero più rintracciabili.

⁵⁵⁶ Tale corrente di pensiero, invero, risulterebbe ulteriormente scomponibile in funzione dell'atto perfezionativo dell'effetto. Per taluni, dovendo essere questo ricondotto al mero rilascio del certificato, in questo senso cfr. S. GOLINO, *La transazione fiscale e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, cit., 6701. Per talaltri, solo a seguito dell'omologazione del concordato preventivo ed a

Altrimenti detto, nel concetto di “certificare” ed in quello di “consolidare”, sarebbe stata implicita l’idea di definitività ove pertanto, come anche in ultimo riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità⁵⁵⁷, l’*iter* previsto dall’art. 182^{ter} l.f. avrebbe avuto quale effetto quello di chiudere “tombalmente” ogni pendenza con il Fisco⁵⁵⁸.

Sul versante diametralmente opposto, al contrario, è collocabile la seconda ricostruzione, per la quale non si sarebbe verificato alcun effetto consolidativo di sorta, avendo il tutto una mera valenza endoprocedimentale.

In tal senso, veniva fatto militare un differente apprezzamento del termine “consolidamento”, inteso quale trasformazione dei debiti oggetto di transazione fiscale in un unico debito non più distinto in singoli tributi.

Detto altrimenti, secondo siffatta impostazione, il fenomeno consolidativo doveva essere ricondotto a mero strumento per garantire una semplificazione procedimentale incapace, per sua natura, di produrre alcun ulteriore effetto sul piano sostanziale⁵⁵⁹.

Sul versante intermedio, si sono collocate la prassi⁵⁶⁰ e la dottrina maggioritaria, la quali, sulla base di una terza opzione concettuale, hanno riferito

precludere dal voto espresso dall’Amministrazione finanziaria, in questo senso cfr. L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1084; A. GIORDANO, *ult. op. cit.*, 528 e ss.; P. PANNELLA, *L’incognita transazione fiscale*, cit., 662, nel pensiero dell’A. la norma avrebbe condizionato la produzione dell’effetto consolidativo non già all’omologa in sé, quanto e piuttosto alla definitività del decreto di omologazione, benché il concordato sarebbe poi potuto essere risolto o annullato. Per altri ancora, la produzione del ridetto effetto si sarebbe dovuta ricollegare al più generico concetto di perfezionamento dell’istituto. Il che, pur tuttavia, sollevava altri e diversi problemi legati all’incertezza del momento cui ricollegare un simile momento, giusta l’assenza di una specifica previsione normativa. In questo senso cfr.: L. TROMBELLA, *Riflessioni critiche sulla transazione fiscale*, cit., 608; A. LA MALFA, *Del consolidamento dei debiti fiscali, e del carattere vincolante del ricorso alla transazione ex art. 182 ter legge fallim. Per la falcidia dei crediti privilegiati fiscali (note in margine a Tribunale Roma 16 dicembre 2009)*, cit., 375.

⁵⁵⁷ *Ex multis* Cass. n. 18561 del 22.09.2016.

⁵⁵⁸ A. GIORDANO, *Effetti della transazione “fuori” e “dentro” il concordato preventivo*, cit., spec. 533. Su posizioni analoghe, M. CARDILLO, *La transazione fiscale, problemi e possibili soluzioni*, cit., 1151, nota 37, il quale evidenziava come l’opposta interpretazione avrebbe snaturato “oltre alla lettera dell’art. 182-ter, il senso stesso del neonato istituto, riservando, a questo una crescita difficile e, all’azienda in crisi, una morte annunciata”.

⁵⁵⁹ Cfr. A. CORTI – M. LAMPERTI, *La transazione fiscale e previdenziale: prassi applicative e attuali criticità dell’istituto*, in *Riv. Dott. Comm.*, 2013, 551 e ss.; A. LA MALFA, *Del consolidamento dei debiti fiscali, e del carattere vincolante del ricorso alla transazione ex art. 182 ter legge fallim per la falcidia dei crediti privilegiati fiscali (note in margine a Tribunale Roma 16 dicembre 2009)*, cit., 573 e 574.

⁵⁶⁰ Ed infatti, al punto 5.2 della circolare n. 40/E del 2008, dopo aver evidenziato come la proposta presentata dal contribuente avrebbe anzitutto avuto valore di “impulso” relativamente all’attività di

il fenomeno consolidativo, inteso quale radicale preclusione dell'esercizio di un'ulteriore azione accertatrice, solo con riferimento ai controlli formali e non anche a quelli sostanziali.

In questo senso, difatti, avrebbe militato per un verso la lettera della norma nel momento in cui si feriva (e si riferisce tutt'ora) alla "*liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni*", espressione che avrebbe lasciato chiaramente intendere il suo riferirsi al mero controllo formale, non risultando invece presenti appigli normativi per includere in detto riferimento anche i controlli sostanziali.

Per altro verso e sul versante sistematico, venivano quindi valorizzati tre elementi.

In primo luogo, la non irrazionalità di voler condensare eccezionalmente nei trenta giorni previsti dall'articolo l'attività liquidatoria in senso proprio, essendo detta attività un procedimento per di più automatico⁵⁶¹.

In secondo luogo, una considerazione a carattere negativo, data dall'impossibilità di poter ricollegare ad una norma di carattere settoriale e specifico, quale è quella di cui all'art. 182^{ter} l.f., una deroga, per di più implicita, a tutte le varie disposizioni tributarie di carattere generale prevedenti differenti termini di decadenza in ordine all'attività accertativa intesa in senso sostanziale⁵⁶².

In terzo ed ultimo luogo⁵⁶³, le criticità costituzionali che sarebbero emerse interpretando il fenomeno consolidativo in maniera più accentuata, sollevate

controllo intesa in senso lato, se da un lato affermava che "*la disciplina normativa non dispone la preclusione di ulteriore attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria in caso di transazione fiscale*", dall'altro menzionava tra l'attività di controllo prodromica alla via transattiva tutta l'attività liquidatoria intesa in senso tecnico. Se, poi, tale circostanza veniva letta congiuntamente con gli esempi riportati, in cui veniva fatta espressa menzione all'impossibilità di predicare qualsivoglia effetto consolidativo nel caso in cui l'attività liquidatoria non fosse stata espletabile per mancanza della dichiarazione, allora ne emergeva un quadro in cui, in presenza di dichiarazione, l'effetto preclusivo si sarebbe attestato sulle sole attività ex art. 36^{bis} e 36^{ter} cit..

⁵⁶¹ F. S. CAYRO, *Sugli effetti "tipici" della transazione fiscale alla luce di due recenti pronunce della Suprema Corte*, cit., 151 e ss..

⁵⁶² G. LA CROCE, *La transazione fiscale*, Milano, 2011, 114 e ss., dove l'A. afferma: "*laddove il legislatore avesse voluto limitare, nell'ambito della transazione fiscale, la portata delle varie norme tributarie in tema di accertamento, avrebbe dovuto prevedere che il consolidamento avvenisse in deroga alle su richiamate norme tributarie*".

⁵⁶³ Cfr. L. TROMBELLA, *Riflessioni critiche sulla transazione fiscale* cit., 610 e 611, per il quale si sarebbero sollevati ulteriori problemi allorché si fosse riflettuto sul fatto che il contribuente sarebbe stato messo a conoscenza delle attività di controllo sostanziale per il tramite della notifica dei c.d. avvisi di irregolarità, figura atipica nel diritto tributario che avrebbe trovato precedenti, risultando conseguentemente dubbio il profilo circa l'impugnabilità degli stesso. Il tema, a detta dell'Autore, si sarebbe poi saldato con il differente profilo, strettamente procedurale, dato dalla

dall'evidente disparità di trattamento tra il soggetto che, fruendo (*rectius* potendo fruire) della via transattiva, avrebbe potuto limitare considerevolmente l'azione accertatrice dell'ufficio, vista l'impossibilità di concludere qualsivoglia accertamento sostanziale in un termine così ridotto, e tutta la platea di contribuenti i quali, non potendo fruire di siffatto strumento, sarebbero sottostati ai normali poteri di accertamento⁵⁶⁴.

Se questo era il piano del dibattito in vigore del precedente testo dell'art. 182^{ter} l.f., come si è ormai più volte anticipato, nell'attuale formulazione è stato eliminato qualsivoglia riferimento al fenomeno consolidativo.

Ciò posto, si rende quindi anzitutto necessario comprendere se alla mancata indicazione dell'effetto consolidativo debba necessariamente accompagnarsi l'abrogazione dell'effetto consolidativo, ovvero se sia strutturabile un diverso ragionamento.

Ed invero, sulla base di un'interpretazione piana di tale modifica normativa, l'Amministrazione finanziaria e parte della dottrina⁵⁶⁵ hanno affermato l'impossibilità di poter predicare, alla luce del nuovo testo, preclusione alcuna, sia essa formale che sostanziale, rispetto al potere di accertamento⁵⁶⁶.

Purtuttavia, per principio generale, tutte le volte in cui il legislatore procede con l'eliminazione di un riferimento all'interno di una disposizione, tale *modus operandi* è in realtà valorizzabile sotto almeno altre due prospettive, entrambe proiettate all'affermazione contraria.

possibilità di una proposta di transazione parziale, nel senso che se fosse consentito o meno al contribuente "selezionare" i tributi per i quali ricorrere allo strumento transattivo, così decidendo per quali poste far scattare il fenomeno consolidativo e, quindi accorciare i normali termini di decadenza, e per quali invece far decorrere i tradizionali termini di accertamento. Allo stato attuale, in virtù dell'obbligatorietà del procedimento in riferimento a qualsivoglia credito tributario (fatto salvo il problema dei tributi locali poc'anzi analizzato) e per quanto verrà analizzato nel capitolo relativo all'impugnabilità del relativo diniego e degli atti ad esso prodromici, parrebbe lecito ritenere che entrambi i profili di criticità se non scomparsi, si siano fortemente attenuati.

⁵⁶⁴ Cfr. G. LA CROCE, *La transazione fiscale*, Milano, 2011, 115 e ss..

⁵⁶⁵ C. FAONE, *Effetti della transazione fiscale: cristallizzazione del debito?*, in *Il Fisco*, 2017, 2568; G. ANDREANI – A. TUBELLI, *Trattamento "speciale" per i crediti tributari nel concordato preventivo*, cit., 432 e ss..

⁵⁶⁶ Cfr. Circolare n. 18/E del 2018 la quale, dopo aver riassunto la modifica normativa intercorsa, e dopo aver rilevato come anche nel testo riformato sia comunque rimasta invariata la fase di certificazione, sebbene non esplicitamente funzionale al consolidamento del debito, espressamente afferma che: "per quanto concerne, infine, gli effetti della certificazione, alla predetta attività non è riconducibile cristallizzazione del debito tributario".

Ed infatti, per un verso la mancata ripetizione dell'inciso relativo al consolidamento potrebbe lasciare intendere la volontà legislativa di eliminare un'espressione pleonastica, in quanto ritenuta elemento acquisito all'esperienza giuridica e quindi non bisognoso di specifica indicazione:

Per altro verso, quale volontà di astenersi, in sede legislativa, dal prendere un'espressa posizione in ordine al significato da attribuirsi all'inciso "consolidamento", il quale invero altro non rappresentava se non la funzionalizzazione di tutte quelle attività amministrative di controllo e verifica lasciate al contrario inalterate.

Da tale ambiguità di fondo deriva quindi l'impossibilità di poter affermare *sic et simpliciter* l'eliminazione dell'effetto consolidativo in virtù della sua semplice mancata menzione in seno al nuovo testo dell'art. 182^{ter} l.f., dovendosi al contrario appuntare l'indagine, per un verso, sulla ricerca di ulteriori riferimenti testuali che possano orientare in un senso o nell'altro e, per altro verso, su un giudizio di valore in riferimento alla perdurante presenza o assenza delle ragioni sistematiche che avevano condotto a ritenere sussistente una preclusione dell'attività accertatrice da parte dell'Amministrazione nel momento di perfezionamento dell'istituto.

Proprio sulla base di simili argomentazioni, altra parte della dottrina⁵⁶⁷, valorizzando la circostanza che l'effetto consolidativo sarebbe stato non già il frutto dell'indicazione legislativa, quanto e piuttosto delle ragioni sistematiche ad esso sottese, in specie rappresentate dall'esigenza di fornire stabilità all'assetto concordatario e dalle altre ragioni di ragionevolezza più sopra evidenziate,⁵⁶⁸ ha espresso il convincimento per il quale anche a testo variato si dovrebbe comunque riconoscere all'espressione di voto positivo da parte dell'Amministrazione, con conseguente omologa del concordato, comunque l'effetto preclusivo in ordine all'esercitabilità da parte dell'Amministrazione di qualunque potere di accertamento per le annualità oggetto di proposta.

⁵⁶⁷ M. ALLENA, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, cit., 173 e ss..

⁵⁶⁸ La medesima dottrina peraltro evidenzia un'altra possibile criticità nella misura in cui si opinasse diversamente, in specie rappresentata da una possibile "contraddizione tra provvedimenti cronologicamente successivi (ossia, si avrebbe il rischio postumo della irragionevolezza del provvedimento intermedio)". Cfr. M. ALLENA, *ult. op. cit.*, 172.

Per quanto la tesi avanzata sia senz'altro suggestiva, cionondimeno la stessa sembra mostrare il fianco alle medesime critiche che, come visto, la dottrina maggioritaria aveva rivolto alla stessa impostazione *ante* riforma.

Anzi, a contesto variato tali criticità parrebbero ancor più acute.

Ed infatti, il perno del ragionamento in virtù del quale anche la giurisprudenza di legittimità, in ultimo, si era orientata nel senso “forte” del consolidamento, era in realtà rappresentato dalla facoltatività dell'istituto al fine di ottenere la falcidia del credito erariale.

Più nel dettaglio in un simile contesto, accanto all'interesse alla stabilità della procedura, le ragioni sistematiche e di ragionevolezza erano difatti rappresentate, per un verso, dalla circostanza di dover rintracciare un contraltare che potesse rappresentare quelle reciproche concessioni, invero come visto necessarie al fine di poter predicare la natura transattiva dell'istituto e, per altro verso ed in maniera ancor più pregnante, dalla necessità di attribuire all'istituto un qualche senso, giusta la circostanza di potersi avere la falcidia erariale anche in assenza dello stesso.

Per ciò che, ove alla transazione non si fosse riconosciuto un qualcosa di più rispetto alla normale via concordataria, la scelta legislativa in riferimento alla sua introduzione sarebbe stata irragionevole perché priva di senso compiuto.

Se tale è il substrato concettuale entro cui ci si muove, allora non può non rilevarsi come siffatte ragioni sembrerebbero essere oggi venute radicalmente meno.

Ed infatti, a fronte della obbligatorietà di procedere ai sensi dell'art. 182^{ter} l.f. tutte le volte in cui in un piano concordatario siano presenti delle poste erariali e, quindi, a fronte della natura meramente endoprocedimentale che deve oggi essere riconosciuta⁵⁶⁹, è venuta meno tanto la necessità di dover rintracciare le reciproche concessioni, quanto quella di dover rendere maggiormente appetibile un istituto la cui attivazione è comunque obbligatoria in presenza di crediti fiscali.

Sicché, allo stato residuerebbe solo l'esigenza alla stabilità della procedura in sé, la quale purtuttavia difficilmente da sola parrebbe idonea, proprio in virtù del

⁵⁶⁹ Cfr. *retro* Cap. I, par. 5.

principio di ragionevolezza, a giustificare l'assoluta preclusione dell'ulteriore azione accertatrice intesa in senso sostanziale.

Ciò, purtuttavia, non implica che non possa affermarsi preclusione alcuna.

Muovendo dal medesimo punto di partenza in ordine alla congenita ambiguità della mera eliminazione dell'inciso riferito al consolidamento del debito e sulla base della considerazione per la quale, nonostante tale modifica normativa, l'intera attività di accertamento formale ad essa funzionale sia in realtà rimasta inalterata a seguito della riforma, parrebbe difatti possibile continuare a predicarsi la preclusione delle sole ulteriori attività di liquidazione così garantendo comunque una qualche stabilità all'assetto concordatario.

Detto altrimenti, per un verso la modifica non potrebbe *de plano* essere interpretata nel senso dell'abrogazione e, per altro verso, proprio in virtù del principio di ragionevolezza, sarebbe privo di senso l'espletamento di una qualsivoglia attività amministrativa se in un secondo momento la stessa potesse essere radicalmente disattesa da un'altra attività amministrativa di egual tenore.

Purtuttavia, il discorso deve però essere coordinato con le specificità della procedura concordataria.

Difatti, a prescindere dalla ricostruzione che si intenda adottare, cionondimeno le pretese "postume" o, se si preferisce, le sopravvenienze passive dell'Amministrazione finanziaria avranno uguale sorte.

Maggiormente nel dettaglio, si è già avuto modo di rilevare come ai sensi dell'art. 184 l.f. il concordato omologato sia obbligatorio per tutti i crediti anteriori alla data di ammissione alla procedura.

Ciò vuol dire, che in realtà il problema si assesta non già e non tanto sulla possibilità di espletamento da parte dell'Amministrazione finanziaria di ulteriori controlli, quanto e piuttosto, sul diverso tema della natura dichiarativa⁵⁷⁰ o costitutiva⁵⁷¹ dell'atto di accertamento rispetto alla nascita dell'obbligazione tributaria.

⁵⁷⁰ Per tutti: M. PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, cit., 121 e ss.; A. D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, 221 e ss..

⁵⁷¹ Per tutti: E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969, 74 e ss.; G. INGROSSO, *Istituzioni di diritto tributario*, Napoli, 1973, 62 e ss.; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit., 339 e ss.. Per un'importante opera di categorizzazione delle teorie proposte al riguardo, con i

Ed infatti, solo ove l'atto di accertamento venisse declinato quale elemento costitutivo dell'obbligazione tributaria, allora la sopravvenienza passiva creerebbe non pochi problemi in quanto l'obbligazione in discorso dovrebbe intendersi successiva all'ammissione della procedura e quindi, ipoteticamente, o essere pagata in prededuzione o comunque essere integralmente soddisfatta.

Viceversa, muovendo dalla oggi quasi unanimemente accolta tesi dichiarativista, il tutto si ridurrebbe ad un falso problema⁵⁷², in quanto il credito per cui l'Amministrazione agirebbe anche alla luce dell'ulteriore attività accertatrice sarebbe comunque relativo ad un'annualità oggetto di proposta e, in quanto tale, precedente all'ammissione alla procedura. Sicché, in applicazione dell'art. 184 l.f. dovrebbe comunque essere soddisfatto, al più, in moneta concordataria creando semmai un problema sul fronte dei piani di riparto.

4.2. La cessazione della materia del contendere.

Dati per risolti i profili relativi al consolidamento, l'altro elemento che, unito al primo era letto nell'ottica delle reciproche concessioni e che, quindi, dava vita alla c.d. "cristallizzazione del debito" era rappresentato, come detto, dalla cessazione della materia del contendere.

Maggiormente nel dettaglio, ai sensi dell'originario quinto comma dell'art. 182ter l.f., alla chiusura della procedura di concordato preventivo ex art. 181 l.f. veniva automaticamente ricollegata la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi di cui alla proposta transattiva.

Sicché, la transazione conclusa all'interno di un concordato preventivo avrebbe garantito la produzione di un effetto del tutto peculiare⁵⁷³ rispetto a quest'ultimo,

conseguenti risvolti processuali si v. C. CONSOLO, *Processo e accertamento fra responsabilità contributiva e debito tributario*, in *Riv. Dir. Proc.*, 2000, 1035 e ss..

⁵⁷² Profilo, detto ultimo, invero rilevato da acuta dottrina già alla luce del vecchio testo dell'art. 182ter l.f. Cfr. F. RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, cit., 840 e 841. Nonché, G. GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, cit., 1122 e 1123, il quale, pur propendendo (come visto) per la tesi "forte" del consolidamento, cionondimeno sottolineava la difficoltà di distinguere tra il consolidamento, quale effetto proprio della transazione fiscale accettata, ed il normale effetto liberatorio che genera l'assenso alla proposta concordataria approvata dalla maggioranza dei creditori.

⁵⁷³ Cfr. S. D'AMORA, *La transazione fiscale nel concordato preventivo*, cit., 3 e ss., per il quale la previsione di un simile effetto avrebbe rappresentato un tratto altamente novativo rispetto all'abrogata transazione sui ruoli e del tutto inedito nel panorama concordatario.

posto che, come già ricordato, in sede concordataria è del tutto assente una fase di verifica del passivo anche solo analoga alla regola stabilita dall'art. 92 l.f. per il fallimento e che, conseguentemente, le questioni relative all'esistenza dei crediti, nonché all'ammontare degli stessi, non possono che trovare soluzione mediante l'instaurazione di normali giudizi di cognizione i quali, peraltro, ai sensi dell'art. 176 l.f., proseguono nonostante l'intervenuto accordo concordatario.

Nonostante le numerose criticità interpretative⁵⁷⁴ cui la stessa dava luogo, la previsione fu salutata con favore perché, ponendosi in chiave derogatoria rispetto

⁵⁷⁴ Ed infatti, tra gli altri, si posero problemi:

- i. in punto di coordinamento tra la norma *de qua* con l'impianto della legge fallimentare, il quale prevedeva (e prevede tutt'ora) la continuazione di tutte le liti pendenti anche a concordato omologato. Sicché, si è dunque trattato di comprendere se la norma avesse un'effettiva portata derogatoria o meno e, più nel particolare, come declinare nella logica complessiva dell'istituto, siffatta cessazione. Sotto questo aspetto, dottrina e giurisprudenza maggioritaria, muovendo dalla portata chiaramente derogatoria dell'effetto ivi previsto rispetto ai normali effetti scaturenti dalla procedura concordataria, si orientarono nel senso di interpretare la cessazione della materia del contendere "costo" per l'imprenditore e, quindi, nella chiave delle reciproche concessioni necessarie ai fini dell'accordo transattivo;
- ii. in punto di geometria degli effetti, non essendo chiaro se fosse possibile preselezionare a monte le controversie ai fini della verifica della cessazione della materia del contendere. Detto altrimenti, il problema che si pose è se fosse possibile procedere con una transazione parziale, nel senso di non includere nell'accordo concluso con l'agenzia tutti i debiti tributari ma solo quelli selezionati dal debitore. Per ciò che, per quelli inseriti nell'accordo, si sarebbe dovuta seguire la speciale procedura ex art. 182^{ter} l.f. e subire gli effetti ivi previsti, al contrario, per quelli non inseriti, sarebbe risultata applicabile la norma gestione concordataria. Ed invero, il tema di saldava a doppio filo con altro e differente problema sollevato dalla possibile illegittimità costituzionale della previsione in riferimento all'art. 24 Cost.. Ed infatti, solo ammettendo la facoltatività della procedura per aversi l'ammissibilità della domanda e la falcidiabilità del relativo credito, a monte, e la possibilità di una proposta parziale, a valle, era possibile evitare un contrasto con il diritto di difesa del debitore in quanto lo stesso non avrebbe dovuto semplicemente subire gli effetti della cessazione della materia del contendere su tutte le controversie tributarie, ma avrebbe potuto "opzionare" quelle per cui far produrre un simile effetto e quelle per le quali, al contrario, proseguire con gli ordinari giudizi di cognizione;
- iii. in punto di individuazione del momento in cui la cessazione si sarebbe dovuta produrre, potendosi questo astrattamente ricollegare alla conclusione dell'accordo, alla accettazione del concordato da parte della maggioranza dei creditori in sede di adunanza, ovvero ancora all'omologa di questo. Ed invero, la dottrina maggioritaria, stante la chiara indicazione normativa la quale ricollegava l'effetto estintivo *expressis verbis* alla chiusura del concordato ex art. 181 l.f., si orientò in tale ultimo senso;
- iv. in punto di possibile estendibilità della disciplina agli accordi di ristrutturazione, posto che l'allora ultimo comma richiamava solo il primo comma e non anche il quinto, all'interno del quale era disposta la cessazione;
- v. in punto di compatibilità, invero già anticipata al superiore punto *ii*), della disposizione *de qua* rispetto all'art. 24 Cost. e, più in particolare, al diritto di difesa in esso racchiuso. In quanto la tutela del diritto di difesa del debitore sarebbe stata violata nella misura in cui lo stesso fosse stato messo dinanzi alla secca alternativa se procedere con *l'iter* concordatario, ma così dovendo sottostare a tutte le pretese dell'Amministrazione, giusta

alla disciplina fallimentare, avrebbe comportato un riequilibrio dell'istituto altrimenti fortemente sbilanciato verso il debitore.

Con la modifica normativa, come in parte anticipato, anche l'originario quinto comma dell'art. 182^{ter} l.f. è stato radicalmente soppresso.

Sicché parrebbe lecito interrogarsi della sorte dei giudizi pendenti, essendo anche in questo caso predicabile un ragionamento affine a quello svolto per il tema del consolidamento, sebbene maggiormente articolato.

Ed infatti, non solo in questa sede si è avuta la soppressione dell'intero comma recante la disciplina positiva del fenomeno considerato ma, altresì e per quanto qui più rileva, sarebbe la stessa natura derogatoria della disposizione a comportare l'impossibilità di predicare cessazione alcuna posto che, per principio generale, al venir meno della deroga (*rectius* della previsione contenute al suo interno il regime derogatorio), in linea di principio non potrebbe che tornare applicabile la disciplina originariamente derogata.

Cionondimeno, a tal proposito sembrerebbe possibile formulare due (più una) ipotesi.

Per un verso, si potrebbe affermare la perdurante esistenza di un simile effetto in virtù di un'interpretazione sistematica.

Maggiormente nel dettaglio, già sotto il vigore della previgente disciplina, autorevole dottrina⁵⁷⁵ aveva acutamente rilevato la natura pleonastica dell'allora quinto comma della disposizione in commento, il quale, altro non avrebbe fatto

la cessazione della materia del contendere che si sarebbe verificata, ovvero non procedere all'*iter* concordatario, così potendo legittimamente contestare la pretesa, ma esponendosi al rischio del verosimile fallimento. Proprio in tale ottica, allora meglio si comprendono le ragioni di fondo volte ad affermare la facoltatività della procedura di transazione fiscale e la sua possibile parzialità, perché finalisticamente orientata a garantire un diritto di scelta a monte da parte del debitore stesso.

Per l'analisi specifica di siffatte problematiche alla luce del vecchio testo dell'art. 182^{ter} l.f., senza pretese di esaustività, si v.: L. DEL FEDERICO, *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, cit., 2382; ID., *La nuova transazione fiscale secondo il Tribunale di Milano: dal particolarismo tributario alla collocazione endoconcorsuale*, cit., 346; ID., *Profili processuali della transazione fiscale*, cit., 3663; E. STASI, *La transazione fiscale*, cit., 108; G. MARINI, *La transazione fiscale: profili procedurali e processuali*, cit., spec. 676, note 36 e 40; G. GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, cit., 1125; F. RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, cit., 845; G. LO CASCIO, *La disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi innovativi*, cit., 338 e ss.; V. ZANICHELLI, *La transazione fiscale*, cit., 149; F. S. CAYRO, *Sugli effetti "tipici" della transazione fiscale alla luce di due recenti pronunce della Suprema Corte*, cit., 156; L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1075 e 1076; P. PANNELLA, *L'incognita transazione fiscale*, cit., 662.

⁵⁷⁵ C. ATTARDI, *Inammissibilità del concordato preventivo in assenza di transazione*, cit., 6435.

che ripetere il principio generale relativo alla cessazione della materia del contendere contenuto nell'art. 46 del D. Lgs. n. 546 del 1992⁵⁷⁶.

Sicché, al pari di quanto visto per il consolidamento, la soppressione del comma relativo alla cessazione della materia del contendere potrebbe essere interpretato quale eliminazione di una ridondanza presente nel sistema, ritenuta inutile in quanto già espressa in seno ad un principio generale.

Detto altrimenti, seguendo siffatto ordine di idee sarebbe ancora oggi predicabile la cessazione della materia del contendere a concordato omologato non già (o non solo) quale effetto della procedura ex art. 182^{ter} l.f., quanto (ed anche) in virtù della regola generale vigente in ambito processual-tributario per la quale la legittima definizione agevolata delle pendenze tributarie comporta, sempre e comunque, l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere⁵⁷⁷.

Ed infatti, per un verso, come verrà dimostrato più avanti⁵⁷⁸ l'accostamento della procedura di cui in discorso ad una domanda di definizione agevolata *strictu sensu* intesa è conclusione tutt'altro che peregrina e, per altro verso, giusta la portata generale di cui all'art. 46 cit., non si necessiterebbe della puntuale previsione in seno alla specifica disciplina ai fini della produzione dell'effetto estintivo⁵⁷⁹.

Sicché, anche a dato normativo modificato, tutte le controversie incardinate dal debitore-istante di cui a tributi formanti oggetto di transazione dovrebbero subire l'effetto estintivo essendo impossibilitata, per espressa previsione legislativa, la prosecuzione dei relativi giudizi.

Per quanto tale conclusione sia senz'altro legittima, ed anzi al livello dello sviluppo del diritto positivo parrebbe anche essere quella maggiormente apprezzabile, in quanto pone in chiave sistematica la natura agevolativa

⁵⁷⁶ Laddove questo prevede che il giudizio si estingua, in tutto o in parte, nei casi di “*definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere*”.

⁵⁷⁷ Arg. art. 46, co. 1, D. Lgs. n. 546/1992.

⁵⁷⁸ Cfr. *infra* Cap.IV, par. 3.

⁵⁷⁹ Cfr. M. ALLENA, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, cit., 175, il quale, dopo aver rilevato l'esistenza dell'art. 46 cit. e della sua natura di norma di carattere generale, espressamente afferma: “*Affinché, dunque, operi siffatto effetto processuale, non si rende necessario che ogni norma istitutiva di modalità di definizione stragiudiziale delle pretese tributaria preveda la cessazione della materia del contendere. E' un effetto automatico generale*”.

dell'istituto con la disciplina generale sul processo tributario, la stessa, purtuttavia, comporta l'emersione dei problemi di compatibilità in riferimento all'art. 24 Cost., in maniera non dissimile ed anzi come si vedrà ancor più acuiti, rispetto alla previgente disciplina⁵⁸⁰.

Ciò posto, rinviando l'analisi di siffatti profili al momento della formulazione della tesi qui proposta e ritornando quindi sul piano generale, la modifica normativa parrebbe comunque interpretabile, a livello concettuale, anche in senso diametralmente opposto rispetto a quanto sopra riferito.

Maggiormente nel dettaglio, valorizzando la natura derogatoria dell'allora quinto comma dell'art. 182^{ter} l.f. rispetto alla generale disciplina sulla procedura concordataria, si potrebbe effettivamente ritenere, come peraltro affermato da ultimo dall'Amministrazione finanziaria⁵⁸¹, che alla soppressione di questo ne sia derivata l'abrogazione dell'effetto estintivo⁵⁸².

In questo senso, al venire meno della deroga non ne potrebbe che conseguire l'applicabilità del regime generale originariamente derogato rappresentato, per quel che qui più interessa, dall'art. 176 l.f., in virtù del quale i contenziosi pendenti proseguono sino alla decisione che statuisce definitivamente nel merito.

Di guisa che, il debitore-istante potrebbe quindi proseguire o iniziare *ex novo* contenziosi aventi ad oggetto i medesimi tributi di cui alla proposta ex art. 182^{ter} l.f. il cui relativo esito, dipoi, influenzerà non già il *quantum* del soddisfacimento ma esclusivamente l'*an*.

Detto altrimenti, pure nel caso in cui il contribuente risulti integralmente soccombente ad esito di siffatti giudizi, in virtù dell'applicazione dell'art. 184 cit., il trattamento del debito tributario proposto in sede concordataria non potrà che applicarsi anche al credito contestato, non già nella misura dell'originaria pretesa, bensì nella diversa misura di cui al piano concordatario omologato.

⁵⁸⁰ Cfr. *retro* nota n. 574.

⁵⁸¹ Cfr. Circolare n. 16/E del 2018, punto 5.1.5.

⁵⁸² In senso parzialmente analogo si v. E. BELLI CONTARINI, *Accordo fiscale concordatario ed effetti processuali*, in *Riv. Dir. Trib. (agg. online del 28.11.2017)*, il quale, sebbene riconosca la possibilità concettuale di poter continuare a predicare la sussistenza dell'effetto estintivo, cionondimeno ritiene preferibile utilizzare il criterio interpretativo *ubi voluit dixit, ubi noluit tacuit*, così negando la produzione di alcuna cessazione della materia del contendere per effetto della chiusura della procedura concordataria.

Simmetricamente, nel caso in cui il contribuente risulti totalmente vittorioso, nessun soddisfacimento dovrà essere garantito all'Amministrazione, sicché le somme vincolate, secondo le modalità prescritte dal tribunale ex art. 180, co. 6, l.f., dovranno essere svincolate in favore degli altri creditori ovvero del debitore stesso.

Ancora, nel caso di accoglimento parziale, la falcidia concordataria andrà applicata non già sull'originaria pretesa, quanto e piuttosto, sull'ammontare risultate dalla pronuncia che definisce il giudizio.

La criticità di una simile impostazione, purtroppo, si disvela nella misura in cui si rifletta sulla circostanza che nessuna attenzione è rivolta agli aspetti sistematici dell'intera vicenda, non tenendo in minima considerazione il piano dei rapporti tra l'art. 176 l.f. ed il principio generale di cui all'art. 46 D. Lgs. n. 546/1992, invero del tutto pretermesso senza giustificazione alcuna.

Se quelle appena riportate sono le interpretazioni "piane", il tessuto normativo sembra consentire di spingere il ragionamento logico ancora più in là, formulando una "due più una" ipotesi.

In questo senso, notazione preliminare è assunta, in maniera non dissimile da quanto visto sopra, dalla natura derogatoria dell'originario quinto comma citato, la quale (natura) andrebbe purtroppo valorizzata in termini sensibilmente differenti.

Maggiormente nel dettaglio, si potrebbe ritenere che la norma dell'art. 182^{ter}, co. 5, l.f., rappresentasse in realtà la deroga della deroga, per ciò che sarebbe possibile continuare a predicare la natura agevolativa dell'istituto e, cionondimeno, evitare l'effetto estintivo.

Per giungere ad una tale conclusione, è anzitutto necessario il richiamo del piano dei rapporti tra diritto tributario e diritto fallimentare.

In questo senso, è opinione diffusa⁵⁸³ quella per la quale allorquando si manifesti la crisi dell'imprenditore, il diritto fallimentare si ponga, in riferimento

⁵⁸³ Cfr. A. FANTOZZI, *Considerazioni generali sul rapporto tra norme tributarie e norme fallimentari e sul giudizio di valore tra par condicio creditorum, interesse fiscale ed altri interessi pubblici diffusi*, in L. GHIA – C. PICCININI – F. SEVERINI (diretto da), *Trattato delle procedure concorsuali*, VI, Torino, 2012, 417 e ss.; M. MAURO, *Contributo allo studio delle dinamiche tributarie nel fallimento*, Roma, 2009, 95 e ss.; M. ESPOSITO, *Riflessioni critiche sui rapporti tra diritto tributario e diritto civile alla stregua dei principi costituzionali (muovendo da alcune*

ai tributi, quale disciplina speciale e derogatoria rispetto alla disciplina generale rappresentata dall'ordinamento di appartenenza in quanto, differentemente opinando, fra le altre risulterebbe difficilmente giustificabile la tangibilità dell'interesse fiscale in virtù della *par condicio creditorum*.

Se così è, l'originaria introduzione dell'art. 182^{ter}, quinto comma, l.f. allora altro non avrebbe rappresentato che la *voluntas* legislativa di evitare che il principio generale di cui all'art. 46 cit. venisse derogato, nel bilanciamento norma generale – norma speciale, dalla disciplina fallimentare. Cosicché, per assicurare la produzione dell'effetto generale, si sarebbe resa necessaria la sua specifica riproposizione in seno alla disciplina concorsuale.

In un simile contesto, quindi, al venir meno della riproposizione del principio generale, ritornerebbe in auge il piano dei rapporti norma speciale – norma generale sopra espresso, tale per cui nonostante la previsione di cui all'art. 46 cit. dovrebbe comunque darsi luogo all'applicazione dell'art. 176 l.f. in quanto ponentesi in chiave di specialità rispetto alla prima.

Detto altrimenti, seguendo siffatto ordine di idee, vi potrebbe essere la prosecuzione dei giudizi pendenti nonostante la riconosciuta (e per quanto si dirà difficilmente negabile) natura *latu sensu* agevolativa dell'istituto stesso.

Per tale via, si otterrebbe quindi il rispetto della natura giuridica, conseguendo purtuttavia l'*optimum* rappresentato dalla prosecuzione dei giudizi, posto che, una volta che l'effetto estintivo venga letto congiuntamente all'obbligatorietà della procedura in presenza di crediti fiscali, si verrebbe a creare un evidente *vulnus* del diritto di difesa, con marcati dubbi di costituzionalità in riferimento all'art. 24 Cost..

Ed infatti, come già rilevato, non avendo il debitore, a testo riformato, più alcuna discrezionalità in ordine alla produzione dell'effetto estintivo mediante la scelta se adottare un concordato con transazione o un concordato senza transazione il che, quindi, esclude in radice anche la possibilità di una transazione parziale, lo stesso, al manifestarsi della crisi in cui siano inclusi anche debiti tributari, si ritroverebbe nella condizione di dover scegliere tra una secca

incongruenze nella disciplina fiscale delle procedure concorsuali), in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, 3 e ss..

alternativa di fondo: se procedere a concordato e quindi evitare il fallimento, ma così dovendo sottostare a tutte le pretese fiscali pur a fronte dell'ipotetica assoluta illegittimità delle stesse⁵⁸⁴, oppure contestare la legittimità di siffatte pretese, ma al contempo rinunciare alla via concordataria e quindi esporsi al verosimile rischio di fallimento.

Detto altrimenti, nella misura in cui si dovesse realmente predicare a norma riformata la perdurante esistenza dell'effetto estintivo (*rectius* della cessazione della materia dei contendere in tutte le liti oggetto della proposta concordataria), i profili di incostituzionalità già sollevati in riferimento alla previgente disciplina⁵⁸⁵ risulterebbero vieppiù acuiti, giusta l'impossibilità di poter predicare, al tempo stesso, la perdurante sussistenza proprio di quegli elementi che, in un'ottica di sistema, avevano consentito di salvare la disposizione, in specie rappresentati dalla facoltatività della via transattiva rispetto alla più generale procedura concordataria e dalla possibilità di procedere ad una transazione solo parziale.

Tali profili di incostituzionalità, peraltro, risulterebbero ancora più acuiti una volta che si approssino i possibili risvolti patologici della procedura.

Ed infatti, posto che l'omologa del concordato, per dottrina assolutamente pacifica⁵⁸⁶, non dà luogo ad un accordo di tipo novativo, in caso di successiva risoluzione o annullamento del concordato non potrebbe che "rivivere"

⁵⁸⁴ Cfr. P. RUSSO, *L'estinzione del processo tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1994, 434 e ss., laddove l'A. ricollega all'estinzione del giudizio l'incontestabilità delle pretese così come recate nell'atto originariamente impugnato.

⁵⁸⁵ Cfr. per tutti G. VERNA, *La transazione fiscale quale sub-procedimento facoltativo del concordato preventivo*, in *Il Fall.*, 2010, 714; F. RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, cit., 844, 845 e 846, l'A. già sotto il vigore della previgente disciplina, riteneva che l'unica via per salvare la previsione da una censura di costituzionalità fosse quella di attuare un'interpretazione fortemente restrittiva e svalutativa dell'ambito e dell'efficacia dell'effetto estintivo. Nel senso, quindi, che questo si sarebbe potuto produrre esclusivamente per quelle liti rispetto alle quali il mantenimento in vita del giudizio fosse apparso ormai improduttivo e vano, per essere stata superata in sede concordataria ogni relativa contestazione sull'entità del credito fiscale in concorso. In termini simili, e sempre nel tentativo di conciliare la disposizione con l'art. 24 Cost. si esprimono: A. CORTI – M. LAMPERTI, *La transazione fiscale e previdenziale: prassi applicative e attuali criticità dell'istituto*, cit., 545, in cui gli Autori giungono ad affermare che l'unica via di salvare la norma sarebbe stata quella di consentire al debitore di escludere l'effetto estintivo sui tributi oggetto della transazione per il semplice tramite di una "dichiarazione", con la quale lo stesso avesse manifestato la volontà di proseguire i contenziosi in corso.

⁵⁸⁶ *Ex multis* G. LO CASCIO, *Il concordato preventivo*, Milano, 2011, 655 e ss.; S. SATTA, *Diritto fallimentare*, Padova, 1997, 393 e ss.; S. AMBROSINI, *Il concordato preventivo*, cit., 422 e ss..

l'originaria pretesa, così come recata nell'atto ormai definitivo, con conseguente nocumento delle ragioni del debitore⁵⁸⁷.

Discorso in parte differente deve farsi invece per la transazione fiscale negli accordi di ristrutturazione, laddove la mancanza di una norma fallimentare che preveda la prosecuzione dei giudizi anche per gli accordi ex art. 182bis l.f. non consente di estendere il ragionamento sopra proposto, tale per cui alla conclusione dell'accordo seguirà necessariamente la cessazione della materia⁵⁸⁸ del contendere, la quale, purtuttavia, non può dirsi violativa dell'art. 24 Cost. in quanto comunque frutto della scelta del debitore di non trattare l'Amministrazione come un creditore non aderente.

Stesso dicasi per gli eventuali risvolti patologici, laddove al pari del concordato la natura non novativa di siffatti accordi⁵⁸⁹ comporterà, in caso di risoluzione per inadempimento, la reviviscenza dell'originaria pretesa, così come cristallizzata nell'atto impositivo.

Per quanto sopra, appare quindi preferibile ritenere che, nonostante la natura agevolativa dell'istituto, in sede di concordato non possa prodursi l'effetto estintivo automatico ma, al contrario, i giudizi di cognizione possano proseguire il loro normale *iter*. Non così per l'ipotesi degli accordi di ristrutturazione, ai quali dovrà essere necessariamente applicata la disciplina di cui all'art. 46 cit., la quale, purtuttavia, non potrà dirsi violativa dell'art. 24 Cost., perché comunque frutto di una libera scelta del debitore di non trattare l'Amministrazione alla stregua di un creditore non aderente.

⁵⁸⁷ Tale pericolo, invero potrebbe essere scongiurato una volta che si ammetta il parallelismo effettuato da autorevole dottrina tra l'ipotesi transattiva e quella conciliativa di cui all'art. 48 D.Lgs. n. 546/1992. Il quale (parallelismo) purtuttavia finirebbe oggi per scontrarsi, per un verso, con il dato positivo, laddove oggi (come anche visto, cfr. *retro* Cap. I, par. 5) non è più possibile predicare la natura autonoma della procedura ex art. 182ter l.f. rispetto a quella concordataria (elemento che invero consentiva di sorvolare sulla natura non novativa del concordato, appuntandosi gli effetti estintivi direttamente sull'accordo transattivo), e, quindi, con la differente tipologia, in punto di effetti, tra la procedura concordataria e quella conciliativa avendo solo la seconda una natura novativa riconosciuta positivamente. Cfr. G. MARINI, *Transazione fiscale*, cit., 2329 e 2330.

⁵⁸⁸ In senso analogo cfr. Circolare n. 16/E del 2018.

⁵⁸⁹ Per tutti si v.: E. FRASCAROLI SANTI, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti ai sensi dell'art. 182-bis L. Fall.*, cit., 530 e ss..

CAPITOLO IV

I RISVOLTI PROCESSUALI DELLA VICENDA TRANSATTIVA

Sommario: 1. Premessa. 2. L'individuazione di una posizione giuridica degna di tutela e sua natura. 3. L'individuazione del giudice munito di giurisdizione. 3.1 Le prospettive emerse in dottrina e nella prassi amministrativa. 3.2 L'affermazione della giurisdizione tributaria. 3.2.1 Il problema del limite esterno. 3.2.2 Il problema del limite interno. 3.2.3 L'insussistenza delle altre ragioni a fondamento della giurisdizione amministrativa, la definitiva affermazione della giurisdizione tributaria con particolare riguardo alla natura delle posizioni giuridiche da questa tutelate. 4. L'individuazione del concreto interesse ad agire ed il valore del silenzio. 5. I vizi censurabili e la tutela concretamente ottenibile in relazione alla tipologia della funzione individuata.

1. Premessa

Dati per risolti i profili relativi all'individuazione della tipologia della funzione esercitata dall'Amministrazione finanziaria in seno all'istituto di cui all'art. 182^{ter} l.f.⁵⁹⁰, nonché esaminati i profili più *strictu sensu* procedurali e quindi verificati quelli che sono gli effetti, in punto di consolidamento, che parrebbe lecito riconoscere alla conclusione del procedimento⁵⁹¹, si può ora finalmente affrontare il tema relativo alla astratta impugnabilità dell'eventuale voto negativo manifestato dall'Agenzia in sede di adunanza dei creditori.

A tal fine, si dovrà necessariamente muovere anzitutto dall'indagine circa una effettiva posizione degna di tutela in capo al contribuente, giusta la circostanza che parte della dottrina ha ritenuto che questa rientrasse nella categoria del mero fatto e, in quanto tale, inidonea ad ottenere una giustiziabilità della sottostante pretesa.

Superato questo primo scoglio, si dovrà dipoi verificare quale sia l'organo giudiziario competente, in ipotesi, a pronunciarsi sulla relativa domanda non risultando possibile, almeno *prima facie* e sulla base degli elementi di diritto positivo, effettuare una scelta netta in un senso o nell'altro.

In questo senso, si muoverà dalla precipua funzione che si è detto essere esercitata dall'Amministrazione finanziaria sebbene in concreto poi questa, per i

⁵⁹⁰ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. III, par. 6 e ss..

⁵⁹¹ Cfr. *retro* Cap. III, par. 4.

motivi che verranno più diffusamente analizzati nel prosieguo, si riveli insufficiente per orientare in maniera definitiva la scelta del giudice munito di giurisdizione.

A tal fine, peraltro, giova formulare sin d'ora la premessa metodologica che invero ha caratterizzato l'intera ricerca, nel senso che si renderà necessario un confronto non già e non tanto tra il vecchio disposto dell'art. 182^{ter} l.f. ed il testo novellato della medesima norma, quanto e piuttosto, tra lo stesso testo novellato e l'elaborazione, tanto dottrinale quanto giurisprudenziale, che si è avuta in riferimento alla previgente transazione sui ruoli di cui all'art. 3, co. 3, D. L. n. 138/2002 emergendo, proprio da tali ultime sedi, fondamentali punti di riferimento ai fini della soluzione della questione.

Una volta individuato il giudice competente a conoscere della relativa domanda, si dovrà infine tentare di comprendere quale possa essere la pronuncia concretamente emanabile dal giudice così individuato, il che val quanto interrogarsi circa la tutela concretamente ottenibile dal contribuente.

Il che, detto ancora altrimenti, vuol dire verificare se possa essere strutturato un meccanismo per il quale il giudice possa surrogarsi, almeno in parte, nelle valutazioni compiute dall'Amministrazione⁵⁹² ovvero se tale attività gli sia preclusa.

2. L'individuazione di una posizione giuridica degna di tutela e la sua natura.

Tanto premesso, è ora possibile avviare l'analisi muovendo da quello che si è detto essere il profilo preliminare dell'intera indagine, rappresentato dalla individuazione di una posizione degna di tutela in capo al contribuente-debitore a fronte della manifestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria di un voto negativo in seno all'adunanza dei creditori⁵⁹³.

Funzionale a tale scopo, appare essere l'esame dell'elaborazione, sia dottrinaria che giurisprudenziale, che si è avuta in seno alla transazione sui ruoli, istituto che,

⁵⁹² Il profilo è stato criticamente rilevato da M. CARDILLO, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, cit., 1158 e ss..

⁵⁹³ Successivamente, invece, si esaminerà il caso dell'accordo di ristrutturazione.

per quanto visto sino ad ora, si colloca quantomeno in una continuità logica con l'attuale disciplina.

Ebbene in quella sede, se da un lato l'Amministrazione espresse una formale posizione⁵⁹⁴ in ordine all'individuazione di una posizione degna di tutela, poi declinandola concretamente nei termini dell'interesse legittimo, dall'altro lato rimase del tutto silente in ordine all'individuazione del giudice competente a conoscere della relativa controversia.

Ed invero, un simile convincimento risultava sostanzialmente basato sul parere reso dal Consiglio di Stato in sede consultiva⁵⁹⁵, prodromico⁵⁹⁶ alla risoluzione, tra le altre, proprio della ridetta questione.

Approfondendo quindi l'analisi del citato parere, il Consiglio di Stato si limitò ad affermare, invero senza giustificare il ragionamento logico-giuridico a base dell'affermazione stessa, che: *“Quanto alla posizione soggettiva del contribuente, la struttura dell'istituto sembra configurare una posizione di interesse legittimo; indipendentemente dalla questione prettamente processuale, sembra peraltro evidente che i provvedimenti di diniego assunti dall'Agenzia, al termine dell'iter previsto, non possano essere soggetti a reclamo per quanto riguarda le questioni attinenti la valutazione di convenienza operata dall'Amministrazione”*.

Detto altrimenti, il Consiglio di Stato se per un verso individuava acriticamente la posizione vantata del contribuente in termini di interesse legittimo, purtuttavia e per altro verso, non spingeva il ragionamento alle sue logiche conseguenze e, quindi, non preselezionava esplicitamente la propria giurisdizione.

Proprio tale ambiguità, ha portato la dottrina ad enucleare due corollari di fondo.

Per un verso e come già visto, l'affermazione della natura discrezionale della tipologia della funzione svolta dall'Amministrazione finanziaria in seno al ridetto istituto⁵⁹⁷ giusta la posizione vantata dal contribuente.

⁵⁹⁴ Circ. n.8/E del 2005.

⁵⁹⁵ Parere n. 526 del 2004.

⁵⁹⁶ Ed infatti, fra gli elementi per i quali l'Amministrazione richiese il parere del Consiglio di Stato, al punto 6, vi è anche quello relativo alla *“possibilità di escludere la proposizione di ricorso avverso il provvedimento che rigetta la proposta transattiva per motivi di opportunità e convenienza”*.

Per altro verso e per quanto qui più rilevi, l'individuazione del giudice amministrativo quale organo naturalmente preposto alla giustiziabilità di siffatte posizioni⁵⁹⁸.

Ebbene, tanto il primo quanto il secondo corollario, per quanto formalmente ineccepibili, in realtà già al tempo avrebbero sofferto di talune criticità di fondo.

Quanto al primo, si è già rilevato come sia tutt'altro che pacifica l'individuabilità *a contrario* della tipologia della funzione muovendo dalla posizione giuridica che si assume essere presente.

Ed infatti, nella dottrina amministrativistica non è unanimamente accolta la validità dell'equazione diritto soggettivo *ergo* attività vincolata, sicché pure a fronte di quest'ultima, ben si potrebbe avere – secondo almeno talune ricostruzioni – la configurazione di una posizione di interesse legittimo in ragione dell'interesse tutelato in via diretta dalla norma⁵⁹⁹.

Quanto alla seconda ed anche a prescindere dalla considerazione di cui sopra, già al tempo risultava tutt'altro che scontato che l'unico soggetto munito di giurisdizione ai fini della giustiziabilità di siffatte posizioni fosse il giudice amministrativo, giusta il dato normativo della riserva ex art. 103 Cost..

Rilevate le suddette criticità e rinviatone l'approfondimento ad un momento successivo in quanto, giova premettere, sono le medesime criticità che parrebbero caratterizzare ancora oggi talune ricostruzioni, si può ora avviare l'indagine in riferimento all'istituto ex art. 182^{ter} l.f..

Ed invero, il tema dell'individuazione di una posizione degna di tutela in capo al contribuente, a fronte del voto negativo manifestato dall'Amministrazione

⁵⁹⁷ Cfr. L. DEL FEDERICO, *Profili processuali della transazione fiscale*, cit., 3656 e ss., l'A., in particolare, dalla riferita individuazione della posizione di interesse legittimo, ricostruisce la natura dell'accordo transattivo nella chiave del provvedimento *strictu sensu* discrezionale.

⁵⁹⁸ Cfr. L. DEL FEDERICO, *ult. op. cit.*, 3657. Sul punto si v. anche M. BASILAVECCHIA, *La transazione sui ruoli*, cit., 1217 e ss., il quale individua nel giudice amministrativo il giudice naturalmente competente in riferimento al diniego di cui in discorso secondo altro e differente percorso argomentativo. Maggiormente nel dettaglio, l'A. individua la giurisdizione del giudice amministrativo, non già e non tanto in virtù della posizione giuridica presente in capo al contribuente, anzi espressamente ritenuta inidonea a fondare un riparto giurisdizionale, quanto e piuttosto per i limiti intrinseci della giurisdizione tributaria e, più nel dettaglio, per il limite c.d. esterno rappresentato – almeno secondo un'interpretazione piana – dalla notifica della cartella di pagamento.

⁵⁹⁹ Per l'esplicitazione del concetto si v. *infra* nello stesso paragrafo.

finanziaria in sede di adunanza dei creditori, in via del tutto preliminare sembrerebbe essere composto da due sottoquestioni tra loro collegate.

In primo luogo, è necessario confrontarsi, nuovamente⁶⁰⁰, con l'elemento del "voto" inteso quale unico strumento normativamente previsto al fine di dare comunicazione al contribuente della determinazione assunta dall'Amministrazione ad esito del procedimento.

In secondo luogo, una volta dimostrata in astratto la natura non ostativa delle peculiari modalità con cui l'esito del procedimento viene comunicato al contribuente a che sorga in capo allo stesso una posizione giuridica degna di tutela, è necessario verificare, questa volta in concreto, se possa dirsi effettivamente sussistente un interesse pretensivo giuridicamente qualificato a che l'Amministrazione assuma una specifica determinazione a fronte della proposta concordataria.

Muovendo dall'elemento preliminare, parte della dottrina⁶⁰¹ ha infatti dedotto l'assenza di una posizione giuridica degna di tutela, non già e non tanto sulla base di una indagine in concreto, quanto e piuttosto per l'incompatibilità, già solo su di un piano astratto, fra la sussistenza di una posizione giuridica degna di tutela e la circostanza che l'esito del procedimento venga manifestato solo attraverso l'espressione di un voto.

Maggiormente nel dettaglio, tale elemento è stato valorizzato in special modo per la peculiare sede in cui lo stesso trova la propria ragione d'essere.

In questo senso, l'impossibilità di individuare una posizione giuridica degna di tutela viene desunta *a contrario* attraverso un doppio passaggio logico.

Esplicitando: intanto avrebbe un senso interrogarsi circa la sussistenza di una posizione giuridica degna di tutela in quanto, nel silenzio del legislatore, venga simmetricamente individuato un vuoto di tutela che quella posizione mirerebbe a colmare.

⁶⁰⁰ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. III, par. 8.

⁶⁰¹ La posizione viene sostenuta, sebbene con sfaccettature differenti da: L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit., 1083 e ss.; F. RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, cit., 825 e ss.; G. GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, cit., 1124 e ss..

Posto che tale vuoto non sarebbe rintracciabile nella logica applicativa dell'art. 182^{ter} l.f., non vi potrebbero essere margini alcuni per professare la sussistenza della prima.

In siffatto contesto, il perno del ragionamento è quindi individuato nell'assenza di un vuoto di tutela ricondotta alla circostanza per la quale il voto espresso dall'Amministrazione non sarebbe direttamente rivolto al debitore, ma costituirebbe esclusivamente un elemento della più ampia e generale volontà, manifestata attraverso l'approvazione o il rigetto della proposta di concordato, a sua volta espressione del convincimento dell'intero ceto creditorio⁶⁰².

Detto altrimenti, posto che è la stessa disposizione normativa a fissare il principio per il quale il voto non sarebbe diretto esclusivamente ad accettare o rifiutare la sola proposta *latu sensu* transattiva, ma avrebbe ad oggetto l'intera proposta concordataria⁶⁰³, ciò farebbe sì che nel momento in cui la determinazione dell'Amministrazione vada a confluire con quelle del resto del ceto creditorio perderebbe la propria individualità e la propria autonoma rilevanza⁶⁰⁴.

Il che, detto ancora altrimenti, implicherebbe che il contribuente sia titolare di una mera situazione di fatto non tutelabile direttamente⁶⁰⁵.

Tale impostazione, per quanto autorevolmente sostenuta, parrebbe soffrire in realtà della medesima criticità individuata a suo tempo quando si è affrontato l'elemento del voto in riferimento alla diversa questione relativa alla tipologia della funzione esercitata⁶⁰⁶.

Ed infatti, anche in questa sede il perno del ragionamento, come evidenziato dalla dottrina di gran lunga maggioritaria⁶⁰⁷, sembrerebbe pur sempre essere rappresentato da una parificazione tra il creditore pubblico ed il creditore privato,

⁶⁰² Cfr. F. RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, cit., 838, in particolare nel pensiero dell'A. l'impossibilità di ricorrere agli organi giurisdizionali in caso di diniego sarebbe la diretta conseguenza della natura schiettamente endoconcorsuale dell'istituto, ragione per la quale l'effetto del voto si dissolverebbe all'interno del procedimento concorsuale o paraconcorsuale perdendo in tali sedi la propria autonoma rilevanza.

⁶⁰³ Cfr. Art. 182^{ter}, co. 3, l.f. per il quale l'ufficio deve esprimere il voto sull'intera proposta concordataria e non solo su quella transattiva.

⁶⁰⁴ Impostazione, detta ultima, peraltro condivisa dall'Amministrazione finanziaria con la Circ. n. 15/E del 2015, par. 2.2.

⁶⁰⁵ F. RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, cit., 839.

⁶⁰⁶ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. III, par. 7 e 8.

⁶⁰⁷ Si rinvia alla dottrina citata nelle note nn. 626 e 627.

nel senso che le determinazioni di entrambi i soggetti, non assumendo un peso specifico differenziato in sede di adunanza dei creditori, non potrebbero essere altrimenti distinguibili e, conseguentemente, dovrebbero seguire le medesime regole applicative⁶⁰⁸.

Ebbene, se così è parrebbe qui sufficiente rammentare come tale parificazione non solo non sia nient'affatto necessitata ma, addirittura, impossibilitata dalla semplice, quanto dirompente, ragione per la quale l'agire amministrativo, quantunque lo si voglia interpretare come vincolato o discrezionale, rappresenti pur sempre un agire funzionalizzato, diretto alla miglior tutela di un interesse pubblico.

Di guisa che, se su di un piano materiale le determinazioni del creditore pubblico e del creditore privato parrebbero parificate in sede di adunanza dei creditori, le stesse non potrebbero cionondimeno essere parificate su di un piano formale in quanto, le seconde, sono il frutto di un agire egoistico, non così invece le prime, le quali restano pur sempre, a seconda dell'impostazione che si intenda prediligere, il frutto di un atto dovuto ovvero di un bilanciamento effettuato⁶⁰⁹.

In questo senso, ciò che andrebbe valorizzato è, non già e non tanto la tipologia di atto attraverso il quale gli Uffici esternano il proprio convincimento, quanto e piuttosto il valore che tale atto assume all'interno dell'economia generale dell'istituto.

In un simile contesto, quindi, ed anticipando in parte le conclusioni del ragionamento, il voto altro non potrebbe rappresentare che la manifestazione resa, in forma orale ed in una sede qualificata (l'adunanza dei creditori) di un provvedimento amministrativo *latu sensu* inteso, emesso non già dal singolo ufficio bensì dalla Direzione regionale delle entrate il cui parere, essendo vincolante, non può essere disatteso.

⁶⁰⁸ Cosicché, come il diniego opposto da un creditore privato non farebbe nascere in capo al contribuente-debitore alcun interesse degno di tutela, allo stesso modo tale interesse non dovrebbe nascere nella misura in cui il diniego provenga dal creditore pubblico.

⁶⁰⁹ Cfr. L. DEL FEDERICO, *Profili processuali della transazione fiscale*, cit., 3661 e ss., laddove l'A. sottolinea come, a prescindere da qualsiasi altra considerazione, l'attività all'uopo svolta dall'Amministrazione rappresenti pur sempre un agire funzionalizzato volto alla ponderazione dei differenti interessi pubblici, a nulla rilevando poi che l'espletamento di tale funzione venga espressa mediante voto nell'adunanza dei creditori.

Appurata quindi la natura non ostativa della questione preliminare, e ribadita la sussistenza dell'esercizio di un potere amministrativo, si può ora affrontare la questione conseguente.

La stessa, peraltro, si presta ad essere analizzata sotto due distinte prospettive tra loro collegate.

La prima, su di un piano generale, condensantesi nella individuazione delle conseguenze che discendono dalla rilevata sussistenza proprio di siffatto potere.

La seconda, poggiante su di un piano assai più pragmatico, relativa al collegamento tra la tipologia della funzione esercitata e la situazione giuridica soggettiva.

Quanto alla prima, è stato autorevolmente rilevato⁶¹⁰ come l'individuazione di un interesse di mero fatto in capo al privato, pur a fronte dell'esercizio di un potere amministrativo, altro non sarebbe che il precipitato di un precipuo modo di intendere l'esercizio del potere stesso, nel senso di assunzione di una sfera di interessi la cui realizzazione sia affidata in maniera esclusiva alla sola Amministrazione⁶¹¹.

Tale per cui, una volta che si sia rilevata l'assenza di ridetta esclusività, perché in realtà funzionale ad una concezione del rapporto Stato-cittadino non più attuale⁶¹², sarebbe simmetricamente preclusa la possibilità di inquadrare l'interesse del privato nel mero fatto assumendo, esso interesse, una propria rilevanza giuridica.

Venendo ad affrontare la seconda prospettiva, una volta appurato che l'interesse del privato non possa, già solo su di un piano generale ed astratto, essere ridotto al mero fatto, è giocoforza interrogarsi sulla natura di siffatta posizione.

⁶¹⁰G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, 398 e ss..

⁶¹¹ In siffatta logica, quindi, la differenza fra l'esercizio di un potere vincolato ed uno discrezionale, risiederebbe solo nella circostanza che nell'un caso, quello dei poteri discrezionali, la realizzazione di siffatti interessi sarebbe in definitiva affidata al contemperamento in vista dell'attuazione dell'interesse collettivo e, viceversa, nell'altro caso, quello dei poteri vincolati, gli stessi interessi sarebbero assunti come propri da parte della stessa Amministrazione.

⁶¹² Cfr. P. AIMO, *La giustizia nell'amministrazione dall'Ottocento ad oggi*, Bari, 2000, *passim*.

Ebbene, a tal riguardo non può che muoversi dalle conseguenze che, storicamente, sono state ricollegate a seconda della tipologia della funzione volta per volta esercitata.

Ed infatti, si è sempre ritenuto che dalla tipologia della funzione esercitata potesse desumersi, *a contrario*, la natura della posizione del privato che da quella funzione viene inciso.

Se tale considerazione è unanimamente accolta su di un piano generale, i problemi iniziano a porsi laddove si tratti di declinare in termini concreti proprio siffatte conseguenze, essendo esse, invero, oggetto di un dibattito dottrinale mai sopito.

Approfondendo l'analisi, secondo un primo orientamento⁶¹³ l'equazione che collega il tipo di funzione esercitata in maniera diretta ed automatica rispetto all'individuazione della posizione giuridica vantata dal privato, sarebbe bidirezionale e quindi varrebbe tanto che si approcci un atto vincolato, quanto uno discrezionale.

Così, a fronte della prima tipologia della funzione, si sarà sempre in presenza di una posizione di diritto soggettivo e, simmetricamente, a fronte della seconda tipologia di funzione, si sarà sempre in presenza di una posizione di interesse legittimo.

Secondo altro e differente orientamento⁶¹⁴, al contrario, l'equazione sarebbe, per così, dire monodirezionale.

Per ciò che, se a fronte dell'esercizio di un potere discrezionale, giusta la degradazione del diritto che ivi si verifica, corrisponderebbe sempre una posizione di interesse legittimo, purtuttavia a fronte di un potere vincolato non corrisponderebbe sempre e comunque una posizione di diritto soggettivo.

Ed infatti, secondo tale impostazione il criterio discriminante non potrebbe essere basato solo sul tipo di funzione esercitata, ma dovrebbe essere coadiuvato dall'analisi del "tipo" di norma attributiva del relativo potere.

⁶¹³ E. CAPACCIOLI, *disciplina del commercio e processo amministrativo*, cit., 301 e ss.; A. ORSI BATTAGLINI, *Attività vincolata e situazioni soggettive*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 1988, 3 e ss..

⁶¹⁴ M. S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1970, 514 e ss.; A. MAZZINI SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, I, Napoli, 1984, 112 e ss. Per l'indicazione della dottrina tributaristica che ha accolto tale impostazione si v. *infra* nota n. 687.

Così, pur a fronte di una medesima attività vincolata si potrà avere un diritto soggettivo ovvero un interesse legittimo, a seconda che la norma attributiva del potere a monte sia diretta a tutelare in via primaria e diretta l'interesse privato ovvero l'interesse pubblico.

Scendendo maggiormente nel dettaglio, ed approfondendo quest'ultima impostazione, il nodo concettuale sulla quale la stessa si estrinseca, seppur ne esistano diverse profilazioni, è la distinzione fra le c.d. norme di relazione e le c.d. norme di azione.

Le prime, sarebbero norme dirette a riconoscere e garantire in via diretta ed immediata l'interesse del singolo.

Le seconde, al contrario, sarebbero quelle dirette a regolare il pubblico potere e quindi poste in funzione di esigenze amministrative⁶¹⁵.

Stando così le cose, e rapportando quanto detto sino ad ora a quella che è la tipologia della funzione a suo tempo individuata⁶¹⁶ in seno all'art. 182^{ter} l.f., ci si avvede della circostanza che l'identificazione della posizione di cui sarebbe titolare il contribuente, in realtà muta al mutare dell'opzione concettuale di fondo dalla quale si intenda muovere.

Ed infatti, accogliendo l'impostazione per la quale l'equazione che lega la tipologia della funzione con una specifica situazione giuridica soggettiva avrebbe carattere bidirezionale, allora dalla riconosciuta natura vincolata del potere esercitato dall'Amministrazione finanziaria a fronte della proposta concordataria presentata dal contribuente non potrebbe che derivare l'individuazione, in capo a quest'ultimo, di un diritto soggettivo tecnicamente inteso.

Ben diverso invece il discorso, nella misura in cui si decida di negare il carattere bidirezionale della citata equazione, e quindi si ritenga rilevante la

⁶¹⁵ Altre volte la medesima distinzione, seppur presente, assume però dei connotati in parte differenti, in quanto anziché focalizzare l'attenzione sulla "direzione" della norma, la si focalizza sul tipo di tutela accordato per realizzare l'interesse stesso, individuando così una posizione di diritto soggettivo, là dove l'ordinamento (*rectius* la norma) preveda una tutela ripristinatoria o, quantomeno, surrogatoria e, di converso, una posizione di interesse legittimo tutte le volte in cui la norma preveda esclusivamente una tutela indiretta volta a conseguire il mero rispetto della disciplina che regola l'esercizio del potere. Cfr. A. MAZZINI SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 112 e ss..

⁶¹⁶ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. III, par. 8.

direzione o, se si preferisce, il fine primario perseguito dalla norma attributiva del potere a monte.

In siffatta ultima ipotesi, difatti, potrebbe concretamente emergere una posizione di interesse legittimo e non già di diritto soggettivo, allorquando la norma attributiva del potere (*id est* l'art. 182*ter* l.f.) non sia intesa come diretta in via primaria a soddisfare un interesse del privato, bensì a garantire esclusivamente l'interesse pubblico a che l'imposta sia effettivamente riscossa pur se in misura inferiore rispetto a quanto astrattamente dovuto, in misura comunque superiore a quanto realizzabile per la via fallimentare.

In questo senso, potrebbe quindi profilarsi l'eventualità, più teorica che reale, stanti i dubbi in riferimento agli elementi che deve avere la norma attributiva del potere ai fini della sua inquadrabilità in una categoria piuttosto che nell'altra, dubbi che invero accompagnano la distinzione in parola sin dalla sua prima formulazione⁶¹⁷, di dover ricondurre la disciplina di cui all'art. 182*ter* l.f. nell'alveo di quelle che si è definite norme di relazione, giusta l'interesse squisitamente pubblicistico primariamente protetto.

Detto altrimenti, in riferimento alla natura della posizione giuridica del privato in riferimento alla funzione esercitata dall'Amministrazione finanziaria nell'art. 182*ter* l.f., ci si potrebbe trovare a livello concettuale di fronte ad una secca alternatività di fondo.

Alternatività di fondo, invero non già dovuta ad una differente declinazione della tipologia di funzione esercitata, quanto e piuttosto alle diverse conseguenze che dalla medesima funzione si intendano ricollegare per quel che attiene all'interesse pretensivo del privato questo potendosi declinare, in un caso, quale diritto soggettivo e, nell'altro, quale interesse legittimo.

Ora, per quanto la riscontrata secca alternatività di fondo richiederebbe *prima facie* l'adozione dell'una o dell'altra opzione concettuale prima di proseguire l'analisi, la stessa in realtà non si rende necessitata per almeno due ordini di ragioni.

In primo luogo perché, come si avrà modo di vedere, intanto la distinzione diritto soggettivo-interesse legittimo assume una propria rilevanza, in quanto si

⁶¹⁷ Cfr. A. ORSI BATTAGLINI, *Attività vincolata e situazioni soggettive*, cit., 3 e ss..

tratti di effettuare un riparto giurisdizionale tra giudice amministrativo e giudice ordinario sicché, anticipando talune conclusioni, nella misura in cui si ritenga competente il giudice tributario la menzionata distinzione perde ogni ragion d'essere.

In secondo luogo ed in maniera ancora più dirimente, già da tempo autorevole dottrina, tributaristica⁶¹⁸ e non⁶¹⁹, ha rilevato come la citata distinzione, soprattutto elaborata a partire dal primo RANELLETTI⁶²⁰ e dal ROMANO⁶²¹, fosse in realtà il frutto di una necessità politica di fondo – quella di giustificare l'esistenza della IV Sezione del Consiglio di Stato⁶²² – invero ormai del tutto superata⁶²³.

⁶¹⁸ Cfr. G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria, cit.*, 108 e ss.. Maggiormente nel dettaglio l'A., nella sua opera di ridefinizione del giudizio tributario quale giudizio di accertamento, muove anzitutto da quella che egli chiama la “neutralizzazione” del problema della situazione giuridica tutelata. In siffatto contesto, prendendo le mosse proprio dal ROMANO, si evidenzia come la nascita della figura dell'interesse legittimo altro non fosse in realtà che la risposta alla necessità di giustificare l'esistenza della IV sez. del Consiglio di Stato in un contesto caratterizzato dalla ricostruzione dei pubblici poteri quali manifestazioni del c.d. Stato-persona, a fronte del quale non sarebbero sussistiti valori individuali primari assolutamente non comprimibili.

In questo senso, la nascita della figura dell'interesse legittimo è stata per lo più legata ad una visione statualista in cui, l'accentuazione del ruolo del potere nella fase di attuazione della previsione legislativa non poteva che portare alla configurazione della posizione del privato in termini di mera reazione al cattivo uso del potere stesso.

Per ciò che, una volta rilevato come a partire dal VANONI (Cfr. E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932, 107 e ss), si sia registrato un deciso cambio di tendenza nel modo di intendere il rapporto Stato-cittadino e che, a partire dall' ALLORIO (Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario, cit.*, 131 e ss.) la giustificazione della supremazia dell'Amministrazione è stata individuata non già e non tanto nel suo essere manifestazione dello Stato-persona, quanto e piuttosto nel fine supremo della giustizia, la figura dell'interesse legittimo avrebbe perso la propria connotazione “forte”, quale posizione giuridica di diritto sostanziale autonoma e distinta rispetto al diritto soggettivo, così residuando le sole conseguenze processuali che a tale distinzione venivano ricollegate in specie rappresentate dalla possibilità di aversi o meno un giudizio di accertamento.

Sicché, se a tale rilevazioni si aggiunge di poi la conquistata natura giurisdizionale del Consiglio di Stato, non permarrebbe più motivazione alcuna, eccettuate le eventuali necessità definitorie, per distinguere l'una dall'altra posizione.

⁶¹⁹ Ed infatti la dottrina amministrativistica più moderna è oggi pacifica nel negare la possibilità di individuare all'interesse legittimo un proprio spazio autonomo accanto al diritto soggettivo, in quanto il primo altro non sarebbe che una “figura spuria”, frutto della logica statualista dell'Ottocento e figlia della negazione di qualsivoglia diritto nei confronti dello Stato. Cfr. L. FERRAJOLI, *Principia iuris, Teoria del diritto e della democrazia, I*, Roma-Bari, 2007. 653 e ss..

⁶²⁰ O. RANELLETTI, *Principii di diritto amministrativo, I, cit.*, 279 e ss..

⁶²¹ S. ROMANO, *Principii di diritto amministrativo*, Milano, 1906, 40 e ss..

⁶²² Ed è infatti noto, come la nascita della figura dell'interesse legittimo, ferma restando l'avversione che da sempre la dottrina ha manifestato a fronte della categoria (già al tempo intesa quale mera categoria “storica”, cfr. F. CAMMEO, *Corso di diritto amministrativo, II*, Padova, 1914, 757 e ss), sia in realtà comprensibile solo una volta che la si rapporti al contesto storico nella quale la stessa si è formata. Coticché, la figura dell' “interesse” è sorta in contrapposizione al “diritto” quale conseguenza dell'abrogazione della legge sul contenzioso amministrativo di cui all'All. E alla legge n. 2248/1865 e quale risposta alla necessità di giustificare l'esistenza della IV Sezione

Sicché, anticipando taluni concetti che troveranno un maggior approfondimento nel prosieguo, allo stato dell'arte dello sviluppo positivo la distinzione in discorso, per quanto ancora formalmente presente, non avrebbe alcun precipitato concreto sull'intensità e la pienezza della posizione individuata tanto da un punto di vista di diritto sostanziale, quanto in riferimento alle forme di tutela da un punto di vista processuale, il tutto riducendosi ad una mera diatriba definitoria.

3. L'individuazione del giudice munito di giurisdizione.

3.1. Le prospettive emerse nella dottrina e nella prassi amministrativa.

Riconosciuta una posizione degna di tutela, e per il momento prescindendo dalla considerazione poc'anzi svolta in ordine all'irrelevanza della sua qualificazione in termini di diritto soggettivo o di interesse legittimo, perché in realtà anch'essa frutto di un'opzione concettuale che verrà più compiutamente esercitata nel prosieguo, si tratta quindi ora di individuare quale sia il giudice munito di giurisdizione in riferimento alla stessa.

A tal riguardo, in riferimento al vecchio testo dell'art. 182^{ter} l.f. in dottrina sono state paventate le opzioni più varie, non escludendo dal ventaglio delle ipotesi alcuno dei plessi giudiziari caratterizzanti il nostro ordinamento.

Cosicché, vi è stata parte della dottrina che ha individuato nel giudice amministrativo il giudice competente⁶²⁴ a conoscere della relativa domanda, al contrario altra parte ha individuato questo nel giudice ordinario⁶²⁵, così come altra

del Consiglio di Stato, di cui alla riforma crispina del 1889 (L. n. 5992/1889) e quindi frutto di quella contraddizione di fondo tra l'esigenza di salvaguardare il modello del giudice unico emergente proprio a seguito delle citate riforme, con la sussistenza di un organo "deliberante" volutamente interno all'Amministrazione stessa. Per una approfondita esegesi storica della nascita della figura dell'interesse legittimo si v. B. SORDI, voce *Interesse legittimo*, in *Enc. Dir., Annali II*, Milano, 2008, 709 e ss..

⁶²³ Natura giurisdizionale invero riconosciuta per la prima volta in via giurisprudenziale dalla Suprema Corte. Sul processo evolutivo che ha portato al riconoscimento della natura giurisdizionale della IV Sez. del Consiglio di Stato si v.: M. S. GIANNINI, *Discorso generale sulla legge amministrativa, pt. I*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1963, 525 e ss..

⁶²⁴ Per i dovuti riferimenti dottrinari v. *infra* nota n. 627. In giurisprudenza per tutte: TAR, Catanzaro, Ord. n. 424/2012.

⁶²⁵ Per i dovuti riferimenti dottrinari v. *infra* nota n. 633.

parte ancora, invero maggioritaria⁶²⁶, ha individuato nel giudice tributario l'organo munito di giurisdizione a fronte dell'illegittimità dell'eventuale rifiuto manifestato.

Ed invero, giova premettere sin d'ora come tanto l'ipotesi tendente a riconoscere la competenza del giudice ordinario, quanto quella tendente a riconoscere la competenza del giudice amministrativo, siano in realtà il frutto di un preciso modo di intendere la tipologia della funzione esercitata dall'Amministrazione, in uno con la valorizzazione, più o meno fondata, dei limiti propri della giurisdizione tributaria.

Sicché, in via di primissima approssimazione, tanto la prima quanto la seconda soluzione rappresentano in verità una sorta di *second best* a fronte dell'impossibilità, si vedrà poi se effettiva o meramente teorica, di ricondurre l'intera questione sotto l'alveo della giurisdizione tributaria.

Tanto premesso e procedendo con ordine, secondo il primo degli orientamenti⁶²⁷ ricordati, la giurisdizione del giudice amministrativo dovrebbe essere affermata sulla base di una duplice considerazione, di cui una positiva e l'altra negativa.

Per quanto concerne la prima, la stessa appare invero fondata sul peculiare modo di intendere la tipologia della funzione esercitata dall'Amministrazione

⁶²⁶ G. MARINI, *La transazione fiscale: profili procedurali e processuali*, in F. PAPARELLA, (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, 678 e ss.; ID., *La transazione fiscale*, cit., 1193 e ss.; G. VERNA, *I nuovi accordi di ristrutturazione*, in S. AMBROSINI (a cura di), *Le nuove procedure concorsuali dalla riforma "organica" al decreto "correttivo"*, Bologna, 2008, 593 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, 251; L. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, cit., 234 e ss.; V. FICARI, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, cit., 234 e ss.; S. LO CONTE, *La tutela giurisdizionale del debitore nell'ambito della transazione fiscale*, in A. CAIFA (a cura di), *Le procedure concorsuali nel nuovo diritto fallimentare*, Torino, 2009, 700 e ss.; E. STASI, *Impugnabilità del diniego alla transazione fiscale – Transazione fiscale – La transazione fiscale dal punto di vista del giudice tributario*, in *Il Fall.*, 2014, 1222 e ss.. Nonché da ultimo e con specifico riferimento alla nuova formulazione; C. ATTARDI, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, cit., 4448. Sebbene si mostri dubbioso, aderisce a questo orientamento, in ultimo anche: M. BASILAVECCHIA, *L'azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale*, in *Studi in onore di E. De Mita*, Napoli, 2012, 72 e ss..

⁶²⁷ L. MAGNANI, *La transazione fiscale*, in G. SCHIANO DI PEPE (a cura di), *Il diritto fallimentare riformato*, Padova, 2007, 773 e ss.; E. GRASSI, *Transazione fiscale e indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit., 52 e ss..

finanziaria in rapporto al previgente testo dell'art. 182^{ter} l.f.⁶²⁸, ricostruita in concreto nella chiave della discrezionalità pura, tale per cui il contribuente sarebbe (stato) titolare di una situazione di interesse legittimo.

Sicché, da ciò si è argomentato, in virtù della riserva contenuta nell'art. 103 Cost., la giurisdizione del giudice amministrativo in quanto organo naturalmente preposto, secondo almeno i criteri di riparto tradizionali, a conoscere di tali situazioni.

Venendo ora alla condizione negativa, si è sostenuto come la giurisdizione tributaria, anche in quelle sedi individuata come *best choice*, sarebbe stata *de facto* preclusa da altra e differente considerazione, tutta incentrata su una peculiare lettura dei limiti interni ed esterni di siffatta giurisdizione.

In questo senso, si è ritenuto che il fenomeno transattivo non avesse invero a che fare con la determinazione dell'*an* e del *quantum* del tributo⁶²⁹ ma, al contrario, si collocasse in un frangente situato a valle rispetto al fenomeno impositivo⁶³⁰, e quindi della notifica della cartella di pagamento, attenendo esclusivamente ai profili solutori della pretesa.

Tale affermazione, sarebbe stata altresì avvalorata da un ulteriore elemento che prescinde dalla natura tributaria della lite e poggia sulla previsione contenuta nell'art. 7, comma 4, dello Statuto dei diritti del contribuente, a mente del quale la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa quanto ne ricorrano i presupposti.

Detto altrimenti, quandanche si fossero nutriti dubbi in ordine alla riconducibilità del fenomeno *latu sensu* transattivo al fenomeno impositivo, cionondimeno la giurisdizione amministrativa non sarebbe risultata *sic et simpliciter* esclusa, giusta la clausola di salvaguardia sopra ricordata⁶³¹.

⁶²⁸ A tal riguardo, infatti, giova precisare che tutte le elaborazioni che verranno in questa sede ricordate, eccezion fatta che per la posizione espressa dall'Amministrazione, in realtà hanno dovuto confrontarsi con il vecchio testo dell'art. 182^{ter} l.f. con tutti i problemi, soprattutto in ordine all'individuazione della tipologia della funzione, a suo tempo ricordati. Cfr. *retro* Cap. II, Sez. III, par. 8.

⁶²⁹ Invero come noto e come verrà meglio approfondito nel prosieguo, ritenuti elementi imprescindibili per poter professare la giurisdizione delle commissioni tributarie.

⁶³⁰ Cfr. V. FICARI, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, cit., 67.

⁶³¹ E. GRASSI, *Transazione fiscale e indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit., 42 e ss..

Peraltro, e per quanto qui più rileva, dal riconoscimento della giurisdizione amministrativa⁶³², venivano ricollegate conseguenze in ordine all'ampiezza della tutela concretamente ottenibile dal privato di non poco momento.

Ed infatti, non rientrando la materia tra quelle previste per la giurisdizione di merito, il cui perimetro, come noto, è fissato dalla lettura congiunta degli art. 7 e 135 c.p.a., al giudice sarebbe spettato esclusivamente un controllo di legittimità dell'atto e non anche un controllo esteso al merito.

Il che, detto altrimenti, avrebbe implicato che l'eventuale diniego si sarebbe potuto impugnare tutt'al più per eccesso di potere, risolto patologico della discrezionalità, così ampiamente riconosciuta – secondo l'impostazione che si va riassumendo ed in virtù del vecchio testo dell'art. 182^{ter} l.f. – all'Amministrazione in sede di valutazione della proposta transattiva.

Sul frangente opposto, al contrario si è collocata altra parte della dottrina⁶³³ la quale, pure recentemente, ha individuato nel giudice ordinario l'organo munito di giurisdizione ai fini della decisione della relativa controversia.

Ed invero, la giurisdizione del giudice ordinario viene affermata sulla base di considerazioni simili a quelle poc' anzi analizzate e, più in particolare, in ragione della valorizzazione della medesima condizione negativa avente ad oggetto la giurisdizione tributaria.

⁶³² Non può peraltro essere qui sottaciuto come la giurisdizione amministrativa potesse in realtà essere individuata quale conseguenza di altro e differente percorso argomentativo pure manifestato in dottrina. Maggiormente nel dettaglio, posto che in dottrina era stata affermata la riconducibilità dell'istituto in parte *de qua* nel novero degli accordi pubblici necessari ex art. 11 L. n. 241/1990 quale subspecie di accordo sostitutivo di provvedimento amministrativo e posto che in siffatte ipotesi sussiste la giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, l'affermazione di quest'ultima avrebbe potuto rappresentare la logica conseguenza del ragionamento. Cfr. L. TROMBELLA, *La transazione fiscale: dalle incertezze interpretative alle interpretazioni azzardate*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, 271 e ss.. Come si è anticipato, l'A. sfrutta la ricomprensione dell'istituto nell'alveo degli accordi pubblici necessari non già e non tanto ai fini diretti dell'individuazione della giurisdizione del giudice competente, quanto e piuttosto per affermare, in una fase dello sviluppo giurisprudenziale ante sentenze gemelle del 2011, l'obbligatorietà dell'assenso del creditore erariale per aversi la falciatura delle pretese di questo. In termini contrari alla ricomprensione dell'istituto, anche alla luce del vecchio testo, fra gli accordi sostitutivi di provvedimenti amministrativi, si v. E. A. APICELLA, *Diniego di transazione fiscale e giurisdizione amministrativa*, in *www. Judicium. it*. Per il quale, la sussumibilità troverebbe ostacolo, segnatamente: *i.* nella natura vincolata del potere di accertamento e liquidazione dell'imposta; *ii.* nella mancanza di un procedimento amministrativo avviato o da avviare, posta la natura negoziale delle determinazioni dell'Amministrazione in ordine all'opportunità e convenienza di aderire alla proposta; *iii.* il mancato esercizio di una effettiva potestà pubblica.

⁶³³ E. A. APICELLA, *Diniego di transazione fiscale e giurisdizione amministrativa*, *cit.*, 4 e ss..

A tali considerazioni, proprio perché vevoli al più a consentire di negare la giurisdizione del giudice tributario, ma giammai a fondare automaticamente quella di altro giudice, vengono aggiunte, a seconda delle prospettazioni analizzate e con gradazioni differenti, valutazioni di ordine *latu sensu* di opportunità politica volte ad ottenere la ricomprensione sotto un unico organo giurisdizionale di tutte le questioni attinenti alla fase concorsuale dell'impresa⁶³⁴, valutazioni in ordine all'assenza dell'esercizio di una effettiva funzione pubblica tale per cui, esclusa la riferibilità della controversia al giudice tributario, questa non potrebbe essere demandata al giudice amministrativo, così residuando il solo giudice ordinario, ovvero dubbie ricostruzioni sistematiche dell'impianto della legge fallimentare⁶³⁵.

Ebbene, limitandoci ad approfondire la seconda e terza impostazione, in quanto la prima muove da considerazioni di opportunità politica le quali, seppur condivisibili, richiedono comunque, come peraltro evidenziato dagli stessi sostenitori⁶³⁶, un intervento legislativo in tal senso risultando, quindi, inattuabile allo stato del diritto positivo, è evidente come le stesse muovano da presupposti nient'affatto coincidenti.

Maggiormente nel dettaglio, fermo l'elemento negativo comune, la prima si è detto muovere dalla negazione circa la sussistenza di una effettiva funzione pubblica e, quindi, dall'assenza dell'esercizio di un potere correttamente inteso.

In questo senso, la negazione del giudice amministrativo conseguirebbe dalla circostanza che non si starebbe discutendo dell'uso (*rectius* del cattivo uso) del potere, bensì di una controversia i cui profili sostanziali sarebbero del tutto assimilabili a quelli di una controversia tra privati.

Ebbene, per quanto una simile impostazione appaia perfettamente coerente con le sue premesse, è proprio in riferimento a quest'ultime che parrebbero manifestarsi talune criticità sotto almeno due distinti profili.

⁶³⁴ E' questa la posizione espressa dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili con il documento di prassi di Dicembre 2015.

⁶³⁵ Cfr. Circ. n. 15/E del 2018.

⁶³⁶ Ed infatti, il documento di prassi citato annovera l'indicazione del giudice ordinario (*rectius* fallimentare) fra le proposte di modifica necessarie.

In primo luogo, sembra riaffacciarsi quella perfetta parificazione tra creditore privato e creditore pubblico all'atto della manifestazione del voto la quale, come si è già ampiamente osservato⁶³⁷, dovrebbe essere esclusa in radice giusta la funzionalizzazione di qualsivoglia potere alla tutela di un dato interesse.

In secondo luogo, perché nella misura in cui si neghi che l'Amministrazione eserciti un pubblico potere, allora risulterebbe arduo individuare una posizione giuridica degna di tutela a monte, posto che allora il tutto dovrebbe a questo punto essere ricondotto al generale andamento della procedura concorsuale e, più in particolare, alla determinazione assunta dall'adunanza dei creditori dal che, in questo caso sì, non potrebbe che derivarne una situazione di mero fatto non tutelabile direttamente.

Ciò posto per la seconda e venendo ad affrontare la terza, l'Amministrazione finanziaria si è di recente espressa in questo senso sebbene ciò sia avvenuto, giova rilevarlo sin d'ora, secondo un percorso argomentativo contraddittorio tanto nelle premesse, quanto nelle conclusioni.

Ed infatti, per un verso viene espressamente negata la sussistenza di una posizione degna di tutela in capo al contribuente⁶³⁸, salvo dipoi affermarne la tutelabilità (*rectius* il riconoscimento di una tutela già apprestata) dinanzi al giudice fallimentare.

Se la contraddizione nella premessa di cui sopra emerge *prima facie* tale per cui non si richiede alcun commento, in quanto è proprio l'apprestamento di una tutela che comunque confermerebbe in via indiretta la valorizzazione da parte dell'ordinamento di quella data posizione in chiave giuridica, maggiormente complessa si presenta l'emersione della contraddittorietà nelle conseguenze.

Approfondendo, a parere dell'Amministrazione il contribuente debitore sarebbe in realtà già tutelato dalla legge fallimentare sotto due distinti profili.

Il primo, in sede di opposizione all'omologa di concordato preventivo ex art. 180 l.f. e, il secondo, in sede di reclamo ex art. 18 l.f. avverso la sentenza che

⁶³⁷ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. III, par. 8.

⁶³⁸ Ciò invero in ragione di una parificazione tra la posizione del fisco in sede di adunanza dei creditori a quella degli altri creditori privati. Cfr. Circ. n. 19/E del 2015, par. 2.2.

dichiarati il fallimento a seguito del rigetto della proposta di concordato ex art. 162 l.f..

Così spingendosi finanche a chiosare che: *“In definitiva, deve ritenersi che, nel caso di mancato raggiungimento della maggioranza per l’approvazione del concordato e di successiva dichiarazione di fallimento, il debitore e gli altri creditori potranno tutelare la propria posizione mediante la proposizione del reclamo di cui all’art. 18 L.F.”.*

Ebbene, la contraddittorietà di simili conclusioni si rende palese sol che si rifletta che per tale via nessuna vera tutela viene apprestata a fronte dell’illegittimità del voto manifestato.

Ed infatti, quanto al primo profilo, l’opposizione al decreto di omologa presuppone evidentemente la già intervenuta approvazione, da parte del ceto creditorio, della proposta concordataria.

In un simile contesto, risulta davvero arduo immaginare un contribuente che si dolga dell’illegittimità del voto contrario manifestato dall’Amministrazione, posto che in realtà sarebbe privo di qualsivoglia interesse ad agire, giusta l’applicazione del principio di obbligatorietà della proposta concordataria approvata per tutto il ceto creditorio ex art. 184 l.f..

Detto altrimenti, nella misura in cui il concordato, nonostante il voto contrario dell’Agenzia, venga comunque approvato, il contribuente non avrebbe ragione alcuna per impugnare la determinazione a sé favorevole del ceto creditorio.

Quanto al secondo profilo, il reclamo ex art. 18 l.f. avverso la sentenza dichiarativa di fallimento, è in realtà rimedio che si pone a valle dell’intera procedura concorsuale e che, anzi, presuppone un fallimento già intervenuto.

In un simile contesto, l’eventuale doglianza in ordine alla legittimità del voto, posta la sua astratta ammissibilità sulla quale parrebbe qui comunque lecito formulare più di un dubbio, varrebbe al più ad evitare il fallimento e quindi si collocherebbe in maniera del tutto incidentale rispetto all’illegittimità del voto, essendo il *petitum* immediato rappresentato dall’accertamento dell’astratta ammissibilità del concordato preventivo e non già dalla legittimità della determinazione assunta dall’Amministrazione finanziaria.

Peraltro, pur a voler dare alla posizione dell’Agenzia un qualche credito, giova rilevare che, per quanto concerne il concordato preventivo, eccettuati i due casi sopra ricordati non è data forma di tutela alcuna dalla legge fallimentare per impugnare la determinazione assunta dal singolo creditore in sede di adunanza, e ciò in ragione della natura della procedura concordataria nella quale, se è pur vero che vi è una forte presenza del controllo giudiziale, è altrettanto vero che, almeno per quanto riguarda la determinazioni in ordine alla sorta dei crediti, rimane un affare tra privati i quali sono quindi liberi di assumere le proprie decisioni sulla base di considerazioni che siano pure avulse da qualsivoglia logicità.

Per altro verso e ad ogni buon conto, permarrebbe comunque il problema una volta che l’illegittimità del diniego si manifesti a fronte di una proposta inserita in un accordo di ristrutturazione, posto che in quella sede non vi sarebbe nemmeno l’operatività delle norme richiamate dall’Agenzia o di norme ad esse affini.

Per quanto sopra, sembrerebbero quindi preferibili le impostazioni che riconducono la giustiziabilità del relativo diniego, alternativamente, al giudice amministrativo ovvero al giudice tributario.

Se così è, prima di analizzare le criticità della prima impostazione, posto che, come già evidenziato, la stessa in realtà è il frutto della condizione negativa più sopra evidenziata, giova prendere le mosse proprio dall’analisi di siffatto limite.

3.2. L’ affermazione della giurisdizione tributaria

3.2.1. Il problema del limite esterno.

In via di primissima approssimazione, è noto come la perimetrazione della giurisdizione tributaria sia stata storicamente affidata agli artt. 2 e 19 del D. Lgs. n. 546 del 1992⁶³⁹.

⁶³⁹ Per un’analisi della giurisdizione tributaria sotto il vigore del d.P.R. n. 636 del 1972 e, dunque, prima dell’intervento di riforma adoperato attraverso il D.Lgs. n. 546 del 1992 si v., tra gli altri: F. MAFFEZZONI, *La giurisdizione tributaria nell’ambito della giurisdizione amministrativa*, in *Boll. Trib.*, 1982, 611 e ss.; ID., *Il processo tributario nel sistema della giurisdizione amministrativa*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1986, 283 e ss.; F. TESAURO, *Le situazioni soggettive nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Sc. Fin.*, 1988, 401 e ss.; M. BASILVECCHIA, *Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo ordinario*, in *Boll. Trib.*, 1990, 805 e ss.; C. BAFILE, *Motivazione dell’accertamento e natura del processo secondo l’ultimo indirizzo delle Sezioni Unite*, in *Rass. Trib.*, 1989, 247 e ss.; P. RUSSO, voce *Contenzioso Tributario*, in *Dig. Disc. Comm.*, Torino, 1988, 2 e ss..

Il primo, statuente il c.d. limite orizzontale (o esterno)⁶⁴⁰, il secondo il limite verticale (o interno).

Maggiormente nel dettaglio, l'art. 2 cit. dispone che siano affidate alla giurisdizione tributaria tutte le controversie concernenti tributi di ogni genere e specie comunque denominati. Precisando, dipoi, che restino escluse dalla giurisdizione tributaria tutte le controversie che, pur avendo ad oggetto i tributi di cui sopra, ineriscano a tutta la fase dell'esecuzione forzata, in specie successiva alla notifica della cartella di pagamento.

Così stabilito il perimetro della giurisdizione tributaria rispetto alle altre giurisdizioni (civile e amministrativa), nell'impostazione originale voluta dal legislatore l'art. 19 cit. doveva fungere, mediante l'elencazione tassativa degli atti impugnabili, quale "selettore" del momento di accesso alla tutela.

Nel senso, quindi, di non consentire un accesso indiscriminato alle Commissioni, ma solo a fronte della notifica da parte dell'Amministrazione di uno degli atti espressamente indicati nell'articolo citato fatta salva la facoltà, onde evitare di creare un *vulnus* al diritto di difesa di far valere, con l'impugnazione del primo atto espressamente impugnabile, anche i vizi afferenti agli atti ad esso prodromici nel caso in cui questi non fossero inclusi nella menzionata elencazione e, quindi, non autonomamente impugnabili. E' altresì noto come, a far data dalla modifica del 2001⁶⁴¹, la giurisdizione tributaria abbia a più riprese subito una

⁶⁴⁰ Sulle nozioni di limiti "esterni" ed "interni", per tutti, si v. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2013, 104 e ss..

⁶⁴¹ In particolare, ci si riferisce all'intervento attuato con l'art. 12, co. 2, L. n. 448 del 2001, attraverso il quale il criterio della indicazione tassativa dei singoli tributi che potevano formare oggetto di giurisdizione tributaria è stato sostituito dalla clausola generale, poi ulteriormente affinata dal D. L. n. 203 del 2005, che rinviene nel concetto di "tributo" il criterio per individuare i confini della giurisdizione tributaria. Per l'analisi generale della giurisdizione tributaria, tra gli altri, si v.: C. GLENDI, *Ricomposto il contrasto tra SS.UU. e Corte Costituzionale sui limiti della giurisdizione tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2008, 2353 e ss.; ID., voce *Processo (XII Processo Tributario)*, in *Enc. Giur.*, XXIV, Roma, 1991, 2 e ss.; ID., voce *Processo (XII Processo Tributario)*, *Agg. I*, in *Enc. Giur.*, Roma, 2004, 2 e ss.; ID., *La giurisdizione tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2001, 582 e ss.; G. M. CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2003, 463 e ss.; E. DE MITA, *La giurisdizione tributaria tra Corte costituzionale e Corte di cassazione*, in *GT*, 2008, 557 e ss.; F. FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. Trib.*, 2007, 1059 e ss.; S. FIORENTINO, *Osservazioni sull'ampliamento della giurisdizione e sui poteri istruttori del giudice tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2006, 11057 e ss.; ID., *I nuovi limiti "interni" della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, in *Giust. Trib.*, 2008, 12 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale*, in *Corr. Trib.*, 2007, 3643 e ss.; M. CANTILLO, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass.*

sensibile dilatazione, tanto in senso verticale quanto orizzontale⁶⁴².

Quanto al primo, è stata definitivamente adottata la tecnica della clausola generale che rinviene nel concetto di “tributo” il suo criterio portante e, quanto alla seconda, l’elencazione dei singoli atti impugnabili è stata più riprese fatta oggetto di plurimi interventi legislativi di ampliamento⁶⁴³.

Ciò posto, e per il momento focalizzando l’attenzione sul solo limite esterno, in quanto si è detto esso essere il perno attorno al quale ruota l’elemento che porterebbe alla negazione della giurisdizione tributaria, si è già in parte anticipato come la portata precettiva dell’art. 2, D. Lgs. n. 546 del 1992 possa in realtà essere logicamente scissa in due componenti principali, di cui una positiva e l’altra negativa.

In questo senso, ai fini della riconoscibilità della giurisdizione tributaria, in positivo è richiesto che la lite afferisca ad un tributo⁶⁴⁴ e, in negativo, che la controversia non attenga all’area dell’esecuzione forzata.

Trib., 2002, 803 e ss.; G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, 115 e ss.; L. PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2006, 707 e ss.; P. RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2002, 415 e ss.; ID., *L’ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull’oggetto del processo*, in *Rass. Trib.*, 2009, 1551 e ss.; ID., *L’eccessiva e riprovevole dilatazione della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2006, 590 e ss.; ID., voce *Giustizia Tributaria (linee di tendenza)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 2008, 618 e ss.; G. TABELT, *Una giurisdizione speciale alla ricerca della propria identità*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, 21 e ss.; ID., *La lunga metamorfosi della giurisdizione tributaria*, in *GT*, 2014, 465 e ss.; F. TESAURO, *Giurisdizione tributaria e diritto comunitario*, in *GT*, 2007, 465 e ss.; ID., voce *Processo Tributario*, I Agg., in *Dig. Disc. Comm.*, Torino, 2000, 555 e ss.; ID., voce *Processo Tributario*, II Agg., in *Dig. Disc. Comm.*, Torino, 2007, 582 e ss.; ID., voce *Processo Tributario*, III Agg., in *Dig. Disc. Comm.*, Torino, 2017, 580 e ss. RANDAZZO F., *Confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell’esecuzione forzata*, in *Corr. Trib.*, 2007, 3651 e ss.; A. LOVISOLO, *Osservazioni sull’ampliamento della giurisdizione e sui poteri istruttori del giudice tributario*, in *Rass. Trib.*, 2006, 11057 e ss.; F. ZANETTI, *Riflessioni sui limiti interni della giurisdizione tributaria. Il tipo di tutela esperibile alla luce del carattere impugnatorio del processo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, 186 e ss.; E. MANZON, *Legge finanziaria per il 2002: le commissioni tributarie verso l’apoteosi. E’ vera gloria?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, 171 e ss..

⁶⁴² Sulla espansione della giurisdizione tributaria registratasi negli anni in un’ottica generale si v. F. RASI, voce *Atti impugnabili (diritto tributario)*, in *Dig. (Disc. Pubbl.)*, Agg. VII, Torino, 2017, 47 e ss., in tema si v. altresì, S. FIORENTINO, *I nuovi limiti “interni” della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, cit., 12 e ss..

⁶⁴³ Sugli ampliamenti legislativi apportati all’art. 19 D. Lgs. n. 546 del 1992 e, in particolar modo, per la loro lettura quale tentativo del legislatore di “rincorrere” la giurisprudenza si v.: F. RASI, *La giurisdizione tributaria: la “rincorsa” del legislatore alla Corte costituzionale e le soluzioni “ondivaghe” della Corte di cassazione*, in *Dir. Proc. Trib.*, 2016, 489 e ss..

⁶⁴⁴ Per l’individuazione del quale concetto, valgono le medesime considerazioni svolte nel paragrafo relativo all’ambito oggettivo di applicazione dell’istituto al quale si rinvia anche per gli opportuni riferimenti dottrinali e giurisprudenziali (cfr. *retro* Cap.III, par. 1).

Approfondendo tale ultimo concetto, il primo comma dell'art. 2 cit., per quel che qui più rileva, espressamente dispone: “*Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento...*”.

In base ad una prima interpretazione letterale della disposizione, si era ritenuto che il criterio adottato dal legislatore quale controlimite alla sopra menzionata clausola generale fosse di natura strettamente temporale, tale per cui dovessero essere esclusi dalla giurisdizione tributaria tutti quegli atti che, nella sequenza procedimentale, si fossero collocati a valle della notifica della cartella di pagamento⁶⁴⁵.

Purtuttavia, ben presto a tale ricostruzione se ne è opposta un'altra - invero oggi maggioritaria - la quale, valorizzando il richiamo presente nella disposizione alla “esecuzione forzata”, ha dato una differente interpretazione del dato normativo, del tutto protesa ad un ampliamento del limite esterno⁶⁴⁶ della giurisdizione qui in discorso.

Maggiormente nel dettaglio, il richiamo alla “esecuzione forzata” andrebbe letto quale *voluntas* legislativa di escludere siffatta giurisdizione solo a seguito dell'avvio dalla fase della esecuzione forzata *strictu sensu* intesa, la quale per espressa previsione normativa⁶⁴⁷, prende avvio solo a fronte del formale atto di pignoramento⁶⁴⁸.

⁶⁴⁵ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *La transazione dei ruoli*, cit., 1217 e ss..

⁶⁴⁶ Parla di “*scomparsa dei limiti esterni della giurisdizione tributaria*” G. MARINI, *Gli atti impugnabili e l'ampliamento della giurisdizione tributaria*, cit., 113. Similmente si v.: P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, il processo tributario*, con la collaborazione di G. FRANSONI, Milano, 2005, 18 e ss..

⁶⁴⁷ Ex Art. 491 c.p.c..

⁶⁴⁸ In questo senso, fra gli altri, si v.: F. ODOARDI, *Il processo esecutivo tributario*, Roma, 2012, 350 e ss.; S. CANNIZZARO, *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, Torino, 2013, 159 e ss.; F. RANDAZZO, *Confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell'esecuzione forzata*, cit., 3651 e ss., per l'A., in particolare: “*deve dunque condividersi e valorizzarsi la tendenza espressa dalla dottrina secondo cui la devoluzione giurisdizionale al giudice tributario non si arresta alla notificazione della cartella di pagamento o dell'avviso di intimazione di cui all'art. 50 del D.P.R. n. 602/1973, ma va riconosciuta anche dopo questo momento, ed a valle della notificazione dei detti atti; interessando essa tutti quei provvedimenti eventualmente successivi che non siano tuttavia ancora espressione di un'attività esecutiva strettamente detta*”. In tema si veda anche: F. RASI, *La giurisdizione tributaria: la “rincorsa” del legislatore alla Corte costituzionale e le soluzioni “ondivaghe” della Corte di cassazione*, cit., spec. 510 e ss.. In senso analogo, ed ancor prima dell'estensione degli atti impugnabili ex art. 19 cit., si v.: S. LA ROSA, *La tutela del contribuente nella fase di riscossione dei tributi*, in *Rass. Trib.*, 2001, 1178 e ss..

Per ciò che, posto che il pignoramento è ben possibile che si configuri anche quale conseguenza della sola cartella (e che, quindi, sia a questa temporalmente successiva), il richiamo alla sua notifica varrebbe a confermare la giurisdizione del giudice ordinario in siffatte ipotesi⁶⁴⁹, ma non già ad escludere la giurisdizione del giudice tributario per tutta quella sequenza procedimentale di atti eventuali che si collocano in una sorta di limbo situato tra la notifica della cartella di pagamento e l'avvio dell'esecuzione forzata come sopra intesa.

A conferma della bontà ricostruttiva di siffatta impostazione, peraltro, militerebbero tanto gli interventi legislativi che hanno interessato l'ampliamento degli atti impugnabili previsti dall'art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992, quanto l'orientamento assunto dalla Suprema Corte in tema dilazione di pagamento.

Quanto al primo elemento, lo stesso si condensa nella valorizzazione dell'introduzione⁶⁵⁰, fra gli atti indicati come espressamente impugnabili, dell'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1973 e del fermo di mobili registrati di cui all'art. 86 del medesimo decreto.

Scendendo nel particolare, la portata di una simile modifica risulta apprezzabile sotto due distinti angoli di visuale di cui uno generale e l'altro più specifico, ma collegati tra loro da vincolo di consequenzialità.

Per quanto concerne quello generale, parrebbe densa di significato la circostanza per la quale il riconoscimento della giurisdizione tributaria su siffatti atti sia stata attuata mediante la modifica non già dell'art. 2 cit., quanto e piuttosto dell'art. 19 D. Lgs. n. 546/1992, il che lascerebbe intendere la sussistenza sullo sfondo non già di un problema di giurisdizione esterna, bensì meramente interna data dalla mancata previsione di atti che, in quanto a fase procedimentale in cui gli stessi si calano, sarebbero comunque ricaduti sotto l'alveo della giurisdizione tributaria.

Se così è, e spostandoci all'angolo specifico, è fatto noto che l'iscrizione ipotecaria o il fermo dei beni mobili registrati si situino, tradizionalmente, proprio in quel periodo successivo alla notifica del titolo esecutivo e del precetto che, in

⁶⁴⁹ E quindi nelle ipotesi in cui la sequenza procedimentale sia esclusivamente cartella di pagamento – pignoramento.

⁶⁵⁰ Cfr. D.L. n. 233/2006, convertito con modificazioni dalla L. n. 286/2006.

ambito tributario, sono ontologicamente assimilabili alla figura del ruolo e della cartella di pagamento⁶⁵¹.

Detto altrimenti, la circostanza che l'impugnabilità di siffatti atti sia stata garantita mediante la sola estensione dell'elencazione di cui all'art. 19 cit. se letta congiuntamente alla circostanza che gli stessi, nella sequenza procedimentale, si collocano proprio a valle della notifica della cartella di pagamento, attenendo a quel limbo anche definito quale fase preparatoria⁶⁵² dell'esecuzione forzata⁶⁵³, varrebbe quale conferma dell'impossibilità di ancorare il limite esterno della giurisdizione ad un criterio meramente temporale, dovendo al contrario prediligersi quello della fase procedimentale.

⁶⁵¹ A. CARINCI, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento (ovvero un nuovo ircocervo)*, in C. GLENDI – V. UCKMAR (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Milano, 2011, 47.

⁶⁵² La definisce così F. ODOARDI, *ult. op. cit.*, 338.

⁶⁵³ Ed è proprio in siffatta ottica che la dottrina è riuscita a “salvare” l'introduzione anzidetta e ad evitare un contrasto fra il disposto dell'art. 2 e quello dell'art. 19 cit.. Maggiormente nel dettaglio, solo riconoscendo la natura non espropriativa (*rectius* non direttamente prodromica all'espropriazione), bensì meramente cautelativa di siffatti atti, si è reso possibile il coordinamento con l'art. 2 cit. una volta che questo è stato letto, beninteso, non secondo il criterio temporale bensì in base al criterio della fase procedimentale. Detto ancora altrimenti, per la dottrina di gran lunga maggioritaria, fra l'art. 2 e l'art. 19 cit. così come modificato ad esito della riforma del 2006, non vi sarebbe antinomia in quanto l'iscrizione ipotecaria ed il fermo dei beni mobili non apparirebbero all'esecuzione forzata propriamente intesa avendo al contrario una natura alternativa rispetto a quella esecutiva e, più precisamente, di atti *latu sensu* cautelativi del credito. In questo senso, senza pretese di esaustività, si v: C. GLENDI, *Il Consiglio di Stato cambia opinione sul fermo degli autoveicoli*, in *Corr. Trib.*, 2004, 3234 e ss.; ID., *Ricomposto il contrasto tra SS. UU. e Corte Costituzionale sui limiti della giurisdizione tributaria*, *cit.*, 2353 e ss.; L. DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Giust. Trib.*, 2007, 428 e ss.; G. BOLETTA, *Il fermo sugli immobili dei beni mobili registrati*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, 538 e ss.; S. B. MESSINA, *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, 335 e ss.; F. D'AYALA VALVA, *Le ganasce fiscali e il giudice tributario. Un porto sicuro un attracco difficoltoso*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, 621 e ss.. Sul punto, per onere di completezza, non può comunque essere sottaciuto l'orientamento assunto da autorevole dottrina la quale, in virtù di una suggestiva argomentazione facente leva (quantomeno per il fermo) sulla accostabilità degli effetti dei predetti provvedimenti a quelli che si producono per il tramite del pignoramento, ritiene di dover collocare le misure in discorso – riconoscendo al contempo la giurisdizione del Giudice ordinario – nella categoria di atti appartenente “all'area di procedimento di espropriazione forzata successiva alla notifica del ruolo” P. RUSSO – G. FRANSONI, *La giurisdizione in materia di fermo dei beni mobili registrati*, in *Il Fisco*, 2008, 11191 e ss.. Parla invece di “misure esecutive indirette” ossia di misure volte “dietro la minaccia di una conseguenza negativa a svolgere un effetto compulsorio sulla volontà dell'obbligato, inducendolo ad adempiere allo scopo di evitare di incorrere nella sessa o di far cessare gli effetti della misura già adottata”, riconoscendo comunque la giurisdizione delle Commissioni S. CANNIZZARO, *Il fermo e l'ipotesa nella riscossione coattiva dei tributi*, *cit. spec.* 149 e 156.

Sempre sullo stesso frangente, risulterebbe altresì valorizzabile l'orientamento assunto in sede di legittimità per quel che concerne la giurisdizione del giudice tributario in tema di dilazioni di pagamento.

Ed infatti, se in tempi passati era stata affermata la giurisdizione del giudice amministrativo, invero secondo argomentazioni sulla falsariga di quelle che caratterizzano il dibattito qui in discorso⁶⁵⁴, attualmente la giurisprudenza di legittimità⁶⁵⁵ e la dottrina maggioritaria⁶⁵⁶ sono ferme nel ritenere competente il giudice tributario proprio in virtù della circostanza che tali atti – quelli di rateazione – se è vero che si collocano tradizionalmente a valle della cartella di pagamento, allo stesso tempo è altrettanto vero che non attengono alla fase dell'esecuzione forzata propriamente intesa, sicché possono essere legittimamente attratti, una volta che l'interpretazione dell'art. 2 cit. sia stata epurata dai condizionamenti del criterio temporale, all'area della giurisdizione tributaria.

Proprio alla luce di siffatte considerazioni, in dottrina è ormai opinione diffusa che la giurisdizione tributaria, a seguito delle modifiche che hanno interessato gli

⁶⁵⁴ Ed infatti, l'orientamento tendente a riconoscere il giudice amministrativo quale giudice competente in tema di dilazioni di pagamento risultava fondato essenzialmente su due argomentazioni di fondo, le quali, come evidenziato, ricalcano in buona sostanza quelle utilizzate per negare la giurisdizione del giudice tributario a fronte dell'illegittimità del voto espresso dall'Amministrazione finanziaria tanto in sede concordataria, quanto in sede di accordo di ristrutturazione.

Maggiormente nel dettaglio, le due argomentazioni su cui si faceva leva appaiono così sintetizzabili: i. in primo luogo, la natura discrezionale della funzione esercitata dall'Amministrazione in quella sede, tale per cui il contribuente sarebbe stato titolare di una posizione di interesse legittimo; ii. in secondo luogo, la circostanza che il fenomeno dilatorio, proprio perché presupponente la cartella di pagamento (*rectius* l'avvenuta iscrizione a ruolo che, in epoca antecedente alla concentrazione della riscossione nell'accertamento, veniva portata a conoscenza del contribuente per il tramite della cartella), potesse manifestarsi solo in un periodo temporalmente successivo alla notifica di quest'ultima. Per questa prospettiva, si v. A. BUSCEMA, *Aspetti sostanziali e processuali della rateazione delle imposte e della sospensione della riscossione alla luce della circolare n. 15/E del 26 gennaio 2000*, in *Il Fisco*, 2000, 8727.

⁶⁵⁵ *Ex multibus* SS. UU. nn. 15647 del 2010; 7612 del 2010; 5928 del 2011.

⁶⁵⁶ Per tutti si v.: R. ACIERNO, *Cass., SS.UU., ord. n. 15647 del 1° luglio 2010 – Cartelle: sul diniego della rateizzazione decide il giudice tributario e non il Tar*, in *Il Fisco*, 2010, 4702; M. BUSICO, *Impugnabile in sede tributaria il provvedimento di revoca della maggior rateazione dei ruoli*, in *Corr. Trib.*, 2008, 1788 e ss.; S. GIANONCELLI, *Diniego di rateazione del debito iscritto a ruolo e limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giur. It.*, 2010, 2686 e ss.; A. GUIDARA, *Note in tema di giurisdizione tributaria sulle dilazioni di pagamento*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, 507 e ss.; A. MONTI, *La discrezionalità nell'azione amministrativa in materia tributaria e prospettive di riforma del contenzioso tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2008, 10395 e ss.; A. RUSSO, *Impugnabile il diniego tacito di agevolazione fiscale*, in *Il Fisco*, 2016, 3077; P. TURIS, *Sul diniego opposto alla domanda di rateazione decide il giudice tributario*, in *Il Fisco*, 2010, 2665 e ss.; V. LUIGI, *Giurisdizione tributaria anche sulla denegata rateazione da parte dell'agente della riscossione*, in *Dialoghi Trib.*, 2008, 78 e ss..

artt. 2 e 19 cit., per come sopra brevemente riassunte, sia divenuta una giurisdizione onnicomprensiva⁶⁵⁷ o, se si preferisce, una giurisdizione c.d. esclusiva ma limitata per funzione, giusta il limite invalicabile rappresentato dall'avvio dell'esecuzione forzata ex art. 491 c.p.c..

Il che, detto altrimenti, implica l'affermazione della giurisdizione tributaria non solo allorché l'atto in questione incida su *an* e *quantum* del tributo, ma anche in tutte quelle ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria eserciti comunque un pubblico potere finalizzato all'applicazione⁶⁵⁸ e, quindi, anche quando i ridetti elementi non vengano in considerazione⁶⁵⁹.

⁶⁵⁷ L. PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, cit., 718. In senso parzialmente difforme P. RUSSO, *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, 3 e ss., per il quale, fra le altre, sarebbe proprio la presenza di una predeterminazione normativa in punto di atti impugnabili che osterebbe a che la giurisdizione tributaria possa effettivamente dirsi "esclusiva" nel significato processualistico del termine.

⁶⁵⁸ M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, 33 e ss.; L. DEL FEDERICO, *Profili processuali della transazione fiscale*, cit., 3657. Sul punto si veda anche S. MUSCARÀ, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 40 e ss.. L'A. rileva criticamente come ad esito della riforma dell'art. 2 più volte citato si sia gradualmente affermata l'idea di una giurisdizione tributaria non solo generale ma altresì esclusiva, dove si tende a riconoscere alle commissioni il giudizio sull'intera materia tributaria a prescindere dal tipo di funzioni esercitate dall'Amministrazione finanziaria e, dunque, a prescindere dalla riconducibilità dell'atto che si voglia impugnare ad una delle categorie espressamente contemplate.

⁶⁵⁹ Tali conclusioni, peraltro, non sembrano scalfite dalla recente pronuncia della Corte costituzionale n. 114 del 2018 con cui è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lett. a) del d.P.R. n. 602 del 1973 nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del medesimo decreto sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c.. Ed infatti, per quanto ad una prima lettura la sentenza potrebbe effettivamente apparire come un *renviement* dell'impostazione meramente temporale, tale per cui qualsiasi atto successivo alla cartella di pagamento dovrebbe essere affidato alla giurisdizione del giudice ordinario, ad una lettura più approfondita ci si avvede dell'erroneità di una simile impostazione.

Tale conclusione è supportata da almeno tre ordini di ragioni non coincidenti.

In primo luogo, l'estrema specificità della pronuncia, per ciò che all'inciso in essa contenuto per il quale ai sensi dell'art. 2 D. Lgs. n. 546/1992: "*viene così tracciata una linea di demarcazione della giurisdizione, posta dalla cartella di pagamento e dall'eventuale successivo avviso recante l'intimazione ad adempiere: fino a questo limite la cognizione degli atti dell'amministrazione, espressione del potere di imposizione fiscale, è devoluta alla giurisdizione del giudice tributario; a valle, la giurisdizione spetta al giudice ordinario e segnatamente al giudice dell'esecuzione*" non può ragionevolmente attribuirsi l'intenzione di sovvertire le conclusioni più che pacifiche in ordine all'individuazione della fase esecutiva propriamente intesa.

In secondo luogo, perché differentemente opinando, dovrebbe coerentemente professarsi l'illegittimità costituzionale di buona parte delle aggiunte operate all'elencazione dell'art. 19 cit., primi fra tutti il fermo ed il preavviso di iscrizione ipotecaria, in quanto successivi alla notificazione del precetto e, quindi, della cartella.

In terzo ed in ultimo luogo, in maniera ancora più pregnante, perché la Corte fa espressamente salvi gli approdi cui è giunta la giurisprudenza di legittimità e la dottrina assolutamente maggioritaria proprio in riferimento all'art. 57 cit., approdi invero tutti fondati sulla medesima

Ciò posto, si può ora affrontare la condizione negativa richiamata in premessa ed utilizzata per negare la sussistenza della giurisdizione delle commissioni per le determinazioni che qui ci occupano⁶⁶⁰.

Ebbene, come si è in parte già detto, tale condizione risulta in realtà costruita attorno alla valorizzazione del limite esterno in una chiave meramente temporale. Ed infatti, nella costruzione del ragionamento, il ruolo della premessa maggiore è assunta dall'invalidità del limite rappresentato dalla notifica della cartella di pagamento e quello della premessa minore è al contrario assunto dalla circostanza che l'accordo *latu sensu* transattivo possa avere ad oggetto anche titoli già definitivi i quali, per loro stessa natura, presuppongono la già avvenuta notifica della cartella, così giungendosi alla conclusione rappresentata dalla negazione della giurisdizione del giudice tributario.

Per quanto il sillogismo sopra ricostruito si presenti del tutto ineccepibile dal punto di vista formale ed anzi risulti anche coerente rispetto alle sue stesse premesse, è proprio in ordine alla assumibilità di queste ultime che parrebbe lecito oggi nutrire più di un dubbio.

Ed infatti, alla luce delle integrazioni apportate all'art. 19 cit. in materia di iscrizione ipotecarie e fermo di mobili registrati, in uno con l'orientamento assunto dalla giurisprudenza di legittimità e dalla dottrina maggioritaria in riferimento alle controversie aventi ad oggetto i dinieghi di rateazione, ciò che parrebbe essere venuto meno è la stessa premessa maggiore del ragionamento.

Più nel dettaglio, ciò che risulterebbe oggi non più sostenibile è il fondamento della premessa maggiore stessa, dovendosi prediligere un criterio meramente temporale, quello della fase procedimentale, tale per cui al variare della premessa non possono che variare anche le relative conclusioni.

Ed infatti, se si rapporta la peculiarità dell'istituto ex art. 182^{ter} l.f. alla modifica della premessa maggiore, non dovrebbero più residuare difficoltà,

premesse logiche, la natura "procedimentale" nel senso esplicitato nel testo del vincolo stabilito dall'art. 2 cit. Per un'analisi di siffatto orientamento, con ampi rinvii in dottrina e giurisprudenza, sia consentito rinviare a M. GOLISANO, *Sulle ombre sollevate dalla riscoperta giurisdizione tributaria esecutiva*, in *Riv. Esec. Forz.*, 2018, 200 e ss..

⁶⁶⁰ Cfr. *retro* Cap. IV, par. 2.

almeno per quanto limitatamente concerne il limite esterno, nel riconoscere la competenza delle commissioni tributarie.

Ed infatti, pur ben potendo avere la proposta presentata dal contribuente ad oggetto anche debiti iscritti a ruolo già titolo definitivo⁶⁶¹, e quindi pur potendosi calare ontologicamente in un momento successivo alla notifica della cartella di pagamento, cionondimeno tale eventualità non potrebbe assumere natura ostativa alcuna, in quanto il tutto resta comunque estraneo all'area dell'esecuzione forzata propriamente intesa.

Altrimenti detto, sul versante del limite esterno della giurisdizione, allo stato dello sviluppo dottrinale e giurisprudenziale non si dovrebbero riscontrare difficoltà nel riconoscere la giurisdizione del giudice tributario in riferimento al voto negativo espresso dall'Amministrazione finanziaria in sede di proposta ex art. 182^{ter} l.f. attenendo, esso procedimento, non già all'esecuzione forzata, quanto e piuttosto ad una fase ancora precedente alla stessa, calandosi esse determinazioni all'interno di procedimenti invero tesi proprio ad evitare l'esecuzione collettiva rappresentata dal fallimento.

3.2.2 Il problema dei limiti interni.

Risolto il problema del limite esterno ed al fine di poter affermare anche solo astrattamente la giurisdizione del giudice tributario, permane invero ancora il problema dei limiti interni, non essendo rinvenibile il diniego qui in discorso tra l'elencazione predisposta dall'art. 19 cit..

Per quanto concerne siffatto limite, si è già detto di come lo stesso rappresentasse, nell'ottica del legislatore del 1992, il preselettore di accesso alla tutela ritenuta necessaria in virtù di una “*crisi di cooperazione*” tra Amministrazione e contribuente⁶⁶².

Ciò che in apertura si è volutamente omissivo di evidenziare, è la circostanza di come in realtà l'elencazione citata sia stata da sempre al centro di un fervido dibattito dottrinale.

⁶⁶¹ Cfr. il primo comma dell'art. 182^{ter} l.f. laddove, ad esito della riforma, non diversifica tra iscrizioni a ruolo a titolo definitivo o iscrizioni a ruolo a titolo provvisorio.

⁶⁶² P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, il processo tributario con la collaborazione di G. Fransoni, cit.*, 103.

Ed infatti, già a seguito delle modifiche apportate all'art. 2 cit. nel 2001, buona parte della dottrina si è espressa nel senso dell'abrogazione implicita⁶⁶³ o, se si preferisce, di una sopravvenuta irrilevanza dell'art. 19 cit..

Nel senso quindi che, avendo il legislatore individuato la giurisdizione tributaria mediante l'utilizzo di una clausola generale, l'elencazione dell'art. 19 cit. non avrebbe più avuto natura tassativa, ma meramente esemplificativa della impugnabilità di una serie di atti.

A tale orientamento, come noto, se ne è dipoi contrapposto un altro per il quale proprio in virtù della dilatazione esterna della giurisdizione, il limite interno avrebbe acquisito nuovo vigore non essendo invero concepibile un accesso indiscriminato al giudice tributario⁶⁶⁴.

Prescindendo dalle ragioni di fondo di siffatta contrapposizione, ciò che preme qui rilevare è il dato accomunante entrambe le impostazioni, rappresentato dal riconoscimento della non stretta tassatività della norma in discorso.

In questo senso, l'elencazione ivi predisposta sarebbe comunque suscettibile di una dilatazione per il tramite di un'interpretazione se non analogica⁶⁶⁵, senz'altro estensiva⁶⁶⁶, sì da ricomprendervi anche quegli atti che, pur se non espressamente

⁶⁶³ F. FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, cit., spec. 1060, laddove afferma che il processo evolutivo della giurisdizione tributaria "ha portato a conferire alle Commissioni tributarie la giurisdizione in modalità onnicomprensiva" rendendo così irrilevante la regola dell'art. 19 cit..

⁶⁶⁴ P. RUSSO, *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, cit., spec. 6; ID., voce *Giustizia tributaria (linee di tendenza)*, cit., 618 e ss.; G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, cit., 123 e ss.; L. PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, cit., 715; G. TABET, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, in *GT*, 2008, 507 e ss..

⁶⁶⁵ Per l'individuazione della distinzione tra interpretazione estensiva ed interpretazione analogica nel diritto tributario e, dunque, per il ruolo assunto in tale sede dal concetto di massima estensione dell'area semantica del concetto, si v., per tutti: G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., spec. 372. In un'ottica analoga, ma con la chiara impronta tipica della filosofia del diritto si v. anche: V. VELLUZZI, *Interpretazione e tributi, argomenti, analogia, abuso del diritto*, Modena, 2015, 18 e ss..

⁶⁶⁶ Cfr. G. FRANSONI, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, 979 e ss., l'A., dopo aver ricordato le ragioni per le quali il processo tributario è e resta sostanzialmente un processo impugnatorio, dove pertanto la presenza di un atto impugnabile è "consustanziale" alla sussistenza stessa di tale processo, ritiene non solo possibile, ma anche e soprattutto doveroso per l'interprete, alla luce dei generali principi costituzionali sul processo, adottare un'interpretazione degli atti espressamente indicati dall'art. 19 D. Lgs. n. 546/1992, che si confaccia all'evoluzione dei moduli attuativi dei tributi. Tale opera di integrazione non si risolverebbe soltanto in un'interpretazione estensiva della norma, ben potendo l'interprete ricorrere al procedimento analogico, ferma restando l'individuazione di quei criteri, positivi e negativi, che presidino tale interpretazione "evolutiva", onde limitare al minimo i

menzionati, siano ontologicamente assimilabili, per natura, funzione, scopo o struttura, ad uno di quelli contemplati.

Il che, detto altrimenti e ponendosi nel solco del granitico insegnamento della giurisprudenza di legittimità⁶⁶⁷, vuol dire adottare un'interpretazione dell'elencazione predisposta dall'art. 19 cit., che sia costituzionalmente orientata ai principi di buon andamento della Pubblica Amministrazione e di tutela del contribuente, nel senso quindi di consentire l'impugnabilità davanti al giudice tributario di tutti gli atti adottati dall'ente impositore che portino a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria con le ragioni che sorreggono la stessa.

Il che, detto ancora altrimenti, implica il riconoscimento dell'impugnabilità dei provvedimenti davanti al giudice tributario, anche se non nominati, al ricorrere di due condizioni.

In primo luogo, è richiesto un collegamento tra gli atti dell'Amministrazione finanziaria e singolo rapporto tributario.

In particolare, il richiamo al rapporto tributario non potrebbe poi essere inteso nella sua limitata accezione riferentesi alla sfera di determinazione dell'*an* e *quantum* del tributo, ma deve essere inteso in un'accezione lata del termine, sì da ricomprendere al suo interno anche gli altri frangenti in cui l'estrinsecazione dei

margini di incertezza. In senso analogo, sebbene con percorsi argomentativi in parte differenti, si v., tra gli altri: P. RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione delle commissioni tributarie*, cit., 420 e ss.; ID., *Manuale di diritto tributario, il processo tributario*, cit., 20 e ss.; F. FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, cit., 1059 e ss.; G. MARINI, *Gli atti impugnabili e l'ampliamento della giurisdizione tributaria*, in E. DELLA VALLE – V. FICARI – G. MARINI (a cura di), *Il processo tributario*, Milano, 2008, 117 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., 31 e ss.; G. M. CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, cit., 492 e ss.; L. PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, cit., 719 e ss.; F. COCIANI, *Gli atti impugnabili e la crisi di cooperazione tra fisco e contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, 6 e ss.; G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2014, 530 e ss.; C. GLENDI, voce *Processo tributario*, cit., 2 e ss., per l'A., il problema si porrebbe non già e non tanto in un'ottica di interpretazione estensiva o analogica, dovendosi piuttosto concentrare nel “riscontrare nei dati normativi, complessivamente considerati, la presenza o meno di un inequivoco segno di autonoma impugnabilità” del singolo atto considerato. In una prospettiva parzialmente diversa si v. F. TESAURO, *Giurisdizione tributaria e diritto comunitario*, cit., 465 e ss., per il quale sarebbe concessa esclusivamente un'interpretazione estensiva ciò in quanto quella analogica avrebbe avuto una propria ragion d'essere solo nel caso in cui l'art. 19, D.Lgs. n. 546 del 1992, non avesse preveduto, accanto agli atti autonomamente impugnabili, quelli a tutela differita. Per un'analisi approfondita degli orientamenti della Suprema Corte in tema di atti impugnabili si v. F. RASI, voce *Atti impugnabili (diritto tributario)*, cit., 47 e ss..

⁶⁶⁷ *Ex pluribus*: Cass. SS. UU., n. 16676/2005; Cass. SS. UU., n. 21045/2007; Cass. SS. UU., n. 9570/2014; Cass. Sez. V., n. 4513/2009; Cass. Sez. V., n. 253/2012; Cass. Sez. V., n. 7344/2012.

ridetti elementi può verificarsi e, quindi, anche relativamente al *quid, quando e quomodo*.

In secondo luogo, è necessario che il suddetto provvedimento sia idoneo ad incidere in qualsiasi misura sul rapporto così delineato, essendo essa idoneità invero elemento consustanziale onde poter professare la sussistenza del collegamento stesso⁶⁶⁸.

Tale idoneità, dipoi, deve essere valutata differientemente a seconda che l'atto sia nominato o meno. Essendo nel primo caso, predeterminata *ex lege*, giusta l'espressa indicazione nell'elencazione citata, non così nel secondo, la quale dovrà quindi essere accertata in concreto.

Ciò posto, appare quindi evidente come la strada maestra ai fini dell'impugnabilità della determinazione che ci occupa, sia in realtà quella della verifica di una sua astratta sussumibilità all'interno di una delle categorie di atti espressamente indicati nell'art. 19 cit., giusta la possibilità di procedere ad una sua interpretazione quantomeno estensiva.

A tale fine, il ragionamento deve però essere scisso, in funzione di quanto detto sino ad ora, nelle sue due componenti fondamentali.

In primo luogo, è necessario verificare, a monte, se l'atto in questione sia effettivamente idoneo ad incidere sul rapporto tributario.

In secondo luogo ed a valle, è necessario analizzare fra quali degli atti in cui siffatta idoneità è determinata *ex lege* sia sussumibile quello qui in discorso.

Quanto al primo profilo, se ci si colloca nell'ordine di idee che non solo gli atti determinativi di *an e quantum* del tributo siano idonei ad incidere sul rapporto tributario, ma che tale idoneità debba essere riconosciuta anche a quegli atti che incidano sulla regolamentazione del rapporto stesso, quanto a modalità e tempistiche del suo svolgimento, così recependo la portata interpretativa della riconosciuta impugnabilità delle dilazioni di pagamento, del fermo e dell'ipoteca, allora non si dovrebbe aver difficoltà nell'individuare siffatta idoneità per quel che

⁶⁶⁸ Sul tema del collegamento tra giurisdizione tributaria e rapporto tributario in un'ottica generale, si v. C. GLENDI, *Limiti costituzionali all'espansione "extra moenia" della giurisdizione tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2008, 1445 e ss..

concerne la determinazione assunta dall'Amministrazione finanziaria ad esito della proposta ex art. 182^{ter} l.f.

Ed infatti, per quanto sia certamente vero che l'istituto (*rectius* la determinazione) non sia idonea ad incidere su *an* e *quantum* della contribuzione, in quanto agente in un momento che si pone a valle di tale determinazione, allo stesso tempo è più che idonea ad incidere sul rapporto tributario nella sua accezione più ampia, attenendo alle concrete modalità di svolgimento dello stesso e giusta la presenza sullo sfondo dell'esercizio di un pubblico potere finalizzato alla realizzazione dell'interesse fiscale.

Detto altrimenti, se è vero come è vero che la determinazione dell'Amministrazione non è idonea a modificare la misura della contribuzione in senso astratto, essendo questa ormai cristallizzata nella relativa pretesa, è altrettanto vero che è idonea ad incidere su tale misura in senso concreto, da ciò dipendendo modalità e tempistiche di pagamento.

Il che val quanto riconoscere, che l'istituto dell'art. 182^{ter} l.f. altro non rappresenti, sotto questo aspetto, che una ulteriore modalità con cui la fase attuativa del tributo può manifestarsi.

Verificata quindi la preconditione a monte, si può ora analizzare quella a valle.

Su siffatto piano, al livello concettuale le possibilità che si offrono all'interprete per raggiungere un simile risultato parrebbero in realtà distinguibili secondo due schemi concettuali di fondo.

Ed infatti, alla luce dell'interpretazione che dottrina e giurisprudenza hanno reso in riferimento all'elencazione predisposta dall'art. 19 cit., la determinazione qui in oggetto parrebbe accostabile, alternativamente, al fenomeno dell'autotutela, da una parte, ed a quello riferentesi alle definizioni agevolate, dall'altra.

Quanto al primo, lo stesso si sostanzia nell'accostamento del voto espresso in sede concordataria alla determinazione negativa, espressa o tacita, dell'esercizio del potere di autotutela manifestato dall'Amministrazione finanziaria a seguito di apposita istanza.

In questo senso, così come nel diniego di autotutela l'Amministrazione ribadirebbe la legittimità e fondatezza della pretesa impositiva nonostante i nuovi elementi presentati dal contribuente, allo stesso modo nell'istituto ex art. 182^{ter}

l.f., a fronte del voto negativo l'Amministrazione presupporrebbe il recupero non solo fondato, ma anche possibile nonostante il nuovo elemento costituito dallo stato di crisi in cui perversa il contribuente⁶⁶⁹.

La criticità di siffatta impostazione, a parte le difficoltà concettuali di poter accostare l'esercizio di un potere che presuppone l'illegittimità, effettiva o meramente presunta, dell'atto a monte ad uno, quello esercitato in sede ex art. 182^{ter} l.f., che in realtà prescinde radicalmente dalle valutazioni di legittimità di sorta assestandosi esclusivamente sulla concreta realizzabilità della pretesa, è che la stessa non sembra più perseguibile alla luce della sentenza n. 181 del 2017 della Corte Costituzionale con cui è stata negata definitivamente l'impugnabilità del diniego, tacito (ed espresso), a fronte di istanza di autotutela⁶⁷⁰.

Sicché, anche qualora la sussumibilità dovesse intendersi effettuabile, l'operazione si risolverebbe comunque in un nulla di fatto, essendo oggi preclusa la stessa impugnabilità della categoria oggetto di assimilazione.

Un secondo e preferibile schema⁶⁷¹, potrebbe allora essere quello di sfruttare ciò che in dottrina è finanche stato definito il “cavallo di Troia” degli atti impugnabili, così assimilando il diniego in oggetto al rigetto delle domande di

⁶⁶⁹ In questi termini: V. FICARI, *Riflessioni su “transazione fiscale” e “ristrutturazione” dei debiti tributari*, cit., 82 e ss. L'Autore, inoltre, individua anche un'altra possibile via onde ottenere un simile risultato. Maggiormente nel dettaglio, prospetta l'ipotesi di una possibile accostabilità del diniego a transigere al diniego di autotutela c.d. negativa, ed in particolare al caso disciplinato dall'art. 1 del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, (a sua volta richiamato dall'art. 2 *quater* del D.L. n. 546/1994) il quale prevede che l'Amministrazione possa procedere alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, a condizione però che, “nella fattispecie della rinuncia all'imposizione sia compreso anche il potere/dovere di non procedere all'accertamento anche per ragioni di economicità e non solo per correggere o evitare gli errori commessi dall'ufficio”. Sul tema della rinuncia all'imposizione si v. diffusamente: V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999, 131 e ss.; P. ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008, 241 e ss. e spec. 242, nota 85.

⁶⁷⁰ Ed infatti, benchè la sentenza abbia ad oggetto esclusivamente il caso del silenzio, le considerazioni in essa svolte sono tali da dover indurre a ritenere come non impugnabile anche il diniego espresso. In questo senso, tra gli altri, si v.: G. FRANSONI, *Il diniego (tacito o espresso) di autotutela non può essere impugnato*, in *Riv. Dir. Trib.*, (agg. online del 18.07.2017), 1 e ss.; P. ROSSI, *L'incensurabilità del diniego tacito di annullamento in autotutela lascia spazio all'inerzia dell'amministrazione*, in *Giur. Cost.*, 2017, 1669 e ss..

⁶⁷¹ In passato già sostenuto da: L. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, cit., 237; M. CARDILLO, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, cit., 1157; S. LOCONTE, *La tutela giurisdizionale del debitore nell'ambito della transazione fiscale*, cit., 694 e ss..

definizione agevolata⁶⁷² dei rapporti tributari di cui all'art. 19, comma 1, lett. h) del D. Lgs. n. 546/1992⁶⁷³.

In questo senso andrebbe quindi enfatizzata la natura *latu sensu* agevolativa dell'istituto, attraverso la valorizzazione dei suoi elementi portanti rappresentati, *latu fisci*, dalla circostanza che la percezione del tributo risulta agevolata rispetto al rischio di insoddisfazione in caso di fallimento e, lato contribuente, dall'emersione di una sopravvenienza quale effetto della falcidia.

A ben vedere, tale accostamento parrebbe risultare, peraltro, particolarmente felice⁶⁷⁴ non solo in funzione degli effetti analoghi che si producono nei due fenomeni considerati ma anche, e soprattutto, in ragione della medesima tipologia della funzione ivi esercitata.

Ed infatti, sotto questo aspetto l'elemento centrale delle definizioni agevolate è l'estrinsecazione in seno alle stesse di un'attività rigidamente vincolata nei presupposti. Efficacemente viene detto che l'Amministrazione, all'atto dell'applicazione di una norma agevolativa, deve verificare la sussistenza dei presupposti di fatto stabiliti *ex ante* dal legislatore e quindi applicare la norma, così mancando in siffatto schema alcun vero momento valutativo avente ad oggetto la ponderazione dell'interesse pubblico, prima, e *strictu sensu* volitivo poi⁶⁷⁵.

⁶⁷² Per le problematiche sollevate dal diniego di condono si v. C. GLENDI, *Impugnazione del diniego di condono e giudice competente*, in *GT*, 2005, 870 e ss..

⁶⁷³ Cfr. G. M. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, spec. 962.

⁶⁷⁴ Ed in particolare nel caso in cui l'istituto venga accostato a quella *species* di agevolazioni che agiscono direttamente sull'imposta, anziché sui metodi di determinazione di quest'ultima. Cfr. R. ZENNARO – F. MOSCHETTI, voce *Agevolazioni fiscali*, in *Dig. Disc. Comm.*, Torino, 1987, 2 e ss..

⁶⁷⁵ Emblematiche, in questo senso, le parole di S. LA ROSA, *Rapporti ed interferenze tra il diniego di esenzione pluriennale, accertamenti parziali e condoni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, spec. 184 e 185, il quale, muovendo da un'impostazione simile a quella del FALSITTA nella misura in cui quest'ultimo, come a suo tempo visto, ha chiuso il "cerchio" formulato dubitativamente dal CAPACCIOLI, espressamente afferma: "A me pare, anzitutto, che, in materia di agevolazioni fiscali, raramente ricorrano veri "provvedimenti" amministrativi; i quali possano correttamente configurarsi solo laddove la legge conferisce all'amministrazione il potere (non necessariamente discrezionale) di concedere esenzioni, riduzioni, dilazioni, rateizzazioni, sospensioni, ecc., in difformità da quanto risulta dalle normali regole tributarie. In questi casi, il contribuente rimane soggetto alle normali regole impositive sinché il beneficio non viene accordato [...] di regola, invece, le agevolazioni fiscali hanno la loro fonte genetica direttamente nella legge. E, in tali casi, all'atto amministrativo con il quale l'amministrazione esprime le proprie determinazioni (sia positive che negative) sull'istanza eventualmente presentata dal contribuente non può coerentemente riconoscersi alcuna efficacia provvedimentoale".

Schema detto ultimo che, nei tratti genetici essenziali e per quanto a suo tempo argomentato⁶⁷⁶, parrebbe essere il medesimo che è possibile riscontrare in seno all'istituto ex art. 182^{ter} dove, a fronte della verifica del presupposto di fatto rappresentato dal miglior soddisfacimento della pretesa erariale per la via transattiva rispetto all'eventualità fallimentare, è lo stesso interesse fiscale che esclude in radice la possibilità di aversi alcuna ulteriore ponderazione.

L'unica distinzione rilevante⁶⁷⁷ che parrebbe lecito rinvenire fra il fenomeno agevolativo e quello qui in discussione e che, purtuttavia, non sembra sufficiente a scalfire la validità del ragionamento, è rappresentato dalle diverse motivazioni *latu sensu* politiche poste alla base dei rispettivi istituti.

Ed infatti, le principali giustificazioni che vengono fornite al fenomeno agevolativo, pur nella copiosità delle prospettazioni, parrebbero riconducibili a due schemi di fondo:

Secondo una prima impostazione⁶⁷⁸, alla base del fenomeno agevolativo vi sarebbe sempre un'intenzione di promozione di interessi extrafiscali costituzionalmente tutelati, il quale (fenomeno) quindi intanto può dirsi legittimo, in quanto venga letto quale frutto di un bilanciamento costituzionale, effettuato secondo lo schema della prevalenza, tra il principio di capacità contributiva ed altri principi costituzionali dei quali i ridetti interessi altro non rappresenterebbero che una concreta manifestazione.

Secondo altra e differente impostazione, al contrario, il fenomeno agevolativo rappresenterebbe esso stesso manifestazione dell'interesse pubblico sotteso alla funzione svolta dall'imposta in un'ottica, quindi, ora di valorizzazione della

⁶⁷⁶ Cfr. *retro* Cap. III, Sez. III, par. 8.

⁶⁷⁷ Ed infatti i due fenomeni parrebbero omogeni anche per altri profili quali, fra gli altri, la circostanza che il procedimento possa prendere avvio solo ad istanza di parte, nonché il regime derogatorio che per tale via si innesca. Cfr. G. ROCCO G., *La natura inscindibile della transazione fiscale. Profili applicativi*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2015, 10079 e ss., per il quale: “*in conclusione il trattamento al ribasso costituisce la peculiarità del trattamento dei debiti tributari, e tale regime derogatorio, rispetto a quello ordinario, consente di inquadrare il procedimento della transazione fiscale tra le agevolazioni*”.

⁶⁷⁸ In questo senso si v.: P. BARILE, *Il soggetto privato nella Costituzione italiana*, Padova, 1953, 153 e ss..

intrinseca componente solidaristica⁶⁷⁹, ora di quella egalitaristica⁶⁸⁰ che connota quest'ultima.

In entrambi i casi, effettivamente, parrebbe risultare ampio il margine di differenziazione fra i due fenomeni analizzati giusta la rilevanza, per quanto a suo tempo argomentato⁶⁸¹, del solo interesse fiscale alla base dell'istituto qui in discussione.

Purtuttavia, tale differenziazione non sembra idonea ad incidere sulla validità del ragionamento, in quanto la motivazione politica di una scelta ha a che vedere, per l'appunto, con la sua giustificazione e non già con l'elemento della fattispecie.

Per ciò che, non dovrebbe assumere rilevanza ai fini dell'inquadramento astratto nel fenomeno agevolativo, che il pagamento dell'imposta in misura inferiore rispetto a quella astrattamente dovuta avvenga in virtù di un interesse extrafiscale della valorizzazione del principio solidaristico congenito all'imposizione ovvero ancora, quale è il caso di specie, quale materiale estrinsecazione della funzione assolta dall'imposta e, quindi, quale concreta attuazione dello stesso interesse fiscale.

3.2.3. L'insussistenza delle altre ragioni a fondamento della giurisdizione amministrativa, la definitiva affermazione della giurisdizione del giudice tributario con particolare riguardo alla natura delle posizioni giuridiche da questo tutelate.

Per quanto le considerazioni svolte in ordine al limite interno ed al limite esterno della giurisdizione tributaria sarebbero bastevoli a fondare *ex professo* la giurisdizione tributaria in riferimento alla determinazione assunta dall'Amministrazione in seno all'istituto ex art. 182^{ter} l.f. stante il rapporto di specialità che avvince questa con la giurisdizione amministrativa, la prima parrebbe da preferirsi anche in ragione dell'infondatezza delle altre circostanze addotte a sostegno della seconda.

⁶⁷⁹ R. ZENNARO – F. MOSCHETTI, *ult. op. cit.*, 15 e ss.; I. MANZONI, *Il Principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1963. 92 e ss..

⁶⁸⁰ Per tutti: S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, 52 e ss..

⁶⁸¹ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. I par. da 4 a 7.

Più nel dettaglio, e come in parte già anticipato, accanto alla valorizzazione della condizione negativa⁶⁸² sopra già ampiamente contraddetta, la giurisdizione amministrativa viene sostenuta ora in virtù del richiamo dell'art. 7, comma 4, dello Statuto dei Diritti del contribuente, ora in virtù della posizione, ricostruita nella chiave dell'interesse legittimo, individuata in capo al contribuente.

Principiando dall'art. 7, comma 4 cit., l'inconferenza del richiamo si palesa sol che si rifletta sulla circostanza che la piana interpretazione che ne hanno dato dottrina e giurisprudenza è sempre stata nel senso di attribuire alla cognizione del giudice amministrativo le controversie riguardanti atti amministrativi a contenuto generale o normativo, ma giammai di atti tributari indirizzati *uti singuli* al contribuente⁶⁸³.

Per quanto invece concerne la seconda argomentazione, come in parte già anticipato, dalla posizione di interesse legittimo individuata in capo al privato se ne fa discendere l'applicabilità della regola di riparto stabilita nell'art. 103 Cost., per ciò che sarebbe solo e soltanto il giudice amministrativo competente a conoscere le controversie aventi ad oggetto siffatte posizioni.

Purtuttavia, tanto la premessa minore, quanto quella maggiore del ragionamento devono oggi essere disattese per due ordini di ragioni non coincidenti.

Quanto alla premessa minore, parrebbe opinabile che il contribuente vanti una posizione di interesse legittimo a fronte della determinazione assunta dall'Amministrazione finanziaria in seno all'istituto ex art. 182*ter* per come riformato⁶⁸⁴

Ed infatti, a fronte della individuata natura vincolata del potere ivi esercitato⁶⁸⁵ potrebbe oggi essere ancora affermata la sussistenza di un interesse legittimo, solo nella misura in cui si accolga la distinzione tra norme di azione e norme di

⁶⁸² Cfr. *retro* Cap. IV, par. 3.1.

⁶⁸³ C. GLENDI, *Commento art. 19 D. Lgs. n. 546/1992*, in C. CONSOLO – C. GLENDI (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Milano, 2017, 300 e ss..

⁶⁸⁴ Ed infatti, tutte le tesi volte a fondare la giurisdizione del giudice amministrativo, sotto questo profilo muovevano dal riconoscimento della natura discrezionale concessa all'Amministrazione nella valutazione della proposta transattiva a fronte del testo previgente dell'art. 182*ter* l.f..

⁶⁸⁵ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. III, par. 8.

relazione e, ancor di più, si riconduca l'art. 182^{ter} l.f. alle prime e non alle seconde.

Senonché, tale conclusione si dimostrerebbe quantomeno azzardata sotto un duplice punto di vista.

In primo luogo, come si è anche avuto modo di rilevare, è la stessa distinzione in parola a presentare dei profili di dubbiosità in quanto a valenza positiva, ed anzi è stata finanche abbandonata dalla dottrina amministrativistica maggioritaria a far data dal BATTAGLINI in poi⁶⁸⁶.

In secondo luogo, anche a voler tacere sulla legittimità della distinzione in sé, cionondimeno permarrebbero altri ed ulteriori profili di dubbiosità legati alle caratteristiche che deve avere una norma ai fini della sua sussumibilità nell'una o nell'altra categoria⁶⁸⁷.

⁶⁸⁶ Per essere infine abbandonata finanche dallo stesso ALLORIO dove, nell'ultima appendice alla quinta edizione del 1969, viene radicalmente espunto ogni riferimento al tipo di interesse tutelato dalla norma e, quindi, alla distinzione fra norma di azione e norma di relazione. Cfr. E. ALLORIO, *Nuove riflessioni sulla teoria generale del processo tributario*, in *Diritto processuale tributario (pagine integrative)*, Torino, 1969, 573 e ss.. Distinzione, al contrario presente nel RUSSO, la quale purtuttavia avrebbe assunto una sua valenza solo a monte dell'avviso di accertamento (*rectius* solo prima della sua emissione) e, più nel particolare, in riferimento ai metodi di accertamento Cfr. P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1963, 373 e ss..

⁶⁸⁷ Vero è, però, che tale distinzione è stata particolarmente apprezzata da una parte della dottrina tributaristica, così dando luogo a quella netta contrapposizione tra scuole di pensiero ponendosi, da un lato, coloro i quali, con visioni più o meno assorbenti, ritengono che la posizione vantata dal contribuente sia sempre e comunque di interesse legittimo e che, più nel dettaglio, sia questa e non l'obbligazione tributaria il vero oggetto del processo tributario. Ed infatti, ciò che osterebbe a riconoscere la giurisdizione del giudice tributario come una giurisdizione sui diritti, sarebbe la presenza dello stesso potere autoritativo della Pubblica Amministrazione, che quindi comporterebbe, nonostante la natura sostanzialmente vincolata di qualsivoglia attività da questa posta in essere, l'identificazione delle norme attributive del potere quali norme di azione. Per tale impostazione, per tutti, si v.: E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 106 e ss.; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Milano, 1984, (prima ristampa del 2004), 163 e ss.; M. BERTOLISSI, *Qualche considerazione in margine a un recente dibattito su "procedimenti tributari e garanzie del cittadino": il diritto tributario fra diritto amministrativo e diritto costituzionale*, in *Rass. Trib.*, 1984, 413 e ss.; C. MAGNANI, *Il processo tributario, contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, 143 e ss.; F. TESAURO, *Le situazioni soggettive nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1988, 401 e ss., purtuttavia, è qui doveroso precisare, come nel pensiero dell'A., pur muovendo da una chiara impostazione costitutivista, la distinzione tra diritto soggettivo ed interesse legittimo si presenti edulcorata dalle ricadute sostanziali più rilevanti, riconoscendogli espressamente una valenza meramente definitoria. Da ultimo nella dottrina più recente per questa impostazione si v.: S. S. COCA, *Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente*, cit., spec. 10391.

Sul versante diametralmente opposto, si collocano coloro i quali, al contrario, valorizzando la genesi storica delle commissioni tributarie, focalizzando l'attenzione sull'obbligazione tributaria in funzione dell'abbandono della visione statualista del potere esercitato e negando dignità positiva alla distinzione in parola, individuano la posizione vantata dal contribuente in termini di diritto soggettivo. Per tale impostazione, per tutti: G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino,

Se quindi, in virtù di quanto sopra, si decida di adottare la visione bidirezionale dell'equazione che lega la tipologia della funzione alla natura giuridica della posizione, quella del contribuente dovrebbe essere ricondotta alla figura del diritto soggettivo e non già dell'interesse legittimo.

Così facendo, è evidente come il ragionamento si ritorcerebbe contro le stesse finalità per le quali è adottato, posto che il diniego in discorso non rientra tra le materie attribuite alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, così precludendo *in toto* la ricorribilità a siffatto giudice.

Per quanto invece attiene alla premessa maggiore, ormai da tempo la dottrina di gran lunga maggioritaria⁶⁸⁸, poi confortata dalla stessa giurisprudenza⁶⁸⁹, ha confutato la natura escludente della regola di riparto stabilita all'interno dell'art. 103 Cost..

In questo senso, la riserva ivi contemplata se per un verso varrebbe a fondare la giurisdizione del giudice amministrativo in luogo di quella ordinaria, non potrebbe cionondimeno essere letta nel senso della sua esclusività, nella misura in cui si discuta del riparto fra il giudice amministrativo ed altro giudice che per sua natura prescinda da siffatta posizione giuridica soggettiva.

Il che val quanto affermare, che l'art. 103 Cost. non attribuisce in via esclusiva al giudice amministrativo la tutela degli interessi legittimi, ben potendo questi formare oggetto di una controversia dinanzi al giudice tributario.

1981, spec. 514, nota 67; G. TREMONTI, *Imposizione e definitività*, Milano, 1977, spec. 351, nota 60; secondo una visione, analoga a quella del TREMONTI si collocava poi A. TESAURO, *Istituzioni di diritto pubblico*, Torino, 1961, 533 e ss., per il quale: “*nel caso del ricorso avverso un atto di imposizione fiscale della pubblica amministrazione, la controversia considerata al di sopra degli ondeggiamenti e degli sterili contrasti in cui la dottrina invano si dibatte, si risolve e si esaurisce in questioni che riflettono l'an e quantum debeatur e che perciò sono tipiche questioni di diritto soggettivi*”. Sempre nel senso della giurisdizione tributaria come afferente a diritti, si v.: G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 166 e ss.; A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, 3 e ss..

⁶⁸⁸ Per tutti: C. MAGNANI, *Il processo tributario, contributo alla dottrina generale*, cit., 153, le cui parole sono tutt'ora connotate da attualità: “*codesta norma non preclude la tutela di tali “interessi” da parte degli organi della giurisdizione ordinaria, in quanto tale disposizione non è stata dettata dall'intento di assicurare al Consiglio di Stato e agli “organi di giustizia amministrativa” una “riserva di competenza”, bensì unicamente dall'intento di far salva, nonostante lo sfavore contro le giurisdizioni speciali, la sopravvivenza del Consiglio di Stato come organo di giustizia amministrativa, e (ma solo in linea di massima) l'ambito della sua giurisdizione.*”

⁶⁸⁹ *Ex multis* C. Cost. n. 204/2004.

Ed infatti, se non pacifica⁶⁹⁰, è opinione assolutamente maggioritaria⁶⁹¹ quella per la quale la giurisdizione di quest'ultimo, giusta il disposto degli artt. 2 e 19 del D. Lgs. n. 546 del 1992, a suo tempo analizzati, e ferma restando la storica dicotomia⁶⁹² tra la tesi dichiarativiste e tesi costitutiviste del processo che ha visto contrapporsi la Scuola Romana a quella Alloriana, prescinda radicalmente dalla tipologia di posizione fatta valere in giudizio, appuntandosi al contrario sulla natura tributaria della controversia.

In questo senso, quindi, il richiamo all'art. 103 Cost. si presenterebbe in realtà inconferente, ben potendo il giudice tributario conoscere anche di controversie aventi ad oggetto interessi legittimi⁶⁹³.

⁶⁹⁰ Cfr. A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, cit., 6 e ss., dove l'A., dopo aver ripercorso le "tappe" del percorso di ampliamento della giurisdizione delle Commissioni si pone l'interrogativo se, soprattutto ad esito della novella adoperata dalla Legge n. 488 del 2011, l'attribuzione dell'intera materia tributaria non abbia trasformato le Commissioni in giudici esclusivi, a prescindere quindi dalla posizione per la quale la tutela venga richiesta. A tale interrogativo l'Autore risponde negativamente, ritenendo pertanto che il giudice tributario non possa conoscere di controversie afferenti a interessi legittimi, ciò invero sulla base della considerazione che l'oggetto del giudizio resta pur sempre individuato dall'impugnazione di uno degli atti espressamente indicati, ferma restando la cognizione incidentale, il che escluderebbe a priori che si possa ipotizzare un giudizio costitutivo volto alla tutela in via diretta di interessi legittimi. Si veda similmente: V. FICARI, *Il processo tributario*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milano, 2012, 987 e ss..

⁶⁹¹ M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e situazioni soggettive*, in L. PERRONE – C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 186 e ss.; ID., *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., 33 e ss., l'A. in particolar al termine dell'analisi dell'elaborazione giurisprudenziale in tema di limiti esterni ed interni della giurisdizione tributaria, sostiene come non sia più corretto, allo stato attuale, identificare la giurisdizione tributaria come una giurisdizione sui diritti, "nella quale la presenza di tale posizione soggettiva, come oggetto della tutela, debba essere considerata elemento decisivo ai fini del riparto", anzi prosegue evidenziando come al centro dell'attenzione del giudice tributario si dovrebbe porre l'operato dell'Amministrazione, prendendo dunque corpo "l'idea di una giurisdizione che si occupa soprattutto di posizioni soggettive contrapposte a poteri autoritativi, e cioè interessi legittimi". In senso analogo e, dunque, per l'irrelevanza del tipo di situazione soggettiva lesa, sebbene con argomentazioni in parte differenti, si v.: G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 146 e ss.; F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. Trib.*, 2007, 1 e ss.; C. GLENDI, *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, in *G.T.*, 2009, spec. 480; ID., voce *Processo tributario*, cit., 12 e ss., G. TABET, *Una giurisdizione speciale alla ricerca della propria identità*, spec. 35, per il quale: "la giurisdizione tributaria non si presta a delimitazioni aprioristiche basate sulla natura della situazione giuridica tutelata, o sul carattere vincolato o discrezionale della funzione oggetto di valutazione...". M. CANTILLO, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, cit., 810; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, 438 e ss..

⁶⁹² Cfr. *retro* nota n. 686.

⁶⁹³ Cfr. G. M. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, 963, la cui chiarezza di pensiero merita di essere riportata integralmente: "il che è quanto dire che, secondo il diritto vivente, la discrezionalità dell'atto non rientra tra i limiti esterni della giurisdizione. E non rientra, a

Se così è, allora, per un verso non pare permangano più elementi ostativi al riconoscimento della giurisdizione del giudice tributario per le determinazioni di cui in oggetto, giusta la natura non escludente della regola di riparto sopra menzionata e, per altro verso, rende irrilevante l'indagine, ferma restando la natura vincolata dell'attività esercitata, circa la specifica posizione vantata dal contribuente così come l'adozione del modello monodirezionale o bidirezionale dell'equazione sottesa a siffatta individuazione, giusta la sopra dimostrata ricomprensione dell'atto in questione entro i limiti interni ed esterni della giurisdizione di siffatto giudice.

A conferma del risultato sopra raggiunto, sembrerebbe peraltro militare il recente orientamento⁶⁹⁴ adottato dalle Sezioni Unite della Suprema Corte, invero anticipato da una nutrita giurisprudenza di merito⁶⁹⁵, in riferimento all'abrogata transazione sui ruoli⁶⁹⁶.

Più nel particolare, benché in tale sede si discutesse del riparto giurisdizionale in riferimento all'istituto di cui all'art. 2, co. 3, del D.L. n. 138/2002, si ritiene che le conclusioni ivi raggiunte non possano che valere a maggior ragione oggi⁶⁹⁷.

Per avvedersi di una simile circostanza, è giusto sufficiente rammentare come nel vigore della previgente disciplina, per un verso, la natura del potere ivi esercitato dall'Amministrazione fosse pacificamente ricondotta alla figura della discrezionalità pura e, per altro verso, l'ambito oggettivo di applicazione di questo

ragione, appunto perché il perimetro esterno della giurisdizione non è rappresentato dalla tipologia o dalla natura dell'atto che il contribuente intende impugnare, ma dalla pretesa vantata dall'ente impositore, tramite l'atto [...] ma non rientra neppure tra i limiti interni, ben riconoscendo appunto il diritto vivente la possibilità di adire il giudice tributario pur in presenza di atti espressivi di una funzione discrezionale". In senso analogo, tra gli altri, si v. anche: F. G. SCOCA, *Brevi considerazioni sul modello del processo tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2015, 10728 e ss., per il quale: "L'ambito della giurisdizione del giudice tributario è individuato per materia, e non segue, pertanto, il criterio, vigente in campo amministrativo, della diversa natura delle situazioni giuridiche soggettive del privato cittadino". In senso conforme, e già sotto il vigore della previgente formulazione dell'art. 2 del D. Lgs. n. 546/1992, si esprimeva M. BASILAVECCHIA, *Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo*, in *Boll. Trib.*, 1990, 805 e ss..

⁶⁹⁴ SS. UU. n. 25632 del 14.12.2016.

⁶⁹⁵ *Ex multis* CTP Roma, Sent. n. 26135/2017; T.A.R. Lecce, Sez. I, Sent. n. 466/2016; CTP Milano, Sent. 1541 del 2014.

⁶⁹⁶ Sulla quale v. *amplius retro* Cap. I, par. 4.

⁶⁹⁷ Dello stesso avviso è S. CAPOLUPO, *Transazione fiscale e tutela del contribuente*, in *Il Fisco*, 2018, 3443.

era tale da consentire di far rientrare nell'oggetto dell'accordo transattivo solo ruoli già definitivi.

Cionondimeno, la giurisdizione delle Commissioni è stata affermata, in maniera non dissimile da quanto qui proposto, per un verso attraverso la negazione del valore escludente dell'art. 103 Cost. e, per altro verso, in funzione della differente valorizzazione del limite esterno della giurisdizione tributaria, in quella sede ricostruita secondo gli elementi propri della giurisdizione per materia a carattere esclusivo, in luogo invero del criterio procedimentale qui utilizzato.

Per ciò che, se la giurisdizione del giudice tributario deve essere affermata in riferimento ad un istituto, la transazione sui ruoli, i cui elementi caratteristici si pongono in chiave di maggiore criticità rispetto all'istituto di cui all'art. 182^{ter}, giusta la sicura posizione di interesse legittimo vantata dal contribuente⁶⁹⁸ e giusta la già avvenuta notifica della cartella per tutti i crediti formanti oggetto di accordo⁶⁹⁹, a maggior ragione deve essere affermata oggi, in funzione della natura vincolata dell'attività esercitata, in uno con la definitività, anche solo parziale, delle pretese che ha ad oggetto.

4. L'individuazione del concreto interesse ad agire ed il valore del silenzio.

Appurata quindi la sussumibilità del caso di specie nell'alveo della giurisdizione tributaria, è lecito interrogarsi se, pure a fronte di una astratta posizione giuridica degna di tutela, sia poi rintracciabile un concreto interesse da parte del contribuente, inteso quale vantaggio pratico e concreto che possa derivare dall'accoglimento della domanda elemento, detto ultimo, invero del tutto tralasciato degli approfondimenti sin qui registrati.

Ed invero, il tema si salda a doppio filo per un verso, con la questione della rilevanza dell'interesse ad agire all'interno del rito tributario e, per altro verso, alla riconducibilità della falcidia concordataria all'omologa del concordato e non già all'istituto *ex se*.

⁶⁹⁸ Essendo invero elemento comune, tanto al modello monodirezionale quanto a quello bidirezionale, come peraltro visto (cfr. *retro* Cap. IV, par. 2), l'insorgenza di una sicura posizione di interesse legittimo a fronte dell'esercizio di un potere discrezionale.

⁶⁹⁹ E quindi, con una evidente maggiore difficoltà nel giustificare la giurisdizione del giudice tributario, giusta il disposto dell'art. 2 D.Lgs. n. 546/1992.

Per quanto concerne la prima, si potrebbe difatti essere indotti a ritenere che nel rito tributario, giusta la predeterminazione degli atti impugnabili, non sarebbe necessaria una concreta indagine circa l'esistenza dell'interesse ad agire, essendo stato esso interesse oggetto di predeterminazione normativa all'atto dell'individuazione dell'atto concretamente impugnabile⁷⁰⁰.

Detto altrimenti, il legislatore nel momento della predeterminazione delle categorie ex art. 19 D. Lgs., e quindi nel momento della individuazione di quell'atto che sia astrattamente idoneo ad incidere sulla posizione del contribuente, avrebbe così anche implicitamente individuato *ex ante* i casi in cui l'interesse al ricorso deve dirsi sussistente, esonerando così l'interprete dall'indagine caso per caso.

Tale percorso argomentativo, peraltro, varrebbe non solo nei casi di atti espressamente nominati ma anche nel momento in cui si effettui l'inclusione di un atto non nominato⁷⁰¹ all'interno di una delle categorie dell'art. 19 cit..

Ed infatti, poste le già ricordate condizioni per poter procedere a siffatta sussunzione, l'identità in punto di caratteristiche essenziali tra l'atto da sussumere e la categoria oggetto di sussunzione, consentirebbero di estendere anche al primo il medesimo percorso argomentativo.

Il problema di una siffatta impostazione, è che per tale via si tende a slegare l'elemento della condizione dell'azione (l'interesse ad agire, per l'appunto), che per sua stessa natura dovrebbe essere ancorato alle specificità del caso concreto, dalle peculiarità di questo attestandosi l'indagine solo sul piano meramente astratto (la predeterminazione effettuata dal legislatore).

Proprio sulla base di tale valutazione, e sulla base della circostanza che proprio la maggiore flessibilità nell'interpretazione dell'art. 19 cit. produrrebbe, quale effetto automatico, la necessità di richiamare quel "selettore" naturale di accesso alla tutela rappresentato dall'interesse ad agire, l'orientamento assolutamente

⁷⁰⁰ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., 44 e ss.. Nonché, in senso analogo, si v. A. COMELLI, *E' impugnabile il diniego opposto all'istanza di interpello c.d. disapplicativo?*, in *GT*, 2012, 786 e ss., per il quale: "La disciplina degli atti impugnabili in questo processo sottrae le occasioni di tutela alla valutazione dell'attualità dell'interesse concreto al ricorso da parte del contribuente e collega queste ultime alla predeterminazione normativa degli atti che sono considerati lesivi della situazione soggettiva del contribuente medesimo".

⁷⁰¹ Cfr. L. FERLAZZO NATOLI, *Postilla. Considerazioni critiche sull'impugnazione facoltativa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, 1112 e ss..

maggioritario⁷⁰² si è attestato sulla necessità di una indagine concreta⁷⁰³ circa l'interesse della parte alla rimozione dell'atto che deve sorreggere l'azione sotto pena di inammissibilità del ricorso.

Se così è, rapportando quanto detto al caso di specie, non tutte le volte in cui l'Amministrazione manifesti un diniego parrebbe potersi dire sussistente un concreto interesse ad agire.

Ed infatti, si rende anzitutto necessitata una distinzione a monte, a seconda che il diniego sia espresso in sede di concordato preventivo ovvero di accordo di ristrutturazione dei debiti in quanto, a seconda della procedura interessata, la determinazione assunta dall'Amministrazione avrà una differente idoneità ad incidere sugli interessi del contribuente e, simmetricamente, una differente geometria dell'interesse di questo a proporre ricorso.

Muovendo dagli accordi di ristrutturazione, si è già più volte evidenziato come sia la stessa natura di questi ad impedire di poter riferire gli effetti remissori alla procedura in sé, dovendo al contrario tali effetti essere intesi quale conseguenza dell'accordo raggiunto tra creditore e debitore.

In un simile contesto, il voto negativo (*rectius* il diniego manifestato a fronte dell'ipotesi di ristrutturazione) è *ex se* idoneo ad incidere sugli interessi del contribuente, in quanto in assenza del consenso, si vedrà se necessariamente

⁷⁰² P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, il processo tributario*, con la collaborazione di G. FRANSONI, *cit.*, 44 e ss.; S. FUCILE, *Riflessioni in tema di impugnabilità del diniego di disapplicazione di una norma antielusiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, 421 e ss..

⁷⁰³ Ed invero, come rilevato da autorevole dottrina, la stessa declinazione dell'interesse ad agire sarebbe in qualche misura contaminata dallo specifico modello di processo assunto a riferimento. Ed infatti, a seconda del modello prescelto, l'interesse dovrà essere declinato quale il contrattare dell'incisività diretta dell'atto in questione su *an* e *quantum* del tributo, tenuto conto delle sue caratteristiche formali e sostanziali, della circostanza che, a prescindere da siffatte caratteristiche, l'atto porti a conoscenza del contribuente una ben pretesa sufficientemente definita intesa come tale quella idonea ad incidere sul rapporto ovvero ancora, in talune ricostruzioni del modello quale accertamento negativo, quale conseguenza della circostanza che l'atto in questione produca l'immediato effetto di incidere, non già sul rapporto latamente inteso, bensì sulla condotta del soggetto istante. Sul punto cfr. G. M. CIPOLLA *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *cit.*, 463 e ss.; ID., *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, *cit.*, 965; nonché A. CARINCI, *Impugnazione del ruolo: l'interesse ad agire torna (inspiegabilmente) ad essere ancorato all'idoneità dell'atto a definire effetti pregiudizievoli per il contribuente*, in *GT*, 2013, 585 e ss.; ID., *Dall'interpretazione estensiva dell'elenco degli atti impugnabili al suo abbandono: le glissements progressifs della Cassazione verso l'accertamento negativo nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 617 e ss..

espreso o anche tacito, l'Amministrazione dovrà considerarsi quale creditore non aderente e, quindi, non potrà prodursi dilazione o falcidia alcuna.

Più complesso appare invece essere il caso del concordato, in quanto l'illegittimità della determinazione deve comunque essere temperata con le peculiarità procedurali di questo e, più in particolare, con la riferibilità dell'effetto remissorio alla procedura concordataria complessivamente intesa.

Maggiormente nel dettaglio, posta la circostanza più volte rilevata per la quale la falcidia concordataria deve essere intesa quale effetto della procedura e non già quale effetto dell'assenso del creditore erariale, l'interesse ad agire non può dirsi sussistente tutte le volte in cui, pur a fronte del formale voto contrario, cionondimeno la proposta di concordato abbia ottenuto il voto favorevole della maggioranza dei creditori.

Detto altrimenti, nella misura in cui il concordato sia comunque omologato e, quindi, possano comunque utilmente prodursi, pur a fronte del voto negativo dell'Amministrazione, gli effetti ex art. 184 l.f., il contribuente non avrà alcun interesse ad agire avverso siffatta determinazione, perché anche ove l'atto venisse rimosso, lo stesso (contribuente) non potrebbe conseguire nulla di più rispetto a quanto già conseguito⁷⁰⁴.

Discorso diametralmente differente deve farsi, invece, nel caso in cui il voto dell'Amministrazione sia stato determinante ai fini del rigetto della proposta concordataria.

In tale ultima ipotesi, difatti, la determinazione amministrativa è concretamente idonea ad incidere sull'interesse del contribuente, giustappunto la circostanza che siffatta determinazione impedisce la falcidiabilità dei crediti concorsuali e, quindi, la producibilità dell'effetto esdebitativo ad essa falcidia consequenziale.

Ciò posto, per la determinazione espressa, è necessario poi interrogarsi su quale valore assegnare al silenzio, nella misura in cui l'Amministrazione non esprima il voto in sede di adunanza, ovvero non dia riscontro alla proposta di accordo ex art. 182*bis* l.f..

⁷⁰⁴ In senso analogo si v.: G. MARINI, *La transazione fiscale*, cit., 1203; S. LO CONTE, *La tutela giurisdizionale del debitore nell'ambito della transazione fiscale*, cit., 703.

Anche in questo caso, il discorso deve essere tenuto a seconda che la questione venga analizzata all'interno del concordato preventivo ovvero degli accordi di ristrutturazione dei debiti, in quanto, sebbene le conclusioni siano per vero identiche, le stesse si basano su argomentazioni nient'affatto coincidenti.

Ed infatti, se per i primi l'attività inerte deve essere evidentemente intesa quale diniego, richiedendo la norma la espressa sottoscrizione ai fini della produzione del relativo effetto, diverso è il percorso argomentativo per il caso del concordato preventivo.

Maggiormente nel dettaglio, in tale ultima ipotesi, il valore negativo del comportamento silente (*rectius* della mancata manifestazione del voto in sede di adunanza dei creditori) non può essere desunto dalla disciplina ex art. 182^{ter} non fornendo la stessa alcuna indicazione, neanche implicita sul punto.

Da tale ultima circostanza, potrebbe dunque ritenersi che il legislatore abbia volutamente omissso di qualificare il comportamento silente come significativo o non significativo, così rinviando implicitamente ai principi generali.

Da tale rilevazione, ancora, si potrebbe pure essere indotti a ritenere che tali principi generali debbano essere individuati nella legge fondamentale sul procedimento amministrativo e, più in particolare, nella disciplina sul silenzio per ciò che, una volta appuratane l'astratta applicabilità alle ipotesi fiscali⁷⁰⁵, si potrebbe finanche giungere a qualificare il silenzio come assenso, non essendo rinvenibile la materia in discussione tra quelle espressamente escluse.

Purtuttavia, una simile conclusione si manifesterebbe erronea alla luce di un'interpretazione sistematiche dell'impianto concorsuale.

Ed infatti, per quanto la norma di cui all'art. 182^{ter} l.f. sia in realtà una norma fiscale prestata al fallimento o, se si preferisce, sia una norma che si pone a cavallo fra le due discipline, cionondimeno la stessa non può che seguire le regole procedurali dell'impianto normativo entro cui è inserita.

⁷⁰⁵ Sul cui profilo, anche per l'analisi di recenti orientamenti "ondivaghi" della Suprema Corte, si v.: L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 729 e ss., nonché, F. FARRI, *Sull'applicabilità dell'art. 21-octies della legge n. 241/1990 agli atti tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, 90 e ss..

Se così è, il ragionamento deve essere coordinato con le modifiche registratesi per effetto del D.L. 83/2015 attraverso il quale si è profondamente inciso sul meccanismo del voto in sede di adunanza dei creditori.

Ed infatti, se ante riforma l'art. 178 l.f. equiparava espressamente il silenzio alla manifestazione di un voto positivo⁷⁰⁶, non più così oggi laddove la mancata manifestazione del voto non è più equiparata *expressis verbis* ad una determinazione positiva.

A tal riguardo, la dottrina fallimentaristica maggioritaria⁷⁰⁷ ha sostenuto, sulla base della circostanza che il vero intervento innovativo sarebbe stato in realtà quello di prevedere ante riforma del 2015 il meccanismo del silenzio assenso, un ritorno per effetto della modifica al sistema previgente e, quindi, al sistema del silenzio diniego.

Per ciò che, non potendo ritenersi che il voto dell'Amministrazione possa sottrarsi alle specifiche regole della procedura entro cui tale voto è calato, anche nell'ipotesi concordataria nel caso in cui l'Amministrazione non esprima il proprio voto, questo dovrà considerarsi un diniego che, in quanto tale, sarà impugnabile al ricorrere della precondizione rappresentata, come visto, dal suo essere determinante ai fini della promozione o bocciatura della proposta concordataria.

5. I vizi censurabili e la tutela ottenibile in relazione alla tipologia della funzione individuata.

Individuati i ristretti margini entro i quali l'impugnazione del contribuente potrebbe dirsi ammissibile, non rimane che analizzare i vizi da questi censurabili e la concreta tutela ottenibile.

⁷⁰⁶ Ed infatti, ai sensi dell'art. 178, quarto comma, l.f., nella versione previgente disponeva espressamente che: *"I creditori che non hanno esercitato il voto possono far pervenire il proprio dissenso per telegramma o per lettere o per telefax o per posta elettronica nei venti giorni successivi alla chiusura del verbale. In mancanza, si ritengono consenzienti e come tali sono considerati ai fini del computo della maggioranza dei crediti. Le manifestazioni di dissenso e gli assensi, anche presunti a norma del presente comma, sono annotati dal cancelliere in calce al verbale"*.

⁷⁰⁷ Per tutti si v.: G. CHIRICOSTA, *Il concordato preventivo dopo la riforma (D.L. 83/2015)*, Rimini, 2015, 73 e ss..

Per quanto concerne i primi, volendo formulare talune ipotesi, gli stessi sembrerebbero anzitutto distinguibili in due categorie concettuali, a seconda che rappresentino il risvolto “negativo” dei parametri cui l’Amministrazione è tenuta ad attenersi nella fase di valutazione della proposta, ovvero l’applicazione delle generali regole sull’agire funzionalizzato.

Approfondendo, la prima categoria è rappresentata da tutti quei casi in cui, nonostante il formale soddisfacimento delle condizioni richieste dall’art. 182^{ter} l.f., l’Amministrazione poi abbia, cionondimeno, espresso voto negativo.

Così, a titolo esemplificativo, rientreranno in tale ipotesi:

- i. la non condivisione dei risultati della perizia in ordine al miglior soddisfacimento garantito all’erario per il tramite della via concordataria rispetto al fallimento;
- ii. la ritenuta inattuabilità del piano concordatario;
- iii. la difformità del voto espresso dall’ufficio rispetto al parere obbligatorio e vincolante emesso dalla Direzione Regionale.

Al contrario, rientreranno nella seconda categoria, tutti quei casi in cui il voto negativo dell’Amministrazione, alternativamente, o risulti fondato su elementi e valutazioni di fatto alieni rispetto a quelli previsti dal dato normativo e, per ciò solo, giusta la tipologia della funzione ivi esercitata⁷⁰⁸, non consentiti, ovvero perché le sue modalità di esternazione risultino in contrasto con le tradizionali regole dell’agire funzionalizzato.

Per ciò che, formulando talune ipotesi, rientreranno in tale categoria:

- i. il caso in cui il voto negativo non sia debitamente motivato, non essendosi mai invero dubitato⁷⁰⁹ che, al pari di tutti gli altri atti terminativi di procedimenti amministrativi, anche quello *ex art. 182^{ter} l.f.* debba riportare le ragioni in fatto e in diritto che hanno condotto l’Amministrazione alla propria valutazione negativa;
- ii. tutti gli altri casi in cui il voto negativo sia fondato su elementi estranei rispetto a quelli rimessi alla valutazione dell’Amministrazione, quali la

⁷⁰⁸ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. III, par. 8.

⁷⁰⁹ Cfr. per tutti: V. FICARI, *Transazione fiscale e disponibilità del “credito” tributario: dalla tradizione alle nuove “occasioni” di riduzione “pattizia” del debito tributario*, cit., 498 e ss..

meritevolezza⁷¹⁰ del contribuente o la sfiducia circa la serietà di quest'ultimo.

Formulate le ipotesi astratte di vizi, è ora necessario interrogarsi sulla tutela concretamente ottenibile dal contribuente.

A tal riguardo, è tuttavia necessario premettere che il discorso andrà tenuto distinto a seconda che si adotti un approccio di tipo concettuale ovvero uno maggiormente pragmatico.

A livello concettuale, la particolare tipologia della funzione esercitata dall'Amministrazione in seno all'art. 182^{ter} l.f. è tale che potrebbe avere delle pesanti ricadute in punto di tutela concretamente ottenibile.

Maggiormente nel dettaglio, l'analisi andrebbe poi scissa in funzione che si discuta dello spettro di cognizione riservata al giudice, rispetto al tipo di pronuncia da questi emanabile.

Quanto alla prima, l'aver ricostruito la tipologia della funzione nella chiave della attività vincolata arricchita da meri elementi di discrezionalità⁷¹¹ tecnica, consentirebbe di affermare una conoscibilità piena degli elementi di fatto da parte del giudice.

Per ciò che, anche nell'ipotesi più estrema, rappresentata dal giudizio negativo in ordine al miglior soddisfacimento del credito fiscale attraverso la via concordataria nonostante tale condizione sia stata accertata dalla perizia, il giudice potrebbe pur sempre nominare un consulente tecnico d'ufficio, ai sensi dell'art. 7, co. 2, del D. Lgs. n. 546/1992⁷¹², attraverso il quale accertare il soddisfacimento di siffatto requisito.

⁷¹⁰ In questo senso C. ATTARDI, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, cit., 4448, il quale ricollega l'illegittimità del voto negativo manifestato a tutti quei casi in cui l'Amministrazione fondi la propria determinazione su “*elementi di valutazione non previsti dall'art. 182^{ter}*”. L'A., con specifico riferimento all'ipotesi relativa alla non meritevolezza del contribuente la quale, ad esempio, potrebbe mancare perché cronicamente moroso oppure perché autore di condotte fiscali frodatorie o particolarmente aggressive, prosegue affermando “*orbene, la legge non consente di discriminare in base alla genesi qualitativa del debito fiscale. Ciò nel senso che un diniego non può essere motivato in base ad un giudizio di disvalore sul contribuente e sulle ragioni che hanno condotto all'indebitamento con il Fisco*”.

⁷¹¹ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. III, par. 8.

⁷¹² Sui poteri istruttori del giudice tributario e, in particolare, sulla consulenza tecnica d'ufficio, si v.: G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, cit., spec. 126.

Lo stesso dicasi, per tutti gli altri casi in cui il voto negativo sia argomentato circa un giudizio di valore formulato su elementi tecnici quali, ad esempio, la fattibilità del concordato.

Ed infatti, nelle ridette ipotesi, esprimendosi un mero giudizio di natura tecnica, sarebbe del tutto aliena la valutazione (e quindi la ponderazione)⁷¹³ dell'interesse pubblico sotteso (*rectius* dell'interesse fiscale) e quindi non rimessa all'area di apprezzamento esclusivo dell'Amministrazione.

Quanto alla seconda, una volta che si decidesse di muovere da un'impostazione dell'oggetto del processo tributario di tipo dichiarativo⁷¹⁴ ed a seconda dell'intensità con cui si decidesse di aderire alle spinte provenienti dalla dottrina amministrativa⁷¹⁵ verso un controllo di tipo "forte" sulle valutazioni tecniche compiute dall'Amministrazione nell'esercizio di un potere vincolato nei presupposti, potrebbe ipotizzarsi un controllo di tipo esteso da parte del giudice, con una pronuncia che quantomeno accerti l'effettiva sussistenza dei requisiti richiesti dall'art. 182^{ter} l.f..

Cionondimeno, tali sforzi concettuali, per quanto leciti alla luce dello sviluppo del diritto positivo, finirebbero tutti per scontrarsi con il dato fattuale.

⁷¹³ Cfr. *retro* Cap. II, Sez. II, par. 3.

⁷¹⁴ Ed è infatti avvertito da autorevole dottrina come la concezione che si intenda prediligere in ordine al modello di processo tributario non possa che contaminare il raggio di portata della relativa pronuncia. Per ciò che, in un modello schiettamente impugnatorio, il giudice potrà solo limitarsi a verificare la legittimità dell'atto e quindi procedere, se del caso, al suo mero annullamento.

Al contrario, nei modelli dichiarativi, nelle loro varianti di impugnazione-merito o accertamento negativo, in cui il giudice giunge, con una minore o maggiore intensità, ad accertare il rapporto.

Su tali profili, si veda: G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 153 e ss., il quale tuttavia rileva che, ad un'attenta analisi, non sia corretto affermare che il giudizio di accertamento sia di esclusivo appannaggio dei modelli dichiarati, ben potendosi calare anche in un modello costitutivo. Sempre in riferimento al modello di processo e alle ricadute di questo sulla pronuncia emanabile, si v. A. PROTO PISANI, *Appunti sulla tutela di mero accertamento*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 1979, 553 e ss.; F. TESAURO, *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. Trib.*, 1036 e ss.; A. CARINCI, *ult. op. cit.*, 617 e ss.. G. M. CIPOLLA, *Processo tributario e modello di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, cit., 957 e ss.; S. S. COCA, *Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente*, cit., 10387 e ss.; F. G. COCA, *Brevi considerazioni sul modello di processo tributario*, cit., 10728 e ss..

⁷¹⁵ P. LAZZARA, *"Discrezionalità tecnica" e situazioni giuridiche soggettive*, cit., 212 e ss.; V. CERULLI IRELLI, *Note in tema di discrezionalità amministrativa e sindacato di legittimità*, cit., 463 e ss., i quali, sebbene secondo percorsi argomentativi diversi giungono ad affermare la possibilità di un giudizio finanche sostitutivo in riferimento alle valutazioni tecniche.

Ed infatti, ferma restando la conoscibilità piena da parte del giudice degli elementi di fatto posti dall'Amministrazione a base del proprio diniego, ciò che impedirebbe alla sentenza di produrre effetti utili è la mancanza di qualsivoglia collegamento tra il rito tributario e quello fallimentare per ciò che, i ristretti tempi in cui è rilegato quest'ultimo, mal si conciliano con quelli tradizionali del primo⁷¹⁶.

Detto altrimenti, tanto la sentenza di annullamento, quanto qualsivoglia altra tipologia di sentenza, non potrebbe in alcun caso produrre l'effetto negato in prima battuta dall'Amministrazione.

In questo senso, qualsivoglia giudizio di cognizione dovrebbe essere instaurato solo a seguito del formale voto negativo manifestato dall'Ufficio e, quindi, per quanto detto in punto di concreto interesse ad agire⁷¹⁷, solo dopo la formale bocciatura della proposta concordataria.

Il che, quindi, esclude in radice che la sentenza, oltre ad acquisire un valore in sede di reclamo avverso il fallimento, possa produrre qualsivoglia altro effetto.

Ed infatti, a seguito della bocciatura della proposta di concordato, ai sensi del combinato disposto degli artt. 179 e 162, co. 2, l.f. il giudice fallimentare è tenuto a dichiarare l'inammissibilità, con decreto non soggetto ad impugnazione, del concordato e quindi procedere, su istanza di parte, del pubblico ministero ovvero *ex officio* alla dichiarazione di fallimento.

Sicché, allo stato del diritto positivo, la sentenza che accerti l'illegittimità del rifiuto manifestato potrebbe assumere una propria rilevanza solo in sede di reclamo⁷¹⁸ alla sentenza dichiarativa di fallimento ex art. 18 l.f. e, più nel particolare, ai fini della dimostrazione delle condizioni di ammissibilità della domanda di concordato⁷¹⁹.

⁷¹⁶ Elemento di fatto per primo rilevato da L. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, cit., spec. 235.

⁷¹⁷ Cfr. *retro* Cap. IV, par. 4.

⁷¹⁸ Ferma restando la sua rilevanza per l'eventuale giudizio di risarcimento del danno ex art. 2043 c.c. "laddove il rifiuto abbia avuto come conseguenza la sottoposizione ad una procedura fallimentare, i cui pesanti risvolti economici e personali sarebbero stati altrimenti evitabili". In questi termini V. FICARI, *Riflessioni su "transazione fiscale" e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, cit., 79. In termini analoghi: M. BASILAVECCHIA, *L'azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale*, cit., 84-

⁷¹⁹ Concordemente S. LOCONTE, *La tutela giurisdizionale del debitore nell'ambito della transazione fiscale*, cit., 701.

Al contrario, discorso in parte differente sembra doversi fare per il caso in cui il diniego venga manifestato in sede di accordi di ristrutturazione dei debiti.

Ed infatti, in tale ultima ipotesi, l'alternativa fallimentare non è così marcata come nell'ipotesi concordataria, tale per cui la relativa sentenza potrebbe effettivamente produrre effetti utili.

Più nel particolare, muovendo dall'accertamento delle condizioni di fatto, potrebbe ipotizzarsi la produzione degli effetti regolamentari⁷²⁰ della sentenza, nel senso quindi che l'Amministrazione sarà tenuta a conformarsi all'accertamento compiuto dal giudice in seno alla stessa, con relativa possibilità, invero più di scuola che reale, di aversi finanche un intervento sostitutivo in sede di ottemperanza.

⁷²⁰ G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., 227 e ss..

Considerazioni conclusive di sintesi e prospettive future.

Nel corso del presente lavoro si è avuto modo di apprezzare come le modifiche normative registratesi nel 2016 le cui scelte di fondo, come visto, sembrerebbero riconfermate anche dal prospettato codice della crisi e dell'insolvenza, abbiano profondamente inciso sull'architettura generale dell'istituto di cui all'art. 182^{ter} l.f., tanto da renderne possibile, come anche evidenziato, non solo l'affermazione di una natura giuridica ibrida, a seconda della procedura concorsuale cui questo si inserisca, squisitamente endoprocedimentale nel concordato preventivo, più latamente negoziale negli accordi di ristrutturazione ma anche, e soprattutto, la predicazione di un mutamento di *ratio*.

Le ragioni poste a fondamento di una simile affermazione, come visto, sono varie e molteplici e finanche apprezzabili in un'ottica di evoluzione storica.

Ed infatti, una prima intuizione di tale cambio di prospettiva era già valorizzabile con il diverso tenore con cui si esprimevano le relazioni introduttive dei decreti delegati del 2005 e del 2010, chiaramente tendente a far partecipare anche la *ratio* dell'istituto *de quo* a quella più generale dell'intero impianto fallimentare, in specie rappresentato dalla salvaguardia del fattori produttivi, la prima, decisamente incentrata sul solo interesse fiscale, ivi affermandosi che questo e questo solo deve essere l'interesse valutato dall'Amministrazione nel momento di ricezione della domanda transattiva, la seconda.

Si è altresì visto come tale cambio di passo, abbia invero poi accompagnato tutti i successivi interventi sino alla riforma del 2016.

Testimonianza di ciò, è la sempre maggiore attenzione che si è voluta mostrare, riforma dopo riforma, alla disciplina delle condizioni di trattamento necessarie che la proposta doveva rispettare ai fini della sua assentibilità fino ad arrivare, come ampiamente visto, all'introduzione di un vincolo di convenienza economica della proposta transattiva (*rectius* concordataria) rispetto all'eventualità fallimentare che contraddistingue l'attuale formulazione scelta, detta ultima, peraltro confermata (salvo modifiche) anche dal nuovo codice della crisi e dell'insolvenza.

Contemporaneamente, si sono estesi i ruoli dell'asseveratore, oggi direttamente interessato in siffatta valutazione e, simmetricamente, si è esteso l'ambito del controllo giudiziale, non più limitato al mero rispetto delle condizioni di

ammissibilità, ma esteso finanche, come emblematicamente previsto per gli accordi di ristrutturazione, ad uno specifico controllo circa la maggiore convenienza della via transattiva rispetto non solo all'ipotesi liquidativa, ma anche rispetto a qualsivoglia altra ipotesi concretamente praticabile.

Così, da una disciplina positiva che, almeno *prima facie*, non predisponeva alcun reale criterio di valutazione cui l'Amministrazione si sarebbe dovuta attenere, si è passati ad una disciplina in cui tale criterio non solo risulta positivamente individuato ma, soprattutto, risulta plasticamente oggettivizzato nella sua componente meramente economica, per l'apprezzamento della quale è richiesta una sola competenza scientifico-aziendalistica, prescindendosi quindi da una vera ponderazione dell'interesse pubblico ad essa condizione evidentemente sotteso.

Ed infatti, si sarebbe potuto opinare diversamente solo nella misura in cui la maggiore convenienza non fosse stata positivamente oggettivizzata, così lasciando all'Amministrazione, prima, e all'interprete poi, il compito di individuare positivamente quegli elementi onde riscontrare siffatta economicità, di guisa che fosse possibile predicare il richiamo del peso (*rectius* del valore) dell'interesse pubblico, almeno in via meramente logica, rispetto agli altri interessi nell'ottica costi-benefici.

Il sopra menzionato mutamento di prospettiva e le scelte legislative che ne sono state il frutto, non è evidentemente privo di ricadute sul piano dei principi.

Così, si è passati da una disciplina che presentava evidenti profili di criticità con il principio di indisponibilità, ciò a prescindere dalla obiezione concettuale di fondo che si volesse prediligere e salvo l'adozione di una chiara impostazione negazionista, ad una disciplina in cui, non solo tali criticità non sono più rinvenibili, almeno sulla base dell'opzione "indisponibilista" qui condivisa ma, altresì, in cui è finanche quantomeno dubitabile l'esistenza di un qualsivoglia reale profilo *strictu sensu* dispositivo del credito erariale.

Tale circostanza, unita a quelle sopra riportate, a sua volta impatta in maniera determinante sulla tipologia della funzione amministrativa che si viene ad estrinsecare tutte le volte in cui si discute dell'applicazione dell'art. 182^{ter} l.f..

Ed infatti, a meno di non voler aderire alle tesi più risalenti che configuravano il *proprium* dell'attività discrezionale nel "riempimento" della norma indeterminata o elastica, quella che caratterizza l'art. 182^{ter} l.f. non può che essere individuata, almeno in via di prima approssimazione, in un'attività rigidamente vincolata nei suoi presupposti.

Maggiormente nel dettaglio se, coerentemente con gli approdi cui è giunta la più autorevole dottrina amministrativista dal GIANNINI in poi, l'elemento caratterizzante l'attività *strictu sensu* discrezionale deve essere individuata nel c.d. momento volitivo, inteso come possibilità di scelta fra più soluzioni tutte astrattamente legittime, è la stessa vicenda transattiva, nel suo mettere brutalmente a confronto l'ipotesi ristrutturativa rispetto a quella fallimentare, in uno con la valorizzazione dell'interesse fiscale tutelato dalla Amministrazione finanziaria, a rendere illegittime tutte le altre eventualità tranne una: quella che comporta il miglior grado di soddisfacimento della pretesa erariale.

Cosicché, la vincolatezza della funzione ivi esercitata, risulta in realtà predicabile attraverso due percorsi argomentativi non coincidenti.

Per un verso, sfruttando la natura di quello che nel presente lavoro è stato definito il "rapporto circolare" che avvince l'indisponibilità alla tipologia della funzione, tale per cui in assenza di un concreto profilo di disposizione parrebbe impossibile predicare la sussistenza di un potere discrezionale.

Per altro verso, sulla base della lettura sistematica della norma (*rectius* delle condizioni ivi previste) e dell'impianto concorsuale in cui la stessa è calata la quale, una volta che venga messa in rapporto con la funzione di riparto svolta dall'imposta, esclude in radice la prospettabilità di un momento realmente volitivo, il tutto condensandosi in un'attività di mera attuazione di legge.

Il profilo di poi non è contraddetto ma, al contrario, risulta vieppiù confermato dalla tecnicità delle valutazioni che l'Ufficio è chiamato a compiere onde accertare i presupposti richiesti dalla norma, così concretamente manifestandosi quel momento intellettuale particolarmente esteso, definito in dottrina come "discrezionalità tecnica" ma che, sostantivo a parte, nulla ha in comune rispetto alla discrezionalità pura più sopra citata e che, anzi, nelle categorie definitorie

elaborate è inquadrata quale *species* o, se si preferisce, quale possibile oggettivizzazione, di un'attività che comunque rimane rigidamente vincolata.

Tale conclusione se assume una propria rilevanza già *ex se*, perché in realtà comporta un diverso bilanciamento dei rapporti Amministrazione-creditrice e contribuente-debitore, soprattutto per quel che concerne la valutazione della proposta avanzata da quest'ultimo, rispetto a quelli sino ad ora predicati, diviene in realtà decisiva sul fronte della tutelabilità della posizione sul fronte processuale.

Ed infatti, per un verso, se ai fini dell'affermabilità di una posizione degna di tutela a monte, risulta in realtà irrilevante la qualificazione della tipologia della funzione come vincolata o come discrezionale, essendo a ciò bastevole la considerazione che in entrambe le ipotesi vi è un apprezzamento positivo della posizione del privato da parte dell'Ordinamento, per altro verso acquista un rilievo decisivo ai fini della sua concreta tutelabilità.

La portata di tale rilievo, è invero valorizzabile tanto sul fronte dell'individuazione del giudice munito di giurisdizione, quanto sul tipo di pronuncia da questi emendabile, sebbene nelle due circostanze assuma un peso o, se si preferisce, un valore, nient'affatto coincidente.

Così, nel primo caso, essa assume una portata doppiamente relativa, a seconda della validità positiva che voglia essere attribuita alla distinzione tra norme di azione e norme di relazione, in uno con l'opzione concettuale di fondo dalla quale si intenda muovere in ordine all'oggetto del processo tributario nella ben nota dicotomia tra costitutivisti e dichiarativisti.

Difatti, tale portata è così definibile perché, anche nel caso in cui la qualificazione giuridica della posizione del contribuente, in termini di diritto soggettivo o interesse legittimo, venga a coincidere con la posizione che si ritenga essere tutelata dalla giurisdizione tributaria, interesse legittimo per i costitutivisti e diritto soggettivo per i dichiarativisti, tale eventualità potrebbe al più essere utilizzata per affermare, a monte, la astratta tutelabilità di quella data posizione da parte del giudice tributario, ma giammai onde fondarne la positiva giurisdizione.

Altra e diversa deve essere la considerazione su questo fronte, invero fondata sulla natura procedimentale e non meramente temporale del vincolo stabilito dal limite esterno della giurisdizione tributaria, tale per cui rientrino nel perimetro di

questa tutti quegli atti che, sebbene formalmente successivi alla cartella di pagamento, siano comunque precedenti all'atto di pignoramento e, quindi, all'avvio dell'esecuzione forzata *strictu sensu* intesa.

Cosicché, una volta che venga attuata un'interpretazione costituzionalmente orientata del limite interno di siffatta giurisdizione, di guisa che si renda possibile un'interpretazione almeno estensiva dell'elenco previsto dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, il diniego espresso dall'Amministrazione a fronte della proposta "transattiva" risulta ben inquadrabile nel rigetto delle domande di definizione agevolata di cui alla lett. h) del medesimo articolo, stanti peraltro le evidenti analogie in punto di diritto sostanziale tra le figure *latu sensu* agevolative e l'istituto qui in discussione.

Nel secondo caso, si diceva, la portata del rilievo assume invece un carattere assoluto.

Ed infatti, la riscontrata natura vincolata dell'attività esercitata renderebbe predicabile una cognizione piena del fatto da parte del giudice, anche coadiuvato dall'esperienza di una consulenza tecnica data la complessità degli accertamenti di fatto necessari ai fini dell'applicazione della disciplina così rendendo possibile, non già un mero giudizio che si arresti alla rilevazione della logicità della scelta compiuta dall'Amministrazione, invero tipico degli atti discrezionali, ma finanche ad una pronuncia che quantomeno accerti, salvo a voler aderire alle derive "sostitutiviste" pure emerse nella dottrina amministrativista, positivamente la sussistenza di tutte le condizioni ivi richieste.

Purtuttavia, tale ampia tutelabilità risulta dipoi frustrata all'atto pratico, giusta l'assenza di un collegamento fra il procedimento tributario e quello fallimentare, tale per cui la sentenza derivante dal primo può assumere al più un valore, risarcimento del danno a parte, solo per evitare il fallimento.

Se così è, due distinte considerazioni si rendono necessitate.

Per un verso, in un'ottica *de iure condito*, la radicale inadeguatezza dei rimedi sino ad ora apprestati e, in particolare, del procedimento cautelare ex art. 47 D. Lgs. n. 546/1992, in parte per ragioni sue proprie, in parte per via delle circostanze fattuali che caratterizzano l'intera vicenda.

Ed infatti, quanto al primo, diritto positivo alla mano il giudice potrebbe al più sospendere l'atto impugnato, la qual cosa in nulla garantirebbe interinalmente gli effetti della futura sentenza, posto che in siffatto caso si avrebbe bisogno di un provvedimento positivo e non già meramente sospensivo.

Quanto al secondo, quandonche siffatto provvedimento positivo fosse astrattamente concedibile, comunque lo stesso si situerebbe a valle della già avvenuta bocciatura dell'ipotesi concordataria sicché, comunque, si risolverebbe in un *inutiliter data*.

Per altro verso, in un'ottica *de iure condendo*, sarebbe immaginabile l'introduzione di una sospensione della procedura fallimentare in attesa di quella tributaria.

Cosicché, pure a fronte della formale bocciatura della proposta concordataria, si potrebbe immaginare un congelamento dei poteri attribuiti alle parti ed al giudice ai fini dell'istanza fallimentare in attesa della definizione del giudizio tributario, così ricelebando nuovamente l'adunanza dei creditori in funzione dell'esito di questo.

Purtuttavia, non si può nascondere come siffatta soluzione si presenterebbe massimamente controversa, giusta la genetica incompatibilità dei tempi medi richiesti dalla seconda rispetto alle necessità proprie della prima, soprattutto visto e considerato che anche il "tempo" rappresenta in realtà un fattore di costo che può incidere in senso negativo sulla stessa fattibilità di un concordato prima riconosciuta.

Ciò rilevato, allora ben si comprendono ed anzi risultano ampiamente condivisibili, le ragioni di fondo che hanno spinto, come anche rilevato, autorevole dottrina a suggerire una modifica del dato normativo, nel senso di rimettere l'intero giudizio dinanzi al giudice fallimentare, così eliminando alla radice tutti quegli inconvenienti pratici che finiscono per frustrare una tutela, in via di principio, concedibile nella sua massima estensione.

Purtuttavia, anche siffatta modifica si presenterebbe non poco controversa visto e considerato che, per quanto ampiamente argomentato, il giudice naturale del diniego in discorso è il giudice tributario.

Certo, nella misura in cui si dovesse concretizzare quel progetto di riforma più volte annunciato e mai attuato, che vorrebbe un riassorbimento della giurisdizione tributaria all'interno della giurisdizione ordinaria, allora qualunque criticità verrebbe meno ed anzi, il giudizio potrebbe essere pure strutturato immaginando dei poteri effettivamente surrogatori da parte del giudice stesso posto che, da un punto di vista sostanziale, i presupposti necessari ai fini di tale tutela parrebbero esserci tutti, giusta la natura vincolata dell'attività in questione.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI
(in ordine alfabetico)

- ABBAMONTE G., *Principi di diritto finanziario*, Napoli, 1975.
- ABRIANI N., M. LEOZZAPPA, *Sul principio della par condicio creditorum nelle procedure concorsuali*, in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013.
- ACIERNO R., *Cass., SS.UU., ord. n. 15647 del 1° luglio 2010 – Cartelle: sul diniego della rateizzazione decide il giudice tributario e non il Tar*, in *Il Fisco*, 2010, 4702.
- AIMO P., *La giustizia nell'amministrazione dall'Ottocento ad oggi*, Bari, 2000.
- ALLENA M., *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017.
- ALLENA M., *Profili costituzionali della transazione fiscale*, in *Studi in onore di E. De Mita*, Napoli, 2012, 3 e ss..
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969.
- ALLORIO E., *Nuove riflessioni sulla teoria generale del processo tributario*, in *Diritto processuale tributario (pagine integrative)*, Torino, 1969, 573 e ss..
- AMBROSINI S., *Il concordato preventivo*, in F. VASSALLI – F. P. LUISO – E. GABRIELLI (diretto da), *Trattato delle procedure concorsuali*, IV, Torino, 2014.
- ANDREANI G. – TUBELLI A., *La manovra 2010 non risolve i dubbi sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2010, 2170 e ss..
- ANDREANI G. – TUBELLI A., *Trattamento “speciale” per i crediti tributari nel concordato preventivo*, in *Il Fisco*, 2017, 432 e ss..

- ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.
- ARLERI BERETTONI A., voce *Obbligazioni pubbliche*, in *Enc. Dir.*, XXIX, Milano, 1979.
- ASPARELLA C., *La nuova esecuzione esattoriale*, in *Le nuove leggi civili commentare*, 1999, 840 e ss..
- ATTARDI C., *Inammissibilità del concordato preventivo in assenza di transazione fiscale*, in *Il Fisco*, 2009, 6435.
- ATTARDI C., *Sul carattere necessario del procedimento amministrativo di transazione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, 553 e ss..
- ATTARDI C., *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e tutela giurisdizionale*, in *Il Fisco*, 2017, 1 e ss..
- BACCARINI S., *Giudice amministrativo e discrezionalità tecnica*, in *Dir. Proc. Amm.*, 2001, 80 e ss..
- BAFILE C., *Motivazione dell'accertamento e natura sul processo secondo l'ultimo indirizzo delle Sezioni Unite*, in *Rass. Trib.*, 1989, 247 e ss..
- BAGAROTTO E. M., *L'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2011, 1472 e ss..
- BARILE P., *Il soggetto privato nella Costituzione italiana*, Padova, 1953.
- BARONE G., voce *Discrezionalità (Diritto Amministrativo)*, in *Enc. Giur.*, XIII, Roma, 1989.
- BASILAVECCHIA M., *Efficacia diretta dell'art. 53 Cost.*, in L. SALVINI – G. MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Milano, 2014.
- BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009.

- BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e situazioni soggettive*, in L. PERRONE – C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006.
- BASILAVECCHIA M., *Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo ordinario*, in *Boll. Trib.*, 1990, 805 e ss..
- BASILAVECCHIA M., *L'azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale*, in *Studi in onore di E. De Mita*, Napoli, 2012, 72 e ss..
- BASILAVECCHIA M., *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale*, in *Corr. Trib.*, 2007, 3643 e ss..
- BASILAVECCHIA M., *La transazione dei ruoli*, in *Corr. Trib.*, 2005, 1217 e ss..
- BASILAVECCHIA M., voce *Il ruolo di imposta*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1989.
- BASILAVECCHIA M., voce *Riscossione delle imposte*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1989.
- BATISTONI FERRARA F., *L'evoluzione del quadro normativo, in Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, Fondazione Luca Pacioli, Studio n. 3, 2002, 20 e ss..
- BATISTONI FERRARA F., *L'evoluzione del quadro normativo, in Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, (a cura di) M. POGGIOLI, Padova, 2007.
- BATISTONI FERRARA F., voce *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir.*, Agg. II, Milano, 1998.
- BEGHIN M., *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 679 e ss..

- BELLI CONTARINI E., *La transazione con il fisco sui ruoli della riscossione*, in *Boll. Trib.*, 2003, 1464 e ss..
- BENVENUTI L., *La discrezionalità amministrativa*, Padova, 1986.
- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario, volume I*, Milano, 1957;
- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario, volume I*, Milano, 1967;
- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario, volume II*, Milano, 1972;
- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario, volume II*, Milano, 1957.
- BERLIRI L.V., *La giusta imposta*, Milano, 1945.
- BERTOLISSI M., *Qualche considerazione in margine a un recente dibattito su “procedimenti tributari e garanzie del contribuente”: il diritto tributario fra diritto amministrativo e diritto costituzionale*, in *Rass. Trib.*, 1984, 413 e ss..
- BINNI A., voce *Potere di disposizione*, in *Noviss. Dig. It.*, XIII, Torino, 1966.
- BIONDO P., *L'istituto della compensazione in ambito tributario e la presunta indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2007, 948 e ss..
- BOCCHIOLA M., *La nozione di “insolvenza” nell'art. 1186 c.c.*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1978, 212 e ss..
- BODDA P., *Sulla inderogabilità delle norme tributarie*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1937, II, 239 e ss..
- BOLETTA G., *Il fermo sugli immobili dei beni mobili registrati*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, 538 e ss..
- BORIA P., *I principi dell'ordinamento fiscale*, in *Diritto tributario*, Milano, 2012.

- BORIA P., *Il sistema tributario*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milano, 2012.
- BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2006.
- BRIGHENTI F., *La transazione dei tributi nuovo corso o stravaganza normativa?*, in *Boll. Trib.*, 2002, 1301 e ss..
- BRUZZONE M., *il potenziamento dell'attività di riscossione e la transazione sui ruoli*, in *Corr. Trib.*, 2002, 3229 e ss..
- BUSCEMA A., *Aspetti sostanziali e processuali della rateazione delle imposte e della sospensione della riscossione alla luce della circolare n. 15/E del 26 gennaio 2000*, in *Il Fisco*, 2000, 8727.
- BUSCICO M., *Impugnabile in sede tributaria il provvedimento di revoca della maggior rateazione dei ruoli*, in *Corr. Trib.*, 2008, 1788 e ss..
- CALAMANDREI P., *Il processo civile sotto l'incubo fiscale*, in *Riv. Dir. Proc. Civ.*, 1931, 50 e ss..
- CAMMEO F., *Corso di diritto amministrativo, II*, Padova, 1914.
- CAMMEO F., *La competenza di legittimità della IV sezione e l'apprezzamento dei fatti valutabili secondo criteri tecnici*, in *Giur. It.*, III, 1902, 272 e ss..
- CANNIZZARO S., *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, Torino, 2013.
- CANTILLO M., *Aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Rass. Trib.*, 2010, 11 e ss..
- CANTILLO M., *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2002, 803 e ss..
- CAPACCIOLI E., *Disciplina del commercio e processo amministrativo*, in *Studi in onore di E. Gucciardi, I*, Padova, 1978, 301 e ss..

- CAPACCIOLI E., *Riserve e collaudo nell'appalto di opere pubbliche*, Milano, 1960.
- CAPOLUPO S., *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in *Il Fisco*, 2006, 3015 e ss..
- CAPOLUPO S., *Potere regolamentare e potestà impositiva*, in *Il Fisco*, 2004, 849 e ss..
- CAPOLUPO S., *Transazione fiscale e tutela del contribuente*, in *Il Fisco*, 2018, 3443.
- CAPOLUPO S., *Tributi locali: le principali novità della legge Finanziaria 2007*, in *Il Fisco*, 2007, 915 e ss..
- CAPOTOSTI R. A., *L'alea nella transazione*, in *Foro It.*, I, 1957, 1126 e ss..
- CARDILLO M., *La transazione fiscale dei tributi locali*, in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013.
- CARDILLO M., *La transazione fiscale*, Roma, 2016.
- CARDILLO M., *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, in *Dir. e prat. trib.*, 2012, 1140 e ss..
- CARDILLO M., *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2012, 1143 e ss..
- CARDILLO M., *Una nuova apertura verso la falcidiabilità dell'iva: le due sentenze gemelle della Corte di Cassazione*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2017, 1754 e ss..
- CARINCI A. – AQUILANTI F., *La variabile fiscale nelle soluzioni alla crisi di impresa*, in *Dir. Proc. Trib.*, 2015, 24 e ss..
- CARINCI A., *Dall'interpretazione estensiva dell'elenco degli atti impugnabili al suo abbandono: le glissement progressif della Cassazione verso*

l'accertamento negativo nel processo tributario, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 617 e ss..

CARINCI A., *Impugnazione del ruolo: l'interesse ad agire torna (inspiegabilmente) ad essere ancorato all'idoneità dell'atto a definire effetti pregiudizievoli per il contribuente*, in *GT*, 2013, 585 e ss..

CARINCI A., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento (ovvero un nuovo irrocervo)*, in C. GLENDI – V. UCKMAR (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Milano, 2011.

CARINGELLA F., *Corso di diritto amministrativo*, 2008.

CARNELUTTI F., *La transazione è un contratto?*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1953, I,185 e ss..

CASSETTA E., *Attività e atto amministrativo*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 1957, 300 e ss..

CATTANEO M. – PALADINO M., *Commento art. 182ter*, in *La riforma del diritto fallimentare*, Milano, 2006, 209 e ss..

CAYRO F. S., *Sugli effetti "tipici" della transazione fiscale alla luce di due recenti pronunce della Suprema Corte*, in *Rass. Trib.*, 2012, 151 e ss..

CERIANI V. – GUERRIERI G., *Il ruolo dell'Irap nel sistema fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2004, 2005 e ss..

CERULLI IRELLI V., *Note in tema di discrezionalità amministrativa e sindacato di legittimità*, in *Dir. Proc. Amm.*, IV, 1984, 463 e ss..

CINTOLI F., voce *Discrezionalità tecnica*, in *Enc. Dir.*, Annali II, Milano, 2008.

CIPOLLA G. M., *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2003, 463 e ss..

- CIPOLLA G. M., *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, 957 e ss..
- COCIANI F., *Gli atti impugnabili e la crisi di cooperazione tra fisco e contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, 6 e ss..
- COMELLI A., *E' impugnabile il diniego opposto all'istanza di interpello c.d. disapplicativo?*, in *GT*, 2012, 786 e ss..
- CONSOLO C., *Processo e accertamento fra responsabilità contributiva e debito tributario*, in *Riv. Dir. Proc.*, 2000, 1035 e ss..
- CORTI A. – LAMPERTI M., *Transazione fiscale e previdenziale: prassi applicative e attuali criticità dell'istituto*, in *Riv. Dott. Comm.*, 2013, 451 e ss..
- CORVAJA M. – GUERRA A., *La transazione fiscale*, in *Il Fisco*, 2006, 1916 e ss..
- CROVATO C. – LUPI R., *Conferma sull'indisponibilità del credito tributario come regola di contabilità pubblica*, in *Dialoghi Trib.*, 2008, 7 e ss..
- CUVA A., *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Milano, 2007;
- D'AGOSTINO D., *Transazione dei tributi iscritti a ruolo: l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate*, in *Il Fisco*, 2005, 2235 e ss..
- D'AYALA VALVA F., *Le ganasce fiscali e il giudice tributario. Un porto sicuro un attracco difficoltoso*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, 621 e ss..
- DAMASCELLI A., *Restyling per la transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2017, 1839 e ss..
- DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006.

- DE MITA E., *La giurisdizione tributaria tra Corte costituzionale e Corte di cassazione*, in *GT*, 2008, 557 e ss..
- DEL FEDERICO L., *Commento Art. 182ter*, in A. JORIO (diretto da), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna-Torino, 2007.
- DEL FEDERICO L., *Ipoteca e fermo nella riscossione tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Giust. Trib.*, 2007, 428 e ss..
- DEL FEDERICO L., *La disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi innovativi*, in *Il Fall.*, 2008, 333 e ss..
- DEL FEDERICO L., *La nuova transazione fiscale secondo il Tribunale di Milano: dal particolarismo giuridico alla collocazione endoconcorsuale*, in *Il Fall.*, 2008, 343 e ss..
- DEL FEDERICO L., *La nuova transazione nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, 214 e ss..
- DEL FEDERICO L., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 729 e ss..
- DEL FEDERICO L., *Profili evolutivi della transazione fiscale*, in A. JORIO – M. FABIANI (diretto da), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2010.
- DEL FEDERICO L., *Profili processuali della transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2007, 3661 e ss..
- DEL FEDERICO L., *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2010, 2377 e ss..
- DEL PRATO E., voce *Transazione (dir. priv.)*, in *Enc. Dir.*, XLIV, Milano 1992.
- DI SABATO F., voce *Concordato fallimentare*, in *Enc. Giur.*, VII, Roma, 1990.

- DOLMETTA A., *Relatività dei nomina in diritto civile e in diritto tributario: la nozione di “transazione” nella L. n. 178 del 2002*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2004, 1515 e ss..
- ESPOSITO M., *Riflessioni critiche sui rapporti tra diritto tributario e diritto civile alla stregua dei principi costituzionali (muovendo da alcune incongruenze nella disciplina fiscale delle procedure concorsuali)*, in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013.
- ESPOSITO R., *La riscossione*, in *Diritto tributario*, (a cura di) A. FANTOZZI, Milano, 2012.
- FALSITTA G. – DOLFIN N., voce *Tributi (riscossione dei)*, in *Enc. Dir.*, Agg. VI, Milano, 2002.
- FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 2009.
- FALSITTA G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, 1047 e ss..
- FALSITTA G., *Giustizia e tirannia fiscale*, Milano, 2008.
- FALSITTA G., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, 889 e ss..
- FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione*, Milano, 1972.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2005.
- FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua indisponibilità, in profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, in S. LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008.
- FANTOZZI A., *Considerazioni generali sul rapporto tra norme tributarie e norme fallimentari e sul giudizio di valore tra par condicio creditorum*,

interesse fiscale ed altri interessi pubblici diffusi, in L. GHIA – C. PICCININI – F. SEVERINI (diretto da), *Trattato delle procedure concorsuali*, VI, Torino, 2012.

FANTOZZI A., *Gli schemi di attuazione del prelievo*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milano, 2012;

FANTOZZI A., *il rapporto tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1984, 237 e ss..

FANTOZZI A., *La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, in Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, in *Fondazione Luca Pacioli, studio n. 3*, 2002, 6 e ss..

FANTOZZI A., *Nuove forme di tutela delle situazioni giuridiche soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, 3 e ss..

FAONE C., *Effetti della transazione fiscale: cristallizzazione del debito?*, in *Il Fisco*, 2017, 2568 e ss..

FARRI F., *Sull'applicabilità dell'art. 21-octies della legge n. 241/1990 agli atti tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, 90 e ss..

FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005.

FEDELE A., *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, 31 e ss..

FEDELE A., *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, 872 e ss..

FEDELE A., *La nozione di tributo e l'art. 75 Cost.*, in *Giur. Cost.*, 1995, 24 e ss..

FERLAZZO NATOLI L., *Postilla. Considerazioni critiche sull'impugnazione facoltativa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, 1112 e ss..

- FERRAJOLI L., *Principia iuris, Teoria del diritto e della democrazia, I*, Roma-Bari, 2007.
- FERRARA BATISTONI F., voce *Concordato fallimentare*, in *Enc. Dir.*, VIII, Milano, 1961.
- FICARI V., *Autotela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999.
- FICARI V., *Falcidia dell'IVA e transazione fiscale: "Degano trasporti" è "tamquam non esset"?*, in *Corr. Trib.*, 2017, 181 e ss..
- FICARI V., *Il processo tributario*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milano, 2012.
- FICARI V., *La Corte UE ammette la riduzione dell'IVA mediante la transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2016, 1549 e ss..
- FICARI V., *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, in *Rass. Trib.*, 2009, 75 e ss..
- FICARI V., *Transazione fiscale e disponibilità del "credito" tributario: dalla tradizione alle nuove "occasioni" di riduzione "pattizia" del debito tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2016, 482 e ss..
- FICHERA F., *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. Trib.*, 2007, 1059 e ss..
- FIORENTINO S., *I nuovi limiti "interni" della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, in *Giust. Trib.*, 2008, 12 e ss..
- FIORENTINO S., *Osservazioni sull'ampliamento della giurisdizione e sui poteri istruttori del giudice tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2006, 11057 e ss..
- FRANCARO L., voce *Indisponibilità (vincoli di)*, in *Enc. Giur.*, XVI, Roma, 1989.
- FRANSONI G., *Discorso intorno al diritto tributario*, Pisa, 2017, 135 e ss..

- FRANSONI G., *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001.
- FRANSONI G., *Il diniego (tacito o espresso) di autotutela non può essere impugnato*, in *Riv. Dir. Trib.*, (agg. online del 18.07.2017), 1 e ss.
- FRANSONI G., *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in L. PERRONE – C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006.
- FRANSONI G., *Profili fiscali degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007.
- FRANSONI G., *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, 979 e ss..
- FRANZONI M., *La transazione*, Padova, 2001.
- FRASCAROLI SANTI E., *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti a norma dell'art. 182-bis L. Fall.*, in F. VASSALLI – F. P. LUISO – E. GABRIELLI (a cura di), *Trattato di diritto fallimentare e delle altre procedure concorsuali*, IV, Torino, 2014.
- FRASCAROLI SANTI E., *Gli effetti del concordato preventivo per i creditori (art. 184 l. fall.)*, in *Il Fall.*, 2006, 1043 e ss..
- FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998;
- FUCILE S., *Riflessioni in tema di impugnabilità del diniego di disapplicazione di una norma antielusiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, 421 e ss..
- FUSCONI V., ANTICO G., *Dalla compensazione alla transazione tributaria*, in *Boll. Trib.*, 2004, 415 e ss..
- G. A. MICHELI, G. TREMONTI, voce *Obbligazioni (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, XXIX, Milano, 1979;

- G. A. MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1967, 264 e ss..
- GAFFURI G., *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2011, 1124 e ss..
- GAFFURI G., *La nozione della capacità contributiva e un essenziale confronto di idee*, Milano, 2016.
- GALLIO F., *Infalciabilità dell'Iva solo in presenza di transazione fiscale*, in *Il Fisco*, 2017, 485 e ss..
- GALLO F., *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale tributaria*, in *Rass. Trib.*, 1994, 1491 e ss..
- GALLO F., *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1992, 655 e ss..
- GALLO F., *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in L. SALVINI – G. MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Milano, 2014.
- GALLO F., *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009, 25 e ss..
- GALLO F., *La discrezionalità nel diritto tributario*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 2001.
- GALLO F., *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, 435 e ss..
- GALLO F., *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. Trib.*, 2014, 771 e ss..
- GALLO F., *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, 11 e ss..
- GALLO F., voce *Discrezionalità (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, Agg. III, Roma, 1999.
- GAZZONI F., *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2009.

- GIACOBBE G. – GUIDA M. L., voce *Remissione del debito (dir. vig.)*, in *Enc. Dir.*, XXX, Milano, 1988.
- GIANNINI A. D., *Circa l'inderogabilità delle norme regolatrici dell'obbligazione tributaria*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1953, 291 e ss..
- GIANNINI A. D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968.
- GIANNINI A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937.
- GIANNINI M. S., *Diritto amministrativo*, Milano, 1970.
- GIANNINI M. S., *Discorso generale sulla legge amministrativa, pt. I*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1963, 525 e ss..
- GIANNINI M. S., *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione*, Milano, 1939.
- GIANNINI M. S., *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964;
- GIANONCELLI S., *Diniego di rateazione del debito iscritto a ruolo e limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giur. It.*, 2010, 2686 e ss..
- GIOÈ C., *I limiti della transazione fiscale in materia di tributi locali*, in *Rass. Trib.*, 2011, 98 e ss..
- GIORDANO A., *Effetti della transazione "fuori" e "dentro" il concordato preventivo*, in *Dir. Fall.*, 2011, 533 e ss..
- GIORGETTI M. C., *La nuova esecuzione esattoriale*, in *Riv. Esec Forz.*, 2000, 273 e ss..
- GIOVANNINI A., *Ripensare la capacità contributiva*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2016, 15 e ss..
- GITTI G., *L'oggetto della transazione*, Milano, 1999.

- GLENDI C., *Commento art. 19 D. Lgs. n. 546/1992*, in C. Consolo – C. Glendi (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Milano, 2017, 300 e ss..
- GLENDI C., *Il Consiglio di Stato cambia opinione sul fermo degli autoveicoli*, in *Corr. Trib.*, 2004, 3234 e ss..
- GLENDI C., *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, in *G.T.*, 2009, 470 e ss..
- GLENDI C., *Impugnazione del diniego di condono e giudice competente*, in *GT*, 2005, 870 e ss..
- GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Milano, 1984 (prima ristampa del 2004).
- GLENDI C., *La giurisdizione tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2001, 582 e ss..
- GLENDI C., *Limiti costituzionali all'espansione "extra moenia" della giurisdizione tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2008, 1445 e ss..
- GLENDI C., *Ricomposto il contrasto tra SS. UU. e Corte Costituzionale sui limiti della giurisdizione tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2008, 2353 e ss..
- GLENDI C., voce *Processo (XII Processo Tributario)*, *Agg. I*, in *Enc. Giur.*, XXIV, Roma, 2004.
- GLENDI C., voce *Processo (XII Processo Tributario)*, in *Enc. Giur.*, XXIV, Roma 1991.
- GOLINO S., *La transazione fiscale e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Il Fisco*, 2007, 6701 e ss..
- GOLISANO M., *Sulle ombre sollevate dalla riscoperta giurisdizione tributaria esecutiva*, in *Riv. Esec. Forz.*, 2018, 200 e ss..

- GRASSI E., *Transazione e indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Il Fisco*, 2010, 42 e ss..
- GUICCIARDI E., *Giustizia amministrativa*, Padova, 1943 e ss..
- GUIDARA A., *Gli accordi nella fase della riscossione*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, (a cura di) S. LA ROSA, Milano, 2007, 347 e ss..
- GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010.
- GUIDARA A., *Note in tema di giurisdizione tributaria sulle dilazioni di pagamento*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, 10395 e ss..
- INGROSSO G., *Istituzioni di diritto tributario*, Napoli, 1973.
- LA CROCE G., *Autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Il Fall.*, 2010, 146 e ss.;
- LA CROCE G., *La transazione fiscale nell'intreccio di norme generali, norme speciali e norme costituzionali: è possibile uscire dal labirinto?*, in *Il Fall.*, 2008, 1410 e ss..
- LA CROCE G., *La transazione fiscale*, Milano, 2011.
- LA MALFA A., *Del consolidamento dei debiti fiscali, e del carattere vincolante del ricorso alla transazione ex art. 182ter legge fallim. per la falcidia dei crediti privilegiati fiscali (note in margine a Tribunale Roma 16 dicembre 2009)*, in *Dir. Fall.*, 2011, 374 e ss..
- LA MALFA A., *La transazione fiscale ex art. 182 ter legge fallim., dubbi sulla natura negoziale e possibilità di inserire clausole pattizie*, in *Dir. Fall.*, 2010, 70 e ss.;
- LA MALFA A., *Modifiche ed integrazioni alla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2010, 2694 e ss..

- LA MALFA A., *Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, in *Corr. Trib.*, 2009, 706 e ss..
- LA ROCCA S., *La transazione fiscale dei tributi iscritti a ruolo*, in *Il Fisco*, 2005, 4496 e ss..
- LA ROSA S., *Accordi e transazioni nella fase della riscossione del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 328 e ss..
- LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968.
- LA ROSA S., *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Giust. Trib.*, 2008, 13 e ss..
- LA ROSA S., *La tutela del contribuente nella fase di riscossione dei tributi*, in *Rass. Trib.*, 2001, 1178 e ss..
- LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2004.
- LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006.
- LA ROSA S., *Rapporti ed interferenze tra il diniego di esenzione pluriennale, accertamenti parziali e condoni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, 181 e ss..
- LA ROSA S., *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1981, 558 e ss..
- LAZZARA P., *“Discrezionalità tecnica” e situazioni giuridiche soggettive*, in *Dir. Proc. Amm.*, 2000, 212 e ss..
- LAZZARA P., voce *Discrezionalità tecnica*, in *Noviss. Dig.*, 2010.
- LEDDA F., *Potere, tecnica e sindacato giudiziario sull'amministrazione pubblica*, in *Dir. Proc. Amm.*, 1983, 371 e ss..
- LEUCARI M. B., *Pactum ut minus solvatur: individuazione della fattispecie e profili di revocabilità*, in *Cont. e Impr.*, n 2, 2012, 602 e ss..

- LEVI F., *L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, Torino, 1967.
- LIBERTINI M., voce *Interessi*, in *Enc. Dir.*, XXII, Milano, 1972, 4 e ss..
- LICCARDO G., *L'accertamento tributario*, Napoli, 1956.
- LO CASCIO G., *Il concordato preventivo*, Milano, 2011.
- LO CASCIO G., *La disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi innovativi*, in *Il Fall.*, 2008, 334 e ss..
- LO CASCIO G., *Le nuove procedure di crisi: natura negoziale o pubblicistica?*, in *La riforma del diritto fallimentare*, Milano, 2006.
- LOCONTE S., *La tutela giurisdizionale del debitore nell'ambito della transazione fiscale*, in A. CAIFA (a cura di), *Le procedure concorsuali nel nuovo diritto fallimentare*, Torino, 2009.
- LOVISOLO A., *Osservazioni sull'ampliamento della giurisdizione e sui poteri istruttori del giudice tributario*, in *Rass. Trib.*, 2006, 11057 e ss..
- LUIGI V., *Giurisdizione tributaria anche sulla denegata rateazione da parte dell'agente della riscossione*, in *Dialoghi Trib.*, 2008, 78 e ss..
- LUPI R., *Insolvenza e disposizione del credito tributario*, in *Dialoghi di Dir. Trib.*, 2006, 457 e ss..
- MAFFEZZONI F., *Il processo tributario nel sistema della giurisdizione amministrativa*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1986, 283 e ss..
- MAFFEZZONI F., *La giurisdizione tributaria nell'ambito della giurisdizione amministrativa*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1982, 611 e ss..
- MAGNANI C., *Il processo tributario, contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, 143 e ss..
- MAGNANI L., *La transazione fiscale*, in G. SCHIANO DI PEPE (a cura di), *Il diritto fallimentare riformato*, Padova, 2007.

- MAIORCA S., voce *Contratto plurilaterale*, in *Enc. Giur. Treccani*, IX, Roma, 1989.
- MAISANO A., voce *Concordato preventivo*, in *Enc. Giur.* VII, Roma, 1991.
- MANDRIOLI L., *La transazione dei tributi iscritti a ruolo nel fallimento e nell'esecuzione individuale*, in *Il Fall.*, 10, 2003, 1033 e ss..
- MANDRIOLI L., *La transazione fiscale*, S. BONFATTI – A. PANZANI (a cura di), *La riforma organica delle procedure concorsuali*, Milano, 2008, 741 e ss..
- MANDRIOLI L., *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso*, in *Giur. Comm.*, 2008, 296 e ss..
- MANZON E., *Legge finanziaria per il 2002: le commissioni tributarie verso l'apoteosi. E' vera gloria?*, in *Riv Dir. Trib.*, 2002, 171 e ss..
- MANZONI I., *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1963.
- MANZONI I., VANZ G., *Il diritto tributario profili teorici e sistematici*, Torino, 2008.
- MARINI G., *Gli atti impugnabili e l'ampliamento della giurisdizione tributaria*, in E. DELLA VALLE – V. FICARI – G. MARINI (a cura di), *Il processo tributario*, Milano, 2008.
- MARINI G., *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2010, 1193 e ss..
- MARINI G., *La transazione fiscale: profili procedimentali e processuali*, in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Padova, Milano, 2013.
- MARONGIU G., *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, 115 e ss..

- MAURO M., *Contributo allo studio delle dinamiche tributarie nel fallimento*, Roma, 2009.
- MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003.
- MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2013.
- MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2014.
- MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2015.
- MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2018.
- MERCATALI A., *La transazione in sede esecutiva sulle somme iscritte a ruolo per imposte statali*, in *Boll. Trib.*, 2004, 1467 e ss..
- MESSINA S. B., *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, 335 e ss..
- MICCINESI M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commentario agli interventi di riforma tributaria*, (a cura di) M. MICCINESI, Padova, 1999.
- MICHELI G. A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1981.
- MICHELI G. A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989.
- MICHELI G. A., *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1967, 264 e ss..
- MICHELI G. A., *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1964, 3 e ss..
- MONTI A., *La discrezionalità nell'azione amministrativa in materia tributaria e prospettive di riforma del contenzioso tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2008, 10395 e ss..

- MORRI S. – S. GUARINO, *La fine del “dogma” dell’infalciabilità dell’IVA*, in *Corr. Trib.*, 2016, 3009 e ss..
- MORTATI C., voce *Discrezionalità*, in *Noviss. Dig.*, Torino, 1962, 1098 e ss..
- MOSCATELLI M. T., *Crisi dell’impresa e debito tributario: riflessioni sulla transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2008, 1317 e ss..
- MOSCATELLI M. T., *La disciplina della transazione nella fase della riscossione del tributo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 5, 2005, 483 e ss..
- MOSCATELLI M. T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell’attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007.
- MOSCATI E., voce *Vincoli di indisponibilità*, in *Noviss. Dig. It.*, XX, Torino, 1975.
- MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, 228 e ss..
- MULEO S., *Il consenso nell’attività di indagine amministrativa*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, (a cura di) S. LA ROSA, Milano, 2007.
- MUSCARÀ S., *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 18 e ss..
- NAPOLI A., *Sull’indisponibilità dell’obbligazione tributaria alla luce delle più recenti innovazioni legislative penali e fiscali*, in *Il fisco*, 2005, 6295 e ss..
- NEGRO F., voce *Indisponibilità giuridica*, in *Noviss. Dig. It.*, VIII, Torino, 1962;
- NICOLETTI F., *La natura “opzionale” della transazione fiscale e il necessario soddisfacimento dell’Iva nel concordato preventivo*, in *Il Fisco*, 2012, 1289 e ss..
- ODARDI F., *Il processo esecutivo tributario*, Roma, 2012.

- ORSI BATTAGLINI A., *Attività vincolata e situazioni soggettive*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 1988, 3 e ss..
- PACE F., *Transazione dei debiti iscritti a ruolo: i dubbi della nuova disciplina*, in *Forum fiscale*, 2002, 33 e ss..
- PALAZZO A., *La transazione*, in *Tratt. Rescigno*, Torino, 1986.
- PALAZZO A., voce *Transazione*, in *Dig. Disc. Priv.*, XIX, Torino, 1999.
- PANNELLA P., *L'incognita transazione fiscale*, in *Il Fall.*, 2009, 644 e ss..
- PAOLANTONIO N., *Il sindacato di legittimità sul provvedimento amministrativo*, Padova, 2000.
- PAOLANTONIO N., *Interesse pubblico specifico ed apprezzamenti amministrativi*, in *Dir. Amm.*, 1996, 413 e ss..
- PAPARELLA F., *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all'art. 182-ter L.F.: dalla transazione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva*, in *Rass. Trib.*, 2018, 317 e ss..
- PAPARELLA F., *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in *Diritto tributario*, (a cura di) A. FANTOZZI, Milano, 2012.
- PERRONE L., *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969.
- PERRONE L., *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2006, 707 e ss..
- PERSIANI A., *L'IRAP*, in G. MELIS (a cura di), *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2018.
- PESSINA C., *La transazione dei tributi iscritti a ruolo: gli aspetti generali*, in *Il Fisco*, 2005, 5460 e ss..
- PETRILLO G., *La conciliazione giudiziale tributaria e la teoria dermanica della "intesa effettiva"*, in *Giust. Trib.*, 2008, 8 e ss..

- PETRONE L. M., *La transazione fiscale tra contratto transattivo e modello di adesione dell'Amministrazione al concordato fallimentare*, in *Obbl. e Contr.*, 2007, 791 e ss..
- PEZZELLA D., *Ive falciabile in concordato anche per le Sezioni Unite*, in *Corr. Trib.*, 2017, 516 e ss..
- PIRAS A., *Sull'esercizio della facoltà di disporre*, in *Nuova Rass. Dir. Comm.*, 1947, 27 e ss..
- PISELLI D., *Concordato preventivo e transazione fiscale*, in *Il caso.it*, 2009, 7 e ss..
- POGGIOLI M., *Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, in Adesione, conciliazione, autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, (a cura di) M. POGGIOLI, Milano, 2007.
- POLLIO M., *Aspetti tributari nella riforma fallimentare tra frenesia riformatrice e "schizofrenia" legislativa*, in *Il Fall.*, 9, 2009, 1094 e ss..
- POLLIO M., *La transazione fiscale*, in *Fallimento e altre procedure concorsuali*, diretto da G. FAUCEGLI e L. PANZANI, Torino, 2009, III, 1837 e ss..
- POLLIO M., PAPALEO P. P., *La fiscalità nelle nuove procedure concorsuali*, Milano, 2007, 117 e ss..
- POMINI R., *L'inderogabilità dell'obbligazione tributaria tra privato e comune*, in *Riv. Dir. Fin.*, II, 1950, 52 e ss..
- PONTICELLI P. G., voce *Merito amministrativo (e giurisdizione di merito)*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1990.
- PRESUTTI E., *Discrezionalità pura e discrezionalità tecnica*, in *Giur. It.*, 1910, IV, 10 e ss..
- PROTO PISANI A., *Appunti sulla tutela di mero accertamento*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 1979, 553 e ss..

- PROVINCIALI R., *Il processo di fallimento sotto l'incubo fiscale*, in *Dir. Fall.*, 1958, 83 e ss..
- PUBUSA A., voce *Merito e discrezionalità amministrativa*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, Torino, 1994.
- PUGLIATTI S., *Della transazione*, in *Commentario del codice civile* diretto da M. D'AMELIO e E. FINZI, *Libro delle obbligazioni*, II, Firenze, 1949.
- PUGLIESE M., *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937.
- PURI P., *La transazione fiscale la vaglio della Suprema Corte*, in *Corr. Trib.*, 2010, 1991 e ss..
- RAGUSA MAGGIORE G., voce *Fallimento. I) Presupposti del fallimento*, in *Enc. Giur.*, Treccani, Roma, 1989.
- RANDAZZO F., *Confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell'esecuzione forzata*, in *Corr. Trib.*, 2007, 3651 e ss..
- RANDAZZO F., *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 826 e ss..
- RANELLETTI O., *Principi di diritto amministrativo*, I, Napoli, 1912.
- RASI F., *La giurisdizione tributaria: la "rincorsa" del legislatore alla Corte costituzionale e le soluzioni "ondivaghe" della Corte di cassazione*, in *Dir. Proc. Trib.*, 2016, 489 e ss..
- RASI F., voce *Atti impugnabili (diritto tributario)*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, Agg. VII, Torino, 2017.
- REALMONTE F., MAGRÌ A., voce *Indisponibilità*, in *Enc. Dir.*, Agg., III, Milano, 1999.
- REDI M., *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1995, 407 e ss..

- ROCCO DI TORREPALUDA N., voce *Concordato preventivo*, in *Dig. Disc. Priv.*, III, Torino, 1988.
- ROCCO G., *La natura inscindibile della transazione fiscale. Profili applicativi*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2015, 10079 e ss..
- ROMANO S., *Principii di diritto amministrativo*, Milano, 1906.
- ROMANO S., voce *Esazione delle imposte dirette*, in *Enc. Giur.*, V, Milano, 1906.
- ROSSI P., *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008, 241 e ss..
- ROSSI P., *L'incensurabilità del diniego tacito di annullamento in autotutela lascia spazio all'inerzia dell'amministrazione*, in *Giur. Cost.*, 2017, 1669 e ss.
- RUSSO A., *Impugnabile il diniego tacito di agevolazione fiscale*, in *Il Fisco*, 2016, 3077.
- RUSSO P. – FRANSONI G., *La giurisdizione in materia di fermo dei beni mobili registrati*, in *Il Fisco*, 2008, 11191 e ss..
- RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria generale dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1973.
- RUSSO P., *I nuovi confini della giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2002, 415 e ss..
- RUSSO P., *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, 3 e ss..
- RUSSO P., *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, 749 e ss..
- RUSSO P., *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. Trib.*, 2008, 595 e ss..

- RUSSO P., *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. Trib.*, 2009, 1551 e ss..
- RUSSO P., *L'eccessiva e riprovevole dilatazione della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2006, 590 e ss..
- RUSSO P., *L'estinzione del processo tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1994, 434 e ss..
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, il processo tributario*, Milano, 2013.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, il processo tributario*, con la collaborazione di G. FRANSONI, Milano, 2005.
- RUSSO P., voce *Contenzioso Tributario*, in *Dig. Disc. Comm.*, Torino, 1988.
- RUSSO P., voce *Giustizia Tributaria (linee di tendenza)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 2008.
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990.
- SANDULLI MAZZINI A., *Manuale di diritto amministrativo*, I, Napoli, 1984.
- SANTORO PASSERELLI F., *La transazione*, Napoli, 1986.
- SATTA S. *Diritto Fallimentare*, Padova, 1996.
- SATTA S., *Diritto fallimentare*, Padova, 1997.
- SCOCA F. G., *Brevi considerazioni sul modello di processo tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2015, 10728 e ss..
- SCOCA F. G., *La discrezionalità nel pensiero del Giannini e nella dottrina successiva*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 2000, 1045 e ss..
- SCOCA S. S., *Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2015, 10387 e ss..

- SMITH A., *Whealth of Nations*, London, 1776.
- SORDI B., voce *Interesse legittimo*, in *Enc. Dir.*, Annali II, Milano, 2008.
- SPADARO M., *Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182 ter l. fall.*, in *Il Fall.*, 2018, 7 e ss..
- STASI E., *Commento art. 182 ter l.f.*, in *Codice commentato del fallimento*, (diretto da) G. LO CASCIO, Milano, 2017.
- STASI E., *Impugnabilità del diniego alla transazione fiscale – Transazione fiscale – La transazione fiscale dal punto di vista del giudice tributario*, in *Il Fall.*, 2014, 1222 e ss..
- STASI E., *La transazione fiscale e contributiva nel risanamento imprenditoriale*, in *Il Fall.*, 2017, 1101 e ss..
- STASI E., *La transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Il Fall.*, 2011, 83 e ss..
- STASI E., *La transazione fiscale secondo le Sezioni Unite della Cassazione*, in *Il Fall.*, 2017, 267 e ss..
- STASI E., *La transazione fiscale*, in *Il Fall.*, 2008, 733 e ss..
- STAZIONE P., voce *Remissione del debito*, in *Dig. Disc. Priv.*, XVI, Torino, 1997.
- STESURI A. – GIORGETTI M., *Profili di diritto fallimentare*, Milano, 2012.
- STEVANATO D. – LUPI R., *Determinazione della ricchezza, “obbligazione di riparto”, e ricchezza non registrata*, in *Dialoghi Tributari*, 2013, 7 e ss..
- STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, 2016.
- STEVANATO D., *Transazione fiscale*, in C. CAVALLINI (diretto da), *Commentario alla legge fallimentare*, Milano, 2010.

- TABET G., *La lunga metamorfosi della giurisdizione tributaria*, in *GT*, 2014, 465 e ss..
- TABET G., *Una giurisdizione speciale alla ricerca della propria identità*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, 21 e ss..
- TABET G., *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, in *GT*, 2008, 507 e ss..
- TEDESCHI G. U., *Manuale di diritto fallimentare*, Padova, 2001.
- TERRANOVA G., *I nuovi accordi di ristrutturazione: il problema della sottocapitalizzazione dell'impresa*, in *Dir. Fall.*, 2012, 4 e ss..
- TESAURO A., *Istituzioni di diritto pubblico*, 1961.
- TESAURO F., *Giurisdizione tributaria e diritto comunitario*, in *GT*, 2007, 465 e ss..
- TESAURO F., *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. Trib.*, 2007, 1 e ss..
- TESAURO F., *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. Trib.*, 1036 e ss..
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, Milano, 2012.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, Volume I*, Torino, 1994.
- TESAURO F., *Le situazioni soggettive nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1988, 401 e ss..
- TESAURO F., voce *Processo Tributario, Agg. I*, in *Dig. Disc. Comm.*, Torino, 2000.
- TESAURO F., voce *Processo Tributario, Agg. II*, in *Dig. Disc. Comm.*, Torino, 2007.

- TESAURO F., voce *Processo Tributario*, Agg. III, in *Dig. Disc. Comm.*, Torino, 2017.
- TESORO G., *Il principio “dell’inderogabilità” nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, in *Riv. It., Dir. Fin.*, II, 1937, 56 e ss..
- TOMA DONATO G., *La discrezionalità dell’azione amministrativa in ambito tributario*, Genova, 2012.
- TOSI L., *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Giust. Trib.*, 2008, 25 e ss..
- TOSI L., *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2006, 1071 e ss..
- TOSI L., *La transazione fiscale: profili sostanziali*, in G. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013.
- TREMONTI G., *Imposizione e definitività*, Milano, 1977.
- TROMBELLA L., *La transazione fiscale: dalle incertezze interpretative alle interpretazioni azzardate*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, 271 e ss..
- TROMBELLA L., *Riflessioni critiche sulla transazione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, 577 e ss..
- TURIS P., *Sul diniego opposto alla domanda di rateazione decide il giudice tributario*, in *Il Fisco*, 2010, 2665 e ss..
- VANONI E., *La dichiarazione tributaria e la sua irretrattabilità*, in *Opere giuridiche*, Milano, 1961, I, 351 e ss..
- VANONI E., *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932.
- VASSALLI F., *Note introduttive al trattato. Le procedure concorsuali dalla legge fallimentare alla riforma*, in F. Vassalli – F.P. Luiso – E. Gabrielli

- (diretto da), *Trattato di diritto fallimentare e delle altre procedure concorsuali*, Torino, 2013.
- VELLA P., *La problematica scissione tra facoltatività procedimentale e obbligatorietà sostanziale dell'art. 182 ter l. fall.*, in *Il Fall.*, 2012, 182 e ss..
- VELLUZZI V., *Interpretazione e tributi, argomenti, analogia, abuso del diritto*, Modena, 2015.
- VERNA G., *I nuovi accordi di ristrutturazione*, in S. BONFATTI (a cura di), *Le nuove procedure concorsuali dalla riforma "organica" al decreto "correttivo"*, Bologna, 2008.
- VERNA G., *La transazione fiscale quale sub-procedimento facoltativo del concordato preventivo*, in *Il Fall.*, 2010, 714 e ss..
- VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001.
- VERSIGLIONI M., *Transazione fiscale e principio generale di "indisponibilità rovesciata"*, in *Dir. Proc. Trib.*, 2015, 67 e ss..
- VITIELLO M., *L'istituto della transazione fiscale*, in S. AMBROSINI – P. G. DEMARCHI – M. VITIELLO (a cura di), *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, Bologna, 2008, 276 e ss.;
- ZANETTI F., *Riflessioni sui limiti interni della giurisdizione tributaria. Il tipo di tutela esperibile alla luce del carattere impugnatorio del processo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, 186 e ss..
- ZANICHELLI V., *I concordati giudiziali*, Torino, 2010.
- ZANICHELLI V., *La transazione fiscale*, in *Dir. Fall.*, 2012, 143 e ss..
- ZANICHELLI V., *Transazione fiscale e pagamento percentuale dei creditori privilegiati nel concordato preventivo: più dubbi che certezze*, in *Il Fall.*, 2010, 682 e ss.;

ZENNARO R. – MOSCHETTI F., voce *Agevolazioni*, in *Dig. Disc. Comm.*, Torino, 1987.

ZINGALI G., *L'elasticità della norma e la discrezionalità dell'amministrazione nel campo tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1960, 3 e ss..