UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI
FEDERICO II
DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

UNIVERSIDAD DE SEVILLA
FACULTAD DE DERECHO

TESI DI DOTTORATO IN CO-TUTELA

CORSO DI DOTTORATO IN

"DIRITTO DELL'ECONOMIA"
&
CURSO DE DOCTORADO EN DERECHO
XXXV CICLO

IUS/12 - DIRITTO TRIBUTARIO

IL CREDITO TRIBUTARIO NELLE PROCEDURE PRE-CONCORSUALI E L'INDISPONIBILITÀ DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA
ANALISI COMPARATA TRA ITALIA E SPAGNA

EL CRÉDITO TRIBUTARIO EN LOS PROCEDIMIENTOS PRECONCURSALES Y LA INDISPONIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA
ANÁLISIS COMPARADO ENTRE ITALIA Y ESPAÑA

TAX CLAIM IN PRE-INSOLVENCY PROCEEDINGS AND THE 'NON-DISPOSABLE TAX OBLIGATION'
COMPARATIVE ANALYSIS BETWEEN ITALY AND SPAIN

Coordinatori:
Prof. Massimo Iovane
Prof. Fernando H. Llano Alonso

Candidato:
Dott. Mariagiulia Trapanese

Tutors:
Prof. Roberta Alfano
Prof. Francisco Adame Martínez

Anno Accademico 2021/2022

INDICE

ABSTRACT ……..……...5

RESUMEN ……..…….……7

INTRODUZIONE…….……..…9

CAPITOLO I: "DIRITTO CONCORSUALE FISCALE": LO STORICO CONTRASTO TRA "INTERESSE CONCORSUALE" ED "INTERESSE FISCALE"

SEZIONE PRIMA

1. Lo storico contrasto tra «fallimento e fisco» ……..15
   1.1. *Interesse fiscale* ……..….17
   1.2. *Interesse concorsuale* ……..…….....29
2. L'evoluzione della disciplina concorsuale: da un impianto punitivo e sanzionatorio alle prime riforme verso soluzioni negoziali della crisi d'impresa…….31
   2.1. L'evoluzione europea e l'influenza sulla legislazione domestica: dalla Raccomandazione 2014 alla Direttiva *Insolvency* (*rinvio*) ……36
3. La "disciplina concorsuale fiscale" ……..41
   3.1. Il fallimento fiscale ……..43
   3.2. *Privilegium fisci* processuale ……..47
   3.3. Prime modifiche al TUIR sulla tassazione del periodo concorsuale ……..49
      3.3.1. Il periodo infrannuale c.d. "pre-concorsuale" …… 50
      3.3.2. Il c.d. "maxi periodo concorsuale" …… 53
   3.4. Tassazione delle sopravvenienze attive da falcidia concordataria e delle perdite sui crediti ……58
      3.4.1. La riduzione dei debiti e le sopravvenienze attive…… 58
      3.4.2. Le plusvalenze patrimoniali …..…… 62
      3.4.3. Le perdite sui crediti…….. 66
4. La "transazione fiscale" ed il bilanciamento tra interesse fiscale ed interesse concorsuale (*rinvio*) ……. 67

SEZIONE SECONDA

5. Breve introduzione al diritto concorsuale e pre-concorsuale spagnolo..... 71
6. Il *Texto Refundido de la Ley Concursal* (TRLC) 73
   6.1. Autonomia del *Derecho Pre-concursal* 74
7. Influenza della Direttiva *Insolvency (rinvio)* 75

CAPITOLO II: IL PRINCIPIO DI INDISPONIBILITÀ DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

1. Premessa..... 77
2. Ricostruzione delle teorie sul fondamento del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria..... 79
   2.1. Esame delle tesi che rinvengono il fondamento del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria nell'art. 53 della Costituzione. 81
   2.2. Esame delle tesi che rinvengono il fondamento del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria nell'art. 23 della Costituzione..... 84
   2.3. Esame delle tesi che rinvengono il fondamento del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria nell'art. 97 della Costituzione..... 87
   2.4. Esame delle tesi che compendiano diversi principi costituzionali ovvero che negano l'esistenza e la sussistenza di un fondamento costituzionale..... 88
3. Esercizio del potere amministrativo tra discrezionalità e vincolatezza..... 91
4. Il principio di indisponibilità nella dottrina classica spagnola e le sue declinazioni nell'ordinamento tributario..... 98
   4.1. Indisponibilità dell'obbligazione tributaria sul piano contrattuale tra privati..... 101
   4.2. Indisponibilità dell'obbligazione tributaria da parte dell'Amministrazione finanziaria: il principio di "*igualdad"*, "l*egalidad*" tributaria e di *"no discrecionalidad"* 102

5. Riflessioni conclusive in tema di indisponibilità e possibili moduli consensuali……..…..…114

CAPITOLO III: IL TRATTAMENTO DEL CREDITO TRIBUTARIO NELLA GESTIONE DELLA CRISI DI IMPRESA

1. Premessa……110

SEZIONE PRIMA

2. Il precedente della "transazione sui ruoli" ……..120
3. Dalla "transazione fiscale" al "trattamento del credito tributario" ……122
3.1. La transazione fiscale nella sua prima formulazione e la natura "discrezionale" del potere amministrativo……..……122
3.2. La sentenza CGUE C-546/2016, 7 aprile, "Degano Trasporti" e la legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017): centralità del parametro della "convenienza economica" ……..…...125
3.3. La sentenza della Corte Costituzionale n. 245/2019 in tema di sovraindebitamento...……131
4. Il *cram dowm* erariale: D.L. n. 125/2020…….133
5. La natura del potere esercitato dall'Amministrazione Finanziaria nel momento decisionale…….140
6. La giurisdizione in tema di impugnazione del diniego della proposta di transazione fiscale ……...……145
7. Confini della giurisdizione e sindacato esercitabile dal Giudice fallimentare……...153
8. Riflessioni conclusive sulla transazione fiscale nel bilanciamento tra interesse fiscale ed interesse concorsuale……...…….157

SEZIONE SECONDA

9. *"Convenio concursal"* e *"acuerdos singulares*" nel fallimento ……..159
10. Il trattamento del credito tributario nel *derecho preconcursal*……..162
10.1. *Comunicación de la apertura de negociaciones con los* acreedores.163
10.2. *Acuerdos de refinanciación* (AR)……166
10.3. *Acuerdos extrajudiciales de pago* (AEP)……..……..167

CAPITOLO IV: IL RECEPIMENTO DELLA DIRETTIVA *INSOLVENCY* ED IL CREDITO TRIBUTARIO

1. Dal *Chapter 11 US Bankruptcy Code* e gli *scheme of arrangement* alla Direttiva *Insolvency* ……170
2. Criticità del trattamento dei crediti tributari nella Direttiva *Insolvency*……..175
3. Il recepimento della Direttiva *Insolvency* nell'ordinamento italiano e l'entrata in vigore del nuovo Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza.....177
   - 3.1. La segnalazione dei creditori pubblici qualificati 180
   - 3.2. Le misure premiali *ex* art. 25-*bis* c.c.i. per la "composizione negoziata" 183
   - 3.3. La transazione fiscale nei nuovi istituti di soluzione negoziale e pre-concorsuale della crisi di impresa 194
     - 3.3.1. Accordi di ristrutturazione: ordinario, ad "efficacia estesa" ed "agevolato" 195
     - 3.3.2. Concordato preventivo: liquidatorio ed in continuità.....199
     - 3.3.3. Concordato semplificato *ex* art. 25 *sexies* c.c.i. 202
     - 3.3.4. Piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione (PRO) 204
4. La riforma del *Texto Refundido de la Ley Concursal*: *los planes de restructuración* ed il trattamento del credito tributario 206

CONCLUSIONI.....210

CONCLUSIONES.....216

BIBLIOGRAFIA.....222

ABSTRACT

Il presente lavoro di ricerca analizza il regime riservato al "credito tributario" nelle procedure di soluzione negoziale e pre-concorsuale della crisi di impresa al fine di ripensare l'attualità della rigida applicazione dei principi che regolano la materia tributaria – nei due ordinamenti italiano e spagnolo – alla luce delle nuove esigenze economiche nazionali, europee ed internazionali.

L'indagine muove dall'evoluzione diacronica dei due complessi assetti assiologici che entrano in gioco nello storico contrasto tra la materia concorsuale e quella tributaria, per verificare la possibilità di individuare un nuovo equilibrio nel bilanciamento tra gli stessi.

Il diritto della crisi, difatti, è stato oggetto negli ultimi decenni di numerose riforme che hanno manifestato la necessità di impiantare una nuova cultura tesa alla *sopravvivenza* dell'impresa ed alla conservazione dei valori produttivi. Esse hanno determinato un cambiamento strutturale della disciplina concorsuale, che ha definitivamente abbandonato l'originario approccio avente una natura prettamente punitiva e sanzionatoria nei confronti dell'imprenditore insolvente, nonché una finalità meramente liquidatoria dei beni per il miglior soddisfacimento dei creditori, nel rispetto della *par condicio creditorum*.

In tale rinnovato panorama, che privilegia l'introduzione di istituti che consentano la tempestiva rilevazione della crisi d'impresa e, dunque, la preventiva soluzione della stessa, ruolo centrale è svolto dal trattamento del credito tributario, che il più delle volte costituisce la principale debitoria dell'impresa.

Obiettivo di tale lavoro, pertanto, è quello di individuare un modello interpretativo applicabile al regime del credito tributario in tali procedure, sia al fine di scardinare le posizioni più rigide rispetto alla assoluta indisponibilità dell'obbligazione tributaria, come quelle presenti nell'ordinamento spagnolo, sia per servire quale parametro ermeneutico nelle continue riforme che modificano ed introducono i più vari istituti di soluzione negoziale della crisi d'impresa.

Per fornire gli strumenti argomentativi necessari a verificare la sussistenza, la legittimità e la eventuale modalità di "disposizione" del credito, si procede alla ricostruzione, da un lato, del primario limite all'introduzione di moduli consensuali

e transattivi che si rinviene nell'ordinamento tributario, ossia il principio di *indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, dall'altro, delle principali tipologie di esercizio del potere amministrativo, quali la *discrezionalità* e la *vincolatezza*.

Il lavoro si muove, a tal punto, su due piani di indagine: l'uno, nazionale, teso a verificare le criticità delle vigenti discipline domestiche per offrirne soluzioni interpretative; l'altro, europeo, spinto dalla esigenza di armonizzazione - manifestata già con la Raccomandazione CE del 12 marzo 2014 e poi affermatasi con forza con la Direttiva *Insolvency* n. 2019/1023 -, la cui realizzazione risulta fortemente minata dalla diversità di trattamento del credito tributario in ciascuno Stato membro.

Tali diversi piani di indagine trovano il punto di incontro nella ricostruzione del suddetto modello interpretativo con cui si intende dimostrare tanto la legittimità - multilivello -, quanto la necessarietà della partecipazione dell'Amministrazione finanziaria nelle procedure pre-concorsuali, sviluppato primariamente sulla base del criterio del *best interest of creditors test*, recepito dal *Chapter 11* del *Bankruptcy Code* nordamericano (*section* 1129.7), che ha avuto la sua positivizzazione nell'ordinamento italiano nel criterio valutativo della "convenienza economica".

RESUMEN

El presente trabajo de investigación analiza el régimen del crédito tributario en los procedimientos de solución negociada y preconcursal de las crisis de empresas con el fin de repensar la actualidad de la rigidez en la aplicación de los principios que regulan la materia fiscal – en los dos ordenamientos italiano y español – a la luz de las nuevas exigencias económicas nacionales, europeas y mundiales.

La investigación empieza por la evolución diacrónica de los dos complejos marcos axiológicos que entran en juego en el contraste histórico entre la materia concursal y la materia tributaria, para comprobar la posibilidad de identificar un nuevo equilibrio en el balance entre ellos.

El derecho concursal, de hecho, ha sido objeto de numerosas reformas en las últimas décadas que ponen de manifiesto la necesidad de implantar una nueva cultura orientada a la *sobrevivencia* de las empresas y a la preservación de los valores productivos. Estas reformas han llevado un cambio estructural en la materia concursal, que ha abandonado el planteamiento originario de carácter puramente punitivo y sancionador hacia el empresario insolvente y orientado hacia la liquidación de los bienes para asegurar la mejor satisfacción de los acreedores, respetando la *par condicio creditorum*.

En este renovado panorama - que favorece la introducción de institutos que permitan detectar a tiempo la crisis empresarial y, por tanto, su solución preventiva -, el tratamiento de los créditos fiscales desempeña un papel fundamental, ya que en la mayoría de los casos constituyen la principal deuda de la empresa.

El objetivo de este trabajo, por tanto, es identificar un modelo interpretativo aplicable al régimen del "crédito tributario" en tales procedimientos, tanto para relativizar las posiciones más rígidas respecto a la *indisponibilidad de la obligación tributaria*, como las que se encuentran en el Derecho español, como para servir de parámetro interpretativo en las continuas reformas que modifican o introducen los más variados institutos para la solución negociada de la crisis empresarial.

Con el fin de proporcionar las herramientas argumentativas para verificar la existencia, legitimidad y posible modalidad de “disposición” del crédito público,

se procede a reconstruir, por un lado, la principal limitación encontrada en el ordenamiento tributario a la introducción de formas consensuales y transaccionales, es decir *el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria*, por otro lado, de los principales tipos de ejercicio de la potestad administrativa, o sea la discrecionalidad y la vinculación.

Llegado a este punto, el trabajo se desarrollará en dos niveles de investigación: uno nacional, dirigido a verificar los aspectos críticos de la normativa interna vigente para ofrecer soluciones interpretativas; otro europeo, impulsado por la necesidad de armonización -ya manifestada con la Recomendación de la CE de 12 de marzo de 2014 y luego afirmada con fuerza con la Directiva *Insolvency* nº 2019/1023-, cuyo cumplimiento se ve amenazado por el diferente tratamiento de los créditos tributarios en cada Estado miembro.

Estos distintos niveles de investigación encuentran su punto de encuentro en la "reconstrucción" del citado modelo interpretativo que pueda demonstrar la legitimidad – multinivel –, así como la necesidad de la participación de la Administración Tributaria en los procedimientos de restructuración y preconcursales, que fundamenta su principal desarrollo en el criterio del *best interest of creditors test*, implementado por el *Capítulo 11* del *Bankruptcy Code* norteamericano (sección 1129.7), que ha tenido su tipificación en el ordenamiento italiano en el criterio valorativo de la "conveniencia económica".

INTRODUZIONE

Il regime riservato al "credito tributario" nelle procedure di soluzione negoziale e pre-concorsuale della crisi di impresa svolge un ruolo determinante per il conseguimento degli obiettivi nazionali e sovranazionali del "nuovo diritto della crisi d'impresa".

I quesiti da cui muove il presente lavoro di ricerca, pertanto, sono i seguenti: può l'Amministrazione finanziaria disporre del credito tributario nell'ambito di tali procedure? L'eventuale disposizione accordata viola il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria? Qual è la natura del potere che l'Amministrazione esercita nel momento decisionale "transattivo"?

Per dare risposta a tali quesiti occorre preliminarmente comprendere e perimetrare i due complessi assetti assiologici che entrano in gioco nello storico contrasto tra "fallimento e fisco"[1], racchiusi nelle espressioni "interesse concorsuale" ed "interesse fiscale".

Da un lato, l'"interesse fiscale", concetto generalmente controintuitivo, deve essere considerato nel rinnovato rapporto tra autorità e libertà, Stato e collettività, nel passaggio dall'ideologia tipica degli stati liberali ottocenteschi all'affermazione dello Stato di diritto, intervallata dall'avvento dei totalitarismi[2]. Esso, pertanto, non può più essere concepito quale interesse autonomo dello Stato-autorità, proprio della dottrina germanica del XIX secolo[3] in cui al popolo non veniva riconosciuta una soggettività autonoma rispetto allo Stato-persona, in cui il potere impositivo era radicato nell'essenza stessa della sovranità, in una visione giusnaturalistica[4], ed il dovere tributario era considerato quale mera manifestazione della posizione di soggezione del cittadino.

---

[1] Cfr. P. PAJARDI, *Fallimento e Fisco, Trattazione casistica sistematica di questioni di diritto fallimentare fiscale*, Milano, 1971; R. PROVINCIALI, *Il processo di fallimento sotto l'incubo fiscale*", in *Dir. Fall*., 1958, I, il quale mutuava l'espressione da P. CALAMANDREI, "*Il processo civile sotto l'incubo fiscale*", in *Riv. dir. proc. civ*., 1931, I, pag. 50. Si veda, altresì, G.A. MICHELI, *Recensione a Pajardi, Fallimento e Fisco*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 1971, I, pag. 169-170; A. FANTOZZI, *Considerazioni generali sui profili fiscali delle procedure concorsuali e sul rapporto tra par condicio creditorum, interesse fiscale ed altri interessi diffusi*, in C. PICCININNI - L. PANZANI - F. SEVERINI (diretta da), *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, VI, Torino, 2012, pag. 427.

[2] L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.

[3] C.F. GERBER, *Grundzüge eines Systems des deutschen Staatsrechts*, III ed., Dresden 1880, rist. Aalen, 1969.

[4] N. BOBBIO, *Giusnaturalismo e diritto positivo*, Bari, 2011.

Con l'avvento della Costituzione rigida e la conseguente affermazione della necessità di ricondurre ogni potere dello Stato alla legittimazione costituzionale, si è avuta una profonda trasformazione dei rapporti tra Stato e Società[5] ed il dovere tributario da mero "onere proprio della sudditanza politica" si trasforma in "dovere di solidarietà", alla luce dell'art. 2 Cost.[6]. Viene sancita, dunque, la coessenzialità[7] dei diritti (inviolabili) con i doveri (inderogabili) ai fini dell'esistenza della comunità; ed è proprio in tale rapporto inscindibile che si colloca la rinnovata concezione dell'interesse fiscale, quale "*interesse vitale per la collettività*"[8]. Esso trova il proprio fondamento e limite nell'art. 53 della Costituzione, ossia nella finalità "comunitaria" del tributo e di "giustizia distributiva", completandosi in un'ottica di solidarietà non solo politica, ma anche economica e sociale. Come affermato dalla Corte Costituzionale, «*l'interesse fiscale ... si configura, non come uno degli indistinti interessi che sono affidati alla cura della amministrazione, ma come un interesse particolarmente differenziato che, attendendo al regolare funzionamento dei servizi necessari alla vita della comunità, ne condiziona l'esistenza*»[9].

Dall'altro lato, si colloca l'"interesse concorsuale" che originariamente si considerava corrispondente al *miglior soddisfacimento dei creditori*, nel rispetto del principio della *par condicio creditorum*. Ed invero, secondo la dottrina classica, la procedura esecutiva fallimentare *realizzava appieno il principio dello Stato di diritto* quale procedimento "distributivo" a tutela dei creditori[10]. Tale concezione corrispondeva al carattere prettamente punitivo e sanzionatorio della disciplina fallimentare, impiantata sulla sovrapposizione ideologica tra "debito e colpa", nesso assai antico che trova conferme anche semantiche in ordinamenti vicini (ad esempio, nel termine tedesco *Schuld*), nonché in riferimenti di carattere religioso

[5] H. KELSEN, *General Theory of Law and State*, Cambridge, 1945
[6] L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit. pag. 162.
[7] G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, Torino, 1992.
[8] Corte Cost. n. 45/1963. Si veda E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1987, uno dei primi studi sistematici sull'interesse erariale nell'epoca costituzionale, con cui si intese "reimpiantare il diritto tributario nella Costituzione". Così, G. BERTI, *Prefazione*, in E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1987, pag. VI.
[9] Corte Cost., sent. n. 50 del 1965.
[10] P. PAJARDI, *Fallimento e Fisco, Trattazione casistica sistematica di questioni di diritto fallimentare fiscale*, cit.

(basti pensare alla formula del *Pater Noster* in cui si richiede la "remissione dei propri debiti")[11].

Tale concezione fondata sulla *colpevolezza* dell'imprenditore insolvente ed avente finalità prettamente liquidatoria dei beni aziendali per il soddisfacimento dei creditori viene intimamente modificata a seguito delle grandi crisi macro-economiche che hanno fatto comprendere la possibile natura esogena delle cause del dissesto. Si è, pertanto, sentita l'esigenza di fornire all'imprenditore *onesto* nuovi strumenti per la tempestiva rilevazione e soluzione della crisi al fine di garantire la conservazione dei fattori produttivi. L'interesse concorsuale, dunque, viene a coincidere con l'interesse alla *sopravvivenza dell'impresa*, inteso quale elemento costitutivo del tessuto economico del sistema-Paese - richiamando la storica concezione istituzionalistica icasticamente espressa nell'episodio di Walter Rathenau, autore de "*L'economia nuova*" (*Die Neue Wirtschaft*) dei *Battelli sul Reno*[12] -, innervato di una serie di interessi generali che travalicano quelli dei creditori e dell'imprenditore e abbracciano quelli dei dipendenti e di tutti gli altri *stakeholders*.

Avendo chiari i riferimenti assiologici, se ne verifica poi una eventuale gerarchizzazione così da trovare una soluzione di equilibrio nella complessa opera di bilanciamento tra gli stessi[13]. Ed invero, il principale limite che si rinviene nell'ordinamento tributario alla partecipazione dell'Amministrazione a procedure negoziali per la soluzione della crisi di impresa è il "principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria", vigente in entrambi gli ordinamenti oggetto di analisi; al fine di valutare la legittimità di eventuali deroghe, pertanto, si procede a verificarne il fondamento costituzionale, muovendo dalle storiche posizioni della dottrina classica che hanno animato il dibattito sin dall'epoca pre-costituzionale.

---

[11] Così R. RORDORF, *L'impresa in difficoltà. La disciplina della crisi di impresa nel quadro delle difficoltà generate dal lockdown e da una ripresa dell'attività parziale ed inceppata*, in *Questione giustizia*, 2/2020, 133-140 che richiama alla mente la "*ben nota formula del Padrenostro in cui si chiede a Dio la remissione dei nostri debiti, evidentemente intesi come colpe; di talché, in ambito giudiziario, la condizione di debitore è stata tradizionalmente ammantata da un'aura negativa, confinante con la colpa*".

[12] Cfr. S. FORTUNATO, *Battelli del Reno e scorribande vichinghe: un difficile compito per il giurista,* in *I battelli del Reno, Rivista on-line*, 2013

[13] F. PAPARELLA, *Prefazione,* in Id. (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, pag. VI.

Dall'indagine sull'indisponibilità si passa poi all'analisi di una necessaria appendice, quale la natura del potere attribuito all'Amministrazione tributaria nell'attuazione del tributo, soffermandosi sulle caratteristiche delle due tipologie principali di esercizio del potere amministrativo, ossia la "discrezionalità" e la "vincolatezza".

Solo a seguito di tali ricostruzioni, pertanto, si definiscono gli strumenti argomentativi necessari per procedere alla risposta dei quesiti posti in apertura e, dunque, alla dimostrazione delle conclusioni cui si perverrà.

Il lavoro di ricerca, a tal punto, si muove su due piani di indagine, l'uno nazionale e l'altro europeo. Obiettivo che accomuna entrambi è la ricostruzione di un modello interpretativo che dimostri tanto la legittimità, quanto la necessarietà della partecipazione dell'Amministrazione finanziaria nelle procedure negoziali e pre-concorsuali tese alla soluzione della crisi di impresa.

Sul piano interno, si vuole vagliare l'attuale punto di arrivo della relazione tra *fallimento e fisco*. Ed invero, nell'ordinamento italiano, principale oggetto di analisi sarà la ricostruzione della disciplina della "transazione fiscale" che sin dalla propria introduzione nel 2006 ha sollevato numerose criticità interpretative ed applicative, che sembravano aver trovato una soluzione con la riforma del 2016 ma tornate *in auge*, con differenti declinazioni, a seguito delle distoniche riforme che si sono susseguite, anche a causa della crisi pandemica, fino all'entrata in vigore del nuovo Codice della Crisi di impresa.

Alla luce di una analisi diacronica dell'evoluzione dell'istituto si vuole verificare, pertanto, dove pende l'ago della bilancia avente ai due estremi l'interesse concorsuale e l'interesse fiscale; in altre parole, se vi sia ad oggi una effettiva prevalenza dell'interesse concorsuale sull'interesse erariale, anche alla luce della valutazione che l'Amministrazione è chiamata a compiere in sede decisionale. In tale momento, risulta fondamentale ai fini ricostruttivi il principio del "*best interest of creditors test*", che trova il proprio fondamento nel *Chapter 11*

del *Bankruptcy Code* nordamericano (*section* 1129.7)[14], recepito nell'ordinamento italiano nel criterio valutativo della "convenienza economica".

Si proverà, pertanto, ad offrire una ricostruzione e soluzione interpretativa alle diverse criticità che l'istituto presenta e le rinnovate domande che si pongono con l'entrata in vigore del nuovo Codice lo scorso 15 luglio 2022. Si offrirà, dunque, alla luce di tale opera interpretativa una risposta all'effettiva esistenza di una ponderazione di interessi da parte dell'Amministrazione finanziaria, cui consegue la legittimità della deroga al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria ed il limite del potere amministrativo esercitato in sede decisionale.

L'indagine sul piano europeo, poi, muove dalla criticità sorta nei diversi Stati Membri, i quali riservano un diverso trattamento al credito tributario nei propri ordinamenti domestici. E difatti, come rilevato, in alcuni Stati il credito tributario gode di un regime estremamente rigido, come ad esempio nell'ordinamento spagnolo, mentre in altri, ad esso non viene attribuita nemmeno natura privilegiata. Ciò ha una forte incidenza negativa sull'auspicata armonizzazione della materia concorsuale, che non viene superata con la Direttiva *Insolvency* la quale non fornisce una indicazione sul regime del credito nelle procedure di ristrutturazione, rimettendone la scelta ai singoli legislatori nazionali.

Tutto ciò premesso, si intende offrire un parametro interpretativo che, anche alla luce della recente giurisprudenza della CGUE, dimostri la legittimità dell'ammissione di una falcidia "controllata" del credito tributario.

Sul piano metodologico, infine, si vuole evidenziare che la scelta di operare una comparazione tra il sistema italiano e spagnolo è motivata dal fatto che si tratta di due ordinamenti che condividono i medesimi principi costituzionali – fra tutti, il principio di capacità contributiva e di indisponibilità dell'obbligazione tributaria - e che, tuttavia, giungono a due opposte conclusioni: difatti, come anticipato, in

[14] Chapter 11 US Bankruptcy Law: Best interest Creditors Test, section 1129 (a)(7):
(7) With respect to each impaired class of claims or interests
(A) each holder of a claim or interest of such class
(i) has accepted the plan; or
(ii) will receive or retain under the plan on account of such claim or interest property of a value, as of the effective date of the plan, that is not less than the amount that such holder would so receive or retain if the debtor were liquidated under chapter 7 of this title on such date.

Italia ad oggi è ammessa la falcidia del credito tributario nell'ambito di specifiche procedure pre-concorsuali, sebbene con numerose criticità interpretative ed applicative; in Spagna, al contrario, è fermamente esclusa la possibilità di accordare "*quitas*" al credito tributario, che potrà essere oggetto esclusivamente di dilazioni o rateizzazioni del pagamento. Ciò evidenzia e conferma la criticità sollevata in sede eurounitaria ed i conseguenti risvolti in termini di armonizzazione.

Si vuole, in conclusione, dimostrare la validità del modello interpretativo proposto sia sul piano della legittimità costituzionale (muovendo dal presupposto della comunione dei principi), sia sul piano eurounitario, nello specifico, in riferimento al divieto degli aiuti di Stato.

CAPITOLO I: "DIRITTO CONCORSUALE FISCALE": LO STORICO CONTRASTO TRA "INTERESSE CONCORSUALE" ED "INTERESSE FISCALE"

SEZIONE PRIMA

1. Lo storico contrasto tra «fallimento e fisco»

Quale *incipit* del presente lavoro di tesi, si ritiene di dover muovere l'analisi prendendo in prestito l'espressione «fallimento e fisco», titolo del volume con cui il Pajardi nel 1971 raccoglieva una «casistica sistematica di questioni di diritto fallimentare fiscale»[15], manifesto del complesso raccordo tra i due assetti *normativi* ed *assiologici* quali la materia concorsuale e quella tributaria[16-17].

---

[15] Cfr. P. PAJARDI, *Fallimento e Fisco, Trattazione casistica sistematica di questioni di diritto fallimentare fiscale*, cit.

[16] Innumerevoli sono gli argomenti trattati dal Pajardi, tra cui a titolo esemplificativo: il controverso istituto del "fallimento per debito d'imposta" su cui ci si soffermerà altresì nelle pagine seguenti; i diversi problemi tributari conseguenti alla cessazione dell'attività commerciale del fallito; la disciplina fiscale della sentenza revocatoria; la revocatoria delle imposte pagate; il trattamento tributario dell'ammissione al passivo di crediti con riserva; l'imposizione fiscale delle vendite fallimentari.

[17] Il difficile dialogo tra principi tributari e principi concorsuali aveva portato il Provinciali, mutuando l'espressione coniata da Calamandrei con riguardo ai problemi "fiscali" del processo civile (P. CALAMANDREI, "*Il processo civile sotto l'incubo fiscale*", in *Riv. dir. proc. civ*., 1931, I, pag. 50), a parlare di "incubo fiscale", R. PROVINCIALI, *Il processo di fallimento sotto l'incubo fiscale*", in *Dir. Fall*., cit., pag. 83. Si veda anche C. RUGGERI, *La voracità del fisco nelle procedure fallimentari*", in *Dir. Fall*., 1958, I, pag. 226; G. MILLOZZA, *Il fallimento nella ragnatela fiscale*, in *Dir. Fall*., 1977, I, pag. 113, il quale si soffermava sulle difficoltà sorte nell'ambito della procedura fallimentare in virtù della nuova legislazione fiscale che, ignorando "la problematica derivante dalla natura pubblicistica delle procedure fallimentari", equiparava il curatore al semplice imprenditore commerciale, assoggettandolo agli stessi obblighi, prescrizioni e sanzioni. Ed ancora sulle problematiche derivanti dal difficile rapporto tra disciplina tributaria e fallimentare, G. FALSITTA, *Problematiche fiscali nelle procedure concorsuali*, in AA.VV., *Società commerciali e procedure concorsuali*, Milano, 1995, pag. 58; Id., *L'eterno ritorno della "questione fiscale" delle procedure concorsuali,* in *Riv. dir. trib*., 2/2005, pp. 49 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, pag. 691; M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, pag. 192; G. ZIZZO, *Aspetti problematici della determinazione del reddito d'impresa in sede di chiusura della procedura fallimentare*, in *Riv. dir trib*., 1992, 1, pag. 668, nonché con specifico riguardo alla transazione fiscale, L. DEL FEDERICO, *Profili processuali della transazione fiscale*, in *Corr. Trib.,* 45, 2007, p. 3657 ss., il quale evidenziava la necessità di una rivisitazione critica dei rapporti tra giurisdizione tributaria e processo fallimentare, "essendo ben noto il tradizionale difficile equilibrio tra fiscalità e procedure concorsuali, da sempre condizionato dalla rigidità delle pretese del Fisco, caratterizzate dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e dal regime pubblicistico del rapporto". Si richiamano, inoltre, le autorevoli riflessioni di A. FANTOZZI, *Considerazioni generali sui profili fiscali delle procedure concorsuali e sul rapporto tra* par condicio creditorum, *interesse fiscale ed altri interessi diffusi*, in C. PICCININNI - L. PANZANI - F. SEVERINI (diretta da), *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, cit., pag. 417, e nell'introduzione al volume F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2014. Pensiero ricordato da F. PAPARELLA, *Il rapporto tra diritto tributario e diritto fallimentare nel pensiero di Augusto Fantozzi*, in *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, pag. 397.

La difficoltà, difatti, come osservato autorevolmente da Micheli nella recensione al volume del Pajardi[18], già prima della riforma tributaria del 1971-1973, si rinviene, in primo luogo, nel coordinare due «corpi» di norme eterogenee, definiti icasticamente «*due selve intricate ed aspre*», quali «d'un lato il processo di fallimento e dall'altro la legislazione fiscale» e dei quali «l'uno (quello tributario) è privo di qualsiasi struttura sistematica»[19].

Tale complessità di coordinamento e comunicazione tra i due assetti normativi è stata acuita dai molteplici interventi legislativi posti in essere in maniera "occasionale", per provare a rincorrere e adeguare gli stessi all'incessante e magmatico mutamento del tessuto sociale economico ed imprenditoriale e che hanno contribuito a delineare un sistema di diritto positivo privo di un disegno sistematico compiuto e condiviso[20].

La ulteriore difficoltà, che caratterizzerà l'impianto metodologico principale del presente lavoro, consiste nel composito assetto *assiologico* sotteso alle due discipline, racchiuso nelle espressioni "interesse concorsuale" ed "interesse fiscale" e, dunque, nella complessa «*ponderazione di valori in funzione di una possibile gerarchia assiologica tra interessi privatistici dei creditori, interesse fiscale ed interessi pubblici di altra natura*»[21].

---

[18] G.A. MICHELI, *Recensione a Pajardi, Fallimento e Fisco*, cit., pag. 169-170, che definisce l'opera del Pajardi come un "repertorio sistematico di casi, nei quali e il pratico e lo studioso potranno trovare utile materiale (ma quello dottrinale va opportunamente integrato) per le loro ricerche e le loro indagini".

[19] Testualmente G.A. MICHELI, *Recensione a Pajardi, Fallimento e Fisco*, cit., pag. 170: «*Perché la difficoltà del tema «fallimento e fisco» sta proprio qui: nel coordinare due «corpi» di norme eterogenee e dei quali l'uno (quello tributario) è privo di qualsiasi struttura sistematica. Del resto, l'A., in occasione di un recente convegno tenuto ad iniziativa di V. Uckmar, ha tracciato alcune linee per l'esposizione sistematica di quanto forma oggetto nel presente volume che, pur nei suoi limiti prestabiliti, potrà essere di utilità per chi deve orizzontarsi in due selve intricate ed aspre quali, d'un lato il processo di fallimento e dall'altro la legislazione fiscale*». Cfr. F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, cit., il quale già nella prefazione dell'opera assume l'insegnamento del Maestro Micheli quale modello teorico di riferimento mettendo in evidenza la storica difficoltà comunicativa tra i due corpi di norme eterogenei quali quello fallimentare e tributario. L'A. poi aggiunge che anche la riforma tributaria degli anni Settanta è risultata non adeguata a "fornire un inquadramento sistematico compiuto".

[20] Cfr. A. FANTOZZI, *Considerazioni generali sui profili fiscali delle procedure concorsuali e sul rapporto tra par condicio creditorum, interesse fiscale ed altri interessi diffusi*, cit, pag. 427, il quale evidenzia le ulteriori criticità determinate dalle *«ripetute correzioni legislative successive alla loro introduzione a causa probabilmente dell'assenza di un disegno sistematico compiuto "a monte"».*

[21] Così F. PAPARELLA nella prefazione dell'opera collettanea Id., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, cit., richiamando le riflessioni del maestro A. FANTOZZI

Difatti, l'analisi del "trattamento" dei crediti tributari e del ruolo dell'Amministrazione Finanziaria nelle procedure di soluzione negoziale e pre-concorsuale della crisi d'impresa impone prioritariamente la corretta perimetrazione dello storico contrasto tra "interesse concorsuale" ed "interesse fiscale" e dell'attuale bilanciamento tra gli stessi.

Occorre, pertanto, procedere ad una ricostruzione di tali concetti cardine dell'ordinamento concorsuale e tributario, analizzando l'evoluzione che questi hanno subito per comprenderne l'attuale definizione e significato ontologico.

1.1. *Interesse fiscale*

Non si intende in questa sede fornire una definizione assoluta dell'interesse fiscale, oggetto di studio della dottrina più autorevole nella materia tributaria. Si ritiene, tuttavia, necessaria una breve premessa sulla evoluzione storica dello stesso "*quale componente fondamentale del ragionamento giuridico intorno al fenomeno tributario, destinata non solo a comporre il quadro costituzionale di riferimento quale programma e limite dell'attività del Legislatore, ma soprattutto a formare* topoi *logici idonei alla ricostruzione delle diverse regole normative e conseguentemente ad incidere in via immediata sulla disciplina dei poteri pubblici e delle situazioni giuridiche soggettive*"[22].

I primi studi sistematici sull'interesse erariale risalgono all'epoca costituzionale, quando la dottrina classica ha inteso "reimpiantare il diritto

---

Considerazioni generali sui profili fiscali delle procedure concorsuali e sul rapporto tra par condicio creditorum, interesse fiscale ed altri interessi diffusi, cit., pag. 417.

[22] Così, P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, pag. 7, il quale nell'introduzione all'opera ricostruttiva dell'interesse fiscale ritiene fondamentale optare per una "ricostruzione destrutturata" dello stesso, rinunciando alla convinzione preconcetta che esso abbia un contenuto predefinito, e dunque procedere ad una analisi secondo cui la dimensione costituzionale del valore debba essere esaminata nei vari profili in cui esso viene richiamato: "*Tutto ciò suggerisce l'idea di abbandonare una visione totalizzante del principio, propria di un'atmosfera da* Begriffiurisprudenz*, quasi che l'interesse fiscale costituisca un monolite concettuale metagiuridico da prendere in blocco, premessa inevitabile per un giudizio «etico» del valore rispetto al sistema costituzionale dei diritti individuali e degli interessi collettivi, deduttivamente ed univocamente generato dall'impostazione prescelta per la ricostruzione dei rapporti tra Stato e cittadino; appare invece preferibile provare a spostare il baricentro dell'analisi giuridica sul terreno del confronto relazionale con gli interessi coinvolti nei vari aspetti del sistema tributario, passando ad un esame frazionato delle diverse articolazioni che assume il valore in parola al fine di evidenziare il rilievo specifico dell'interesse fiscale nei vari momenti giuridicamente rilevanti del sistema tributario*".

tributario nella Costituzione"[23] al fine di fondare su basi di razionalità tale branca del diritto pubblico ove il "*rapporto autorità-libertà si presenta*(va) *più problematico e conflittuale*"[24] ed in cui ne prevaleva la riconduzione finalistica nel puro "fiscalismo", dunque, nella mera esigenza di gettito.

Il potere tributario, difatti, quale *intimo attributo della sovranità*[25], contribuisce in maniera determinante alla caratterizzazione della stessa sotto un profilo ideologico; invero, le scelte attuate in materia di fiscalità rispecchiano il tessuto di valori ed il modello di sovranità assunto in una determinata comunità sociale. Come osservato, "*la relazione tra sovranità e fiscalità costituisce un elemento caratteristico degli assetti costituzionali degli Stati europei, che non si esprime però secondo moduli costanti, bensì assume forme e contenuto diversi*"[26]. Tale aspetto assume un rilievo centrale, oltre che nella profonda comprensione della evoluzione diacronica del "sentimento tributario" rispetto ai periodi storici e politici che hanno attraversato l'Italia, anche per la rilevazione dell'attuale criticità nella armonizzazione della disciplina della materia concorsuale, auspicata ed

---

[23] Così, G. BERTI, *Prefazione*, in E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1987, pag. VI, il quale sottolinea l'importanza di "*importare razionalità costituzionale nell'ambito fiscale, dove è prevalso e ancora prevale il segno di un imperio statale, che non accetta partecipazione o controllo, se non a cose fatte, e cioè in sede di reazione processuale*". Secondo l'A., con un diritto tributario reimpiantato nella Costituzione "*non potrebbe trovare giustificazione e alimento una pretesa fiscale che non si istituisca attraverso un confronto continuo e ripetuto tra gli interessi collettivi e la presenza attiva del cittadino nelle stesse cose pubbliche*. *La capacità contributiva non è un limite formale e debole, ma è appunto capacità, e cioè un aspetto o un momento della complessa ed unitaria capacità dell'individuo. La quale, se non può svolgersi paralizzando il potere dello Stato, può bene esprimersi nel momento stesso in cui questo potere prende consistenza e si avvia lungo la strada del procedimento verso l'approdo nella misura concreta. Essendo capacità, anche quella contributiva non accetta intromissioni arbitrarie, decurtazioni o sconvolgimenti, che danneggerebbero il soggetto nella sua unità. E in ciò che la civiltà fiscale dello Stato deve mettersi a prova; e cioè non sottomettendo il contribuente a irrazionali e sempre più stringenti ablazioni pecuniarie, ma calibrando pretese e procedure su bisogni collettivi reali e corrispondenti controlli da parte dei cittadini*".

[24] Vd. E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., secondo il quale il riferimento a principi costituzionali nella lettura delle norme tributarie poteva "ricevere tre importantissimi sbocchi dal punto di vista della razionalizzazione del sistema: a) fondare la interpretazione «razionale» della legge tributaria, quella cioè più rispondente ai suoi scopi costituzionalmente garantiti; b) condurre alla dichiarazione 'incostituzionalità dei «mostri fiscali», facendo emergere le componenti costanti del nostro fiscalismo; c) fornire indicazioni utili al Legislatore, come è avvenuto di recente più volte da parte della Corte Costituzionale (tassazione dei redditi familiari; trattamento delle indennità di fine rapporto)". Cfr., altresì, L. ELIA, *Prefazione*, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, vol. II, Milano, 1993, XXIV: «*È urgente che i costituzionalisti concorrano insieme agli studiosi di diritto tributario ad un riesame organico della legislazione e della giurisprudenza* sub specie constitutionis*, in uno dei settori più esposti al deperimento dello stato di diritto*».

[25] Espressione tratta da P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, III ed., Milano, 2017, pag. 1.

[26] P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., pagg. 2-3.

imposta dalla Direttiva *Insolvency*, la quale, tuttavia, lascia al margine proprio il "credito tributario", potendo ciascuno Stato Membro decidere il regime applicabile ai crediti "pubblici" nelle procedure di soluzione negoziale e pre-concorsuale della crisi di impresa[27]. Ciò, come si vedrà più avanti, incide senz'altro sulla effettività dell'armonizzazione, atteso che la debitoria tributaria, il più delle volte, rappresenta la principale fonte di indebitamento imprenditoriale.

Per comprendere l'attualità del rapporto tra autorità e libertà, Stato e collettività, occorre muovere l'analisi dalle radici storiche del sistema tributario italiano e le influenze delle esperienze d'oltralpe[28] e, dunque, dal passaggio dall'ideologia tipica degli stati liberali ottocenteschi all'affermazione dello Stato di diritto[29].

Nella ricostruzione del rapporto tra lo Stato ed i soggetti del potere impositivo, i due modelli cui si riconducono le principali concezioni della cultura giuridica liberale – le due "*crossing traditions*"[30] – sono la tradizione "statualistica" continentale (in particolare tedesca e francese), e quella "atomistica", propria del modello anglossassone.

Nel contesto teorico della dottrina giuridica germanica del XIX secolo, in cui alla società civile non veniva riconosciuta una "soggettività autonoma dallo Stato-persona", e tra tutte nella costruzione di Gerber[31], la natura della legge tributaria risultava condizionata dal fatto che il fondamento del potere impositivo era fatto risiedere nell'essenza stessa della sovranità prima ancora che nella legge tributaria. Il diritto dello Stato di procurarsi i mezzi finanziari necessari per raggiungere i

---

[27] Cfr. *Study on a new approach to business failure and insolvency, Comparative legal analysis of the Member States' relevant provisions and practices*, European Union, 2016.

[28] Come ricostruito da autorevole dottrina, cfr., tra tutti, L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.

[29] Per una ricostruzione dei presupposti storico-ideologici del tributo nell'ordinamento italiano, cfr. F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2011, pag. 19 ss.

[30] Cfr. R.A. MUSGRAVE, *Crossing traditions*, Paper presentato alla Conference Zur deutschsprachigen wirtschaftswissenschaftlichen Emigration nach 1933, Universität Hohenneim, Stuttgart, settembre 1991, in R.A. MUSGRAVE, *Finanza pubblica, equità, democrazia*, Bologna, 1995, XVII.

[31] Per una approfondita ricostruzione della concezione di Gerber, si veda L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., pag. 19: *«il popolo si realizza come soggetto giuridico solo attraverso lo Stato; lo Stato-persona, che ne risulta, si realizza esprimendo la volontà di dominazione» ed il «popolo, nei suoi singoli membri, è oggetto della signoria dello Stato»*, ed i riferimenti bibliografici nelle note nn. 23-24 a M. FIORAVANTI, *Giuristi e costituzione politica nell'ottocento tedesco*, Milano, 1979, 200; C.F. GERBER, *Grundzüge eines Systems des deutschen Staatsrechts*, III ed., Dresden 1880, rist. Aalen 1969.

propri scopi veniva considerato "*anteriore alla legge tributaria, la quale rappresenta soltanto il modo con cui quel diritto deve essere esercitato*". Il dovere tributario, pertanto, veniva considerato come manifestazione della posizione di sottomissione del contribuente che trovava il proprio fondamento in quelle superiori basi naturali e morali del diritto: "*è, pertanto, nella stessa essenza della sovranità che viene radicato il potere impositivo, configurato come una specie di «diritto naturale» dello Stato, di cui questo è titolare in forza delle stesse ragioni che giustificano la sua esistenza. Il potere di istituire una imposta viene, infatti, definito come un diritto dello Stato, preesistente, in un certo senso, all'atto (la legge tributaria) che ne concretizza la misura*"[32].

Il dovere tributario, dunque, acquisiva i tratti esclusivamente di un obbligo fondato sulla soggezione del cittadino nei confronti dello Stato-persona[33], considerato quale "portatore di tutti i valori e gli interessi del popolo"[34].

Tale concezione si distingueva dal modello giuspubblicistico anglosassone in cui, invece, i presupposti concettuali della teoria tedesca della "autolimitazione dello Stato" apparivano capovolti "*essendo i diritti individuali considerati tendenzialmente come un* prius *rispetto al potere dello Stato"* e, dunque,

---

[32] L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., pag. 21-27: "*procurarsi i mezzi finanziari «costituisce per lo Stato stesso un diritto» però ... «questo diritto lo Stato può esercitarlo solo con il concorso dei due organi, il monarca e gli Stände»*".

[33] Vd. L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., pag. 15, riportando il pensiero di Gerber e rappresentando il periodo di transizione della scienza giuridica tedesca verso un sistema giuspubblicistico, così osservava: "*Oltremodo significativa, in quanto cade proprio a riguardo del fenomeno impositivo, è l'esemplificazione che viene proposta per dimostrare tale passaggio: quando il diritto pubblico non solo era rivestito delle forme del diritto privato, ma era tale anche nella sostanza, il credito di imposta dello Stato era considerato come una obbligatio ordinaria; nel diritto pubblico attuale, che il credito di imposta si configura, invece, come una obbligazione solo nel suo aspetto esteriore ma «nella sua intima essenza è invece soltanto una forma di manifestazione del potere dello Stato distinta solo nell'oggetto dagli altri atti statali di imperio; l'adempimento di esso non è, come il pagamento di un debito civile, lo scioglimento di un vincolo individuale di obbligazione, ma uno dei modi in cui si assolvono i doveri organici che ciascuno ha in quanto membro della collettività statale; il suo contenuto è quindi ben più ricco, vorrei dire più sostanzioso, di quello di un credito pecuniario privato e a questo somiglia semplicemente perché ha lo stesso aspetto esteriore*".

[34] Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., pag. 9, "*La vicenda fiscale venne così chiaramente riportata, in conformità con il fondamento etico dell'idealismo hegeliano, ad un ambito di interessi generali e primari della collettività in cui divenne evanescente la situazione giuridica dell'individuo. I rapporti tributari vennero qualificati precipuamente in relazione all'interesse fiscale dello Stato e non anche ai diritti individuali del consociato. II dovere tributario, identificato nella fondamentale assunzione gerberiana quale dovere organico che il singolo cittadino ha nei confronti dello Stato in quanto membro della collettività, fu dunque riportato al generale stato di soggezione che caratterizzava il rapporto di diritto pubblico tra il cittadino e lo Stato*".

l'obbligazione tributaria nasceva quale effetto di una autolimitazione non dello Stato ma dei titolari di quei diritti, e testualmente: "*Il rovesciamento dell'ordine teorico dei termini della relazione libertà-autorità evidenzia, così, nella differenza con la teoria dei diritti pubblici soggettivi, la reale portata del principio di autoimposizione, per effetto del quale la legge tributaria rileva come autolimitazione dell'individuo titolare dei diritti di libertà e di proprietà, piuttosto che come autolimitazione dello Stato già titolare del diritto («naturale») di imposizione*"[35].

Difatti, come affermato dal più generale principio della «*liberty and property clause*» si riscontrava un forte assetto garantistico, con una preminenza logica dell'individuo rispetto allo Stato, rafforzato e tutelato dal necessario consenso parlamentare nella tutela dei diritti di libertà e proprietà, statuito sin dal 1688 con il *Bill of Rights* (in cui veniva espressamente vietato all'esecutivo di imporre tributi senza la previa autorizzazione parlamentare, divieto espresso nel principio del "*no taxation without representation*").

Le prime sistematizzazioni concettuali francesi, diversamente, evidenziano l'affermarsi di differenti correnti[36], assimilabili secondo parte della dottrina maggiormente alla teoria dei diritti pubblici soggettivi, riconducendo i diritti individuali ad una posizione subalterna rispetto all'affermazione dei poteri di imposizione.

Muovendo, quindi, all'analisi del sistema liberale italiano, nel valutare quale delle due "*crossing traditions*" ha esercitato maggiore influenza, si rilevava una "doppia anima"[37] dello stesso in quanto, se da un lato si affermavano forti spinte della tradizione anglossassone che in un primo momento sembravano dominare fino ad ispirare il disegno dello Statuto Albertino, dall'altro si riscontravano forti "controspinte" verso concezioni più vicine all'ideologia giuridica tedesca.

---

[35] L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., pag. 36.
[36] Per una approfondita analisi ricostruttiva, cfr. P. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., pag. 32 ss. il quale analizza la contrapposizione tra il sistema dei tributi dell'*ancien régime* e l'affermazione del pensiero illuministico, nelle sue diverse espressioni.
[37] Così L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., pag. 51, "*le due anime della cultura giuridica italiana e la complessità del dibattito*".

Quest'ultima, poi, sembra aver prevalso nell'evoluzione effettiva dell'ordinamento, determinando una "deciso spostamento del baricentro ideologico dei rapporti tra Stato e società a vantaggio dell'autorità statale".

Ciò è dimostrato da alcune previsioni che di fatto negavano la tutela e l'affermazione di un corretto accertamento dell'obbligazione tributaria, come il meccanismo del *solve et repete*[38] che, fondato su una particolare presunzione di legittimità dell'atto di imposizione, implicava che sino a quando il debito di imposta non fosse stato interamente pagato, il contribuente non poteva adire l'autorità giudiziaria per dimostrare che l'imposizione fosse illegittima[39].

L'affermarsi di tale tendenza statualista veniva altresì rinvenuta nell'utilizzo dei decreti-legge quale espressione di "attività politica" ed il conseguente indebolimento del principio di legalità in materia tributaria.

Si è constatato, pertanto, che l'ordinamento italiano scivolò verso soluzioni più vicine all'ideologia dei "diritti pubblici soggettivi"[40]; in tal senso, difatti, si è mossa la riforma del metodo giuridico proposta da V.E. Orlando in cui il "dovere tributario" doveva intendersi quale "dovere pubblico, assoluto, superiore all'arbitrio individuale che non dava luogo ad obbligazioni reciproche ed il cui fondamento naturale veniva individuato nella soggezione dell'individuo allo

---

[38] Cfr. L. ANTONINI, *op. cit*., pag. 65, in cui così afferma: "*esclusa dalla porta del sistema statutario, la concezione autoritaria del fenomeno impositivo rientrava dalla finestra del sistema giurisdizionale dando luogo ad una situazione complessiva dal carattere ibrido in cui, a causa dell'assenza di principi forti e consolidati analoghi a quelli vigenti nella tradizione anglosassone, si sarebbe verificata, a distanza di tempo, nel dato positivo e nella teoria, una recessione delle impostazioni più liberali*".

[39] Sul punto, L.V. BERLIRI, *A proposito del progetto di riforma del contenzioso tributario*, in *Foro It.*, 1952, parte IV, 57 ss.: *«il contribuente, neppure dopo che l'esattore gli aveva venduto tutti i beni ... poteva, se il ricavo dell'esecuzione non fosse stato sufficiente a coprire il debito fiscale, rivolgersi al giudice per dimostrare che, in ipotesi, egli nulla doveva. […] In altre parole il solve et repete serve solo a far acquisire allo Stato delle somme di cui non ha il titolo tanto maggiore è l'errore del fisco a danno del contribuente, tanto più difficile sarà per questi trovare il denaro necessario per pagare l'imposta non dovuta. E poiché di solito le leggi fiscali concedono al contribuente un termine relativamente breve per contestare dinanzi all'autorità giudiziaria l'accertamento tributario, il solve et repete risulta ancora più gravoso, giacché se il cittadino non trova, entro questo breve lasso di tempo, il denaro per pagare l'intero tributo, egli decade per sempre dalla possibilità di adire al giudice*».

[40] S. ROMANO, *La teoria dei diritti pubblici soggettivi*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, Vol. I, Milano, 1900, pag. 113 ss., il quale tuttavia tendeva all'attenuazione del modello statalista della dottrina tedesca. In particolare, a pag. 217, affermava che «*l'atto di levare l'imposta si differenzia essenzialmente dalla liquidazione e dall'esazione dell'imposta medesima. Mentre il primo è un atto sovrano, che viene esclusivamente regolato dal diritto pubblico, la liquidazione è di carattere misto e l'esazione rientra perfettamente nelle obbligazioni di diritto privato regolate dal codice civile, tranne che per quei privilegi concessi allo Stato, in cui deve vedersi (qui n'è veramente il caso) un diritto eccezionale*».

Stato"[41]. Risulta chiaro, pertanto, che la "teoria dei diritti pubblici soggettivi" e, dunque, la corrente giuspubblicistica di stampo autoritario, ha influenzato e condizionato "lo sviluppo storico del dato, positivo e torico, dell'ordinamento tributario italiano" tra la fine dell'ottocento e l'inizio del novecento[42].

L'evoluzione giuridico-istituzionale del XX secolo, poi, dopo la parentesi autoritaria e corporativa fascista e la seconda guerra mondiale[43], ha portato al superamento della "sovranità tributaria" propria della concezione giusnaturalistica del pensiero liberale ottocentesco, ed alla affermazione, con l'avvento della "costituzionale rigida", della sovranità popolare e, dunque, della necessità di "ricondurre ogni potere dello Stato alla legittimazione costituzionale"[44].

L'evoluzione costituzionale, quindi, ha reso inammissibile un modello in cui lo "Stato viene considerato già per natura titolare dei poteri necessari" e la legge non quale fondamento dei poteri dello stesso, tra cui quello impositivo, ma al contrario esclusivamente quale limite dei poteri dello Stato già propri per natura.

Muovendo, dunque, da una concezione giusnaturalistica a una positivista[45], la "sovranità" viene ad essere concepita "*non più come attributo di un soggetto, ma come predicato delle norme giuridiche e, in particolare della Costituzione*"[46].

---

[41] Così L. ANTONINI, *op. cit.,* pag. 80 riporta il pensiero di V.E. ORLANDO, *Introduzione al diritto amministrativo*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, Vol. I, Milano, 1900, pag. 20, e 71, e precisamente nella nota n. 71: «*mediante la sovranità lo Stato esercita tutti i diritti che gli competono come subietto destinato al compimento del suo fine» si sottolinea che lo Stato nell'esercizio delle varie forme della sua attività giuridica «appare come sovrano di fronte a sudditi. Ora la natura dell'imposta e del servizio miliare ha precisamente quel carattere*».

[42] L. ANTONINI, *op. cit*., pag. 85 ss.

[43] Vd. F. GALLO, *Le ragioni del fisco,* cit., pag. 24.

[44] Cfr. nota 14, pag. 131 di L. ANTONINI, op. cit., in cui rinvia a E.W. BÖCKENFÖRDE, *Staat. Verfassung, Demokratie. Studien zur Verfassungstheorie und zum Verfassungsrecht*, Frankfurt am Main, 1991, pag. 29, ss., il quale mette in rilievo la differenza sostanziale tra le "costituzioni ottocentesche e quelle moderne". L'A. affermava, infatti, che "*le prime erano caratterizzate da una certa unidirezionalità, in quanto non consideravano l'ipotesi di un esercizio arbitrario del potere legislativo ma il destinatario, o il nemico potenziale, era il potere del monarca. Le moderne costituzioni rigide, al contrario, non hanno più un soggetto di riferimento privilegiato ma costituiscono e limitano ogni potere dello Stato. Anche l'organizzazione dello Stato, pertanto, nei suoi organi di vertice e nei reciproci rapporti tra questi, viene creata dalla Costituzione e non vi è più nulla di preesistente che possa legittimarne l'esistenza*".

[45] Cfr. H. KELSEN, *General Theory of Law and State*, Cambridge, 1945, trad. it., COTTA - TREVES, *Teoria generale del diritto o dello Stato*, Milano, 1974; Id., *Das Problem der Sowveränität und die Theorie des Völkerrechts*, Tübingen, 1928, trad. it. CARRINO, *Il Problema della sovranità e la teoria del diritto internazionale*, Milano, 1989.

[46] Così L. ANTONINI, *ult. cit.*, pag. 133.

In tale periodo, pertanto, si è avuta una profonda trasformazione dei rapporti tra Stato e società, muovendo dalle costituzioni di carattere liberale fondate sul principio della libertà naturale, alle costituzioni degli Stati democratici pluralisti[47].

Tale metamorfosi ha inciso sul concetto di "dovere tributario" che abbandonava la concezione originaria della dottrina dei diritti pubblici soggettivi quale "onere proprio della sudditanza politica" ed in cui si declinava il "dovere di obbedienza del suddito" e che, dunque, legittimava affievolimenti del principio di legalità e una serie di privilegi dell'Amministrazione Finanziaria[48].

Con l'entrata in vigore della Costituzione si è definitivamente superato il "dualismo tra Stato e ordinamento giuridico", come affermato dalla critica kelseniana[49], ed il "dovere tributario di soggezione" si trasforma in "dovere di solidarietà"[50]. Ed invero, con l'art. 2 della Costituzione si è avuta l'affermazione della coessenzialità[51] dei diritti (inviolabili) e doveri (inderogabili) ai fini

---

[47] Cfr., P. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., pag. 12, il quale, nel definire tale periodo storico, utilizza la formula icastica di "costituzione senza sovrano", che indica "*lo slittamento dalla sovranità statuale alla «sovranità della Costituzione», rispetto alla quale non è rilevabile la presenza di una o più forze materiali e politiche che siano in grado di imporsi se non incondizionatamente, perlomeno in maniera determinante sulle scelte decisionali normative*".

[48] In tali anni, gli sviluppi dottrinali si sono arricchiti di contributi decisivi, tra cui si richiamano rispettivamente per parte sostanziale e processuale, A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico di imposta,* Milano, 1937; E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942. Ciò anche grazie all'affermarsi dell'autonomia del diritto tributario quale scienza giuridica autonoma. Cfr. G. LICCARDO, *Contributo allo studio dell'autonomia del diritto tributario*, Napoli, 1965; A. AMATUCCI, *L'insegnamento del diritto finanziario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin*., n. 4/99, p. 492 ss.

[49] Vd. L. ANTONINI, *ult. cit.*, pag.152: "*Risulta così preclusa, nell'esperienza giuridica (dogmatica e normativa), la possibilità di identificare valori fondandoli direttamente sulla natura dello Stato, come, invece, avveniva nella teoria precedente per mezzo del riferimento alla categoria della «originarietà», con cui si qualificava il potere statale e si giustificavano i correlativi doveri di soggezione. Nella nuova dimensione giuridica, infatti, lo Stato «si esaurisce» nell'ordinamento giuridico e a questo, nella sua espressione più alta, quella costituzionale, occorre fare riferimento per identificare i valori fondamentali normativamente posti alla base della convivenza sociale*".

[50] Cfr. L. ANTONINI, *op. cit.,* pag. 162, il quale ricorda «la circostanza del generalizzato consenso che si verificò in Assemblea costituente quando l'on. Ruini, di sua iniziativa, propose di integrare l'originaria formulazione dell'art. 2, con la parte relativa ai doveri di solidarietà»; nozione che «venne accolta senza che, in merito ad essa, venisse avanzata alcuna proposta di emendamento». Nonché a pag. 182, in cui così concludeva: "*una volta superata la dicotomia originata dall'assunzione del paradigma concettuale della libertà naturale, la Costituzione abbia potuto ridefinire quali «doveri di solidarietà» gran parte di quelli che venivano tradizionalmente indicati come «doveri di soggezione», conseguendo così, sul piano concettuale, almeno un duplice esito. Il passaggio dalla categorizzazione in termini di soggezione a quella in termini di solidarietà, infatti, da un lato concorre a rafforzare il momento personalistico e garantistico che già caratterizza la prima parte dell'art. 2; dall'altro, specifica il superamento della logica utilitaristica che, nella versione più giusnaturalista del modello liberale, presiedeva a ratio giustificativa della imposizione dei carichi pubblici*".

[51] Cfr., G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, Torino, 1992.

dell'esistenza della comunità, espressione del pensiero secondo cui «*la persona umana viene in considerazione come centro di imputazione, nello stesso tempo di diritti inviolabili e di doveri inderogabili di solidarietà, quasi ad evidenziare come non solo i primi, ma anche i secondi costituiscano fattori che, in modo complementare, concorrono a definire il complesso quadro inerente alle condizioni necessarie a promuovere la dignità umana*»[52].

Il "dovere tributario", pertanto, entra a far parte dei doveri che la Costituzione qualifica come inderogabili e di solidarietà, e che trova il proprio fondamento e ragione nella finalità redistributiva e di "giustizia distributiva", completandosi in un'ottica di solidarietà non solo politica, ma anche economica e sociale nell'art. 53 della Costituzione[53].

Alla luce di tale ricostruzione, pertanto, l'"interesse fiscale" diviene riconducibile alla superiore esigenza contributiva e redistributiva e, pertanto, si innesta "*nel contesto della pluralità di valori della collettività dei quali si compone l'articolato tessuto costituzionale ed in particolare va a interrelarsi con il principio di eguaglianza, con il principio di capacità contributiva, con le esigenze fondamentali di protezione e di sviluppo della persona e della dignità individuale*"[54].

---

[52] Così L. ANTONINI, *op. cit.,* pag. 159.

[53] Si veda, E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., pag. X-XI, il quale affermava come, a seguito della riconduzione del dovere tributario alla categoria dei doveri di solidarietà di cui all'art. 2 della Costituzione, la legge tributaria, non può più considerarsi una "*legge «odiosa», da assimilare alla legge penale, con conseguente divieto della interpretazione analogica".* Diversamente, "*la legge tributaria, come legge che pone il presupposto e il contenuto del concorso alla spesa pubblica, è una legge che disciplina un dovere costituzionale di solidarietà: essa pone gli obblighi che incombono ai privati per l'attuazione delle imposte e quindi il loro diritto ad essere tassati solo in presenza delle situazioni previste. La legge tributaria è dunque una legge sostanziale che pone diritti e doveri, accertabili dal giudice, dei soggetti tassabili. Tale profilo emerge con chiarezza proprio alla luce del principio garantista posto dall'art. 23 Cost. dal quale peraltro non risulta che la legge tributaria, in quanto limitazione della proprietà privata, sia una legge «odiosa», da assimilare alla legge penale, con conseguente divieto della interpretazione analogica.* Questa concezione è nettamente superata, da quando dottrina e giurisprudenza hanno ricondotto il dovere tributario alla categoria dei doveri di solidarietà di cui all'art. 2 della Costituzione. In tal senso, anche la Corte Costituzionale in alcune emblematiche pronunce, ha affermato che il dovere tributario rientra tra i «*doveri inderogabili di solidarietà, sui quali ai sensi dell'art. 2 Cost., si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e di giustizia sociale*» (cfr. Corte Cost., sent. n. 51 del 1992).

[54] Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo,* cit., pag. 13. Nonché Id., *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, IV Edizione, Milano, 2012, pag. 77, in cui viene definito come l'interesse «*diretto a tutelare e difendere l'obiettivo di acquisizione delle risorse finanziarie fondamentali per garantire la validità e lo sviluppo della collettività*

Come autorevolmente affermato, l'interesse fiscale "*è un interesse vitale per la collettività perché rende possibile il regolare funzionamento dei servizi pubblici (Corte Cost. n. 45/1963; 91/1974; 50/1965; 164/1975)*" [55]. Pertanto, "*l'interesse fiscale non può essere insomma la comodità del fisco, l'arbitrio, l'irragionevolezza. L'interesse fiscale agisce da parametro per legittimare o meno sul piano costituzionale le «particolarità del diritto tributario» che, diversamente, non troverebbero giustificazione nell'ordinamento giuridico. La particolarità del diritto tributario non sta in una sua odiosa irrazionalità, ma nella predisposizione di regole e istituti funzionali al suo scopo che non consiste nell'imporre comunque somme da pagare, ma nel fare in modo che tali somme pervengano, secondo criteri sostanziali e formali stabiliti dalla legge, nelle casse dello Stato perché possa far fronte alle sue esigenze di bilancio*".

Ed ancora, come affermato dalla Corte Costituzionale, «*l'interesse fiscale ... si configura, non come uno degli indistinti interessi che sono affidati alla cura della amministrazione, ma come un interesse particolarmente differenziato che, attendendo al regolare funzionamento dei servizi necessari alla vita della comunità, ne condiziona l'esistenza*»[56].

Alla luce della ricostruzione storica operata, pertanto, nonostante siano molte e diverse le interpretazioni dell'interesse fiscale, ciò che si è voluto evidenziare è il complesso e fondamentale contenuto assiologico di tale espressione.

Per "interesse fiscale", quindi, non può più intendersi il mero interesse dello Stato-sovrano alla percezione dei tributi al fine di procurare entrate, tale da legittimare privilegi a favore della parte pubblica[57], nonché le deroghe al principio

---

interessata, eventualmente anche in contrasto con le esigenze difensive dei diritti di libertà e di proprietà dell'individuo».

[55] Così, E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., pag. X-XI. Giustificando le deroghe del diritto tributario "al diritto comune, al diritto civile, amministrativo, processuale", afferma, inoltre, che "quando il diritto tributario introduce deroghe ai principi e alle regole del diritto comune, tali deroghe non violano il principio di uguaglianza (art. 3 Cost.) se perseguono correttamente l'interesse fiscale, sono cioè funzionali alla sollecita riscossione, salvo il rispetto del principio di capacità contributiva".

[56] Corte Cost., sent. n. 50 del 1965.

[57] Criticamente, cfr. V. CRISAFULLI, *In tema di capacità contributiva*, in *Giur. Cost*., 1965, in commento alla sentenza della Corte costituzionale del 4 aprile 1963, n. 45: «*L'interesse fiscale, dice la Corte, riceve dalla Costituzione una sua "particolare tutela", come sarebbe dimostrato dagli artt. 53 e 14, secondo comma: è questo un concetto sul quale la giurisprudenza della Corte si compiace di insistere, ma che dovrebb'essere viceversa accuratamente riveduto e ridimensionato. […] l'art. 53 non*

di legalità, al diritto di difesa, di proprietà o altri diritti e libertà costituzionalmente riconosciute e, dunque, contrapposto all'interesse del singolo individuo in stato di mera sottomissione ed obbedienza al "dovere fiscale di soggezione".

Esso, diversamente, deve considerarsi come l'interesse "comune" dello Stato e della collettività[58] alla contribuzione alle spese pubbliche, avendo quale fondamento e limite costituzionale la "capacità contributiva"[59]. In dottrina si è

fa se non enunciare uno tra i doveri pubblici fondamentali, consistente nel dovere tributario: ed in questo senso e per questa parte già la disposizione sarebbe superflua, poiché quel dovere troverebbe già, se pure fosse necessario, il proprio titolo costituzionale nel combinato disposto degli artt. 54 e 23 Cost. Ma non soltanto niente nell'art. 53 sta a indicare che all'interesse fiscale sia data una qualsiasi prevalenza nell'ordine dei valori costituzionali, quanto al contrario il significato più pregnante della formula usata ("tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva") consiste, oltre che nella estensione ai non cittadini, nella determinazione dei limiti entro i quali la potestà di imposizione può legittimamente esplicarsi [...] È alla luce di questi principi che si rende necessario sindacare l'ammissibilità, nell'ordinamento attuale, dei molti privilegi del fisco».

[58] Si vd. R. ALFANO*, Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti, garanzie europee e dialogo fra le Corti nell'applicazione multilivello,* Napoli, 2020, pag. 17: "*È noto che, dal punto di vista interno, i diritti dei contribuenti sono stati lungamente considerati quali diritti costituzionali di livello inferiore, in antitesi con il dovere fiscale; nel tempo – e con difficoltà – è iniziato un processo di interiorizzazione volto a smussare tale antitesi, in quanto due facce della stessa medaglia, posto che il contribuente partecipa consapevolmente, con il proprio contributo, al raggiungimento di un comune scopo sociale*", ed i riferimenti bibliografici agli illustri scritti indicati alla nota n. 11.

[59] Cfr. E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., pag. 25: "*La Costituzione pone due limiti al potere di imposizione: a) uno di carattere formale, posto dall'art. 23 che, disponendo «nessuna prestazione può essere imposta se non in base alla legge», introduce per le «prestazioni patrimoniali imposte» e quindi anche per i tributi che di tali prestazioni fanno parte, il principio di legalità, più precisamente della «riserva relativa» di legge, secondo il quale l'imposta deve essere prevista dalla legge solo nei suoi elementi fondamentali, potendo gli altri elementi essere rimessi ad una normazione secondaria, alla potestà regolamentare dell'ente impositore; b) uno di carattere sostanziale, posto dall'art. 53, che, affermando «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva», pone il fondamento e il limite dell'attività di imposizione, nel senso che, da una parte, non vi può essere imposizione senza capacità contributiva, dall'altra non si può chiedere ad un soggetto un concorso alla spesa pubblica che non sia giustificato ragionevolmente dalla sua capacità contributiva.* La bibliografia sul principio di capacità contributiva è sconfinata. Si rinvia, senza alcuna pretesa di esaustività, a L. PERRONE, C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006; A. AMATUCCI, *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva,* in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.,* n. 1/75, pag. 331; Id., *L'ordinamento giuridico finanziario*, Napoli, 1990; Id., *Le fondamenta del vigente principio di capacità contributiva nel pensiero di San Tommaso d'Aquino*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3/2013, pp. 481 e ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib*., 2008, I, pag. 477 ss.; L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, Giuffrè, Milano, 1975; P. BORIA, *I principi costituzionali dell'ordinamento tributario*, cit., pag. 59 ss.; P. BORIA, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale*, in L. PERRONE, C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, pag. 64 ss.; E. DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Digesto. Sezione commerciale*, vol. II, Torino 1987, pp. 454-467; L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, II ed., Giulio Einaudi, Torino, 1940; G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008; Id., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la costituzione repubblicana*, Giuffrè, Milano, 2014; Id., *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in L. PERRONE, C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, pag. 91 ss.; A. FEDELE, *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in L. PERRONE, C. BERLIRI (a cura

dunque stigmatizzata l'esistenza di un "autonomo interesse fiscale"[60], contrapposto all'interesse del contribuente, in quanto esso deve ritenersi "interno" all'interesse fiscale stesso[61], avente quale interesse comune quello all'imposizione di un «giusto tributo»[62].

L'interesse fiscale e le garanzie del singolo contribuente, pertanto, esigenze in astratto ontologicamente opposte, trovano il proprio punto di "*unione in cui entrambi convergono per il raggiungimento di un obiettivo comune che è quello del corretto funzionamento del sistema tributario, finanziario e sociale attraverso la redistribuzione delle risorse in una prospettiva adeguata alle esigenze della collettività*" [63].

1.2. *Interesse concorsuale*

di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, pag. 1 ss.; Id., *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui "limiti" costituzionali all'imposizione*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 13/2013, pp. 1035 e ss.; F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit.,; Id., *Nuove espressioni di capacità contributiva,* in *Rass. Trib.,* 2014, 771 e ss.; A. GIOVANNINI, *Ripensare la capacità contributiva,* in *Dir. e Prat. Trib.,* 2016, 15 e ss.; S. LA ROSA, *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. Dir. Fin.*, 4/1981, pp. 558-593; I. MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano,* Torino, 1963; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Giappichelli, Torino, 1995*;* G. A. MICHELI *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1/1963, p. 3 ss.*;* F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva,* in *Trattato di diritto tributario,* Padova, 1994, 228 e ss.; Id., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in PERRONE – BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, pag. 39 ss.; PALADIN, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana,* in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, I, pag. 306.

[60] Si veda, A. MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?,*in *Dir. Prat. Trib*., 5/2001, p. 10793, *«Ma che, rispetto alla riscossione dei tributi, l'ordinamento costituzionale riconosca due valori contrapposti, è – semplicemente – insostenibile. Nessun interesse fiscale nella Costituzione italiana si trova, se non quello fondato sul principio di capacità contributiva. Non di conflitto tra due interessi giuridicamente tutelati diversi si tratta, ma dello stesso fenomeno, riguardato da due punti di vista differenti: quello del contribuente: dovere di contribuire; quello dell'erario: interesse alla percezione dei tributi».*

[61] Così F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. Trib.,* 1/2003, p. 11: "*l'interesse del contribuente "dentro" l'interesse fiscale, fino al punto da qualificare tale interesse come interesse composito nel quale confluisce anche quello del contribuente alla coamministrazione, alla cooperazione e partecipazione all'attività amministrativa, alla semplificazione, all'efficienza, alla sufficiente motivazione, al contraddittorio amministrativo e così via*".

[62] Si rinvia, per un'analisi diacronica del concetto di "tributo giusto", nel rispetto del principio di capacità contributiva, ad alcuni autorevoli scritti: L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, cit.; L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, cit.; G. MARONGIU, I *fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, cit.; G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit.; F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit.

[63] Così F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario,* IV ed., Torino, 2018, pagg. 220-221.

Il concetto di "interesse concorsuale" esige ugualmente una analisi diacronica alla luce dell'evoluzione strutturale della materia concorsuale, che ne ha alterato e quasi integralmente modificato il contenuto.

Ed invero, l'interesse concorsuale, nella originaria disciplina delle procedure fallimentari di cui al R.D. n. 267/42, si identificava principalmente nell'interesse "privato" di tutela del ceto creditorio, garantito dal principio cardine delle procedure concorsuali quale la "*par condicio creditorum*"[64], e che trovava nel fallimento la sua massima espressione.

Invero, come affermato da autorevole dottrina, il fallimento, quale processo esecutivo speciale caratterizzato dalla concorsualità, veniva considerato come una grande conquista "*ideologica e scientifica, con chiari riflessi sociali, nella storia della civiltà giuridica, […] e ciò in chiave di maggiori garanzie giurisdizionali dei soggetti privati e di più armonico contemperamento dell'interesse privato con l'interesse pubblico*"[65].

Secondo tale autorevole dottrina, difatti, il processo esecutivo fallimentare realizzava appieno il principio dello Stato di diritto, ed anzi aveva *"il merito di rappresentare un anello di congiunzione, fra i più validi, nel passaggio dello Stato di diritto a Stato sociale*". Alla luce di tale premessa, quindi, nello storico contrasto tra "fallimento e fisco" richiamato in apertura, ciò avrebbe legittimato e giustificato una posizione di preminenza del primo rispetto al diritto tributario che invece vedeva ancora tanto "*incompiuto il solo principio dello Stato di diritto*"*,* e che, in ogni caso non poteva pretendere di sottrarre lo Stato alla esigenza di giustizia

[64] Cfr. P. PAJARDI, *Fallimento e Fisco, Trattazione casistica sistematica di questioni di diritto fallimentare fiscale*, cit, pag.6: "*Nella gerarchia dei valori, la regola della par condicio viene tradizionalmente presentata come la prima, quella caratterizzante dell'istituto fallimentare. Occorre ricordare che si tratta di una regola-mezzo e non già di una regola-fine; il fine del processo di fallimento è il soddisfacimento delle ragioni dei creditori attraverso l'esecuzione forzata, né più e né meno dell'esecuzione individuale, ma la esecuzione fallimentare mira, attraverso appunto tale regola-mezzo, al fine ulteriore del soddisfacimento «proporzionale» delle ragioni dei creditori*".

[65] Così P. PAJARDI, *Fallimento e Fisco, Trattazione casistica sistematica di questioni di diritto fallimentare fiscale*, cit., pagg. 1-2: "*il processo concorsuale realizza una socialità ignota al processo esecutivo individuale, mentre accentua una responsabilizzazione che ne ravviva la ideale strumentalità, conferendogli una modernità indiscutibile sul piano del progresso giuridico. Le sanzioni del processo di fallimento, che pur richiedono una riforma specialmente selettiva, hanno questo preciso senso: chiamare l'imprenditore ad avvertire la complessa realtà sociale nella quale è immerso ed appuntargli i molteplici riflessi a catena del suo operare economico*".

concorsuale che si poneva come preminente, ed in definitiva *"indifferente alla qualifica soggettiva dei suoi destinatari"*[66].

Tale concezione dell'interesse concorsuale quale corrispondente (solo o prevalentemente) al miglior soddisfacimento dei creditori, veniva intimamente modificato a seguito delle riforme che si sono susseguite dagli anni 2005-2006 e delle grandi crisi macro-economiche, a seguito delle quali l'interesse primario "concorsuale" viene ad indentificarsi con la *sopravvivenza dell'impresa*.

Il mutamento, dunque, muoveva dal concetto stesso di "impresa", per cui non doveva privilegiarsi un approccio prettamente privatistico. L'impresa, pertanto, come affermato da autorevole dottrina, doveva essere considerata quale elemento costitutivo del tessuto economico del sistema-Paese innervato di una serie di interessi generali che travalicano quelli dei creditori e dell'imprenditore e abbracciano quelli dei dipendenti, di tutti gli altri stakeholders e *in primis* dello Stato apparato al mantenimento in vita dell'impresa stessa. Veniva rafforzata, pertanto, anche in Italia la "concezione istituzionale" dell'impresa, quale "*tassello essenziale della struttura economica del sistema-Paese: l'impresa non è dunque solo un fatto dell'imprenditore sia pure nel quadro costituzionale degli artt. 41 - 43 Cost., ma è un bene di interesse generale nei suoi profili di diritto civile, di diritto del lavoro, di diritto pubblico e, in seno a questo, di diritto tributario*"[67].

Si richiama alla mente la storica teoria dei "battelli sul Reno", riferendosi all'episodio di Walter Rathenau, autore de "L'economia nuova" (*Die Neue Wirtschaft*), che - come parafrasato da Asquini - rispondeva alle lamentele degli azionisti della *Norddeutscher Lloyd* che "*la società non esisteva per 'distribuire dividendi a lorsignori, ma per far andare i battelli sul Reno"* e contrapponeva i soci "cassettisti" ai soci "di controllo" (i soci risparmiatori ai soci imprenditori), per esprimere due contrapposte visioni dell'interesse sociale[68].

---

[66] Concludeva, poi, provocatoriamente P. PAJARDI, *op. cit*., "*Tutto ciò si traduce in termini, non già più concreti, ma solo più semplici, nell'affermare, pur con la «temerarietà» che è implicita in tutte le espressioni di colore, che, in assenza di un preciso e contrario testo di legge, è se mai il fisco a dover seguire il fallimento, e non già il contrario*".

[67] Così A. FANTOZZI, *Introduzione,* in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2014, pag. VII.

[68] Si rinvia a S. FORTUNATO, *Battelli del Reno e scorribande vichinghe: un difficile compito per il giurista,* in *I battelli del Reno, Rivista on-line*, 2013, in cui l'A. ripercorreva l'evoluzione della teoria

Al fine di comprendere a fondo tale mutamento del fondamento assiologico delle procedure concorsuali è opportuno procedere ad una analisi dei momenti essenziali che hanno portato a tale nuovo assetto, intrecciando alle modifiche legislative concorsuali, quelle dei profili tributari e del regime del credito tributario.

2. L'evoluzione della disciplina concorsuale: da un impianto punitivo e sanzionatorio alle prime riforme verso soluzioni negoziali della crisi d'impresa

La Legge fallimentare n. 267 del 1942, promulgata dopo che l'Italia, gravemente colpita dalla crisi finanziaria del '29, aveva creato l'istituto Nazionale per la Ricostruzione Industriale, strumento attraverso il quale lo Stato si ingeriva direttamente nell'economia attuandone il controllo con la individuazione di politiche industriali predeterminate[69], era caratterizzata dalla sovrapposizione ideologica tra "debito e colpa", nesso assai antico non privo di ascendenze religiose [70] che trovava conferma anche semantica in ordinamenti vicini (in tedesco,

dell'impresa e delle società, affermando che "il codice civile del 1942 si prestava di certo all'ambivalente interpretazione di stampo contrattualista o di stampo istituzionalista a seconda che lo si sfrondasse o meno dell'apparato autoritario e corporativo in cui era nato. La Costituzione Repubblicana del 1948 spingeva verso un'interpretazione più liberale, con la sancita "libertà di iniziativa economica" e sia pure limitata dall'utilità sociale e dai valori della persona umana nonché da paventati disegni programmatori (art. 41). Ma la spinta liberale si faceva decisamente liberista con la progressiva realizzazione dell'Unione Europea e con il prevalere di quella che sarà definita l'ideologia "mercatista". Seguivano poi i decenni di ricostruzione e boom economico che consentivano lo sviluppo del sistema imprenditoriale, divenendo dominanti l'economia di mercato ed il modello neoclassico dell'impresa: "L'economia di mercato e il modello neoclassico dell'impresa sono divenuti dominanti, nutrendo il pensiero unico non solo di economisti e politici, ma anche di giuristi e operatori vari del diritto (sempre più affascinati dalle sirene della *law and economics*) nonché dell'inconscio collettivo e comune. L'ipotesi della teoria marginalista, che incentra l'analisi sull'*homo oeconomicus* come massimizzatore vincolato della propria utilità individuale, è diventata lo schema interpretativo diffuso dei soggetti operanti nel mercato e delle regole che ne conseguono. L'interesse individuale alla massimizzazione del risultato è apparso l'unico principio di razionalità in grado di guidare i processi decisionali degli operatori e di determinare l'equilibrio generale (la famosa "mano invisibile"), nel presupposto di mercati trasparenti, pienamente accessibili e sorretti dalla sovranità del consumatore". Analizzava, poi, l'A.: "Tutto a un tratto, il sogno si è frantumato: la "grande recessione", che persiste ormai dal 2008, ha segnalato i limiti del modello di sviluppo incentrato sull'economia di mercato e ha riproposto il mai esaurito dilemma fra regole e liberalizzazioni (oltre che fra statalizzazioni e privatizzazioni).

[69] Cfr. A. PALUCHOWSKI, *I mutevoli orizzonti del diritto della crisi,* in *Diritto della crisi,* 14 giugno 2022.

[70] Così R. RORDORF, *L'impresa in difficoltà. La disciplina della crisi di impresa nel quadro delle difficoltà generate dal lockdown e da una ripresa dell'attività parziale ed inceppata*, in *Questione giustizia*, 2/2020, 133-140 che richiama alla mente la "*ben nota formula del Padrenostro in cui si chiede a Dio la remissione dei nostri debiti, evidentemente intesi come colpe; di talché, in ambito giudiziario, la condizione di debitore è stata tradizionalmente ammantata da un'aura negativa, confinante con la colpa*".

Schuld), e che attribuiva alle procedure concorsuali una natura *punitiva* e *sanzionatoria*[71].

L'imprenditore, difatti, veniva considerato "colpevole" della propria insolvenza e, dunque, meritevole di una sanzione quale la esclusione dal mercato. La originaria disciplina, pertanto, aveva una finalità prettamente *liquidatoria*, volta ad espungere l'imprenditore "immeritevole" dal mercato in quanto incapace di gestire fruttuosamente l'impresa e "*lasciava al mercato il compito di assorbire le eventuali residue attività dell'azienda, in continuità con l'ideologia corporativa, per la quale anche l'"inidoneo" imprenditore singolo poteva essere disarcionato dalla gestione e sostituito con più capace soggetto (artt. 2078-2082 c.c.)*"[72].

Il rimedio del concordato preventivo[73], quale strumento alternativo teso ad evitare il fallimento, aveva natura "premiale", come si desumeva già dalla relazione dell'allora Guardasigilli alla Legge Fallimentare in cui si leggeva che *"l'intento dell'istituto del concordato preventivo era quello di offrire al debitore onesto ma sfortunato il mezzo per evitare l'inesorabile distruzione della sua impresa per sé stessa vitale, con danno della pubblica economia".*

A conferma di ciò, il testo originario degli articoli 160 e 181 della Legge Fallimentare richiedeva tra i requisiti soggettivi necessari per l'ammissione ed omologazione della procedura concordataria la c.d. *"meritevolezza" dell'imprenditore* riservando, dunque, tale strumento concorsuale all'imprenditore "onesto ma sfortunato" e subordinandolo ad un precipuo giudizio "etico".

L'evoluzione economica e sociale e le cicliche crisi economiche che si sono verificate avevano portato, già tra la fine degli anni novanta e gli inizi del duemila, a dimostrare la inattualità del testo fallimentare, strutturato su una realtà economica che era estremamente differente da quella che si stava delineando.

---

[71] Definito dalla dottrina classica espressamente "processo sanzionatorio", si vd. P. PAJARDI, *Fallimento e Fisco, Trattazione casistica sistematica di questioni di diritto fallimentare fiscale*, cit., pag. 6.

[72] Così A. AMATUCCI, *Lessico e semantica nelle procedure concorsuali*, in *Giur. Comm*., n. 3/2021, p. 372.

[73] Cfr. R. PROVINCIALI, *voce "Concordato preventivo*", in *Novissimo Digesto Italiano*, III, Torino, 1957, 979 ss.; A. MAISANO, *voce "Concordato preventivo"*, in Enciclopedia Giuridica Treccani, Roma, 1988, 1 ss.; G. FEUCEGLIA – N. ROCCO DI TORREPADULA, *Diritto dell'impresa in crisi*, Bologna, 2010., 319-320.

La prima di tali riforme è stata quella riguardante l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese, con il d.lgs. 270 del 1999, con cui si introduceva una procedura flessibile che poteva alternativamente consistere o nella ristrutturazione economica e finanziaria dell'impresa o nella cessione unitaria del complesso aziendale sulla base di un programma di prosecuzione dell'"attività"[74].

Tale intervento legislativo andava ad incidere sulla originaria concezione che il patrimonio produttivo di un'impresa insolvente dovesse essere considerato solo "staticamente", quale "agglomerato di beni dai quali si può estrarre esclusivamente un valore di liquidazione per soddisfare i creditori e secondo la regola della *par condicio*"[75].

A ciò si sostituiva una visione dinamica tesa a valorizzare quel "complesso di beni" da valutare nella prospettiva della continuità e della conservazione dell'attività d'impresa, che diviene il filo conduttore di tutta la produzione legislativa delle riforme che si sono susseguite a partire dal 2005.

Nel novembre 2001 si costituì presso il Ministero di Giustizia la Commissione presieduta dall'avvocato Trevisanato[76] "*per l'elaborazione di principi e criteri direttivi di uno schema di disegno di legge delega al Governo, relativo all'emanazione della nuova legge fallimentare ed alla revisione delle norme concernenti gli istituti connessi*", i cui lavori tuttavia rimasero inattuati.

Nei progetti della Commissione Trevisanato, in ogni caso, già si intravedeva un forte segnale di rottura con la precedente concezione sanzionatoria e liquidatoria delle procedure concorsuali; difatti, alla luce anche delle prime influenze europeiste e dei Paesi anglosassoni, si optava per una "privatizzazione" nella

---

[74] Si vd. S. PACCHI, *Par condicio e relative priority rule. Molto da tempo è mutato nella disciplina della crisi d'impresa*, in *Ristrutturazioni Aziendali*, 6 gennaio 2022; Id., *Alcune riflessioni in tema di insolvenza, impresa e complesso aziendale, derivanti dalla lettura della legge delega per l'emanazione della nuova legge sull'amministrazione straordinaria*, in *Giur. comm.,* 1999, I, 314; Id., *L'amministrazione straordinaria delle imprese di «rilevanti dimensioni»*, in U. APICE (a cura di), *Trattato di diritto delle procedure concorsuali*, III, Torino, 2011.

[75] Così, S. PACCHI, *Par condicio e relative priority rule. Molto da tempo è mutato nella disciplina della crisi d'impresa,* cit.

[76] Per una analisi del progetto di riforma della materia concorsuale, tra gli altri, A. JORIO - S. FORTUNATO, *La riforma delle procedure concorsuali*. *I Progetti*, Milano, 2004; F. CORDOPATRI*, Legge fallimentare e recenti tentativi di riforma*, in *Dir. fall*., 2004, I, p. 202; N. ROCCO DI TORREPADULA, *Le prospettive di riforma della legge fallimentare ed i profili generali nel progetto di legge delega*, *in Dir. fall*., 2004, I, p. 121

gestione e soluzione della crisi di impresa, soffermando l'attenzione sull'importanza della "tempestività" nella rilevazione della crisi al fine di porvi rimedio prima che degenerasse nell'irreversibile stato di insolvenza.

Si iniziava, altresì, a concepire il fenomeno della crisi di impresa in senso oggettivo, abbandonando la correlazione tra "debito e colpa" e comprendendo che la stessa possa essere causata da fattori esogeni ed imponderabili di cui il singolo imprenditore può essere anch'egli vittima [77]. A tal fine, era stata oggetto di studio da parte della Commissione l'introduzione di misure di "allarme"[78] finalizzate alla pronta emersione della crisi di impresa, che saranno protagoniste della prima formulazione del "nuovo" Codice della Crisi d'impresa, poi naufragate nelle successive modifiche, lasciando il passo al regime delle "segnalazioni".

Si poneva, inoltre, primaria attenzione alle soluzioni concordatarie della crisi, tese alla conservazione dei fattori e beni che ancora possono assicurare produttività ed al risanamento dell'impresa.

Una prima fondamentale modifica si è avuta con la riforma Vietti del 2005-2006, manifesto dell'abbandono della tradizionale ed inadeguata logica sanzionatoria e liquidatoria tipica[79]. E difatti, la stessa Relazione governativa al D.LGS. n. 5/2006 così descriveva la disciplina al tempo vigente: "*Si tratta di una procedura che non risulta più adeguata alle finalità che la evoluzione socio-economica intende realizzare nelle situazioni di insolvenza imprenditoriale:*

---

[77] Tale approccio rinvia il pensiero al complesso e controverso tema della non applicabilità delle sanzioni tributarie nelle ipotesi in cui il mancato versamento del tributo sia derivato da una "incolpevole" crisi di liquidità, e dunque la possibile riconduzione alla causa di non punibilità della "forza maggiore". Sul punto, tra gli altri, A. GIOVANNINI, *Impossibilità di pagare le imposte nelle imprese in crisi: la forza maggiore esclude la pena?*, in *Corr. trib.*, 42/2012, 3253; F. PAPARELLA, *Sanzioni amministrative tributarie e procedure concorsuali*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 5/2015, 1252 ss. Con specifico riguardo alla crisi pandemica, vd. F. GARGANESE, *Crisi pandemica ed omesso versamento dei tributi: è invocabile la causa di non punibilità della forza maggiore?*, in *Riv. dir. trib. online*, 8 settembre 2021; M. BISOGNO, *Forza maggiore e omesso versamento dei tributi alla luce della crisi di liquidità determinata dalla pandemia: prime riflessioni*, in F. AMATUCCI – R. ALFANO, (a cura di), *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti sanzionatori. Italia, Spagna e America Latina,* Torino, 2022, pag. 214.

[78] G. SANTONI, *I sistemi di allerta e prevenzione e le procedure anticipatorie della crisi nel progetto di riforma della legge fallimentare*, in *Dir. fall*., 2004, I, p. 733; G. DE FERRARA, *La riforma societaria e gli istituti di allerta e prevenzione nella riforma delle procedure concorsuali*, in *Dir. fall*., 2005, I, p. 470

[79] Cfr. L. PANZANI, *Ce lo chiede l'Europa: dal recupero dell'impresa in difficoltà agli scenari post-pandemia: 15 anni di riforme*, in *Raccolta degli atti del XXVIII convegno dell'Associazione Albese Studi di Diritto Commerciale,* Alba, 21 novembre 2021.

finalità ispirate ad una maggiore sensibilità verso la conservazione delle componenti positive dell'impresa (beni produttivi e livelli occupazionali)".

Furono introdotti nell'ordinamento istituti di fondamentale importanza: il nuovo concordato preventivo, quale moderna procedura di ristrutturazione saldamente ancorato al controllo giudiziale; gli accordi di ristrutturazione che, dopo un inizio incerto, hanno dimostrato un proficuo utilizzo nella prassi; nonché i piani attestati di risanamento. Veniva altresì riconosciuta, per la prima volta, la possibilità di deroga alla regola della *par condicio*[80], in principio su base convenzionale ed in seguito secondo il principio del *best interest of creditors test*. Ed invero, le riforme che si sono susseguite hanno relativizzato il primato assiologico della *par condicio creditorum* quale principio principale e fondante la materia concorsuale[81]. Esso, invero, rappresenta l'espressione riassuntiva dei regimi regolatori che, nel sistema di ripartizione dell'attivo, integrano l'ordine di graduazione dei crediti ed, in questi termini, continua ad offrire la chiave di lettura per la ricostruzione di «vari istituti» della procedura fallimentare, così come affermato altresì dalla Corte costituzionale[82].

Anche sul piano tributario, sulla cui evoluzione si rinvia al paragrafi successivi, con tale riforma veniva introdotto uno strumento considerato estremamente rivoluzionario rispetto ai principi governanti la materia, quale la "transazione fiscale".

Negli anni, poi, si è avuto un susseguirsi distonico di riforme tese sempre a privilegiare e rafforzare le soluzioni negoziali della crisi d'impresa, relegando il

---

[80] Sulla graduale relativizzazione del principio della *par condicio creditorum*, *ex multis*, cfr. A. PIRAS Introduzione, in G. GIANNELLI – R. ROSAPEPE – F. GUERRERA - A. PACIELLO – L. CALVOSA (a cura di), *Diritto fallimentare, Manuale breve*, II ed., Milano, 2013, pag. 7, ove affermava, «*per la sua forte valenza innovativa, il temperamento (se non anche il superamento) del principio della par condicio derivante dalla novellata disciplina del concordato (preventivo e fallimentare), che consente la suddivisione dei creditori secondo posizione giuridica e interessi economici omogenei, in funzione di trattamenti differenziati tra creditori appartenenti a classi diverse*". Cfr. altresì, A. JORIO, *Le crisi d'impresa. Il Fallimento*, Milano, 2000, pag. 9; M. FABIANI, *Contratto e processo nel concordato fallimentare*, Torino, 2009, 140 ss.

[81] Così, icasticamente 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*, pag. 50: "*Un fantasma si aggira per il diritto della crisi d'impresa: è il fantasma della par condicio creditorum".*

[82] Cfr. N. ABRIANI – A.M. LEOZAPPA, *Sul principio della* par condicio creditorum *nelle procedure concorsuali,* cit., pag. 78.

momento liquidatorio ad una *extrema ratio*, che ha trovato il proprio coronamento con il nuovo Codice della Crisi d'impresa.

2.1. L'evoluzione europea e l'influenza sulla legislazione domestica: dalla Raccomandazione 2014 alla Direttiva *Insolvency* (rinvio)

Come già anticipato, la prima evoluzione che si è avuta in ambito nazionale è stata influenzata da precipue indicazioni in ambito europeo in cui si è assistito ad un cambio di paradigma in merito al trattamento della materia concorsuale e pre-concorsuale, principalmente a seguito della crisi economica del 2008 che ha trovato il proprio culmine nella caduta di una delle più importanti banche di investimento mondiale (Lehman Brothers), che ha messo in crisi, tra gli altri aspetti, l'assioma nordamericano "*too big to fail*".

Tale crisi economica è avvenuta negli anni in cui l'Europa stava attraversando una seconda grande depressione economica della stessa portata di quella del 1930, ma caratterizzata da particolari nuovi strumenti finanziari che hanno amplificato e reso maggiormente complessa la gestione degli effetti rispetto a quella degli anni '30.

Pertanto, il diritto concorsuale tradizionale, ancorato al primario soddisfacimento degli interessi dei creditori e con una finalità prevalentemente liquidatoria, non risultava più efficiente a soddisfare da un lato gli interessi degli stessi creditori e dall'altro gli effetti sui c.d. *stakeholders*, quali lavoratori, azionisti, imprenditori, fondi da cui dipendeva la ripresa economica. Si era evidenziata, altresì, la particolare vulnerabilità di due categorie di debitori: da un lato le piccole e medie imprese che rappresentavano in alcuni Stati Membri, tra cui l'Italia e la Spagna, una significativa percentuale del tessuto imprenditoriale e, dunque, con un ruolo centrale anche sul profilo occupazionale; dall'altro lato, le persone fisiche sia in qualità di imprenditori che di consumatori.

In tale contesto, gli anacronistici aspetti del diritto concorsuale sono stati ripensati[83] prendendo ad esempio il modello nordamericano del *Chapter 11* del *Bankruptcy Code*[84], nonché il modello anglosassone degli *Scheme of arrangement*.

Un punto di svolta si è avuto con la Raccomandazione del 12 marzo 2014[85] con cui si invitavano gli Stati Membri ad introdurre discipline uniformi in materia di insolvenza[86] che fossero volte alla "ristrutturazione" e sopravvivenza dell'impresa e, dunque, alla precoce emersione della crisi. Difatti, già dal primo considerando si indicava come finalità quella di "*garantire alle imprese sane in difficoltà finanziaria, ovunque siano stabilite nell'Unione, l'accesso a un quadro nazionale in materia di insolvenza che permetta loro di ristrutturarsi in una fase precoce in modo da evitare l'insolvenza, massimizzandone pertanto il valore totale per creditori, dipendenti, proprietari e per l'economia in generale*", nonché quella di assicurare "*una seconda opportunità in tutta l'Unione agli imprenditori onesti che falliscono*".

Ed ancora, nell'undicesimo considerando si affermava che "*è necessario incoraggiare una maggiore coerenza tra i quadri nazionali in materia di insolvenza onde ridurre le divergenze e le inefficienze che ostacolano la ristrutturazione precoce di imprese sane in difficoltà finanziaria e promuovere la possibilità per gli imprenditori onesti di ottenere una seconda opportunità, riducendo con ciò i costi di ristrutturazione a carico di debitori e creditori. Grazie*

---

[83] Si vedano le seguenti Comunicazioni e normative europea: COM (2007) 584 final, "Overcoming the stigma of business failure — for a second chance policy"; COM (2008) 394 final, "A Small Business Act for Europe"; European Parliament Resolution (2011), 2006 (INI), "Insolvency proceedings in the context of EU company law"; COM (2012) 742 final, "A new European approach to business failure and insolvency".

[84] Cfr. P. MANGANELLI, *Chapter 11 e Raccomandazione della Commissione del 12 marzo: un confronto*, in *Il Fallimento*, 10/2015, pp. 1136 ss.; Id., *Gestione della crisi di impresa in Italia e negli Stati Uniti: due sistemi fallimentari a confronto*, in *Il Fallimento,* 2/2011, pp. 134 ss.; S. RUOTI, *L'impresa nel diritto fallimentare americano*, in V. DE SENSI (coordinato da), *La ristrutturazione della impresa in crisi. Una comparazione tra diritto italiano e statunitense*, LUISS, 2006, pp. 133 ss.

[85] RACCOMANDAZIONE DELLA COMMISSIONE del 12 marzo 2014 su "un nuovo approccio al fallimento delle imprese e all'insolvenza" (2014/135/UE).

[86] Nel quarto Considerando la Commissione osserva che "*La disparità tra i quadri nazionali in materia di ristrutturazione e la diversità delle norme nazionali che danno una seconda opportunità agli imprenditori onesti sono causa di costi aggiuntivi e fonte di incertezza nella valutazione dei rischi connessi agli investimenti in un altro Stato membro; frammentano le condizioni di accesso al credito e danno luogo a tassi di recupero del credito diversi; impediscono ai gruppi transfrontalieri di imprese di elaborare e adottare piani di ristrutturazione coerenti. Più in generale, possono costituire un disincentivo per le imprese che intendono stabilirsi in Stati membri diversi*".

a una maggiore coerenza ed efficienza delle norme fallimentari nazionali, si massimizzeranno i rendimenti per tutti i tipi di creditori e investitori, e si incoraggeranno gli investimenti transfrontalieri. Una maggiore coerenza faciliterà anche la ristrutturazione di gruppi di imprese, indipendentemente dal luogo dell'Unione in cui sono situate le imprese del gruppo".

A seguito dell'emanazione di tale Raccomandazione si sono avute le prime riforme negli ordinamenti domestici: nello specifico in Italia fu istituita la prima commissione di studio per il riordino delle procedure concorsuali, che ha elaborato una prima bozza di legge delega, in cui si ipotizzava l'emanazione di uno o più decreti legislativi che avrebbero dovuto sostituire integralmente la legge fallimentare e quella sul sovraindebitamento.

Con la Legge 19 ottobre 2017, n. 155, cui è seguito il D.Lgs. n. 14/2019 che ha dato vita al Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, si è inteso portare a compimento il percorso distonicamente avviato con i precedenti interventi normativi teso a privilegiare le soluzioni negoziali della crisi d'impresa, e dunque considerando la liquidazione del patrimonio aziendale quale *extrema ratio*, eliminando definitivamente il termine "fallimento", cui era ricollegata una "aura di negatività e di discredito"[87].

Il Codice mirava, altresì, a restituire sistematicità alla disciplina concorsuale che, a seguito delle continue e frammentarie riforme che dal 2005-2006 si sono susseguite, aveva perso di organicità e coerenza interna, facendo convivere anime differenti spesso tra loro inconciliabili. Si è voluto, dunque, introdurre una disciplina unitaria radicata su una rinnovata concezione di crisi ed insolvenza, attraverso la previsione di un corpo di principi generali[88], nonché un comune modello processuale operante sia per le soluzioni negoziali, sia per quelle

[87] N. ABRIANI – A. ROSSI, *Nuova disciplina della crisi d'impresa e modificazioni del codice civile: prime letture*, in *Le Società*, n. 4/2019, pag. 393.

[88] S. AMBROSINI, *I "princìpi generali" nel codice della crisi d'impresa,* in *Crisi d'Impresa e Insolvenza*, 26 gennaio 2021; G. D'ATTORRE, *I principi generali del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza*, in *www.dirittodellacrisi.it*, 8 Settembre 2022. Sui profili fiscali, G. FRANSONI, *Codice della crisi d'impresa e privilegi fiscali: rivoluzionarie novità?*, in *Rass. Trib.,* n. 2/2019, pp. 247 ss.; F. PAPARELLA, *Prime riflessioni sui profili tributari del nuovo Codice della crisi e dell'insolvenza*, in A. JORIO – R. ROSAPEPE (a cura di), *La riforma delle procedure concorsuali*, *Quaderni di Giur. Comm*., Milano, 2021, pp. 385 ss.

meramente liquidatorie. Esso ricomprende le procedure concorsuali contenute nella precedente legge fallimentare (Regio Decreto n. 267/1942) e quelle di composizione della crisi da sovraindebitamento, di cui alla Legge n. 3 del 2012, analizzando la gestione del fenomeno della crisi in maniera generale riferita a qualsiasi soggetto "debitore", sia esso piccolo, medio o grande imprenditore, professionista o consumatore[89].

L'entrata in vigore del Codice della Crisi, tuttavia, è stata più volte posticipata a causa dell'intervenuta pandemia da Sars-CoV-2[90], che ha provocato effetti devastanti sul tessuto economico ed imprenditoriale, costringendo al ricorso ad una decretazione d'urgenza avente lo scopo di arginare gli effetti distruttivi della pandemia sulle imprese e fronteggiare la nuova grande crisi economica da essa provocata. Nel contesto di tali interventi di carattere emergenziale, come si vedrà, si è intervenuto anche sulla disciplina del "trattamento dei crediti tributari", anticipando l'entrata in vigore di alcuni meccanismi migliorativi in termini di efficienza previsti nel Codice della Crisi, andando a modificare il previgente testo della legge fallimentare, da un lato, e della legge n. 3/2012, dall'altro.

Già al momento della prima stesura del Codice della Crisi, era stata emanata una proposta di direttiva europea sull'insolvenza[91], cui è seguita la c.d. Direttiva *Insolvency* n. 1023 del 2019[92] avente quale obiettivo quello di "*contribuire al corretto funzionamento del mercato interno nonché eliminare gli ostacoli all'esercizio delle libertà fondamentali, quali la libera circolazione dei capitali e*

[89] Occorre precisare che tale processo non si può dire realizzato o concluso, in quanto resta ancora escluso il versante delle "grandi imprese" soggette alle procedure di liquidazione coatta amministrativa ed amministrazione straordinaria.

[90] Tali da ingenerare un senso di sfiducia sulla reale possibilità di darvi avvio nei termini previsti, come icasticamente sintetizzato anche dal padre del Codice della Crisi d'impresa con la locuzione "habent sua sidera leges", vd. R. RORDORF, *L'impresa in difficoltà. La disciplina della crisi di impresa nel quadro delle difficoltà generate dal lockdown e da una ripresa dell'attività parziale ed inceppata*, cit.

[91] Cfr. COM (2016) 723 final 2016/0359 Proposta di DIRETTIVA DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO riguardante *i quadri di ristrutturazione preventiva, la seconda opportunità e misure volte ad aumentare l'efficacia delle procedure di ristrutturazione, insolvenza e liberazione dai debiti*, e che modifica la direttiva 2012/30/UE.

[92] DIRETTIVA (UE) 2019/1023 DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO del 20 giugno 2019 *riguardante i quadri di ristrutturazione preventiva, l'esdebitazione e le interdizioni, e le misure volte ad aumentare l'efficacia delle procedure di ristrutturazione, insolvenza ed esdebitazione, e che modifica la direttiva (UE) 2017/1132 (direttiva sulla ristrutturazione e sull'insolvenza).* L'approvazione della direttiva ha coinciso con l'emanazione della Direttiva n. 2121 del 2019 sulla trasformazione, fusione e scissione transfrontaliera e della direttiva sulla digitalizzazione societaria n. 1151 del 2019.

la libertà di stabilimento, che derivano dalle differenze tra le legislazioni e procedure nazionali in materia di ristrutturazione preventiva, insolvenza, esdebitazione e interdizioni. Senza pregiudicare i diritti e le libertà fondamentali dei lavoratori, la presente direttiva mira a rimuovere tali ostacoli garantendo alle imprese e agli imprenditori sani che sono in difficoltà finanziarie la possibilità di accedere a quadri nazionali efficaci in materia di ristrutturazione preventiva che consentano loro di continuare a operare, agli imprenditori onesti insolventi o sovraindebitati di poter beneficiare di una seconda opportunità mediante l'esdebitazione dopo un ragionevole periodo di tempo, e a conseguire una maggiore efficacia delle procedure di ristrutturazione, insolvenza ed esdebitazione, in particolare attraverso una riduzione della loro durata"[93].

Tale Direttiva ha segnato un momento fondamentale nell'evoluzione della disciplina concorsuale in quanto ha imposto l'adozione di una legislazione uniforme improntata alla "ristrutturazione" e all'"efficienza" secondo modelli specifici, imponendone il recepimento entro il 2021, ovvero massimo entro luglio 2022 per gli Stati membri che si erano avvalsi della "proroga" concessa anche alla luce della emergenza pandemica[94].

In Italia, difatti, nell'ambito dell'emergenza pandemica, il Legislatore, preso atto della inadeguatezza dei vigenti istituti concorsuali alla gestione dell'aumento esponenziale e fisiologico delle imprese in crisi, e proprio luce delle indicazioni della *Direttiva Insolvency* – il cui mancato recepimento avrebbe esposto l'Italia alla procedura di infrazione *ex* artt. 258 ss. TFUE oltre ad incidere sui finanziamenti del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza –, con il D.L. 24 agosto 2021, n. 118, introduceva una nuova procedura per la soluzione preventiva e negoziale della crisi d'impresa, denominata "composizione negoziata".

Con il D. Lgs. n. 83 del 2022, infine, è entrato finalmente in vigore il Codice della Crisi di impresa, dopo circa due anni rispetto alla data inizialmente prevista (15 agosto 2020), modificato alla luce del recepimento delle previsioni della

[93] Primo considerando, Direttiva n. 1023 del 2019.
[94] Sul tema, si vd. M.I. CANDELARIO MACÍAS - S. PACCHI (a cura di), *La Directiva de la (UE) 2019/1023 sobre insolvencia: (estudios desde diferentes ordenamientos)*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2021.

Direttiva Insolvency ed in cui sono confluite le norme sulla composizione negoziata.

3. La "disciplina concorsuale fiscale"

Seguendo l'impianto metodologico anticipato nel primo paragrafo, si procede ora con l'analisi della complessa relazione tra "fallimento e fisco". Ed invero, analizzata la prima evoluzione del contenuto assiologico dei due interessi contrapposti, quello fiscale e concorsuale, e le modifiche strutturali del sistema normativo concorsuale, si intende ora esaminare come si sia mosso il "fisco" in tale processo evolutivo.

Come evidenziato da autorevole dottrina, la iniziale tendenza evolutiva, che privilegiava il risanamento e la soluzione della crisi anche imponendo limitazioni al principio della *par condicio creditorum*, non era stata recepita appieno "*nel diritto tributario, in cui l'interesse pubblico alla percezione del tributo è fortemente presidiato e tradizionalmente prevale su tutti gli altri interessi sia pubblici che privati"* ed in cui *"il Legislatore si era ispirato ad altre dinamiche relative alla certezza e semplicità della percezione*"[95].

In tal senso, si procede all'analisi di alcuni istituti e previsioni legislative che dimostrano una originaria struttura ancora autoritaria del "dovere tributario", quali la c.d. "sanzione impropria" del fallimento fiscale, dichiarato poi incostituzionale, ed il privilegio processuale che era riservato all'Amministrazione Finanziaria, anch'esso poi abolito nel 1999.

Dopo tali segnali tesi a superare privilegi non giustificati alla luce della rinnovata concezione dell'interesse fiscale, sono seguite poi le prime modifiche che dimostravano una apertura del diritto tributario alla disciplina concorsuale, quali l'introduzione del cosiddetto criterio patrimoniale (art. 183 TUIR), il regime fiscale delle sopravvenienze attive da falcidia concordataria e delle perdite sui crediti, fino poi all'introduzione della transazione fiscale, considerato originariamente quale

[95] Così A. FANTOZZI, *Introduzione,* in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, cit., pag. VIII.

istituto con cui la legislazione tributaria aveva trovato il coraggio di infrangere il dogma della indisponibilità dell'obbligazione tributaria, ormai cristallizzata[96].

3.1. Il "fallimento fiscale"

Il fallimento fiscale[97] trovava la propria origine nel R.D. n. 1562/1917, poi introdotto, con la riforma tributaria, all'art. 97, co. III, del D.P.R. n. 602/1973. Esso identificava il potere attribuito all'Amministrazione Finanziaria di richiedere la dichiarazione di fallimento dell'imprenditore, debitore nei confronti del fisco, sebbene non insolvente. Si distingueva, quindi, dal fallimento ordinario in quanto il requisito oggettivo previsto per la dichiarazione del fallimento fiscale era costituito non già dallo stato di "insolvenza", ma dal mero "inadempimento" dell'obbligo fiscale.

---

[96] Cfr. A. FANTOZZI, *Introduzione, ult. cit.,* pag. VIII-IX, il quale qualifica la transazione fiscale quale "*vera e propria transazione dell'obbligazione tributaria in sede di procedura concorsuale*", il cui *aliquid datum aliquid retentu* viene individuato nel possibile sacrificio della pretesa del fisco a condizione di risanamento e di sopravvivenza dell'impresa da verificare sotto il rigoroso controllo del giudice. Secondo l'A., pertanto, con la transazione fiscale l'interesse erariale può essere sacrificato all'interesse generale, nelle sue varie declinazioni, di sopravvivenza dell'impresa e dei suoi stakeholders. E così conclude: "*La prevalenza della par condicio sembra allora esprimersi nella concreta possibilità che la volontà della pluralità dei creditori controllata dal giudice, prevalga rispetto ai creditori dissenzienti e favorisca il perfezionamento di istituti che determinino una riduzione generalizzata del passivo, anche a danno del fisco, in nome della chiusura anticipata della procedura oppure della prosecuzione dell'esercizio dell'impresa*".

[97] Sul tema, in ordine cronologico, G. SALVATORE, *In tema di fallimento fiscale e "solve et repete"* (Osservaz. alle Sent. App. Milano 18 Marzo 1952 e Trib. Napoli 24 Settembre 1952), in *Il Foro Italiano*, 76/1953; R. PROVINCIALI, *Il processo di fallimento sotto l'incubo fiscale*", in *Dir. Fall*., 1/1958, pag. 83; C. RUGGERI, *La voracità del fisco nelle procedure fallimentari*, cit., pag. 226.; M.M. PISATURO, *Il fallimento fiscale nella dottrina e nella giurisprudenza*, II ed., Città di Castello Editoriale Giuridica, 1960; M.M. PISATURO, *La incostituzionalità del "solve et repete" e il c.d. fallimento fiscale,* Milano, 1961; G.A. MICHELI, *Il fallimento per debito di imposta davanti alla Corte Costituzionale*, in *Riv. dir. proc*., 1971, pag. 337; P. PAJARDI, *Fallimento e Fisco, Trattazione casistica sistematica di questioni di diritto fallimentare fiscale*, cit.; G. SALANITRO, *Il fallimento per inadempimento del debito di imposta*, in *Banca e borsa*, 1/1972, pag. 400; G. TACCHINI, *Inapplicabilità della "sanzione" del fallimento fiscale in dipendenza di un credito incerto*, nota a decreto Trib. Roma 3 marzo 1972, in *Monitore dei tribunali*, 2/1973, pag. 125-129; F. BOSELLO, *II fallimento fiscale*, in *Giur. comm*., 1/1974, pag. 452; G. MILLOZZA, *Il fallimento nella ragnatela fiscale*, in *Dir. Fall*., 1/1977, pag. 113; N. DOLFIN, *Annotazioni in tema di fallimento fiscale*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2/1985, pag. 65; M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, pag. 192; A. MAGLIARO, *La incostituzionalità del fallimento "fiscale" si è palesata alla Consulta*, in *Giur. It*., 1/1992, pag. 2057; C. MAGNANI, *"Requiem" per il fallimento fiscale*, in *Dir. prat. trib*., 2/1992, pag. 308; G. ZIZZO, *Aspetti problematici della determinazione del reddito d'impresa in sede di chiusura della procedura fallimentare*, in *Riv. Dir. trib*., 1/1992, pag. 668; L. DEL FEDERICO, *Illegittimità costituzionale del fallimento fiscale: tra proporzionalità della sanzione, adeguatezza dell'esecuzione concorsuale e diritto di difesa*, in *Riv. dir. trib*., 2/1993, pag. 18; G. FALSITTA, *Problematiche fiscali nelle procedure concorsuali*, in AA.VV., *Società commerciali e procedure concorsuali*, Milano, 1995, pag. 58; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, pag. 691. In *Foro It.*, 1970, I, 2303.

L'art. 97, difatti, rubricato "morosità nel pagamento di imposte riscosse mediante ruoli", prevedeva che per il mancato pagamento posto in essere da soggetti esercenti imprese commerciali di "tutte o dell'unica rata di un medesimo ruolo", quando il relativo ammontare era superiore alle lire 500.000, l'intendente di finanza poteva promuovere la dichiarazione di fallimento (ferma restando l'applicazione della pena pecuniaria di cui al primo comma, ossia da lire 300.000 a lire 1.800.000).

Tale istituto è stato oggetto di forti critiche da parte della dottrina che lo qualificava come "sanzione impropria"[98], in quanto faceva derivare dal mancato pagamento delle imposte un pregiudizio civile, quale la dichiarazione di fallimento.

Era ritenuto, inoltre, lesivo del diritto di difesa perché nel caso in cui il credito in base al quale veniva richiesto il fallimento era iscritto *provvisoriamente* nei ruoli, ovvero contestato e dunque pendente un ricorso davanti le competenti commissioni tributarie, all'imprenditore contribuente era preclusa nella fase *pre-fallimentare* la possibilità di dimostrare dinanzi al Tribunale di non essere stato insolvente o addirittura debitore[99]. Difatti, la previsione legislativa non operava una distinzione tra "creditore definitivo e creditore provvisorio" e, dunque, legittimava la sanzione del fallimento, già di per sé sproporzionata, anche per l'ipotesi in cui credito sarebbe potuto risultare inesistente, difettando quindi il presupposto stesso dell'inadempimento.

Il tal senso, in una coraggiosa pronuncia, il Tribunale di Roma, con decreto del 3 marzo 1972, rigettava il ricorso all'Esattoria Comunale di Roma per la dichiarazione di fallimento fiscale di una società che non aveva pagato sei rate consecutive di imposta, osservando che, "pendendo alcuni ricorsi, il credito, pur essendo liquido ed esigibile, non era certo, onde sarebbe difettato uno dei presupposti che legittimano la dichiarazione di fallimento". La pronuncia fu poi ribaltata in secondo grado, avendo la Corte di Appello ritenuto che la dichiarazione di fallimento fosse subordinata alla mera esistenza obiettiva della morosità fiscale

[98] Cfr. L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni improprie nel sistema tributario*, in *Riv. Dir. Trib*., 6/2014, pp. 693 ss.
[99] Così, V. GRECO, *Questioni di legittimità costituzionali della legge fallimentare*, in *Riv. Tri. Dir. Pubb*., n. 1/76, pag. 376.

e, pertanto, il presupposto obiettivo della dichiarazione di fallimento sarebbe stato "affidato esclusivamente all'Intendente di Finanza[100].

Tale previsione era stata oggetto di un primo vaglio di legittimità costituzionale[101], sulla base della violazione del principio di eguaglianza di cui all'art 3 Cost., in quanto il giudice *a quo* prospettava "*la questione sotto il profilo di una sproporzione di trattamento tra la sanzione riservata agli imprenditori commerciali e quella riservata ai comuni debitori di imposta: tanto più che per i primi è sufficiente il solo presupposto dell'inadempienza in luogo della condizione di accertata insolvenza*". Nelle ordinanze di rimessione, difatti, si paventava l'illegittimità dell'istituto, in quanto "*per una causa (l'inadempienza) meno rilevante dell'insolvenza, tende a conseguire gli stessi gravi effetti personali e patrimoniali: ciò, mediante la sovrapposizione di una finalità intimidatrice preventiva, propria delle sanzioni penali, alla finalità esecutiva, propria del fallimento ordinario*". Tuttavia, la Corte, affermando perentoriamente che la procedura avesse natura e carattere peculiari propri della categoria di coloro che esercitano attività economica organizzata ad impresa, ne dichiarava l'infondatezza ritenendo che non potesse essere invocato il principio di uguaglianza. Invero, la Corte pur ritenendo sussistente la natura sanzionatoria, evidenziava che *"come più volte ritenuto (sentenze n. 25 del 1967; n. 104 del 1968 e n. 48 del 1969) è affidata al Legislatore la valutazione discrezionale delle singole condotte antigiuridiche al fine di farne derivare il trattamento sanzionatorio da applicare: il che, rapportato all'art. 3 della Costituzione, si risolve nella giustificazione della prevalenza della differenziazione sulla uniformità (citata sentenza n. 104 del 1968)*"; in tale ottica *"l'unico limite è segnato dalla razionalità dell'apprezzamento del Legislatore*"[102].

A distanza di molti anni, la Corte costituzionale con la pronuncia n. 89 del 1992[103], provvedimento di grande interesse e che offre spunti di riflessione in

[100] V. GRECO, *op. cit.,* pag. 379, afferma, inoltre, che "dette norme comportano un completo avvilimento della funzione giurisdizionale e una completa compressione della libertà di giudizio del magistrato, che viene ad essere vincolato alla volontà della Pubblica Amministrazione".
[101] Cfr. Corte Cost., sent. n. 215 del 1975.
[102] Cfr. L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni improprie nel sistema tributario*, cit., pag. 693.
[103] Corte Cost., sent. n. 89 del 1992.

merito all'evoluzione nella materia tanto concorsuale quanto tributaria, ha dichiarato la illegittimità del fallimento fiscale[104].

La Corte era chiamata a verificare se "*l'art. 97, terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, nella parte in cui a richiesta dell'Intendente di Finanza, prevede la dichiarazione di fallimento del debitore di imposta che sia imprenditore commerciale, per morosità di rata o rate di imposta di importo superiore a lire 500.000, ancorché iscritte a ruolo in via provvisoria per la pendenza di ricorsi dinanzi alle Commissioni Tributarie, violi:*

a) l'art. 3 della Costituzione, in quanto irragionevolmente sono sottoposte a fallimento fiscale situazioni diverse, quali sono i crediti tributari definitivamente accertati e quelli provvisori ed incerti;

b) l'art. 24 della Costituzione, perché, nel giudizio di opposizione al fallimento, prima che si pronuncino o l'Amministrazione Finanziaria o le Commissioni Tributarie, l'imprenditore non può dimostrare la insussistenza del debito;

c) l'art. 101 della Costituzione, perché il giudice ordinario non avrebbe il potere di sindacare la legittimità della pretesa fiscale, facendosi in tal modo sopravvivere il principio incostituzionale del «solve et repete»".

La Corte, prendendo atto della precedente pronuncia della Consulta che aveva dichiarato l'infondatezza della questione di legittimità, affermava che "*i mutamenti verificatisi nel frattempo, in specie nel sistema economico-finanziario, inducono ad una rimeditazione, in quanto sono certamente venute meno le ragioni logico-giuridiche che giustificavano l'istituto e il trattamento fatto al debitore di imposta che ha la qualità di imprenditore commerciale rispetto ad ogni altro debitore di imposta che non riveste detta qualità".*

Il Giudice delle Leggi, inoltre, facendo emergere la rilevanza non solo privatistica ma "sociale" dell'impresa, rilevava la assoluta sproporzione della risposta sanzionatoria "tra il mancato pagamento di un debito, tra l'altro di entità anche esigua e non più ragionevole alla luce dei tempi" e la dichiarazione di

[104] Sull'illegittimità costituzionale, tra gli altri, A. MAGLIARO, *La incostituzionalità del fallimento "fiscale" si è palesata alla Consulta*, cit.; C. MAGNANI, *"Requiem" per il fallimento fiscale*, cit; L. DEL FEDERICO, *Illegittimità costituzionale del fallimento fiscale: tra proporzionalità della sanzione, adeguatezza dell'esecuzione concorsuale e diritto di difesa*, cit.

fallimento fiscale, cui può seguire quello ordinario, con gli «effetti gravissimi e devastanti» "facendo venire meno la possibilità di un risanamento e di un superamento di crisi aziendali temporanee con effetti deleteri anche sulla occupazione"[105].

La Corte, inoltre, affermava che tali effetti "sociali" sulla collettività rendevano "*ancora più riprovevole il ricorso a un mezzo di pura costrizione e coazione che peraltro in definitiva reintroduce*(va) *nell'ordinamento il principio già dichiarato illegittimo, del «solve et repete»*".

La Consulta, poi, concludeva affermandone la illegittimità costituzionale per violazione dell'art. 24 Cost. in quanto alla luce della interpretazione giurisprudenziale, come anticipato, l'istituto sarebbe stato applicabile anche per i crediti incerti ed "*in sostanza nella fase antecedente alla dichiarazione di fallimento, all'imprenditore non è concessa una difesa utile, idonea a scongiurare gli effetti dannosi che possono verificarsi sia sulla sua persona che sulla sua azienda*"[106], non ritenendo sufficiente la eventuale revoca del fallimento, conseguente alla successiva opposizione in quanto non avrebbe fatto venir meno i detti effetti dannosi della dichiarazione di fallimento. La Corte, pertanto, riteneva sussistente "*la denunciata violazione dell'art. 24 della Costituzione, in quanto la sola previsione di un rimedio difensivo non è sufficiente per fare ritenere adempiuto il precetto costituzionale, se esso non produce alcun effetto utile per la*

---

[105] In merito alla sproporzione ed agli effetti devastanti sul piano sociale, la Corte così affermava: "*Il fallimento dell'imprenditore datore di lavoro importa infatti la cessazione dell'attività e conseguentemente il licenziamento dei dipendenti. [...] Inoltre, la modesta entità del debito è sproporzionata non solo per le conseguenze di ordine economico e personale che può produrre, ma in rapporto allo stesso costo del meccanismo, che peraltro, specie se la sfera dei creditori si allarga a quelli ordinari, può rendere incerta persino la realizzazione della finalità che si propone.*
Invece più utile si appalesa il ricorso alla esecuzione individuale, che è un mezzo di riscossione eguale per tutti i debitori di imposta.

[106] Così la Corte cost., sent. n. 89 del 1992: *"in questa fase il giudice fallimentare prima della dichiarazione di fallimento può solo accertare se il debitore abbia o meno la qualità di imprenditore commerciale; se il debito di imposta ancora sussiste nei limiti della previsione normativa (oltre le lire 500.000) o se invece, per effetto di una pronuncia definitiva del giudice tributario, sia stato accertato di entità inferiore; o se sia venuta meno la esecutività del ruolo, specie per la sospensione accordata da un provvedimento dell' Amministrazione Finanziaria. Non ha alcun rilievo nemmeno la pendenza del giudizio dinanzi alla commissione diretta ad accertare la esistenza della obbligazione tributaria. La richiesta di fallimento ha per fondamento la sola iscrizione a ruolo anche se provvisoria. Non è possibile nemmeno addurre ragioni giustificatrici della morosità. Secondo il giudice remittente nella procedura che si instaura è irrilevante la stessa decisione della Commissione Tributaria ed il Tribunale fallimentare non può entrare nel merito e verificarne la fondatezza".*

conservazione o la affermazione del diritto di cui si è titolari, specie se si considerano gli effetti che si producono anche sulla personalità del debitore".

3.2 *Privilegium fisci* processuale

Un altro punto di conflitto che ha caratterizzato la travagliata relazione tra "fallimento e fisco" si rinveniva anche sul piano processuale tra il processo fallimentare e l'azione esecutiva esattoriale. Tale conflitto, tuttavia, aveva una portata esclusivamente processuale, consentendo al fisco un soddisfacimento indipendente della sua pretesa attraverso la propria esecuzione speciale. Esso si ricomponeva sul terreno sostanziale, perché il fisco non poteva pretendere un soddisfacimento maggiore di quello riconosciutogli in sede fallimentare "*col che il suo privilegio si tradurrà in un privilegio processuale di riscossione*"[107].

L'art. 206 del D.P.R. n. 645 del 1958, difatti, recependo una antica norma in tema di rapporti tra esecuzione fallimentare ed esecuzione esattoriale, stabiliva che l'esattore poteva procedere all'esecuzione forzata anche quando il debitore fosse stato dichiarato fallito, ovvero fosse stato sottoposto a liquidazione coatta amministrativa[108].

Tale privilegio si sostanziava in una deroga all'art. 51 della Legge Fallimentare, che disciplinava il divieto di azioni esecutive e cautelari individuali come principale effetto della dichiarazione di fallimento.

Tale norma (oggi confluita nell'art. 150 del Codice della Crisi d'impresa e dell'insolvenza) costituisce una garanzia posta a tutela della *"par condicio creditorum",* poiché, vietando che dal giorno della sentenza dichiarativa di fallimento possano essere poste in essere azioni individuali esecutive o cautelari, impone l'esecuzione concorsuale quale regola obbligata per il soddisfacimento delle proprie pretese. In passato, quindi, l'Amministrazione Finanziaria poteva derogare alla summenzionata norma, iniziando o continuando ad agire *in executivis*

[107] Così, P. PAJARDI, "*Fallimento e Fisco"*, cit., pagg. 12-13.

[108] Il comma II, inoltre, riconosceva all'intendente di finanza la facoltà di sospendere l'esercizio dell'azione esecutiva su domanda, rispettivamente, del curatore o del commissario liquidatore, domanda che doveva essere vidimata dal giudice delegato o dalla autorità che vigilava sulla liquidazione e doveva contenere l'impegno a versare in congruo termine all'esattore l'intero ammontare del suo credito.

individualmente contro il patrimonio del fallito. Si trattava, tuttavia, come anticipato, di un mero privilegio di riscossione in quanto non sottraeva l'esattore all'onere di sottoporsi al "concorso formale", ovvero di ottenere l'accertamento del proprio credito dagli organi fallimentari, né al "controllo sostanziale", ovvero alla eventuale restituzione dell'eccedenza nell'ipotesi in cui al momento del riparto definitivo fosse risultato che l'esattore avesse riscosso attraverso l'azione esecutiva esattoriale di più di quanto gli spettasse in base al piano[109].

Successivamente, si diede avvio ad una tendenza a ridimensionare le prerogative dell'Amministrazione Finanziaria in ambito concorsuale, a favore di una maggiore tutela degli interessi privatistici coinvolti nella procedura. In tal senso si esprimevano già le SS. UU. della Cassazione nella sentenza n. 3131/94[110], con la quale i giudici di legittimità chiarivano che *«di fronte al fallimento, la posizione dell'Amministrazione Finanziaria è tendenzialmente parificata a quella degli altri creditori»*[111].

Tale tendenza ha trovato il suo momento conclusivo con l'abrogazione del privilegio processuale su esposto ad opera della riforma del 1999 (art 16 D. Lgs. n. 46/1999) che ha modificato il testo dell'art 87 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Da tale momento, pertanto, con riguardo ai crediti tributari sorti prima della dichiarazione del fallimento, vige l'obbligatorietà del concorso fallimentare.

Si può concludere, quindi, che l'interesse alla riscossione dei tributi, quale fondamento assiologico del privilegio accordato all'Amministratore, rimane subordinato – processualmente – alle ordinarie regole di accertamento dei crediti in sede concorsuale secondo l'ordinaria procedura prevista dalla Legge Fallimentare, ora Codice della Crisi d'impresa[112].

---

[109] Sul punto P. PAJARDI, "*Fallimento e Fisco"*, cit., p. 317-318.

[110] Cassazione, SS. UU., del 30 marzo 1994, n. 3131, in *Foro Italiano*, 1994, p. 1359 ss.

[111] Sulla tendenza del Legislatore di ridimensionare il *favor* nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria in ambito concorsuale vedi 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*, cit., p. 425.

[112] P. BORIA, *La ristrutturazione del debito tributario nelle imprese in crisi,* in *Riv. Dir. Trib.*, 2/2017, pag. 111.

3.3. Prime modifiche al TUIR sulla tassazione del periodo concorsuale

Per ciò che attiene all'imposta sui redditi durante il periodo fallimentare, fino alla riforma tributaria del 1973, con cui è stato introdotto il c.d. *principio di chiusura del ciclo impositivo dell'impresa*[113], mancava una specifica previsione che regolasse il periodo successivo alla dichiarazione del fallimento. Tale lacuna normativa aveva portato la dottrina e la giurisprudenza ad orientamenti contrapposti: una parte propendeva per la non tassabilità dei plusvalori realizzati nel corso della procedura[114], considerando cessata l'impresa a seguito della dichiarazione di fallimento; altra parte riteneva che, al contrario, il fallimento non determinasse la cessazione dell'attività d'impresa e, dunque, permanesse la tassabilità dei plusvalori realizzati nel corso della procedura.

Tuttavia, la riforma del 1973 non disciplinava i profili di carattere applicativo che furono regolati solo con l'entrata in vigore del TUIR del 1986, chiarendo la modalità di determinazione e tassazione dei redditi conseguiti durante il fallimento. Con la rielaborazione delle imposte sui redditi nel T.U., difatti, fu introdotto il c.d. "criterio patrimoniale" basato sulla tassazione della differenza tra residuo attivo e residuo passivo, che da un lato teneva conto della difficoltà di rinvenire al termine della procedura un reddito tassabile secondo le regole ordinarie, dall'altro introduceva una deroga a favore degli altri creditori concorsuali e concorrenti, postergando gli interessi dell'erario, sia pure in relazione non già ai redditi pre-procedura bensì a quelli sorti nel corso della stessa.

Tale meccanismo, *generalmente bollato di incongruenza*, veniva considerato la prima concreta apertura in campo tributario a favore della sopravvivenza dell'impresa in difficoltà[115]. Come rilevato da parte della dottrina, "*ci si trova così di fronte ad un doppio filone di esigenze: da una parte, rilevare e tassare in modo*

---

[113] Cfr. M. MICCINESI, *Principi generali del regime fiscale del fallimento ai fini delle imposte sui redditi: lineamenti evolutivi e sistematici*, in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi,* cit., pag. 84.

[114] Vd. L. ZAPPALA - A. MARIONETTI - F. LANZA, *L'imposta sui redditi di ricchezza mobile*, Napoli, 1957, pag. 510. In giurisprudenza, Comm. trib. centr. 16 dicembre 1966, n. 87119, Comm. trib. centr. 5 luglio 1967, n. 91796; favorevoli, Comm. trib. centr. 6 giugno 1969, n. 5132, Comm. trib. centr. 13 settembre 1971, n. 7340 e Comm. trib. centr. 13 giugno 1973, n. 7300.

[115] A. FANTOZZI, *Introduzione,* in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, cit., pag. VIII.

adeguato la ricchezza nell'ambito delle procedure concorsuali, dall'altra, introdurre comunque una disciplina fiscale che non ostacoli lo svolgimento delle procedure e che, anzi, ne sostenga la funzione e quindi alla fine sia rivolta alla salvaguardia degli interessi pubblici al cui soddisfacimento la procedura è preordinata"[116].

Si fa brevemente cenno alla disciplina introdotta, che ha previsto la distinzione tra due periodi d'imposta:

- il primo, cosiddetto periodo "*pre-fallimentare*" (o mini-periodo fallimentare), decorrente dall'inizio del periodo d'imposta in corso nel momento della dichiarazione di fallimento, alla data di dichiarazione del fallimento stesso;
- il secondo, cosiddetto "*maxi-periodo fallimentare*", decorrente dall'apertura del fallimento fino alla chiusura[117].

3.3.1. Il periodo infrannuale c.d. "pre-concorsuale".

Il periodo "pre-fallimentare", che sarebbe meglio definire "pre-concorsuale" alla luce dell'entrata in vigore del nuovo Codice della Crisi d'impresa, costituisce un autonomo periodo d'imposta, il cui reddito è determinato in base al bilancio redatto dal curatore, come disciplinato all'art. 183 co. 1 TUIR[118]: *"Nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la dichiarazione di fallimento o il provvedimento che ordina la liquidazione è determinato in base al bilancio redatto*

---

[116] M. MICCINESI, *Principi generali del regime fiscale del fallimento ai fini delle imposte sui redditi: lineamenti evolutivi e sistematici*, in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi,* cit., pag. 86, il quale criticamente afferma che tali esigenze avrebbero potuto essere soddisfatte con una "sofisticata riscrittura" delle regole di determinazione dell'imponibile per le imprese assoggettate a procedure concorsuali. Diversamente, il Legislatore ha optato per una soluzione "molto più radicale, tecnicamente meno raffinata e apparentemente semplicistica", nella quale tuttavia si incontrano le due esigenze di prevedere una tassazione che tenga conto della situazione di crisi, e la finalità di un sostegno da parte del sistema fiscale al superamento o definizione della crisi d'impresa.

[117] F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario Vol. 2 – parte speciale*, Torino, 2016. pag. 220.

[118] Ex art. 125 co 1 TUIR in vigore fino al 01/01/2004: *"1. Nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la dichiarazione di fallimento o il provvedimento che ordina la liquidazione è determinato in base al bilancio redatto dal curatore o dal commissario liquidatore. Per le imprese individuali e per le società in nome collettivo e in accomandita semplice il detto reddito concorre a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci relativo al periodo di imposta in corso alla data della dichiarazione di fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione".*

dal curatore o dal commissario liquidatore. Per le imprese individuali e per le società in nome collettivo e in accomandita semplice il detto reddito concorre a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci relativo al periodo di imposta in corso alla data della dichiarazione di fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione"[119].

Il curatore, dunque, in osservanza dell'art. 5 D.P.R. 322/98, in caso di fallimento (*rectius*, liquidazione giudiziale), entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello della nomina, ha l'obbligo di presentare la dichiarazione c.d. iniziale relativa al periodo compreso fra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la sentenza dichiarativa di fallimento[120].

Il primo obbligo che scaturisce dall'apertura della liquidazione giudiziale è proprio la determinazione del reddito d'imposta riguardante la parte di esercizio anteriore alla dichiarazione della liquidazione giudiziale stessa, determinato in base al bilancio redatto dal curatore nella maniera su indicata[121].

Precedentemente, l'art. 73 D.P.R. n. 597/1973[122] imponeva al curatore di indicare nella dichiarazione iniziale solo il conto dei profitti e delle perdite; successivamente, invece, in osservanza del combinato disposto dell'art. 183 TUIR e art. 5 D.P.R. 322/98, si impone di presentare il bilancio relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e l'apertura della liquidazione giudiziale. Ed

---

[119] Tale previsione, tuttavia, nonostante l'entrata in vigore del Codice della Crisi d'impresa, non è stata modificata e, quindi, sul piano lessicale permane l'utilizzo del demonizzato termine "fallimento", invece della nuova denominazione di "liquidazione giudiziale".

[120] Art. 5 comma 1 prima parte, D.P.R. 322/98: *"1. In caso di liquidazione di società o enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, di società o associazioni di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e di imprese individuali, il liquidatore o, in mancanza, il rappresentante legale, presenta, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui si determino gli effetti dello scioglimento della società ai sensi degli articoli 2484 e 2485 del codice civile, ovvero per le imprese individuali la data indicata nella dichiarazione di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data in via telematica. […]".*

[121] Cfr. in ultimo la pronuncia della Cassazione n. 11590/2021.

[122] Art. 73 D.P.R. n. 597/1973: *"Nel caso di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa il reddito d'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la dichiarazione di fallimento o il provvedimento di messa in liquidazione è determinato secondo le disposizioni di questo titolo in base alle risultanze di apposito conto dei profitti e delle perdite allegato alla dichiarazione presentata dal curatore o dal commissario liquidatore. Le disposizioni stesse, anche se non vi è stato esercizio provvisorio, valgono anche per la determinazione, in base alla dichiarazione presentata dal curatore o dal commissario liquidatore dopo la chiusura del fallimento o della liquidazione, del risultato finale delle relative operazioni.*

infatti, ciò è attualmente necessario in quanto, dal confronto tra le attività e passività risultanti da tale bilancio, si ricava in primo luogo il reddito d'impresa del periodo pre-concorsuale, ed inoltre uno dei due paramenti fondamentali per la determinazione del reddito del c.d. maxi-periodo concorsuale (di cui al paragrafo successivo), ossia *il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio della procedura.*

La disciplina delle dichiarazioni dei redditi relativi al periodo pre-concorsuale è dettata dal comma 4 dell'art 5 del D.P.R. 322/98[123], che rinvia alla disciplina prevista in caso di liquidazione ordinaria di imprese commerciali.

Il reddito emerso dal bilancio redatto dal curatore relativo a tale periodo è tassato secondo le regole ordinarie in materia di reddito d'impresa, a differenza del criterio dettato dal Legislatore per la determinazione del reddito del c.d. maxi-periodo concorsuale per il quale - come vedremo nel prossimo paragrafo - è previsto un procedimento *ad hoc*.

Nel caso in cui dalle eventuali imposte sui redditi dell'anno solare precedente la dichiarazione della liquidazione giudiziale unitamente alle eventuali ulteriori imposte maturate nel successivo periodo d'imposta pre-concorsuale emergano

[123] Comma 4 dell'art 5 del D.P.R. 322/98: *"4. Nei casi di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, le dichiarazioni di cui al comma 1 sono presentate, anche se si tratta di imprese individuali, dal curatore o dal commissario liquidatore, in via telematica, avvalendosi del servizio telematico Entratel, direttamente o tramite i soggetti incaricati di cui all'articolo 3, comma 3, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello, rispettivamente, della nomina del curatore e del commissario liquidatore, e della chiusura del fallimento e della liquidazione; le dichiarazioni di cui al comma 3 sono presentate, con le medesime modalità, esclusivamente ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive e soltanto se vi è stato esercizio provvisorio. Il reddito d'impresa, di cui al comma 1 dell'articolo 183 del testo unico delle imposte sui redditi e quello di cui ai commi 2 e 3 del medesimo articolo, risultano dalle dichiarazioni iniziale e finale che devono essere presentate dal curatore o dal commissario liquidatore. Il curatore o il commissario liquidatore, prima di presentare la dichiarazione finale, deve provvedere al versamento, se la società fallita o liquidata vi è soggetta, dell'imposta sul reddito delle società. In caso di fallimento o di liquidazione coatta, di imprese individuali o di società in nome collettivo o in accomandita semplice, il curatore o il commissario liquidatore, contemporaneamente alla presentazione delle dichiarazioni iniziale e finale di cui al secondo periodo, deve consegnarne o spedirne copia per raccomandata all'imprenditore e a ciascuno dei familiari partecipanti all'impresa, ovvero a ciascuno dei soci, ai fini dell'inclusione del reddito o della perdita che ne risulta nelle rispettive dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta in cui ha avuto inizio e in quello in cui si è chiuso il procedimento concorsuale. Per ciascuno degli immobili di cui all'articolo 183, comma 4, secondo periodo, del testo unico il curatore o il commissario liquidatore, nel termine di un mese dalla vendita, deve presentare all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate apposita dichiarazione ai fini dell'imposta locale sui redditi, previo versamento nei modi ordinari del relativo importo, determinato a norma dell'articolo 25 del testo unico".*

debiti tributari, gli stessi per essere soddisfatti necessiteranno della preventiva insinuazione dell'Erario al passivo concorsuale.

Meno pacifico era il caso dei *redditi non d'impresa (soggetti "non IRES"),* per i quali si dubitava se i debiti d'imposta eventualmente risultanti nel periodo suindicato dovessero essere accertati mediante insinuazione al passivo o meno[124].

3.3.2. Il c.d. "maxi periodo concorsuale"

Quanto poi alle eventuali plusvalenze conseguite nel corso della procedura concorsuale[125], con l'entrata in vigore del Testo Unico delle imposte sui redditi del

---

[124] Sul punto sussistono vari orientamenti: per un primo orientamento cfr. M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, cit., p. 146 ss. il quale riteneva che fosse necessaria l'insinuazione al passivo di tali crediti tributari però, allo stesso tempo, ritiene che si debba scindere la quota di debito proporzionalmente riferibile ai redditi realizzati nel periodo prefallimentare, dal debito complessivamente risultante dalla dichiarazione redatta dalla persona fisica. Pertanto, il reddito d'impresa determinato dal curatore confluirà nel reddito riferibile alla persona fisica fallita; tuttavia, ai fini dell'ammissione al passivo del concorso, occorrerà distinguere la quota di debito proporzionalmente riferibile al periodo prefallimentare. Si desume, dunque, che non è possibile considerare la frazione d'esercizio pre-concorsuale alla stregua di un autonomo periodo d'imposta. In senso contrario, V. E. STASI, *Obblighi fiscali del curatore*, in *Fallimento*, 2007, pag. 1108 ss; F. BRIGHENTI, *Adempimenti tributari e responsabilità del curatore fallimentare*, Torino, 1996, p. 42, secondo cui l'eventuale obbligazione tributaria risultante non può essere ammessa al passivo fallimentare e pertanto è inopponibile alla massa dei creditori, in quanto la stessa è riconducibile ad un presupposto impositivo che si realizza solo posteriormente all'apertura della procedura fallimentare. In tale direzione si orientava anche la Suprema Corte che con la sentenza del 3 luglio 1998, n. 6518, che così afferma: "*Per l'IRPEF, la dichiarazione periodica (per anno solare) compete sempre al fallito, apparendo altrimenti impossibile un computo complessivo del reddito (art. 8 D.P.R. 917 del 1986); ciò in quanto, a differenza dell'imposta a base reale, l'IRPEF colpisce non il singolo reddito, ma il risultato finale del periodo considerato, secondo il principio della capacità contributiva. Onde, in definitiva, il credito tributario per IRPEF, del quale si tratta, esula dal concorso proprio perché venuto a esistenza in un momento successivo all'apertura della procedura concorsuale*". In sintesi, dunque, per i redditi non d'impresa – sia compresi, che non compresi nella procedura fallimentare – il periodo d'imposta in corso alla data di fallimento conserva la sua naturale scadenza (ossia l'anno solare); per tale periodo d'imposta, l'imprenditore e i soci illimitatamente responsabili dichiareranno, ciascuno separatamente nella propria dichiarazione annuale, i loro redditi d'impresa e non, tra cui la parte di loro spettanza del reddito d'impresa del periodo prefallimentare. Pertanto, l'IRPEF dovuta in base a tale dichiarazione, comprensiva anche dei redditi compresi nella procedura e, dunque, non nella disponibilità del soggetto d'imposta, andrà versata dall'imprenditore fallito negli ordinari modi e termini di legge.

[125] Cfr. M. TRIMELONI, *Le procedure concorsuali*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi*, Torino, 1996, p. 635, il quale propendeva per la tassabilità delle stesse. Si vd., altresì, G. FALSITTA, *La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Padova, 1986, p. 496 ss., il quale così affermava: *«l'ingresso del bene nell'aggregato aziendale segna il momento a partire dal quale esso appare in grado di produrre plusvalenze e minusvalenze rilevanti ai fini della tassazione. L'espulsione del bene dall'aggregato è l'evento che fa cessare codesta attitudine. Appare da qui che ai fini del trattamento fiscale poco importa che il cespite sia strumentalmente collegato ad un'impresa in fase dinamica; quel che risulta essenziale è, invece, l'appartenenza del bene all'azienda*». In tal senso, si esprimeva la Cassazione con la sentenza n. 230 del 1982: "*In tema di imposta di r. m. e di imposta sulle società, le plusvalenze realizzate da una società tassabile in base a bilancio, le quali integrano reddito imponibile indipendentemente dallo svolgimento*

1986, all'art. 183 fu introdotto il c.d. "criterio patrimoniale", applicabile al maxi-periodo d'imposta decorrente dall'apertura della procedura di liquidazione giudiziale (già fallimento) fino alla chiusura della stessa, "*basato sulla tassazione della differenza tra residuo attivo e residuo passivo, che da un lato teneva conto della difficoltà di rinvenire un reddito tassabile secondo le regole ordinarie al termine della procedura e dall'altro introduceva una deroga a favore degli altri creditori concorsuali e concorrenti postergando loro gli interessi dell'erario sia pure in relazione non già ai redditi pre-procedura bensì a quelli sorti nel corso della procedura stessa*".

Tale disciplina, presenta diversi aspetti problematici in riferimento alla definizione esatta dei parametri di riferimento per la determinazione del reddito imponibile, che tuttavia non saranno oggetto di approfondita analisi in quanto si collocano al di fuori del perimento della presente ricerca.

Si intende porre esclusivamente l'attenzione sul fatto che, come rilevato, la determinazione del reddito così come disciplinata dall'art 183 rende difficile, da un punto di vista concreto, l'emersione di una base imponibile tassabile.

Inoltre, l'art. 183 specifica che "*Il patrimonio netto è considerato nullo se l'ammontare delle passività è pari o superiore a quello delle attività",* quindi in tal caso la differenza tra residuo attivo e patrimonio netto non opererebbe algebricamente, e, pertanto, nei casi di eccedenza delle passività sulle attività, non si avrebbe affatto imponibilità dei flussi reddituali prodotti nel periodo concorsuale[126].

di attività speculativa e dall'esercizio di un'impresa commerciale, sono soggette alle imposte medesime ai sensi degli art. 106, 125 e 148 d. p. r. 29 gennaio 1958, n. 645, pure quando sopravvengano nel corso di liquidazione fallimentare, tenuto conto che l'instaurarsi della procedura concorsuale non priva la fallita della proprietà dei suoi beni e che i proventi di tale liquidazione si traducono in un accrescimento del suo patrimonio, con effetti analoghi a quelli derivanti dalla liquidazione liberamente decisa dall'assemblea dei soci".

[126] Cfr. M. MAURO, *Contributo allo studio delle dinamiche tributarie nel fallimento*, Roma, 2009, pag. 37 il quale ha affermato la "sostanziale non tassabilità del reddito d'impresa prodotto durante una procedura concorsuale", e ciò determinerebbe che nella procedura l'interesse erariale sia subordinato a quello facente capo al ceto creditorio, al fine di "*liberare il fallimento dal cosiddetto incubo fiscale*".

In virtù di quanto appena esposto, è agevole comprendere la ragione per cui tale disciplina in concreto è stata considerata una prima forte "*apertura del diritto tributario nei confronti della sopravvenienza dell'impresa in difficoltà*"[127].

Facendo brevemente cenno alla disciplina di cui all'art. 183 TUIR, i parametri utilizzati per la determinazione del reddito del periodo concorsuale sono:

1) il patrimonio netto iniziale[128];
2) il residuo attivo eventualmente presente al termine della procedura.

Quanto al patrimonio netto, l'art 183 co. 2 prevede che lo stesso sia "*determinato mediante il confronto secondo i valori riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi, tra le attività e le passività risultanti dal bilancio di cui al comma 1, redatto e allegato alla dichiarazione iniziale del curatore o dal commissario liquidatore*". Esso, pertanto, assume come base di partenza il bilancio "prefallimentare" redatto dal curatore fallimentare e deve essere determinato mediante il confronto, secondo i valori riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi, tra le attività e le passività risultanti dallo stesso[129]. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n.26/E del 22.03.2002, forniva chiarimenti su alcune difficoltà interpretative ed applicative sorte nella prassi. La stessa al punto 1.1, titolato *"Determinazione del patrimonio netto all'inizio della procedura",* chiariva che il patrimonio netto iniziale doveva essere determinato tenendo conto dei seguenti fattori:

l. il costo fiscalmente riconosciuto degli elementi patrimoniali attivi e passivi e non il loro valore di stima;

2. le attività e le passività aziendali accertate dal curatore, anche se non registrate nelle scritture contabili, da valutare al costo fiscalmente riconosciuto;

3. sono esclusi, in ogni caso, gli elementi, attivi o passivi, appartenenti al patrimonio personale dell'imprenditore individuale.

---

[127] Si vd. A. FANTOZZI, *Introduzione,* in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, cit., pag. VII.
[128] Cfr. D. STEVANATO, *La determinazione del patrimonio netto iniziale ai fini delle imposte sui redditi*, in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, cit., pagg. 103 ss.
[129] M. MAURO*, Imposizione fiscale e fallimento*, Torino, 2011, pag. 208.

Alla luce di quanto chiarito da tale Circolare, il curatore fallimentare, per la determinazione del patrimonio netto, deve quindi tener conto di quanto ha accertato nel corso delle verifiche da egli effettuale. In particolare, se lo stesso rinviene in sede d'inventario beni non presenti nelle scritture contabili dovrà procedere ad indicare nel bilancio iniziale il valore fiscale del bene rinvenuto non presente in contabilità; o, al contrario, se il curatore non rinvenga beni che risultano indicati nei documenti esaminati dovrà eliminare dal bilancio il valore fiscale dei beni non individuati. Allo stesso modo, il curatore dovrebbe procedere ad eliminare dal bilancio iniziale tutte quelle poste non riconosciute in sede di esame dello stato passivo, cercando di ottenere una rappresentazione il più possibile reale e veritiera di ciò che compone effettivamente il patrimonio iniziale dell'impresa fallita.

Infine, come analizzato, ai senti del comma secondo dell'art. 183 "*il patrimonio netto è considerato nullo se l'ammontare delle passività è pari o superiore a quello delle attività*". Risulterà, pertanto, un reddito imponibile solo nel caso in cui il residuo attivo sia maggiore del patrimonio netto iniziale.

Per ciò che concerne il *residuo attivo*, esso è costituito dagli elementi attivi facenti parte del patrimonio dell'impresa che eventualmente residuano in seguito al riparto e alla soddisfazione di tutti i creditori ammessi al concorso ed al pagamento delle spese della procedura[130]. Ci si è chiesto, poi, se la valorizzazione del residuo attivo dovesse avvenire sulla base di valori fiscalmente riconosciuti, oppure sulla base del valore normale dei beni sopravvissuti alla liquidazione. Nella circolare sopracitata n. 26/E del 2002, al punto 1.2, titolato *"Determinazione del residuo attivo della procedura"* l'Agenzia delle Entrate chiariva che la stessa dovesse avvenire sulla base del *valore reale dei beni*, in quanto la dichiarazione di fallimento veniva considerata come un caso di cessazione dell'attività economica in seguito all'espletamento di procedure di liquidazione. Ed infatti, l'Agenzia sottolineava che la ripresa dell'attività a seguito della chiusura del fallimento fosse una mera eventualità, "*pertanto, ai fini della determinazione del residuo attivo, la valutazione dei beni materiali e immateriali inventariati dal curatore che saranno*

[130] M. MAURO*, Imposizione fiscale e fallimento*, cit., pag. 211.

restituiti all'imprenditore o alla società ritornata in bonis *deve essere effettuata sulla base del loro valore normale, come nell'ipotesi di estromissione degli stessi dal regime d'impresa*"[131]. Il suesposto orientamento, tuttavia, subiva un *revirement* ad opera di una successiva Circolare emanata dalla stessa Agenzia delle Entrate, (CIR) n. 42 /E del 4 ottobre 2004, in cui veniva osservato che *"la circostanza per cui l'apertura della procedura fallimentare non esclude la possibilità che il soggetto dichiarato fallito intraprenda, pendente la procedura, una nuova attività d'impresa, induce a ritenere che nel caso in cui la procedura concorsuale si chiuda per cause diverse dall'avvenuta liquidazione integrale dell'attivo, al ritorno* in bonis *del soggetto ex fallito si accompagna la ripresa dell'attività imprenditoriale*[132]". In tale Circolare, quindi, l'Amministrazione Finanziaria, ribaltando la posizione precedentemente espressa in ordine alla fisiologica cessazione dell'attività d'impresa a seguito del fallimento, sosteneva che il ritorno *in bonis* del fallito non costituisse una mera eventualità[133] e, pertanto, "*determinandosi per effetto della chiusura del fallimento la ripresa dell'operatività del regime fiscale d'impresa, il curatore dovrà - all'atto della valorizzazione del residuo attivo - valutare i cespiti restituiti al soggetto ex fallito (a prescindere dalla*

---

[131] Circolare Agenzia delle Entrate n.26/E del 22.03.2002: *"Per chiarire il fondamento di queste affermazioni è preliminarmente necessario richiamare la natura e lo scopo di quella fase della vita dell'impresa che si apre con la dichiarazione di fallimento.*
Sotto il profilo civilistico, la procedura concorsuale apre una fase liquidatoria dell'impresa.
[…] *Allo stesso modo, anche ai fini fiscali, l'esecuzione concorsuale è considerata una fase di liquidazione che definisce e conclude il ciclo impositivo dell'impresa, anche se il fallimento si chiude con un residuo attivo.*
In sostanza, la procedura di fallimento e la liquidazione ordinaria sono accomunate dal medesimo presupposto impositivo, ravvisabile nell'esigenza di chiudere il ciclo reddituale dell'impresa. Una conferma di tale affermazione giunge dal fatto che la relazione ministeriale a commento degli articoli 124 e 125 del TUIR pone la liquidazione concorsuale sullo stesso piano della liquidazione ordinaria.
In particolare, la determinazione del reddito derivante da entrambe le liquidazioni, pur sottostando a regole e criteri differenti – sia in relazione all'individuazione del periodo d'imposta che alla determinazione del relativo risultato - risponde ai medesimi criteri di definitività e certezza.
[132] Circolare dell'Agenzia delle Entrate (CIR) n. 42 /E del 4 ottobre 2004, cosi continua: *"Il soggetto ex fallito, infatti, tornerà in bonis quale imprenditore commerciale, ovvero nella medesima veste in cui si trovava all'atto della dichiarazione di fallimento (ex articolo 1, L.F.).*
Da tanto consegue che il soggetto ex fallito, rientrando nella piena disponibilità e possibilità di gestire i beni compresi nel residuo attivo restituitogli, riprenderà l'esercizio dell'impresa già condotta sino al momento della dichiarazione di fallimento, ferma restando la possibilità di decidere - in un secondo momento - di non proseguire l'attività imprenditoriale pregressa (optando per l'inizio di una differente attività ovvero per la cessazione dall'esercizio di qualunque attività d'impresa)".
[133] M. MAURO*, Imposizione fiscale e fallimento*, cit., pag. 213.

natura - individuale o societaria - di quest'ultimo) secondo l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dei medesimi".

3.4. Tassazione delle sopravvenienze attive da falcidia concordataria e delle perdite sui crediti

Si procede ora all'analisi di una specifica modifica che, nel solco del mutamento strutturale delle procedure concorsuali teso a favorire le soluzioni pre-concorsuali della crisi di impresa e ad incentivare la "pronta denuncia" da parte dell'imprenditore, ha introdotto un regime tributario specifico per i redditi imponibili che sorgono nello svolgimento del concordato preventivo o dell'accordo di ristrutturazione dei debiti.

Invero, mediante una serie di correttivi alle norme di riferimento del TUIR, si è inteso incentivare anche sul piano fiscale il ricorso alla gestione negoziale della crisi d'impresa. Ed infatti, sebbene il meccanismo di determinazione del reddito d'impresa imponibile non subisca deroghe in caso di ricorso alla procedura di concordato preventivo o all'accordo di ristrutturazione dei debiti (in quanto non risulta applicabile l'art. 183 TUIR), nel TUIR sono comunque presenti disposizioni specifiche che trovano applicazione con riguardo ad alcune componenti economiche che tipicamente si possono manifestare nell'ambito del concordato preventivo e dell'accordo di ristrutturazione, quali:

1) la riduzione dei debiti (e le conseguenti sopravvenienze attive) derivanti dall'omologazione della proposta concordataria o dell'accordo di ristrutturazione che produce l'effetto di liberare il debitore dall'obbligo di pagare i crediti residui rimasti insoddisfatti (c.d. "esdebitazione");
2) le plusvalenze patrimoniali derivanti dalla cessione dei beni;
3) le perdite sui crediti che subiscono i creditori che partecipano a tali procedure.

3.4.1. La riduzione dei debiti e le sopravvenienze attive

In sede di omologazione del concordato preventivo o di accordi di ristrutturazione dei debiti, qualora si addivenga ad un pagamento parziale o dilazionato del debito, la riduzione di tale passività determina la nascita del

cosiddetto *"bonus concordatario o da accordo di ristrutturazione"*, che corrisponde alla differenza tra l'ammontare dei crediti risultante alla data di apertura della procedura e l'importo dei crediti che il debitore resta obbligato a soddisfare al momento in cui essa acquista efficacia giuridica. Tale *bonus*, in virtù dell'art. 88 comma 1, dovrebbe essere considerato una "sopravvenienza attiva" nell'esercizio successivo e quindi rilevare ai fini della determinazione della base imponibile del reddito d'impresa[134].

La tassabilità delle sopravvenienze attive conseguenti alla falcidia dei debiti (prima stesura del TUIR, in principio art. 55, comma 4) è stata oggetto di animato dibattito dottrinale. La dottrina maggioritaria ha da sempre negato la tassabilità del *bonus concordatario*, affermando l'irrilevanza fiscale delle sopravvenienze attive, in considerazione di una "incapacità contributiva" di fatto che caratterizza l'impresa in stato di crisi e dell'assenza di un effettivo arricchimento patrimoniale del debitore a seguito della falcidia dei debiti dell'impresa[135].

La questione interpretativa fu risolta con l'emanazione del TUIR e con l'introduzione nell'art. 55 comma 4 TUIR (attualmente art. 88, comma 4 *ter*[136]) della specifica disposizione, in forza della quale, ai fini delle imposte sui redditi, non si considera sopravvenienza attiva la riduzione dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo[137].

---

[134] Cfr. M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, cit., pag. 306.

[135] M. MICCINESI, *ult. op. cit.,* p. 295 ss., in cui l'Autore chiarisce che, ove la riduzione dei debiti in sede concordataria fosse stata ritenuta tassabile, *«il credito d'imposta in oggetto rischiava di trasformare comunque il concordato preventivo nell'anticamera del fallimento; infatti, il debitore, per far fronte al tributo, poteva trovarsi a non rispettare il concordato, determinandone così la risoluzione per inadempimento con conseguente fallimento (ex art. 186 L.F.); se invece, avendo esaurito i suoi mezzi nella esecuzione del concordato, non riusciva poi ad assolvere l'obbligazione tributaria, il fallimento poteva scattare proprio a causa di siffatta insolvenza (sempreché il debitore avesse mantenuto la veste di imprenditore)»*

[136] Modifica operata dal D. Lgs. n. 147/2015.

[137] Tenuto conto che, ai sensi dell'art. 183, TUIR, il reddito maturato nel corso della procedura fallimentare (e, quindi, anche nell'ambito del concordato fallimentare) non va determinato secondo le regole ordinarie (ovverosia attraverso la contrapposizione di componenti positivi e componenti negativi di reddito), bensì quale mera differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto risultante all'inizio della procedura (entrambi computati sulla base dei valori fiscalmente riconosciuti dei beni che ne fanno parte), il riferimento al concordato fallimentare contenuto nell'art. 88, comma 4, è stato interpretato nel senso che il Legislatore, con la norma in commento, ha solo inteso precisare che la detassazione ivi prevista opera anche per la fase successiva alla esecuzione del concordato fallimentare ed alla chiusura del fallimento, in caso di ritorno *in bonis* dell'imprenditore e di eventuale prosecuzione dell'attività. Cfr. M. MICCINESI, *ult. op. cit.,* pagg. 258 e 259.

La *ratio* di tale norma è resa chiara nella relazione di accompagnamento allo schema di Testo Unico predisposta dalla Commissione presieduta dall'On. Usellini in cui si faceva una distinzione tra concordato preventivo con cessione dei beni ai creditori e senza. Nel primo caso si precisava quanto segue: *"non rientrano tra le sopravvenienze attive la riduzione dei debiti in sede di concordato fallimentare […] o di concordato preventivo con cessione dei beni a creditori […] il concetto di sopravvenienza, infatti, presuppone la continuazione dell'impresa e la determinazione del reddito in base al bilancio, che nelle ipotesi in esame non si verificano".* Sulla base di tale precisazione sembra che il Legislatore del TUIR, in conformità con quanto rappresentato dapprima da una parte della dottrina e dalla giurisprudenza, abbia preso atto dell'assenza di un indice di capacità contributiva nella riduzione dei debiti in sede di concordato con cessione dei beni, giacché, per effetto dell'omologazione del concordato preventivo, la procedura si chiude con lo spossessamento dei beni in capo al debitore e senza alcun arricchimento patrimoniale per quest'ultimo.

Nel secondo caso, nonostante non si verifichi nessuno spossessamento né la cessazione dell'attività d'impresa, il Legislatore si esprime in tal senso: *"nel caso del concordato preventivo senza cessione dei beni, [...] la riduzione dei debiti chirografari costituisce certamente sopravvenienza in base al primo bilancio successivo: tuttavia si è ritenuto di escluderne la tassabilità inserendo una norma espressa, allo scopo di non rendere più difficoltoso il concordato stesso".*

Ciò premesso, l'irrilevanza fiscale delle sopravvenienze attive[138] trova il proprio fondamento nella finalità *extrafiscale* di incentivo nell'utilizzo di tali

[138] Si è discusso sulla natura di tali norme, ossia se dovessero essere considerate come norme d'esenzione o di esclusione. Cfr., P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 143 ss., che chiarisce come le esenzioni presuppongano l'esistenza di una norma generale che disciplinerebbe anche la situazione dalle prime considerate; esse, pertanto, si configurano come norme speciali e agevolative, *«[…] potendo il beneficio consistere, anziché nella totale sottrazione al prelievo, nell'assoggettamento a quest'ultimo in misura ridotta o con modalità meno gravose in punto di attuazione del corrispondente rapporto obbligatorio»;* le esclusioni, invece, assolvono al diverso compito di concorrere, unitamente alla norma base, a delimitare i confini della fattispecie impositiva. L'Autore sottolinea come nelle norme di esclusione non possa essere riscontrato alcun intento agevolativo, in quanto la finalità da esse svolta, è quella di *«delimitare l'ambito oggettivo del tributo in chiave con la ratio ad esso sottesa».* L'orientamento prevalente, ritiene che l'art. 88 comma 4 ter configuri un'esenzione posto che l'imponibilità delle sopravvenienze attive è una regola generale in materia di reddito d'impresa. Tale tesi muove dal presupposto che l'imponibilità delle plusvalenze in sede concordataria avrebbe comportato un onere fiscale eccessivamente gravoso per l'impresa in crisi che, dovendo adempiere

strumenti per permettere la positiva conclusione della procedura. Difatti, qualora la parte di crediti estinti o falcidiati a seguito dell'omologazione del concordato concorressero alla formazione del reddito imponibile, le imposte maturate inciderebbero sul costo del concordato stesso in misura direttamente proporzionale a quella della "falcidia concordataria", disincentivando il ricorso a tali procedure e rendendole del tutto impraticabili. Anche secondo la giurisprudenza di legittimità la norma introdotta avrebbe carattere integralmente interpretativo e chiarificatore dei contrasti sorti sul punto, in totale accoglimento della tesi secondo cui essendo il presupposto di ogni concordato l'incapienza del patrimonio del debitore a soddisfare la totalità dei suoi debiti, non può ravvisarsi nell'effetto estintivo delle situazioni debitorie, conseguente all'esecuzione del concordato, ricchezza o reddito e la realizzazione di un presupposto d'imposta.

Per quanto riguarda nello specifico la riduzione dei debiti a seguito dell'omologazione degli accordi di ristrutturazione dei debiti, prima dell'entrata in vigore del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, nel TUIR non era contenuta alcuna disposizione tributaria *ad hoc.* Ciò ha costituito oggetto di animato dibattito tra chi sosteneva che, in accordo alla disciplina prevista all'art. 88 comma 4 *ter* TUIR si potesse affermare l'irrilevanza delle sopravvenienze attive scaturenti dalla falcidia dei debiti, e tra chi invece sosteneva la non estensibilità di tale disciplina[139]. Si sarebbe potuto affermare l'irrilevanza fiscale delle sopravvenienze attive ai sensi dell'art. 88 comma 4 *ter* se si fosse potuto configurare l'istituto degli accordi di ristrutturazione dei debiti come particolare forma di concordato preventivo (c.d. "concordato semplificato"). Tuttavia, essendo prevalente, anche in giurisprudenza,

all'obbligazione tributaria, avrebbe sottratto le risorse necessarie per il soddisfacimento delle altre pretese del ceto creditorio, minando, così, la possibilità di addivenire all'omologazione del concordato e rendendo tale procedura, di fatto, inutilizzabile. Sul punto, v. A. CONTRINO, *Il trattamento fiscale dei «bonus» concordatari e da accordi di ristrutturazione*, in *Corr. Trib.,* 2010, pagg. p. 2335, il quale ritiene che la norma in commento si caratterizzi per la sua finalità tipicamente agevolativa e che, pertanto, abbia natura di esenzione. *Contra*, cfr. G. ANDREANI – A. TUBELLI, *La disciplina fiscale degli accordi di ristrutturazione ex art. 182-bis della legge fallimentare*, in *Il Fisco,* 44/2006, p. 6804 ss., si considera la norma in commento in parte quale un'esclusione, in altra parte quale un'esenzione; più specificamente, gli Autori discernono tra il concordato con cessione di beni, che denoterebbe un'esclusione, dal concordato senza cessione di beni, in cui l'irrilevanza fiscale della riduzione di debiti denota un'esenzione.

[139] Cfr. V. FICARI, *Problematiche fiscali degli accordi di ristrutturazione e relative evoluzioni normative*, in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, cit., pagg. 907 ss.

la tesi "autonomistica", l'applicazione estensiva dell'art. 88 comma 4 è stata più volte negata principalmente dall'Amministrazione Finanziaria[140].

Sul punto è poi intervenuto il Legislatore con il D.L. n 83/2012, art. 33 comma 4, equiparando[141] il regime fiscale della falcidia dei debiti operata in sede di concordato preventivo ed in sede di accordi di ristrutturazione dei debiti omologati ai sensi dell'art. 182 *bis* L.F., evitando, altresì, che la variabile fiscale potesse essere il *discrimen* nella scelta dello strumento da adottare[142]. Con il D. Lgs. n. 147-72015, poi, il Legislatore interveniva nuovamente sulla disciplina, prevedendo la distinzione sopra analizzata tra procedure concorsuali con finalità liquidatorie e procedure di risanamento[143].

3.4.2. Le plusvalenze patrimoniali

Medesimo ragionamento deve essere effettuato in ordine alle plusvalenze patrimoniali, in quanto applicandosi nell'ambito dello svolgimento del concordato preventivo o di accordi di ristrutturazione dei debiti le norme ordinarie di computazione del reddito imponibile, anche le plusvalenze che derivano dalla cessione di beni dovrebbero concorrere a formare il reddito imponibile.

Tale tema è stato lungamente discusso in dottrina, pur essendo maggioritaria la tesi che negava l'imponibilità di tali plusvalenze, in quanto si riteneva non sussistente una effettiva capacità contributiva nell'ambito di una procedura che

---

[140] Sul punto, cfr. M. MICCINESI, *Principi generali del regime fiscale del fallimento ai fini delle imposte sui redditi: lineamenti evolutivi e sistematici*, in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi,* cit., pag. 91, ed i riferimenti bibliografici ivi indicati.

[141] Vd. M. MICCINESI, *Principi generali del regime fiscale del fallimento ai fini delle imposte sui redditi: lineamenti evolutivi e sistematici*, cit., pag. 95. L'equiparazione introdotta con il D.L. n. 83/2012, invero, non è assoluta, in quanto l'irrilevanza fiscale della riduzione dei debiti derivante dall'omologazione dell'accordo di ristrutturazione *ex* art. 182-bis concerne la sola parte di esse che, ai sensi del novellato art. 88 comma 4 ter, *"eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84"* (Circolare n. 15 del 13 maggio 2013).

[142] In passato, infatti, l'assenza di un dato normativo preciso - cui conseguiva l'impossibilità di affermare con certezza l'irrilevanza fiscale del *bonus* da accordi di ristrutturazione - aveva di fatto penalizzato l'accesso alla procedura di ristrutturazione dei debiti, considerando l'ingente costo fiscale della medesima, che avrebbe inevitabilmente ridotto le risorse finanziarie destinate al pagamento dei creditori.

[143] Cfr. G. ANDREANI – A. TUBELLI, Transazione fiscale e crisi d'impresa, Vicenza, 2020, pagg. 228.

comporta, da un lato, lo spossessamento del debitore di tutti i suoi beni e, dall'altro, non consente ai creditori di recuperare interamente i loro crediti.

Tali contrasti interpretativi sono stati risolti dal Legislatore, il quale ha previsto all'art. 86 comma 5 del TUIR una specifica deroga alla normativa ordinaria, in virtù della quale *"La cessione dei beni ai creditori in sede di concordato preventivo non costituisce realizzo delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento"*.

Da tale articolo risulta ormai pacifico che tali plusvalenze non hanno rilevanza fiscale. La *ratio* di tale speciale disciplina segue le direttive già previste dal Legislatore nel disciplinare l'irrilevanza fiscale delle sopravvenienze attive, come analizzato nel precedente paragrafo, al fine di incentivare il ricorso alle procedure di risoluzione negoziale o stragiudiziale della crisi d'impresa.

La disciplina prevista dall'art. 86 comma 5, però, ha fatto sorgere diversi dubbi circa l'applicazione della stessa, in quanto il dettato della norma risulta poco esplicativo e alquanto generico: ci si è chiesto, ad esempio, se la norma in commento trovi applicazione con riguardo solo al concordato con cessione dei beni previsto dall'art. 182 L.F. oppure se la stessa sia estendibile anche al concordato senza cessione dei beni e, in particolare, a quello con garanzia, essendo preferibile sul punto la tesi estensiva. Infatti, sotto il profilo letterale, la norma contiene un esplicito riferimento esclusivamente al concordato con cessione dei beni; sul piano teleologico, nei concordati eseguiti secondo modalità diverse da quella della cessione integrale dei beni non si produce l'effetto dello spossessamento, che costituisce il presupposto dell'esclusione delle plusvalenze dalla tassazione prevista dalla norma in commento. Ne discende che le relative plusvalenze – verificandosi nell'ambito dell'ordinaria attività produttiva – risultano imponibili secondo le ordinarie regole di determinazione del reddito d'impresa. Sul punto è stato anche sostenuto che ogni soluzione della crisi d'impresa che travalichi lo schema classico della cessione dei beni ai creditori non rientra nell'ambito previsto dall'art. 86 comma 5 TUIR. Altro dubbio rilevante sorge proprio dal dato letterale della norma. La stessa, infatti, sembra circoscrivere l'irrilevanza fiscale delle plusvalenze patrimoniali soltanto al caso della cessione dei beni ai creditori, la

quale operazione di per sé non è idonea a generare plusvalenze, in quanto, come prima chiarito, priva di effetti traslativi in capo ai creditori, verificandosi semplicemente l'attribuzione agli organi della procedura della legittimazione a disporre dei beni medesimi, nell'ambito di un mandato irrevocabile *(in rem propriam)* conferito a terzi (i creditori), anche nel loro interesse, a gestire e a liquidare il patrimonio ceduto.

Con la sentenza n. 5112 del 4 giugno 1996, infatti, i giudici di legittimità hanno testualmente affermato quanto segue: *"[…] malgrado le ambiguità della sua formulazione, essa riguarda (non la cessione dei beni ai creditori, ma) il trasferimento a terzi dei beni ceduti effettuato in esecuzione della proposta di concordato"*, partendo dal corretto presupposto che la cessione dei beni ai creditori, quale particolare modo di attuazione del concordato preventivo, non produce il trasferimento della proprietà dei beni ceduti, ma legittima gli organi della procedura concordataria a disporre degli stessi, al fine di soddisfare i creditori nella misura indicata dalla proposta omologata.

A favore di questo indirizzo giurisprudenziale depongono anche i lavori preparatori del parlamento riguardanti la norma in commento. Come evidenziato dagli stessi giudici di legittimità nella sentenza citata: *"Dall'esame dei lavori preparatori (e, in particolare dal parere della Commissione dei trenta sullo schema del Testo unico) si ricava che l'obiettivo che si intendeva raggiungere con la disposizione in esame era proprio quello di ridurre l'onere 'fiscale' delle operazioni compiute nel corso della liquidazione concordataria"*[144].

In conclusione, superando l'equivoco del dato letterale, la disposizione *de qua* viene interpretata nel senso che l'evento, individuato dal Legislatore come inidoneo a generare plusvalenze imponibili, è in realtà rappresentato dalla vendita a terzi dei beni ceduti in sede di concordato *con cessio bonorum,* rivolgendosi

[144] A questa impostazione ha alla fine aderito anche l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 29/E del 1° marzo 2004, disattendendo il parere del Secit e riconoscendo che "*l'agevolazione tributaria concessa dalla predetta disposizione ha ad oggetto non solo la 'cessione dei beni ai creditori', ma anche le vendite dei beni ceduti, effettuate (nei confronti di terzi) dal commissario giudiziale al fine di ricavare i mezzi liquidi necessari per soddisfare i creditori […] la parte dell'utile di esercizio corrispondente alla plusvalenza conseguita a fronte della cessione dei beni (immobili) effettuata dalla Società […] non configura componente reddituale imponibile ai fini dell'imposizione diretta".*

quindi a tutti gli atti di realizzo dei cespiti attuati dal liquidatore incaricato dai creditori cessionari.

La sintetica formulazione dell'art. 86 comma 5 pone un ulteriore dubbio interpretativo in riferimento al caso in cui dopo il pagamento delle spese di giustizia e di tutti i creditori, sussista un residuo attivo. La dottrina era divisa principalmente in tre orientamenti: una parte minoritaria riteneva che, disciplinando la norma il solo caso in cui la cessione dei beni è volta al soddisfacimento dei creditori, la disposizione in esame non potrebbe trovare applicazione in presenza di un residuo attivo, nemmeno in relazione alla quota della plusvalenza utilizzata per soddisfare i creditori; altra parte della dottrina, al contrario, sosteneva che l'irrilevanza fiscale delle plusvalenze opererebbe anche nel caso in cui questa si concluda con un residuo attivo, in base alla regola *ubi lex voluit dixit*. Infatti, se il Legislatore avesse intenzionalmente voluto assoggettare a tassazione l'eventuale residuo attivo, avrebbe previsto un regime fiscale differente per questa particolare ipotesi; un terzo orientamento riteneva che l'irrilevanza fiscale del residuo attivo contrastasse con la *ratio legis*, in quanto non sarebbe logico assoggettare a imposizione l'eventuale residuo attivo maturato nel corso del periodo fallimentare e prevedere, invece, la completa detassazione del residuo attivo maturato nell'ambito del concordato preventivo con cessione dei beni. Invero, l'eventuale residuo attivo dovrebbe concorrere alla formazione del reddito, non verificandosi in proposito alcuno spossessamento e, quindi, nemmeno il presupposto su cui si fonda l'esclusione dalla tassazione delle plusvalenze *de quibus*.

Infine, è discusso se tale disciplina, in mancanza di una espressa previsione normativa, è applicabile anche al caso di plusvalenze patrimoniali che sorgono nello svolgimento di accordi di ristrutturazione dei debiti. C'è da premettere che il decreto di riforma del 2012, che, come detto, ha equiparato la disciplina fiscale relativa alle sopravvenienze attive nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione, non è intervenuto sulla norma in commento al fine di estendere la disciplina anche agli accordi. Allo stesso tempo però, si potrebbe avallare un'interpretazione estensiva dell'art. 86 comma 5 nel caso in cui l'accordo sia eseguito mediante integrale cessione di beni ai creditori, poiché, in concreto, in

questo caso potrebbe conseguirsi il medesimo effetto ottenibile mediante la procedura concordataria[145].

3.4.3. Le perdite sui crediti

L'art. 101 comma 5 del TUIR, considera la prospettiva speculare a quella dell'impresa in stato di crisi, disciplinando la deducibilità delle perdite subite dai creditori, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti. Infatti, entrambe le procedure sono foriere di implicazioni fiscali anche dal lato dei creditori, in quanto la rinegoziazione dell'esposizione debitoria comporta l'irrecuperabilità di almeno una parte del credito; di qui la necessità di chiarire in quali termini operi la regola della deducibilità delle perdite su crediti, sancita dall'art. 101, comma 5, del TUIR[146].

La norma prevede che la deducibilità delle perdite su crediti è subordinata, in via generale, alla verifica dell'inesigibilità del credito (risultante da elementi certi e precisi), che si profila ove emerga l'infruttuoso esperimento di tutti i tentativi ragionevoli finalizzati al recupero del credito medesimo. Il Legislatore, invece, nel caso in cui il debitore sia soggetto a procedure concorsuali ha introdotto una presunzione legale[147] (*iuris et de iure)* dell'esistenza degli *"elementi certi e precisi"* legittimanti la deduzione prevista dalla norma in commento.

In senso conforme, si pone la prassi dell' Amministrazione Finanziaria che, con Circolare del 23 gennaio 2009, n. 16/E, sottolinea che *"in presenza di procedure concorsuali, in altri termini, l'accertamento della situazione di sofferenza della partita creditoria è ufficialmente conclamata ad opera di un*

---

[145] Cfr. G. ANDREANI – A. TUBELLI, *Profili reddituali delle plusvalenze nel concordato preventivo*, in *Le sopravvenienze da esdebitamento in caso di presenza contestuale di perdite pregresse e di periodo, in Corriere Tributario, 1/2013*, p. 1019 ss, i quali riconoscono che l'ipotesi di accordi di ristrutturazione con cessione integrale dei beni è, tuttavia, di difficile realizzazione.

[146] V. FICARI, *Problematiche fiscali degli accordi di ristrutturazione e relative evoluzioni normative*, in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, cit., pag. 910.

[147] Sulla natura assoluta della presunzione contenuta nell'art. 101, comma 5, cfr. G. ZIZZO, *Le perdite su crediti verso debitori assoggettati a procedure concorsuali*, in *Corriere Tributario*, 29/2010, p. 2344, il quale chiarisce che *«laddove prevede che la perdita sia deducibile se risultante da elementi certi e precisi, e comunque se il debitore è assoggettato a procedura concorsuale, l'art. 101, comma 5, definisce chiaramente un sistema di presupposti speciali per attribuire rilevanza a questo onere, sottraendolo alle condizioni di cui all'art. 109, comma 1»*.

soggetto terzo indipendente (autorità giurisdizionale o amministrativa) e non è rimessa alla mera valutazione soggettiva del creditore", ossia, in altri termini, l'accertamento giudiziale dello stato d'insolvenza, opera come presunzione assoluta della certezza e della precisione della perdita, al punto da giustificarne l'automatica deducibilità.

In tal caso, l'automatica deducibilità della perdita è già provata dal fatto che il creditore aderendo ad una proposta di concordato o di accordo di ristrutturazione rinunci all'esazione del credito o accetti la rimessione del debito, e quindi compia la scelta negoziale di privarsi della possibilità di ottenerne il pagamento; pertanto, la definitività della perdita non rende necessari ulteriori accertamenti in ordine all'esistenza di «elementi certi e precisi» a dimostrarne l'effettiva esistenza e rilevanza[148].

4. La "transazione fiscale" ed il bilanciamento tra interesse fiscale ed interesse concorsuale (*rinvio*)

Il percorso evolutivo del controverso rapporto tra "*fallimento e fisco*" raggiunge un significativo punto di svolta con l'introduzione dell'istituto della "transazione fiscale" che, soprattutto nella prima laconica formulazione, sembrava abbattere in maniera assoluta il muro della indisponibilità della obbligazione tributaria.

Per una trattazione analitica e critica dell'evoluzione dell'istituto si rinvia al terzo capitolo in quanto al fine di comprenderne la natura, il perimetro applicativo ed i risvolti costituzionali occorreranno quali strumenti argomentativi l'analisi del principio della indisponibilità della obbligazione tributaria e della natura del potere dell'Amministrazione Finanziaria nel momento decisionale che saranno oggetto del secondo capitolo.

---

[148] L'art. 101 nella parte successiva del comma 5, inoltre, individua con esattezza il momento legittimante l'automatica deduzione delle perdite: "*Ai fini del presente comma, il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi o, per le procedure estere equivalenti, dalla data di ammissione ovvero, per i predetti piani attestati, dalla data di iscrizione nel registro delle imprese*".

In tale sede, si procede ad un breve accenno all'evoluzione della stessa, al fine di completare la ricostruzione diacronica dello storico contrasto tra *interesse concorsuale* ed *interesse erariale*.

L'istituto della transazione fiscale, invero, fu introdotto con il D. Lgs. n. 5/2006, riforma che, come anticipato, ha reciso in maniera netta i legami con la vecchia impostazione della legge fallimentare avente natura sanzionatoria e punitiva, e con una prevalente finalità liquidatoria, volendo, al contrario, privilegiare soluzioni di conservazione e continuità dell'attività produttiva e dunque di prevenzione e soluzione negoziale della crisi di impresa. In tale panorama normativo, il Legislatore ha deciso di intervenire anche sul "credito pubblico tributario", tradizionalmente intangibile, che costituisce generalmente la principale debitoria e che dunque svolge un ruolo centrale nella possibilità di concludere positivamente un procedimento negoziale o pre-concorsuale di ristrutturazione della debitoria per il superamento della crisi.

Si è inciso, pertanto, sul "dogma" della indisponibilità della obbligazione tributaria, introducendo la possibilità, nelle specifiche procedure pre-concorsuali del concordato preventivo ed accordi di ristrutturazione[149] di prevedere un pagamento, oltre che dilazionato, anche "parziale".

Sin dall'introduzione, l'istituto ha sottoposto all'interprete numerose problematiche che originano nella difficoltà di delinearne i caratteri e comprenderne la reale natura. È stato poi oggetto di diversi interventi normativi oltre che di "arresti ortopedici giurisprudenziali" che ne hanno modificato la struttura ed i connotati.

La transazione fiscale ha certamente comportato il progressivo disarticolarsi delle rigidità degli schemi giuridici propri del diritto tributario, fino ad ammettere nell'ambito dell'indebitamento patologico della crisi d'impresa la possibilità della falcidiabilità anche del credito IVA e delle ritenute operate e non versate, che

[149] Ci si interrogherà, nell'ultimo capitolo, sulla possibilità di estendere l'applicabilità della transazione fiscale anche alle diverse misure introdotte con il nuovo Codice della crisi di impresa a seguito del recepimento della Direttiva *Insolvency*.

sembrava baluardo insormontabile prima della sentenza Degano della Corte di giustizia UE (cfr. sentenza Cassazione n. 22931 del 2011).

Ed infatti, proprio la sentenza Degano ha segnato un importante punto di svolta in quanto, oltre ad aver attribuito a tale istituto legittimazione anche rispetto all'ordinamento ed ai principi eurounitari, fugando ogni dubbio di illegittimità anche riguardo alla – prospettata in dottrina – violazione del divieto degli aiuti di stato[150], ha chiarito quale dovesse essere il criterio valutativo che avrebbe dovuto orientare l'Amministrazione, ossia quello di "convenienza economica" (parametro che sarà fondamentale nella successiva evoluzione legislativa).

La sentenza Degano ha poi influenzato la riforma operata dall'art. 1, comma 81, legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), importante punto d'arrivo del percorso evolutivo dell'istituto in esame, che, in primo luogo, ne ha modificato il *nomen iuris*, da transazione fiscale a trattamento dei crediti tributari, al fine di rimuovere qualsiasi connotazione "transattiva"; ha recepito le indicazioni della CGUE in merito alla possibilità di "falcidia" anche del credito IVA, nonché ne ha sancito la *obbligatorietà* procedimentale superando la precedente giurisprudenza di legittimità[151].

Come meglio si argomenterà in seguito, proprio alla luce di tali interventi giurisprudenziali e modifiche normative si può apporre un ulteriore tassello nella relazione tra "fallimento e fisco", e nello specifico nel bilanciamento tra interesse concorsuale ed interesse erariale.

Ed invero, a seguito della sacralizzazione del parametro della "convenienza economica"[152], e dunque del criterio del "miglior soddisfo", che trova il fondamento proprio nella *economicità ed efficienza* dell'azione amministrativa (garantito dalla relazione del *professionista attestatore*), si deve relativizzare l'entusiasmo o stupore che inizialmente ha destato tale istituto. Può ritenersi, difatti, che esso abbia sancito la prevalenza dell'interesse erariale su quello

[150] Sul punto, si rinvia al capitolo terzo.
[151] Cfr., *ex multis,* V. FICARI, *La nuova disciplina del pagamento parziale dei crediti tributari di cui all'art. 182 ter l. fall.*, in *Riv. Trim. Dir. Trib*., 3-4/2017, pp. 653 ss.
[152] Cfr. S. FIORENTINO, *La "convenienza economica" della nuova "transazione fiscale" tra vincoli europei,* ratio *concorsuale propria e contenuto della "tutela" devoluta,* in *Riv. Dir. Trib.,* n. 5/2022, pag. 530.

concorsuale, in quanto il parametro valutativo che permette all'Amministrazione Finanziaria di esprimere voto positivo o di aderire agli accordi di soluzione negoziata della crisi è esclusivamente il criterio del "miglior soddisfacimento del credito erariale".

Tale ricostruzione interpretativa viene confermata anche dalle ultime modifiche operate prima dal D.L. 125.2020 e successive modifiche, nonché dalla definitiva entrata in vigore del Codice della Crisi d'impresa (rinviando per una approfondita analisi al capitolo terzo del presente lavoro), che hanno introdotto il c.d. "*cram down fiscale*", che attribuisce al Tribunale il potere suppletivo (*rectius*, sostitutivo) di omologare il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione anche in *mancanza di voto/adesione* da parte dell' Amministrazione Finanziaria purché l'adesione sia determinante ai fini del raggiungimento delle maggioranze richieste e che la proposta sia *più conveniente* rispetto all'alternativa liquidatoria.

SEZIONE SECONDA

5. Breve introduzione al diritto concorsuale e pre-concorsuale spagnolo

La disciplina concorsuale spagnola è ad oggi regolata dal c.d. *Texto Refundido de la Ley Concursal* (TRLC, *Real Decreto Legislativo n. 1/2020*), legge che ha condotto ad una sistematizzazione delle diverse modifiche che si sono susseguite dall'introduzione della *Ley Concursal* n. 22/2003, del 9 luglio 2003 (LC), ed ha attribuito una propria autonomia – anche topografica – al c.d. *Derecho Pre-concursal.*

Si procede, pertanto, in questa sede ad una breve analisi dell'evoluzione di tale materia al fine, poi, di sviluppare ragionamenti comuni relativi al trattamento dei crediti pubblici tributari per individuare un "modello interpretativo" attuabile nell'ottica dell'auspicata armonizzazione tra gli Stati Membri.

L'attuale previsione trova la sua origine nella *Ley Concursal* del 2003, che ha operato una riforma strutturale della materia concorsuale, sostituendo ed abrogando il regime di cui al Libro IV del Codice di commercio (*Código de Comercio, Real Decreto de 22 de agosto de 1885*), rubricato "*De las quiebras*". In primo luogo, difatti, eliminò il termine "*quiebra*", corrispondente al fallimento, in quanto considerato denigratorio per l'imprenditore insolvente, e fu sostituito dal termine "*concurso*" [153]. La riforma, inoltre, ha modificato la struttura della procedura fallimentare, introducendo due diverse fasi: una volta dichiarato il *concurso*, difatti, si apre una prima *fase común* in cui la curatela fallimentare (la *administración concursal*) prepara una relazione nella quale dà atto dell'attivo concorsuale e dei crediti che compongono il passivo; segue, poi, la *fase de convenio* finalizzata ad una soluzione e chiusura "concordata" della procedura, fatta salva l'ipotesi in cui di procede direttamente alla liquidazione concorsuale (*liquidación concursal*).

Nonostante la importante modifica apportata da tale riforma del 2003, essa risentiva fortemente del precedente impianto della disciplina concorsuale; ed invero, prevaleva ancora l'impostazione liquidatoria secondo cui i beni dell'imprenditore insolvente erano funzionali al miglior soddisfacimento dei

[153] Mutamento che, come noto, nell'ordinamento italiano è avvenuto solo con l'entrata in vigore del nuovo Codice della Crisi d'impresa e dell'insolvenza.

creditori, nel rispetto della *par condicio creditorum*. In tal senso, anche lo strumento del "concordato fallimentare" introdotto (il c.d. *convenio*), non era considerato quale misura tesa alla "ristrutturazione" aziendale, ma esclusivamente a garantire il maggiore soddisfacimento dei creditori rispetto alla liquidazione fallimentare. Tanto è vero che si poteva ricorrere a tale strumento solo nel caso in cui fosse migliorativo per il ceto creditorio.

Successivamente, la crisi del 2007/2008 che aveva colpito l'economia spagnola principalmente nel settore immobiliare e finanziario metteva alla prova l'efficacia ed adeguatezza della nuova *Ley Concursal* alla risoluzione delle situazioni di crisi ed insolvenza che si stavano verificando. L'impianto prettamente liquidatorio, invero, si era rilevato insufficiente al superamento della crisi, rendendo necessarie diverse modifiche finalizzate alla "*refinanciación*" della debitoria da parte dei creditori e, dunque, privilegiando l'esigenza di conservazione dell'impresa e del propri fattori produttivi.

Alla luce di tale situazione economica, nel 2009 fu approvato un *Real Decreto Ley* che introdusse i cc.dd. "*acuerdos de refinanciación*" con la principale finalità di offrire strumenti di risoluzione della crisi mediante il raggiungimento di un accordo con la maggioranza dei creditori, e che non fossero assoggettabili azioni revocatorie in caso di successiva dichiarazione di fallimento. Tali accordi, pertanto, tendevano ad accordare una moratoria del pagamento ovvero una falcidia del passivo, al fine di permettere alle società di continuare la propria attività e dunque di salvare la produttività, nell'attesa e speranza della ripresa del mercato. In quegli anni, inoltre, era stata avviata una riforma generale della *Ley concursal*, giunta a compimento nel 2011, che introdusse, tra le altre, la possibilità di chiusura della procedura concorsuale "in caso di insufficienza dell'attivo, tanto per le persone fisiche che giuridiche".

La crisi macroeconomica del 2012, poi, colpì duramente l'economia spagnola, tanto da obbligarla a richiedere il sostegno dell'Unione Europea per il risanamento del sistema finanziario. La crisi aveva investito gravemente molti settori economici provocando il dilagare di procedure fallimentari, che nel 90% avevano un esito meramente liquidatorio, minando la tenuta del tessuto imprenditoriale. Nell'ambito

di tale crisi, anche gli *acuerdos de refinanciación* risultarono inadeguati a fronteggiare una crisi economica che presentava caratteristiche differenti dalla precedente.

Alla luce di tali grandi crisi economiche, fu sentita in maniera sempre più forte ed attuale la necessità di una modifica strutturale della disciplina concorsuale che privilegiasse la "continuità" delle imprese c.d. "*viables*" e per garantire una "*segunda oportunidad*". Questa fu attuata negli anni 2014 e 2015, anche a seguito della citata Raccomandazione europea del 12 marzo 2014, andando a modificare il regime degli "*acuerdos de refinanciación*" e dei "*convenios concursales*", prevedendo la suddivisione per classi dei creditori, nonché la possibilità di accordare una riduzione dell'indebitamento mediante falcidie, dilazioni o capitalizzazione dei crediti. Iniziava, quindi, a prevalere la tutela della *continuità dell'impresa* al fine di garantire la redditività della stessa, anche a danno degli interessi dei creditori. Per tale ragione, si ritenne necessaria l'introduzione di un controllo giudiziale attuato nel giudizio di "omologazione" degli accordi adottati con le maggioranze richieste.

Tali riforme brevemente ripercorse che si sono asistematicamente susseguite si innestavano su una *Ley concursal* che, come anticipato, aveva un impianto differente, prettamente sanzionatorio e liquidatorio, determinando quindi la coesistenza di due anime contrastanti che creavano difficoltà sia interpretative che applicative. Si sentì, dunque, l'esigenza di una riforma sistematica della intera materia concorsuale.

6. Il *Texto Refundido de la Ley Concursal* (TRLC)

Il *Texto Refundido de la Ley Concursal*, *Real Decreto Legislativo n. 1/*2020, aveva quale obiettivo primario quello di eliminare le incongruenze tra il testo originale del 2003 e le riforme successive, offrendo una riorganizzazione sistematica della materia. Il TRLC, con più di settecentocinquanta articoli ha avuto finora un ambito di applicazione limitato per diverse ragioni, tra cui certamente la intervenuta pandemia da Covid-19. Ed invero, il *Real Decreto Legislativo n. 1/*2020 con cui è stato approvato il *Texto Refundido de la Ley Concursal* è stato

adottato il 5 maggio 2020, nel corso del "*estado de alarma"* dichiarato dal governo spagnolo per far fronte alla pandemia. In tale contesto, pertanto, è stato necessario adottare, come nell'ordinamento italiano, misure straordinarie tra cui la sospensione dell'obbligo di presentare istanze di fallimento fino al 30 giugno 2022, nonché dell'obbligo di dichiarare lo scioglimento della società in caso di perdite qualificate fino al 31 dicembre 2022.

6.1 Autonomia del *Derecho Preconcursal*

Come analizzato, la formulazione originaria della *Ley Concursal 2/2003* non prevedeva istituti pre-concorsuali, ovvero attivabili prima della dichiarazione del *concurso*, ma era previsto esclusivamente il c.d. *convenio* nella prima fase della procedura concorsuale.

Le prime misure pre-concorsuali furono asistematicamente introdotte con le successive riforme brevemente analizzate fino al 2014. Pertanto, mancava una unitaria disciplina della disciplina pre-concorsuale, che invece è stata espressamente introdotta con il TRLC.

Il *Texto Refundido*, difatti, dedica un intero libro esclusivamente al "*Derecho Pre-concursal*" (Libro secondo del TRLC), poi come si vedrà sostanzialmente modificato dalla legge di recepimento della Direttiva *Insolvency*[154].

In breve, il Titolo I è dedicato alla c.d. "comunicazione dell'avvio delle trattative con i creditori" (*comunicación de apertura de negociaciones con los acreedores*) quale regime unico funzionale all'adozione di uno tra gli istituti pre-concorsuali quali gli *acuerdos de refinanciación*, *acuerdos extrajudicial de pagos* o *la propuesta anticipada de convenio*.

[154] Sul tema, si vd. C. BOLDÓ RODA (diretto da), M. C. PASTOR SEMPERE (a cura di), *Derecho preconcursal y segunda oportunidad*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2021; J. GALÍNDEZ ARRIBAS, *Volver a empezar. Herramientas preconcursales, concurso de acreedores y segunda oportunidad*, in *Revista Aranzadi Doctrinal*, n. 7/2020; D. GARCÍA BARTOLOMÉ, *El preconcurso de acreedores frente a la insolvencia*, Leon, Eolas, 2018; I. M. MURILLO PIQUER, *Los acuerdos de refinanciación y sus acreedores determinantes. Breve análisis en materia preconcursal del anteproyecto de ley de reforma del TRLC y de la Directiva de la UE 2019/1023*, in *Diario La Ley*, n. 9957, 22 nov. 2021; M. C. PASTOR SEMPERE, *El preconcurso en España: pasado, presente y futuro desarrollo legislativo,* in Id. (a cura di), *Derecho preconcursal y segunda oportunidad*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2021, pag. 19-84; J. PULGAR EZQUERRA, *Derecho preconcursal y segunda oportunidad*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2021; Id., *Preconcursalidad y reestructuracion empresarial: acuerdos de refinanciación y acuerdos extrajudiaciales de pago* (3a edición), Madrid, La Ley, 2021.

Il Titolo II e III disciplinavano gli "*acuerdos de refinanciación"* (AR) e gli "*acuerdos extrajudiciales de pago*" (AEP), sostuiti successivamente dai "*planes de restruccturación*"[155].

Gli "acuerdos de refinanciación" consistevano in un contratto sottoscritto tra il debitore, persona fisica o giuridica, eda uno o più creditori, aventi lo scopo di evitare la dichiarazione di fallimento e garantire la continuità dell'attività imprenditoriale.

Essi si distinguevano dagli "*acuerdos extrajudiciales de pago*" che, invece, si basavano sulla c.d. "*mediación*", mezzo di composizione delle controversie fondato sulla "*autocomposición*". La peculiarità di questo istituto, pertanto, consisteva proprio nel ruolo attribuito al mediatore che era chiamato non solo a fare da intermediario tra il debitore e i suoi creditori ma anche ad assistere e fornire una consulenza specifica al debitore in merito alla situazione economica ed alla strategia da seguire, adottando pertanto una condotta attiva, proponendo soluzioni altresì possibili al momento di crisi[156].

Infine, il Titolo IV disciplinava le peculiarità del "*concurso consecutivo*", ossia il "fallimento" dichiarato su richiesta del debitore, del mediatore concorsuale o di un creditore laddove non fosse stato concluso positivamente l'AR o l'AEP, ovvero quando fosse avvenuta la risoluzione o revoca degli stessi in caso di inadempimento o violazione di quanto dichiarato e pattuito.

7. Influenza della Direttiva *Insolvency (rinvio)*

Nel momento in cui veniva attivato il nuovo TRLC era in corso di elaborazione un disegno di legge di riforma della legge fallimentare[157], poi approvato nel giugno

---

[155] J. MOYA BALLESTER, *Mecanismos preventivos del concurso de acreedores, los acuerdos de refinanciación y el acuerdo extrajudicial de pagos,* Valencia, Tirant lo Blanch, 2017; J. PULGAR EZQUERRA, *Preconcursalidad y reestructuración empresarial: acuerdos de refinanciación y acuerdos extrajudiciales de pagos*, III ed., Madrid, La Ley, 2021.

[156] Sul tema, B. PARDO IBÁÑEZ (a cura di), *El mecanismo de la segunda oportunidad: del acuerdo extrajudicial de pagos al beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho*, 1ª ed, Las Rozas, Madrid, Bosch-Wolters Kluwer, 2017; C. BOLDÓ RODA, *El acuerdo extrajudicial de pagos*, Valencia, Tirant lo Blanc, 2021.

[157] Cfr. l'opera collettanea curata da A. DÍAZ MORENO, F.J. LEÓN SANZ, J. BRENES CORTÉS, S. RODRÍGUEZ SÁNCHEZ (a cura di), *La reestructuración como solución de las empresas viables*, Aranzadi, 2022, in cui si analizzano, anche in ottica comparata, le novità e criticità della nuova riforma.

2022, che recepisce nell'ordinamento spagnolo la citata *Direttiva Insolvency* n. 1023/2019, che verrà analizzata nel capitolo quarto.

La riforma, tra le diverse modifiche che coinvolgono non solo la *Ley Concursal*, ma anche il Codice di commercio, il codice civile e di procedura civile, introduce i cc.dd. "*planes de reestructuración*", strumenti preventivi tesi ad evitare o superare l'insolvenza, da attivare in una fase ancora precedente rispetto alle misure pre-concorsuali, e che sostituiscono integralmente gli istituti pre-concorsuali analizzati ("*acuerdos de refinanciación"* e "*acuerdos extrajudiciales de pago*")[158]. In aderenza alle indicazioni europee, inoltre, viene prevista la nomina di un *experto*, introdotti gli strumenti di c.d. "*alerta temprana*", un procedimento speciale per le microimprese, nonché una "procedura senza massa", ovvero un sistema aperto al controllo dei creditori[159].

Con tali ultime modifiche, pertanto, si è cristallizzata nell'ordinamento spagnolo la nuova e mutata concezione della disciplina concorsuale tesa a "*permettere ai debitori di ristrutturarsi efficacemente in una fase precoce e prevenire l'insolvenza e, quindi, evitare la liquidazione di imprese sane*"; viene elevato, dunque, a valore degno di tutela la continuità aziendale, anche eventualmente sacrificando il principio del massimo soddisfacimento dei creditori. Muovendo da tali premesse e rinnovati valori, è fondamentale ripensare alla totale esclusione del "credito pubblico tributario" dai procedimenti pre-concorsuali. Nello storico contrasto tra "fallimento e fisco", difatti, in Spagna, come si analizzerà nel dettaglio nei prossimi capitoli, si può affermare che vi sia una piena soccombenza dell'interesse concorsuale su quello erariale.

---

[158] Cfr. R. NIÑO ESTÉBANEZ, *La metamorfosis de los acuerdos de refinanciación: los nuevos planes de reestructuración en el Texto Refundido de la Ley Concursal,* in *LA LEY Insolvencia*, n. 5/2021; A. DÍAZ MORENO, F.J. LEÓN SANZ, J. BRENES CORTÉS, S. RODRÍGUEZ SÁNCHEZ (a cura di), *La reestructuración como solución de las empresas viables*, cit.

[159] Cfr. S. PACCHI, *Legge di riforma del Texto Refundido della Ley Concursal di Spagna: linamenti minimi,* in *Osservatorio internazionale crisi d'impresa*, n. 6, aprile 2022, pag. 5.

CAPITOLO II: IL PRINCIPIO DI INDISPONIBILITÀ DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

1. Premessa

Il regime del credito tributario nelle procedure di soluzione negoziale e pre-concorsuale della crisi d'impresa incontra quale principale *limite* il principio di indisponibilità della obbligazione tributaria[160], vigente in entrambi gli ordinamenti tributari oggetto di analisi – italiano e spagnolo – nei quali, tuttavia, si giunge a conclusioni differenti. Mentre nell'ordinamento italiano dal 2006 è previsto un

[160] Il tema, come si vedrà, è stato oggetto di intenso dibattito sin dall'epoca pre-costituzionale. Si vd., tra tutti, F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario,* cit., pag. 217; AA.VV., *Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, Studio n. 3 Documento n. 10 del 29 aprile 2002, Università degli Studi "La Sapienza" di Roma, Fondazione Luca Pacioli; F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir*., II, Milano, 1998; Id., *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.; 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.; L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, Milano, 1975; S. CIVITARESE MATTEUCCI – L. DEL FEDERICO (a cura di), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, Milano, 2010; C. CROVATO – R. LUPI, *Conferma sull'indisponibilità del credito tributario come regola di contabilità pubblica*, in *Dialoghi Trib*., 2008, 7 e ss.; A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Milano, 2007; G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità*", in S. LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008; Id., *La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Adesione conciliazione ed autotutela*, a cura di M. POGGIOLI, Padova, 2007; Id., *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità*", in S. LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008; A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, in *Riv. dir. trib.,* I, 1999, 972; A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi,* Milano, 2014, pag. 85 ss.; 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.; Id., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010; Id., *L'indisponibilità del tributo negli ordinamenti italiano e spagnolo: fondamento e contenuti, comparazioni e dimensione europea*, in *Dir. Prat. Trib. Int*., n. 1/2019, pag. 78, S. LA ROSA, (a cura di), Autorità e consenso nel diritto tributario, Milano, 2007; Id., *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in *Riv. dir. trib*., I, 2008, 313; Id., *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Giust. Trib*., 2008, 13 e ss.; M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007; Id., *Indisponibilità e discrezionalità [dir. trib.],* in *Treccani - Diritto on line*, 2016; M. POGGIOLI, *Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Adesione, conciliazione, autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, (a cura di) M. POGGIOLI, Milano, 2007; M. REDI, *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1995, 407 e ss.; P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. trib.,* 2008, 595; G. TESORO, *Il principio "dell'inderogabilità" nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, in *Riv. It., Dir. Fin*., II, 1937, 56 e ss.; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001.

istituto specifico che consente la falcidia del credito tributario, nei rigidi confini definiti dalla previsione normativa, e che fa addirittura dubitare parte della dottrina che possa parlarsi di "disponibilità" in senso stretto[161], nell'ordinamento spagnolo, invece, è rigorosamente esclusa la possibilità di prevedere un pagamento parziale del credito tributario, avendo la normativa aperto alla possibilità di soli "*aplazamientos*", ma non di "*quitas*".

Per proseguire, dunque, nel prossimo capitolo all'analisi del regime del credito pubblico tributario e dell'ammissibilità o meno di *accordi*[162] nella fase preventiva di gestione della crisi d'impresa, occorre preventivamente operare una ricostruzione del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, intesa "in senso stretto"[163].

Al centro dell'indagine vi saranno il fondamento del principio ed il percorso di relativizzazione che esso ha subito quali necessarie premesse argomentative per verificarne le possibili deroghe e la legittimità delle stesse.

Tema inscindibile e complementare all'analisi dell'indisponibilità dell'obbligazione è quello della qualificazione della natura del potere esercitato dall'Amministrazione Finanziaria come potere discrezionale ovvero vincolato. Anche quest'ultimo aspetto svolge un ruolo centrale ai fini del presente lavoro in quanto esso, come si vedrà, incide sulla tipologia di valutazioni che l'Amministrazione è chiamata e legittimata a compiere nel momento decisionale di adesione o meno ad una proposta "transattiva" del credito tributario nell'ambito di procedure pre-concorsuali, nonché sulla legittimità della stessa rispetto ai principi euro-unitari.

---

[161] G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 12/2007, pp. 1047 ss.

[162] Per una approfondita analisi interdisciplinare sull'impiego di moduli consensuali nell'esercizio della funzione amministrativa, si rinvia a S. CIVITARESE MATTEUCCI – L. DEL FEDERICO (a cura di), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, cit.

[163] Si veda, A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., pag. 52 ss., in cui l'A. distingue la indisponibilità del tributo "in senso stretto", riferendosi all'azione dell'Amministrazione Finanziaria, da quella relativa alle situazioni giuridiche attive del contribuente, definita "indisponibilità in senso ampio".

2. Ricostruzione delle teorie sul fondamento del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria

Si proverà in questa sede ad operare una sintetica ricostruzione del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, tema di estrema complessità data la sua storicità, oltre che le diverse ed autorevoli posizioni ermeneutiche sviluppatesi negli anni.

Esso, difatti, rappresenta uno dei principi cardine dell'ordinamento tributario[164], interessato sin dall'epoca pre-costituzionale da un intenso dibattito dottrinale. Ad originare le dispute circa l'inderogabilità o meno del principio ha contribuito l'assenza di una positivizzazione, costituzionale e non, dello stesso.

In epoca pre-costituzionale, in cui si parlava principalmente di "inderogabilità" dell'obbligazione tributaria[165], si era ritenuto che il principio potesse trovare una prima copertura legale nell'art. 13 R.D. 23 dicembre 1923, n. 3269, che impediva al Ministero delle finanze e a tutti i soggetti che dipendevano da esso di concedere alcuna riduzione su tasse e sovrattasse, né di sospenderne la riscossione, pena la loro personale responsabilità. Sulla stessa linea d'onda, si collocava l'art. 49 R.D. 28 maggio 1924, n. 827 che escludeva la possibilità di inserire nei contratti stipulati con lo Stato clausole di esenzione da imposte o tasse.

Anche nella vigenza di queste due disposizioni, le posizioni dottrinali erano diverse. Alcuni ancoravano il principio alla riserva di legge vigente in materia tributaria, di cui all'art. 30 dello Statuto albertino, poi art. 23 della Costituzione, ritenendo che, non potendo essere imposto alcun tributo se non in base alla legge, allo stesso modo alcun potere dispositivo poteva essere accordato se non disciplinato dalla legge stessa. Dunque, le suddette previsioni venivano considerate quali espressione del principio in esame.

Altri, diversamente, sostenevano che l'indisponibilità fosse un connotato immanente all'obbligazione tributaria dal momento che l'obbligazione era

[164] Cfr. M. REDI, *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, cit., p. 407.
[165] R. POMINI, *L'inderogabilità dell'obbligazione tributaria tra privato e comune,* in *Riv. Dir. Fin.,* II, 1950, 52 e ss.; G. TESORO, *Il principio dell'"inderogabilità" nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, cit., pag. 56 ss.

espressione della "sovranità finanziaria dello Stato", e, quindi, obbligazione di diritto pubblico, e come tale *inderogabile*[166]. Pertanto, la disciplina ordinaria poteva al più rappresentare una forma di espressione di questo principio, ma certamente non la sua base giustificativa.

Da tale posizione critica può scorgersi l'origine della distinzione, divenuta poi centrale nei sistemi tributari moderni, tra indisponibilità della potestà tributaria[167] e della singola obbligazione[168], che si ricollegavano altresì al dibattito sul rapporto di imposta[169], nonché sulla natura dell'obbligazione tributaria[170].

In tale periodo, difatti, principalmente nella dottrina germanica, e di riflesso in quella italiana[171], come analizzato anche nel primo capitolo, era acceso il dibattito sulla natura del "rapporto tributario", qualificato da alcuni come rapporto giuridico (*Rechtsverhältnis*) e ritenuto, invece, da altri un rapporto di potere (*Gewaltverhältnis*)[172].

Successivamente, in coerenza con l'evoluzione ed il recepimento della separazione tra lo Stato-sovrano e Stato-amministrazione, si iniziava ad operare una distinzione tra "potestà normativa tributaria" e "potestà amministrativa

---

[166] G. TESORO, *Il principio dell'"inderogabilità" nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, cit., pag. 56 ss.
[167] A. D. GIANNINI, *Circa l'inderogabilità delle norme regolatrici dell'obbligazione tributaria,* in *Riv. Dir. Fin.,* 1953, 291 e ss.
[168] Si veda, autorevolmente, A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario,* volume I, Milano, 1967, pagg. 110 e ss.
[169] Sul tema si rinvia agli illustri contributi di E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932; A.D. GIANNINI*, Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937; Id., *I rapporti tributari*, in P. CALAMANDREI - A. LEVI (diretto da), *Commentario sistematico alla costituzione italiana*, Firenze, 1950, I, pp. 273 e ss.; G.A. MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in Riv. Dir. Fin., 1967, 264 e ss.; G. ABBAMONTE, *Principi di diritto finanziario,* Napoli, 1975.
[170] Sul tema la bibliografia è sconfinata. Si rinvia agli illustri scritti di M.S. GIANNINI, *Le obbligazioni pubbliche,* Roma, 1964, 6 e ss.; P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria generale dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1973; G. A MICHELI – G. TREMONTI, voce *Obbligazioni (diritto tributario*), in *Enc. Dir.*, XXIX, Milano, 1979; A. ARLERI BERETTONI, voce *Obbligazioni pubbliche*, in *Enc. Dir.*, XXIX, Milano, 1979; F. BASTIONI FERRARA, voce *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. disc. Priv., sez. comm.*, vol X, Torino, 1994; M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile,* Torino, 1998.
[171] E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie,* cit.
[172] Per una analisi dettagliata si veda, L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., pag. 89, ed i riferimenti bibliografici ivi indicati.

tributaria"[173], ossia tra il piano della produzione normativa ed il momento di attuazione della stessa.

E dunque, applicando tale divisione alla indisponibilità, si poteva affermare che mentre la "potestà normativa tributaria", quale potestà di istituire e regolamentare i tributi, prerogativa del potere legislativo e tutelato poi dalla riserva di legge, fosse certamente indisponibile, per la "potestà amministrativa tributaria", strettamente collegata al "rapporto giuridico di imposta" ed all'interno di esso alla singola obbligazione tributaria, la risposta fosse più complessa.

Concentrando l'analisi su questa ultima, anche alla luce dell'avvento della Costituzione, il principio è stato oggetto di approfondito studio dalla successiva dottrina, contrapponendosi tesi assolutamente divergenti, tra chi negava l'esistenza stessa del principio e chi, invece, ne riconosceva l'esistenza, ma ne negava il fondamento costituzionale; ed infine, chi individuava il fondamento nella Costituzione, ma con posizioni divergenti circa il parametro costituzionale cui riferirsi.

2.1. Esame delle tesi che rinvengono il fondamento del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria nell'art. 53 della Costituzione

La tesi che rinviene il fondamento costituzionale nell'art. 53 della Costituzione è quella che trova maggiore seguito in dottrina. Essa ha una declinazione differente nel passaggio dalla concezione prettamente autoritaria e statualista del dovere tributario ad una concezione "comunitaria"[174], cui si è giunti con la riconduzione del diritto tributario nell'alveo dei diritti e libertà costituzionalmente tutelate. Ed invero, tale orientamento dottrinario muove la propria argomentazione dalla funzione contributiva del tributo e di riparto delle spese pubbliche[175]. Si afferma,

[173] A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi nella fase di riscossione,* cit*.,* pag. 66., il quale evidenzia la difficoltà definitoria, richiamando G.A. MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà di imposizione,* cit., pagg 264 e ss.

[174] Cfr. L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit.

[175] Tesi riferibile principalmente a G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit.; Id., *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»*, in S. LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, cit., p. 45 ss.. Nello stesso senso, A. FANTOZZI, *La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, in Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?, in Fondazione*

pertanto, che il credito che vanta l'Amministrazione nei confronti del singolo contribuente, trovando la propria ragione nel dovere contributivo e nella necessità di ripartire le spese tra i vari consociati, costituisce un credito della "comunità".

L'art. 53 Cost., come noto, sancendo il dovere di ciascuno alla contribuzione in ragione della propria capacità contributiva, garantisce e tutela il diritto all'imposizione di un "tributo giusto"[176] e, dunque, l'effettiva uguaglianza e giustizia tributaria. In tal senso, "per ciascun contribuente non è indifferente che gli altri contribuenti paghino in tutto o in parte la loro quota, né che il riparto sia corretto o scorretto, in quanto il vantaggio che deriva ad alcuni contribuenti ridonda a danno degli altri"[177]. Da ciò ne consegue l'indisponibilità da parte dell'Amministrazione dell'obbligazione tributaria in quanto essa "*rappresenta una quota, una frazione di una totalità, il cui mancato incasso non riguarda solo l'erario, perché si ripercuote ed ha una ricaduta sulla posizione di quanti non hanno beneficiato della rinuncia*". Si richiama icasticamente l'esempio di autorevole dottrina dell'"*esperienza condominiale*" secondo cui "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. Perciò ogni forma di «generosità» o «rinunzia» verso il cattivo condomino si converte in bastonatura patrimoniale dei restanti condomini"[178].

Secondo tale orientamento, pertanto, i riferimenti costituzionali su cui si fonda il principio di indisponibilità sono l'art. 53 Cost. in combinato con gli artt. 2 e 3

Luca Pacioli, studio n. 3, 2002, 6 e ss.; M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit.

[176] Sul punto, richiamando gli specifici riferimenti bibliografici di cui al primo capitolo, in particolare si vd. L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, cit.; L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, cit; G. MARONGIU, I *fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, cit.; G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit.; F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit.

[177] Così A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi nella fase di riscossione*, cit., pag. 120, riportando la posizione di G. FALSITTA.

[178] G. FALSITTA, *Giustizia e tirannia fiscale*, cit., 58. Confuta tali conclusioni A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi nella fase della riscossione*, cit., pag. 121, il quale, pur ritenendo le argomentazioni nella sostanza condivisibili, non ne riconosce la decisività a fondare l'indisponibilità del tributo; ciò in quanto il fatto che il tributo pervenga alla comunità non significa per ciò stesso che di esso non si può disporre, ma semmai che se ne deve disporre nell'interesse della comunità; ed infatti l'art. 53 della Costituzione, oltre a enunciare il dovere di contribuzione alle spese pubbliche, fissa un limite positivo o di contenuto al riparto di tali spese, che è dato dalla conformità del riparto a capacità contributiva, il che non esclude la conformità a capacità contributiva di un eventuale potere di disposizione dell'amministrazione, specie se espressamente consentito dal Legislatore.

Cost., in quanto esso si riferisce al dovere di contribuzione quale "dovere di solidarietà", come affermatosi nel passaggio dallo stato liberale allo Stato di diritto, nel rispetto della "giustizia tributaria".

Altra parte della dottrina - che individua quale parametro costituzionale di riferimento sempre l'art 53 Cost. ma assume una posizione meno rigida - pone l'attenzione sul momento *dinamico* del tributo, ossia dell'accertamento e della riscossione. Si afferma, invero, che la *funzione impositiva* sarebbe tipica solo della fase di accertamento, mentre la fase di riscossione, dipendendo dall'inadempimento del contribuente, sarebbe meramente eventuale. In tal senso, nel richiamare la distinzione tra potestà normativa tributaria e potestà amministrativa tributaria, si considera la prima senz'altro indisponibile, mentre nella dinamicità della seconda, si ammette la utilità della previsione di possibili fattispecie consensuali e negoziali, sempre nel rispetto della capacità contributiva, valorizzando esigenze di celerità e certezza nell'acquisizione del tributo[179].

Contro di esse, altra parte della dottrina, muovendo dall'analisi di fattispecie concrete quali l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale e dalla netta distinzione tra potestà impositiva e credito tributario, afferma che, sebbene la ricostruzione del divieto di disposizione quale necessaria tutela della giustizia tributaria potesse essere "suggestiva", essa sia da respingere in quanto "*si oppone ad esso, in primo luogo, la circostanza che l'art. 53, collegando la prestazione d'imposta all'esistenza di una capacità contributiva, non si occupa affatto delle vicende che accompagnano lo svolgimento dei singoli rapporti d'imposta*". A sostegno di ciò si rammenta che l'art. 53 era stato invocato anche per dedurre la nullità dei patti tra privati traslativi degli oneri impositivi, tesi che ha poi trovato

[179] Così M. T. MOSCATELLI*, Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria,* cit., pagg. 153: "*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., il limite di cui all'art. 53 Cost. agirebbe quale limite interno all'esercizio del potere pubblicistico nella fase dell'accertamento "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". Cfr. S. LA ROSA, *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, cit., 314 e ss che analizza l'indebolimento del legame tra funzione di riparto e fase della riscossione.

esplicita smentita nell'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente in tema di accollo[180].

2.2. Esame delle tesi che rinvengono il fondamento del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria nell'art. 23 della Costituzione

Richiamando le principali critiche al precedente orientamento analizzato, c'è chi ha rinvenuto il fondamento costituzionale del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria nell'art. 23 Cost., declinando lo stesso precipuamente come indisponibilità della "potestà amministrativa tributaria".

Tale parte della dottrina, in primo luogo, nega che il concetto di indisponibilità possa essere ricollegato alla "obbligazione tributaria" o al "credito tributario"[181]. Ed invero, simile presupposto argomentativo muove dalla negazione stessa dell'esistenza di una "obbligazione tributaria" sostenendo che non possa parlarsi, nel rapporto tributario, di *situazioni di debito e di credito* che siano correlate tra loro, ma piuttosto di una *pluralità di situazioni giuridiche soggettive unilaterali*. Si afferma, difatti, che "i rapporti tra contribuente e amministrazione sono connotati da profili che esulano dalle normali obbligazioni pecuniarie: infatti l'Amministrazione a differenza del normale creditore può azionare *ex se* le sue pretese, esercitando i poteri autoritativi di cui dispone (come è noto, essa determina l'esistenza di un eventuale debito, lo quantifica e lo riscuote, anche contro la volontà del "debitore"); inoltre, essa stessa punisce l'inadempimento del contribuente con l'applicazione di una sanzione (amministrativa, ma può aversi anche una responsabilità penale) che, di regola, non si riscontra nei normali rapporti di debito-credito (tra l'altro le eventuali clausole penali del diritto privato, cui le

[180] Così P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 595. Ugualmente in senso critico, Cfr. F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, cit., pag. 28, il quale richiamandosi alla giurisprudenza della Corte Costituzionale in tema di provvedimenti di clemenza, anche esclude che il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria possa trovare fondamento nell'art. 53. Secondo l'Autore, infatti, è pacifico che questa disposizione, se costituisce espressione di eguaglianza nel campo della contribuzione obbligatoria alle spese pubbliche, deve fare i conti con l'interesse primario dello Stato alla riscossione dei tributi e "in tutte le ipotesi di condono e segnatamente in quelle più recenti, la corretta commisurazione del tributo è stata sacrificata, con il beneplacito della Corte, all'esigenza della pronta definizione del rapporto tributario e del rapido adempimento, si fosse o non instaurata una controversia".

[181] Vd. A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi nella fase della riscossione*, cit., pag. 87 ss.

sanzioni amministrative tributarie si potrebbero – tutt'al più e in una visione pan-privatistica – accostare, sono pur sempre frutto dell'accordo dei contraenti)"[182].

Si contesta, poi, altresì la formula della indisponibilità del *credito tributario*, scomponendo, dunque, l'obbligazione tributaria e riferendosi solo alla posizione attiva dell'Amministrazione.

Partendo da tali premesse e, dunque, escludendo che l'indisponibilità possa essere riferita all'*obbligazione tributaria*, così come alla *mera situazione di credito,* essa deve ricondursi alle "potestà esercitate dall'Amministrazione Finanziaria".

Riaffermando poi l'inadeguatezza del fondamento dell'indisponibilità nel dovere contributivo di solidarietà, si rileva che, in primo luogo, la natura comunitaria del tributo non esclude la possibilità di disposizione dello stesso da parte dell'Amministrazione in conformità degli interessi della comunità; ma soprattutto, attenendo l'indisponibilità del tributo all'azione dell'Amministrazione Finanziaria, si ritiene che questa non possa trovare fondamento nel "dovere di contribuzione alle spese pubbliche o all'individuazione dei fatti indici di capacità contributiva", essendo le stesse prerogativa esclusiva del Legislatore, ancor di più in presenza della riserva di cui all'art. 23 Cost. Si conclude, pertanto, che tuttalpiù dovrebbe "*discutersi della invalidità (per contrasto con l'art. 53 Cost.) delle leggi che eventualmente consentano all'amministrazione un potere di disposizione del tributo (ove tale potere possa non soddisfare gli interessi della comunità e non rispettare la capacità contributiva dei singoli), non anche dell'invalidità di potestà e atti amministrativi (almeno fintanto che le leggi di riferimento non vengano dichiarate incostituzionali)*"[183].

---

[182] Per tale ricostruzione cfr. A. GUIDARA, *ult. op. cit.*, pag. 87 ss. In particolare, a pag. 97 afferma che, piuttosto, dalla disciplina dei vari tributi emerge una "*pluralità di situazioni giuridiche soggettive unilaterali dal contenuto eterogeneo. Così in capo al contribuente si hanno situazioni, quali obblighi (di dichiarazione, di versamento, ecc.), diritti (a detrazione, a deduzioni, ecc.), soggezioni (alle varie potestà amministrative), interessi legittimi (a fronte dei vari provvedimenti dell'amministrazione), opzioni (per regimi contabili, regimi di determinazione del tributo, ecc.). E solo raramente veri rapporti di debito-credito, riconducibili alle obbligazioni: essenzialmente le situazioni in cui il contribuente è creditore*".

[183] Così A GUIDARA, *ult. op. cit*., pagg. 124 -125. Ed ancora, testualmente, a pag. 126: "*In definitiva l'art. 53 Cost. non appare idoneo (per lo meno da solo) a fondare l'indisponibilità del tributo: rappresenta soltanto (un limite) sicuramente il più significativo, alle scelte che può compiere il Legislatore tributario, delle quali vuole garantire coerenza e razionalità intrinseche e sistematiche; non esclude che, compatibilmente con tali obiettivi, scelte che riguardino il tributo possano essere demandate all'amministrazione. E di tale inidoneità sembra consapevole la stessa autorevole dottrina*

In ragione di quanto detto, il fondamento costituzionale del principio di indisponibilità viene rinvenuto nell'articolo 23 Cost. che svolge una duplice funzione, ossia una funzione di garanzia della sfera di libertà personale e patrimoniale che, come analizzato già nel primo capitolo, è di derivazione dell'impianto liberale anglosassone, ed in secondo luogo di garanzia degli interessi pubblici sottesi agli interventi autoritativi che si concretano nelle "prestazioni imposte"[184]. Ed invero, sarà possibile disporre della potestà amministrativa tributaria nell'ipotesi in cui sia la legge ad attribuire tale potestà e delinei i confini della stessa, effettuando una ponderazione tra i diversi interessi coinvolti.

Altra parte della dottrina, sempre richiamando quale fondamento l'art. 23 Cost., osserva che il vincolo d'indisponibilità deriva dalla stessa gerarchia delle fonti normative, in base alla quale un atto promanante dalla Pubblica Amministrazione non può contrastare con precetti di legge, cosicché devono essere applicate soltanto le norme di legge nei confronti di tutti i soggetti che pongono in essere le fattispecie da queste contemplate; "*la riserva di legge rappresenta pertanto, in relazione al potere dispositivo dell'obbligazione Costituzione, tributaria, un vincolo riferito a ragioni interne al sistema delle fonti e dunque alla ripartizione delle potestà all'interno dell'ordinamento*"[185].

Le principali critiche mosse a tale impostazione evidenziano, in primo luogo, l'inversione dell'ordine dei rapporti tra l'articolo 23 Cost. e l'art. 53 Cost., essendo il primo garante della democraticità del sistema impositivo, il secondo, ancorato al concetto di "giustizia tributaria". Pertanto, l'art. 23 Cost., da solo non potrebbe fondare l'indisponibilità del tributo, in quanto potrebbe portare a previsioni rispettose della riserva di legge ma ingiuste e, dunque, illegittime[186].

---

che riconduce l'indisponibilità del tributo all'art. 53 Cost., dal momento che, movendo da un approccio (etimologico e) ideologico del tributo di chiara matrice extragiuridica, per un verso insiste sul suo asserito fondamento ontologico del quale ricerca un fondamento giuridico nell'art. 53 Cost., per altro verso si dichiara incline a credere al carattere pluridimensionale della tutela che la nostra Costituzione appresta al principio di indisponibilità del tributo, richiamando altri articoli costituzionali".

[184] Cfr. A GUIDARA, *ult. op. cit*., pag 131. L'A., poi, completa la disamina mediante la necessaria correlazione dell'indisponibilità con la "discrezionalità e vincolatezza nell'azione amministrativa", cui si tornerà in seguito.

[185] Così A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit., pagg. 22 ss.

[186] In senso critico, vd. P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit.; G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento*

2.3. Esame delle tesi che rinvengono il fondamento del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria nell'art. 97 della Costituzione

Secondo altro indirizzo ermeneutico, l'irrinunciabilità della pretesa impositiva da parte dell'Amministrazione Finanziaria troverebbe fondamento nell'articolo 97 Cost., dunque, nel principio di imparzialità e buon andamento che deve connotare l'attività amministrativa, quale proiezione in sede procedimentale dell'art. 3 Cost.

Tale dottrina ritiene che l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria deriverebbe non già da un'incompatibilità in astratto tra l'imparzialità dell'azione amministrativa e il potere negoziale di rinuncia al credito, bensì dalla difficoltà in concreto di gestione da parte dell'amministrazione "*nel rispetto dei principi di assoluta imparzialità e di trasparenza dell'azione amministrativa che nel settore tributario non tollerano alcuna compressione*"[187]. Conseguentemente, sarebbe precluso all'Amministrazione la disposizione del credito tributario poiché ciò comporterebbe un trattamento differente delle posizioni dei singoli contribuenti.

In senso critico, si è affermato che, tuttavia, tale argomentazione "incorre in un evidente slittamento di piani (da quello del «dover essere» a quello dell'«essere»), postulandosi un rapporto di derivazione nient'affatto necessitato (e, anzi, escluso nella fisiologia dell'azione amministrativa) tra l'indisponibilità

---

della sua "indisponibilità", in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario,* (a cura di) S. LA ROSA, *cit.,* 52 e ss.; M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione tributaria, cit.,* pag. 5 ss.

[187] Tale orientamento viene affermato principalmente da M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione tributaria, cit.,* pag. 5 ss., il quale afferma che il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria «*affonda le sue radici non tanto nella tutela della riserva di legge, prevista dall'art. 23 Cost., bensì in altri referenti costituzionali dell'attività dell'amministrazione, ed in particolare nel principio di imparzialità dell'attività amministrativa e nello stesso principio di eguaglianza di cui l'art. 97 Cost. è diretto riflesso*". E nello specifico, "*in concreto il nostro ordinamento ha sempre negato l'attribuzione all'amministrazione di un simile potere*" perché "*difficile da gestire nel rispetto dei principi di assoluta imparzialità e di trasparenza dell'azione amministrativa che nel settore tributario non tollerano alcuna compressione*". Più recentemente, si vd. M. ALLENA, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, cit.; V. FICARI, *Transazione fiscale e disponibilità del "credito" tributario: dalla tradizione alle nuove "occasioni" di riduzione "pattizia" del debito tributario*, cit., pag. 482 e ss. secondo cui il vincolo del corretto riparto non troverebbe operatività nella fase della riscossione, in cui l'unico vincolo ad una parziale disposizione del credito deriverebbe dal principio di buon andamento ed economicità dell'azione amministrativa ex art. 97 Cost.

tributaria e i principi dell'imparzialità e del buon andamento"[188]. Ed ancora, si è affermato che tali argomentazioni non paiono decisive a fondare l'indisponibilità del tributo in quanto "*le esigenze di uguaglianza e di imparzialità riguardano non soltanto l'azione dell'Amministrazione Finanziaria, ma l'attività amministrativa in genere, con la conseguenza che tutti i contenuti delle funzioni amministrative dovrebbero ritenersi indisponibili. Non è dimostrato perché nel diritto tributario tali esigenze dovrebbero avere una valenza maggiore*"[189].

2.4. Esame delle tesi che compendiano diversi principi costituzionali ovvero che negano l'esistenza e la sussistenza di un fondamento costituzionale

Prima di analizzare le tesi più radicali che negano l'esistenza stessa del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, ovvero non ne riconoscono un fondamento costituzionale, si riportano le argomentazioni di quella dottrina che ha tentato la ricostruzione del principio attraverso un riavvicinamento delle posizioni, compendiando i diversi parametri costituzionali (artt. 2, 3, 23, 53 e 97 Cost.)[190]. Secondo alcuni sarebbe riconducibile ai principi di cui, congiuntamente, agli articoli 23, 53, 97 Cost.: difatti, gli artt. 23 e 53 Cost. costituirebbero i vincoli propri del "rapporto tributario", mentre l'art. 97 Cost. vincolerebbe l'attività propria amministrativa[191]. Secondo tale dottrina, da ciò consegue, da un lato, che spettano esclusivamente al Legislatore le scelte discrezionali relative alla materia tributaria; dall'altro, che sarebbe precluso al Legislatore delegare all'Amministrazione l'esercizio di tale potere discrezionale.

---

[188] Così P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., par. 4. Sempre in senso critico, M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., pag. 395, secondo cui: "*qualora si permanga sul piano del fisiologico funzionamento, anche se, come appare preferibile, non fossero emanate ulteriori norme di indirizzo, il dovere di attenersi a criteri di efficienza ed economicità ben potrebbe/dovrebbe condurre la parte pubblica, pure in un'ottica estremizzata, ad adottare la stessa scelta in situazioni uguali, in quanto la più opportuna e, quindi, l'unica nel senso voluto dal Legislatore*".

[189] Vd. A. GUIDARA, *ult. op. cit.,* pag. 128 ss,

[190] Cfr. L. TOSI, *La conciliazione giudiziale*, in *Il processo tributario*, in *Giur. sist. dir. trib.*, a cura di F. Tesauro, Torino, 1998, 885.

[191] A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit., che individua vincoli "formali" (art. 23 Cost.), "sostanziali" (art. 53 Cost.), nonché vincoli interni ed esterni (art. 97 Cost.).

Altra parte della dottrina, infine, in una posizione diametralmente opposta, nega la sussistenza di un fondamento costituzionale del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria[192]. Ed invero, secondo tale dottrina, in primo luogo, è da escludere una "indisponibilità ontologica" del credito tributario, criticando la posizione secondo cui il credito tributario, essendo di natura pubblicistica, sarebbe per ciò stesso indisponibile e quindi irrinunciabile.

Tale ricostruzione muove dalla distinzione tra il potere impositivo, nella sua dimensione normativa ed espressione di una funzione pubblica essenziale ed il singolo e specifico credito sorto nel rapporto obbligatorio di imposta. Essa riconosce senza alcuna riserva l'indisponibilità del primo[193]; diversamente, quando si considera il rapporto debito-credito afferma che "non esistono ontologiche ragioni di principio per escludere la disponibilità del credito tributario una volta che questo sia concretamente sorto, a seguito del verificarsi dell'astratta fattispecie d'imposta". Ed in particolare, si afferma che l'ammissibilità della transazione nei rapporti tra contribuente e Fisco potrebbe risultare conveniente per l'Amministrazione quando intende "definire una lite già sorta o prevenire una lite che può sorgere, facendo qualche concessione alla parte privata in cambio della desistenza totale o parziale di questa dalle sue pretese, di guisa tale da premunirsi sia contro l'eventualità che la lite, portata in sede contenziosa, si risolva a suo

[192] La tesi è espressa da P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, cit.; Id. *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., pag. 595, nell'analisi di specifici istituti che consentono la definizione consensuale di controversie tra cui l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale tributaria, chiedendosi se "le norme che disciplinano i predetti istituti costituiscono deroghe al principio dell'indisponibilità del credito tributario, se non sue violazioni (come dovrebbe ritenersi ove al principio fosse riconosciuta addirittura dignità costituzionale); oppure le stesse, se per un verso vanno intese come conferma della vigenza del principio opposto (id est, della disponibilità del credito), svolgono per altro verso una funzione che deve essere individuata dall'interprete".

[193] Cfr. P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., il quale afferma, sul punto, che il potere impositivo costituisce il "*tratto comune a tutti i poteri o potestà di cui sia titolare la Pubblica Amministrazione ed è imposto, a ben vedere, dal principio di legalità, il quale, se da un lato comporta che la Pubblica Amministrazione possa esercitare solo i poteri ad essa espressamente attribuiti dal Legislatore, dall'altro esclude, inoltre e ad un tempo, che la medesima possa rinunciare ai (o trasferire i) poteri di cui sia titolare, per essere questi finalizzati all'espletamento delle funzioni rientranti nei compiti istituzionali dell'ente. Di talché, sotto tale profilo, non potrebbe che ritenersi invalido e inefficace l'atto col quale un'amministrazione pubblica, ex ante, rinunciasse ad applicare un tributo i cui presupposti si verificassero in futuro ovvero accordasse esenzioni non previste, perché ciò, in effetti, equivarrebbe all'introduzione di deroghe contrastanti con la previsione legislativa e quindi, come tali, non consentite*".

sfavore, sia contro i maggiori danni suscettibili di derivare dalla mancata composizione della controversia in via di accordo; ciò naturalmente presupponendo, da un lato, l'effettiva presenza di un riconoscibile interesse dell'Erario a transigere e, dall'altro, che la transazione realizzata dalle parti non sia tale da incidere su norme e principi inderogabili"[194].

Tali tesi annunciano il "tramonto dell'indisponibilità"[195], definito in termini svalutativi come "dogma", da considerarsi un "mito di un tempo lontano"[196], alla luce delle analisi empiriche degli "accordi", moduli consensuali ed istituti negoziali, introdotti nella fase di accertamento e di riscossione. L'impressione che se ne ricava è che, in effetti, il tanto decantato dogma dell'indisponibilità tributaria costituisca ormai, e a ben vedere, più il mito di un tempo lontano che non un autentico principio informatore dell'attuale sistema.

Secondo tale posizione, inoltre, una riprova di quanto sostenuto si rinviene anche nell'ipotesi patologica che non conduce alla "invalidità" o "inefficacia" dell'atto (come dovrebbe ritenersi, viceversa, ove si muovesse dal dogma dell'indisponibilità), ma meramente sul piano della responsabilità erariale del funzionario. Testualmente, "*in questa logica, così, non stupisce (e anzi assume un significato pregnante) la circostanza che già nelle originarie versioni del corpo normativo dedicato all'accertamento con adesione, alla conciliazione giudiziale e all'autotutela tributaria (cfr. articoli da 2-bis a 2-septies del D.L. n. 564/1994, L. n. 639/1996), si fosse espressamente prevista la limitazione della responsabilità patrimoniale dei dipendenti pubblici alle sole ipotesi di danno erariale cagionato con dolo o colpa grave; ciò riflettendo, per un verso, la chiara volontà di favorire la diffusione dei predetti moduli dell'azione e, per l'altro, la piena consapevolezza di quale fosse la principale ragione ostativa a un siffatto obiettivo"*[197].

---

[194] P. RUSSO, *ibidem*.

[195] Così, testualmente, M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, cit., pag. 478: "Al tramonto dell'indisponibilità segue l'alba dell'«accordo»".

[196] Si vd. P. RUSSO, *ult. op. cit.,* il quale afferma: "*L'impressione che se ne ricava è che, in effetti, il tanto decantato dogma dell'indisponibilità tributaria costituisca ormai, e a ben vedere, più il mito di un tempo lontano che non un autentico principio informatore dell'attuale sistema".*

[197] Cfr. P. RUSSO, *ibidem:* "*E altresì, a conferma del sopraccennato stretto rapporto tra estensione dei nuovi moduli di deflazione del contenzioso e responsabilità dei dipendenti, è da ricordare come tutti gli atti di cui trattasi debbano essere forniti di apposita ed adeguata motivazione; la quale, invero, non*

3. Esercizio del potere amministrativo tra discrezionalità e vincolatezza

L'indagine sull'indisponibilità richiede un ampliamento tematico verso una sua appendice concettuale o verso un suo presupposto[198]. Esso consiste nel concetto di discrezionalità, ossia nella natura del fenomeno impositivo di attività discrezionale o vincolata, dalla quale dipenderebbe la possibilità di ritenere disponibile o meno il credito tributario.

Il percorso argomentativo impone ora di fare i conti con le caratteristiche delle due tipologie principali di esercizio del potere amministrativo: quella relativa alla discrezionalità e quella relativa all'agire vincolato.

Storicamente, la dottrina si è impegnata essenzialmente nello studio del potere discrezionale, cercando di ricavarne le peculiarità. Le questioni relative alla discrezionalità affondano le proprie radici nella nascita della giustizia amministrativa, alla quale s'intreccia, venendo utilizzata come "strumento processuale per individuare chiari confini oltrepassati i quali fare scattare un potere di controllo di tipo giurisdizionale". A tal proposito è stato rilevato come "in Italia la questione della giustiziabilità degli atti dell'autorità fu sollevata e discussa, a volte con originalità, da quella schiera di giuristi operante nel clima radical-risorgimentale e d'ispirazione radicale e garantista, che possono essere riuniti sotto l'etichetta di giuristi preorlandiani. È, dunque, a questi autori che deve farsi risalire in Italia la primogenitura e la prima impostazione della problematica riguardante il potere discrezionale"[199].

---

può che intendersi prevista nell'interesse dell'amministrazione finanziaria piuttosto che del contribuente […]. D'altra parte, e conclusivamente, non può sfuggire come la riprova della bontà della tesi qui accolta la si rinvenga nel regime delle conseguenze derivanti dall'accertamento giudiziale della predetta condotta illecita, le quali, lungi dal consistere nella perdita di validità ed efficacia degli atti di definizione concordata tra amministrazione finanziaria e contribuente, possono solo risolversi nella responsabilità per danno erariale dei funzionari agenti per conto della prima".

[198] S. LA ROSA, *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta,* in *Giust. Trib.,* 2008, pp. 13 e ss.; A. GUIDARA, *Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'amministrazione finanziaria,* in *Dir. Prat. Trib.,* 1/2020, p. 5 ss.

[199] G. AZZARITI, *Dalla discrezionalità al potere*. *La prima scienza del diritto amministrativo in Italia e le qualificazioni teoriche del potere discrezionale*, Roma, 1989, pag. 312 ss.

Nell'inquadrare il tema, è doveroso prendere le mosse dalla disputa tra Giannini e Mortati[200]. L'illustre maestro romano ha, infatti, introdotto una concezione innovativa di discrezionalità, consistente nel frutto di valutazioni comparate tra interessi pubblici, primari e secondari, e, più precisamente, "*nella ponderazione comparativa di più interessi secondari in ordine a un interesse primario"*[201], ove per interesse primario si intendeva quello rappresentato dall'amministrazione e interessi secondari quelli dei privati sui quali può influire la scelta dell'esercizio del potere. Tale visione prendeva le distanze dal pensiero di Costantino Mortati, autorevole esponente della cd. Scuola moralista, il quale, invece, sosteneva che le scelte discrezionali fossero guidate da regole non giuridiche, non scritte, di provenienza sociale, che acquistavano valore giuridico[202].

Si potrebbe dire che ad uscire vittoriosa dal confronto è stata la ancora insuperata lezione gianniniana. Grazie a quest'ultima viene riconosciuto in capo all'amministrazione la sussistenza di un ampio potere di scelta rispetto alle funzioni da esercitare, che, tuttavia, per evitare di tracimare nei vizi dell'esercizio del potere stesso, deve prendere preliminarmente in considerazione comparativa tutti gli interessi, primari e secondari, sottesi a quel provvedimento. In altre parole, Giannini fa recuperare, per il tramite della discrezionalità, una importante componente volitiva all'attività amministrativa, a differenza delle pregresse posizioni che riconoscevano nell'agire discrezionale una semplice componente intellettiva di natura interpretativa, secondo la visione patrocinata dal Mortati, così da evitare l'impoverimento della categoria della discrezionalità alla mera interpretazione[203]. Secondo quest'ultimo, svolgevano un compito essenziale anche le regole sociali e le massima di esperienza in quanto il problema non era quello di

---

[200] In argomento, per una ricostruzione del dibattito che ha animato quella fervida stagione di intense riflessioni sulla nozione di discrezionalità, per tutti, cfr. M. PASTORELLI, *La discrezionalità amministrativa nel pensiero giovanile di Massimo Severo Giannini,* in *Quad. fior.,* 2008, pp. 410 ss.; B.G. MATTARELLA, *L'attività,* in S. CASSESE (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo,* I, Milano, 2003, pp. 699 ss.; F.G. SCOCA, *La discrezionalità nel pensiero di Giannini e nella dottrina successiva*, in *Riv. trim. dir. pubbl.,* 4/2000, pp. 1045 ss.

[201] M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo,* III ed., vol. II, Milano, 1993, p. 49; ID., *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione. Concetto e problemi,* Milano, 1939.

[202] C. MORTATI, *Discrezionalità,* in *Noviss. Dig. It.,* V, 1968, pp. 1108 ss.

[203] P. LAZZARA, *Discrezionalità tecnica e situazioni giuridiche soggettive*, in *Dir. Proc. Amm*., 2000, pag. 230 ss.

"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"[204].

Alla base della teoria della discrezionalità di quest'ultimo vi era altresì l'esigenza di confrontarsi con dati normativi di attribuzione del potere caratterizzati da elasticità, genericità e imprecisione, tali da richiedere un'attività interpretativa.

Pertanto, la discrezionalità altro non sarebbe stata che l'interpretazione di quanto non espressamente previsto dalla legge, così da poter applicare la regola al caso concreto[205].

A originare le riflessioni di Giannini, pertanto, era innanzitutto la non condivisibilità delle teorie sulla discrezionalità maggioritarie all'epoca, sul presupposto primario che non vi fosse naturale corrispondenza tra norma generica e attribuzione di potere discrezionale. Sovente si verificava, infatti, che norme poco chiare non intendessero conferire un potere discrezionale ma disciplinassero un'attività vincolata[206].

L'attività discrezionale, così, è divenuta un momento di raccordo tra giudizio e volontà, sempre orientato all'individuazione e al soddisfacimento dell'interesse pubblico alla luce degli interessi contrapposti[207]: essa, al contempo, non assegnava all'amministrazione una libertà di agire insindacabile, dal momento che quest'ultimo era pur sempre vincolato nelle finalità ultime, nel senso che qualsiasi

---

[204] C. MORTATI, *Discrezionalità*, pag. 1104.
[205] Tra gli altri, si vd. O RANELLETTI, *Principi di diritto amministrativo*, I, Napoli, 1912, pag. 131 ss.; E. PRESUTTI, *Discrezionalità pura e discrezionalità tecnica*, in *Giur. It*., 4/1910, pag. 10 ss. E. CASETTA, *Attività e atto amministrativo*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl*., 1957, pag. 307 ss.; F. LEVI, *L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, Torino, 1967, pag. 267 ss.
[206] F. LEDDA, *Potere, tecnica e sindacato giudiziario sull'amministrazione pubblica*, in *Dir. Proc. Amm.*, 1983, pag. 386 ss.
[207] 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".

scelta deve curare l'interesse pubblico per il quale quella norma ha statuito il potere discrezionale[208].

In questo modo, la discrezionalità consterebbe di una prima fase di natura intellettiva, necessaria per l'individuazione dei vari potenziali interessi secondari, e di un secondo momento dal carattere volitivo, ossia di scelta tra le varie soluzioni possibili[209]. Secondo questa concezione, dunque, il momento volitivo acquista importanza centrale.

Rappresentando la discrezionalità la vera essenza del potere amministrativo, alla attività vincolata erano riservate considerazioni marginali, che la ricavavano in negativo rischiando, peraltro, di sovrapporla a concetti come quello di discrezionalità tecnica.

Per molto tempo, quest'ultima ha alimentato intensi dibattiti nella dottrina amministrativista, oscillando tra posizioni estreme, ancorché molto autorevoli, di segno opposto: a quanti facevano rientrare la discrezionalità tecnica nella discrezionalità amministrativa al fine di estenderne il regime di insindacabilità[210], si contrapponeva, a partire dallo studio sul *Potere discrezionale* di Giannini, l'idea secondo la quale la discrezionalità tecnica, "errore storico della dottrina"[211], non avesse nulla di discrezionale poiché carente di un momento 'volitivo' dell'esercizio della propria attività[212]. La discrezionalità tecnica, dunque, risultava di problematico inquadramento[213] anche per garantire all'amministrazione uno spazio

---

[208] M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione*, cit., pag. 44 ss.
[209] E. CAPACCIOLI, *Riserve e collaudo nell'appalto di opere pubbliche*, Milano, 1960, pag. 172 ss.
[210] F. CAMMEO, *Corso di diritto amministrativo,* Padova, 1914 (con ristampa a cura di G. Miele, 1960); E. PRESUTTI, *I limiti del sindacato di legittimità*, Milano, 1911, pp. 190 ss.
[211] M.S. GIANNINI, *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 1950, p. 49.
[212] Attribuire la paternità dell'attuale concezione di discrezionalità tecnica a Massimo Severo Giannini non è del tutto corretto, poiché lo stesso illustre Autore sosteneva che il concetto stesso di discrezionalità tecnica fosse irrilevante e avesse un impatto solo sul versante processuale. La letteratura sulla discrezionalità tecnica è molto ricca. Tra tutti, F. LEDDA, *Potere, tecnica e sindacato giudiziario sull'amministrazione pubblica*, cit.; D. DE PRETIS, *Valutazione amministrativa e discrezionalità tecnica*, Padova, 1995; C. MARZUOLI, *Potere amministrativo e valutazioni tecniche,* Milano, 1985. Per una ricostruzione critica, cfr. F. LIGUORI, *Attività liberalizzate e compiti dell'amministrazione*, Napoli, 1999.
[213] Cfr. E. PRESUTTI, *Discrezionalità pura e discrezionalità tecnica*, cit., pag. 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, ineliminato 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".

di manovra al fine di adeguare attività normativamente vincolate alle peculiarità del caso concreto e di una realtà sempre complessa e in continuo mutare[214].

Pur non potendosi assegnare una definizione certa e stabile a questa categoria, ad oggi può ritenersi che essa rappresenti la modalità di esercizio di potere amministrativo che si avvale di criteri tecnico-scientifici "in senso stretto". In altri termini, si tratta di strumenti valutativi forniti di oggettiva validità, dotati del crisma di scientificità tipica delle leggi di copertura. Proprio in virtù delle proprietà nomologiche di tali criteri, il ricorso a questa forma di esercizio di potere amministrativo risulta obbligato e di quasi impossibile sindacabilità da parte della giurisprudenza, riducendo così la tutela giurisdizionale dell'atto[215].

In questo senso, gli effetti della discrezionalità tecnica presentano tratti di analogia con l'attività vincolata, piuttosto che con i caratteri che connotano la sfera della discrezionalità pura.

L'attività vincolata si è sempre ritenuta un'attività di segno esattamente contrario a quella discrezionale, in quanto all'amministrazione è preclusa la prima parte intellettiva di individuazione degli interessi secondari e, di conseguenza, le è sottratto il momento volitivo poiché non può esercitare alcuna scelta.

A differenza di quanto si possa ritenere di primo acchito, i rapporti tra le due figure sono molto complessi e, in particolare, deve ammettersi che l'esercizio del potere discrezionale può conoscere al proprio interno fasi vincolate[216]. Nel caso del potere discrezionale la legge si limita a disciplinare solo alcuni elementi della fattispecie, per poi lasciare spazio alle scelte dell'amministrazione[217].

Non è mancato chi ha notato come la distanza tra discrezionalità tecnica e discrezionalità pura sia marginale in due ipotesi[218]. In primo luogo, quando la

---

[214] D. DE PRETIS, *Valutazione amministrativa e discrezionalità tecnica*, cit., pp. 253 ss.
[215] Cfr. 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, (dir. amm.)* in *Enc. Dir., Annali,* II, tomo 2, 2008, pagg 481 ss; F. CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo,* Milano, 2008, 1359.
[216] V. CERULLI IRELLI*, Note in tema di discrezionalità amministrativa e sindacato di legittimità*, cit, pag. 475.
[217] V. CERULLI IRELLI, *Note in tema di discrezionalità amministrativa*, cit., pag. 480.
[218] V. CERULLI IRELLI, *ult. op. cit.*, pag. 467 ss.

valutazione nomologica sia dovuta a valutazioni di natura politica relative all'interesse pubblico da proteggere e, pertanto, di natura discrezionale. In secondo luogo, nei casi in cui nonostante l'attività sia tecnica, questa sia segnata da una soggettività assoluta dell'elemento valutativo.

L'inquadramento della categoria della discrezionalità risulta di estrema utilità per il prosieguo dell'indagine nella misura in cui l'indisponibilità è un concetto che dialoga con particolare frequenza con quello della discrezionalità e della vincolatezza, al punto che è stato osservato che "indisponibilità e vincolatezza non sono attributi diversi del fenomeno impositivo 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 come funzione giuridica"[219]. Ed invero, "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"[220]. In una prospettiva di ulteriore semplificazione, indisponibilità e vincolatezza starebbero in rapporto di reciproco causa-effetto.

In particolare, si è anche ritenuto che l'indisponibilità non possa giustificare, come un automatismo, la totale vincolatezza dell'attività impositiva intesa in senso ampio[221]; viceversa, l'assenza di potere discrezionale fonda la natura indisponibile della pretesa. In breve, se l'Amministrazione non ha il potere di disporre del credito, significa che non le è riconosciuto alcun momento intellettivo prima e volitivo poi in quanto quelle scelte sono state già operate a livello legislativo.

Quanto all'ambito della dinamica del tributo, di discrezionalità amministrativa se ne è parlato in via generale esclusivamente nell'attività istruttoria[222]. Nella

---

[219] G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità*, cit., pag. 66.

[220] A. GUIDARA, *Gli accordi nella fase della riscossione*, in S. LA ROSA (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, cit., pag. 361.

[221] In questo senso, cfr. 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.),* in *Enc. Dir.,* Agg. III, 1999, pag. 538 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.

[222] Si veda autorevolmente, F. GALLO*, Discrezionalita` (dir. trib.),* cit., pag. 538 ss.

dottrina spagnola[223], come si analizzerà congiuntamente all'indisponibilità, è stato ritenuto esistente un vero e proprio principio di "*no disponbilidad*"[224]. Si è, poi, rilevato che nella fase di accertamento, avente ad oggetto la definizione dell'*an* e del *quantum*, dovesse affermarsi una totale assenza di discrezionalità, non potendo l'amministrazione in tale momento procedurale compiere alcun tipo di comparazione e composizione degli interessi coinvolti e, quindi, prevedere soluzioni in tutto o in parte concordate. Diversamente, nella attività di riscossione è stato affermato che possa trovarsi "*terreno fertile per provvedimenti discrezionali e possibili accordi amministrativi*"[225].

---

[223] Si rinvia, tra tutti, in merito alla discrezionalità amministrativa nell'ordinamento spagnolo ai contributi di T.R. FERNÁNDEZ, *Arbitrariedad y Discrecionalidad*, Madrid, Civitas, 1991; F. SAINZ MORENO, *Conceptos jurídicos: interpretación y discrecionalidad administrativa,* Civitas, Madrid, 1976; A. L.J. PAREJO, *Administrar y juzgar: dos funciones constitucionales distintas y complementarias*, Tecnos, 1993; E. GARCÍA DE ENTERRÍA, *Democracia, jueces y control de la Administración*, Madrid, Civitas, 1995; M. BELTRÁN DE FELIPE, *Discrecionalidad administrativa y Constitución*, Tecnos, 1995; J. DELGADO BARRIO, *El control de la discrecionalidad del planeamiento urbanístico*, Civitas, Madrid, 1993; M. BACIGALUPO SAGGESE, *La discrecionalidad administrativa: estructura normativa, control judicial y límites constitucionales de su atribución*, Universidad Nacional de Educacion a Distancia, 1997. Sulla discrezionalità tecnica, si vd. E. RIVERO YSERN, R. RIVERO ORTEGA, *¿Acaso existe discrecionalidad técnica?,* in *Libro Homenaje a Tomás Ramón Fernández*, Madrid, Civitas, 2012; J. IGARTUA SALAVERIA, *Discrecionalidad técnica, motivación y control jurisdiccional*, Madrid, Civitas, 1998; J. M. PEÑARRUBIA IZA, *La moderna jurisprudencia sobre discrecionalidad técnica*, in *Revista de Administración Pública*, 1995, pag. 327-344; E. DESDENTADO DAROCA, *Los Problemas del Control Judicial de la Discrecionalidad Técnica*, Navarra, Aranzadi, 1997.

[224] R. CALVO ORTEGA, *Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero*, in *Hacienda Pública Española*, n. 1/1970, p. 123-149. Sulla discrezionalità nell'ordinamento tributario spagnolo, si vd. J.I. MORENO FERNÁNDEZ, *La discrecionalidad en el derecho tributario: condonación, comprobación, aplazamientos y suspensión*, Valladolid, Lex Nova, 1998; C. GOMEZ CABRERA, *La discrecionalidad de la administración tributaria,* Mcgraw-Hill, 1998; C. URIOL EGIDO, *La discrecionalidad en el derecho tributario hacia la elaboración de una teoria del interés general.* Instituto de Estudios Fiscales, 2002; A. ORENA DOMÍNGUEZ, *Discrecionalidad, arbitrariedad e inicio de actuaciones inspectoras*. Aranzadi, 2006; M. A. MATEO LUQUE, *La comprobación de valores de bienes inmuebles en el ISD y en el ITP y ADJ procedimiento de gestión y vías de oposición*, Tirant lo Blanch, 2016; A.M. CAYÓN GALIARDO, *La intervención de la discrecionalidad en la gestión tributaria*, in *Revista española de derecho financiero*, n. 36/1982, pagg. 563-592.

[225] Così, A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione, cit.,* pag. 38. Un esempio di quanto detto si rinverrebbe, tra gli altri, nella "dilazione di pagamento delle imposte dirette" di cui all'art. 19 del D.P.R. 602/73. Cfr. Id., *ult. op. cit.,* pag. 42, il quale afferma: "*Anzi, con riferimento alla prima figura (quella definita nor. male) la mancata indicazione legislativa di presupposti per poter fruire della stessa, a differenza di quanto accadeva nella seconda (quella definita eccezionale), come anche nella disciplina recata dal previgente dall'art. 184 ter D.P.R. 645/1958 (per il quale la richiesta rateazione poteva essere concessa « quando il pagamento, secondo l'ordinaria rateazione, risulti eccessivamente oneroso ») (90), consentiva all'ufficio di valorizzare una pluralità di interessi diversi da quello pubblico di acquisizione delle somme dovute, con il quale essere composti, anche se le indicazioni più significative in proposito provenivano dalla prassi ministeriali".* Con la riforma del '99, poi, vengono individuati specifici presupposti individuati nella "temporanea e obiettiva difficoltà", nell'inesistenza di una procedura esecutiva, nonché nella prestazione di una garanzia per gli importi più

4. Il principio di indisponibilità nella dottrina classica spagnola e le sue declinazioni dell'ordinamento tributario

Nell'ordinamento tributario spagnolo, in maniera ancor più rigida che in quello italiano, il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria[226] è invocato quale ostacolo all'introduzione di "definizioni concordate" nella fase dinamica di applicazione del tributo.

Appare necessario, pertanto, comprendere cosa si debba intendere per indisponibilità dell'obbligazione tributaria, passando in disamina l'interpretazione del principio e del proprio fondamento giuridico-costituzionale sin dalla dottrina classica. Tale ricostruzione ermeneutica non è di facile attuazione in quanto pochi sono gli studi "puri" sul principio/concetto in quanto tale, essendo trattato il più delle volte "occasionalmente" per analizzare la legittimità-liceità di alcuni specifici istituti (tra tutti, gli *actas con acuerdo* e l'*arbitraje tributario*).

Sul piano legislativo, esso era sancito dalla antica *Ley General Presupuestaria* del 1988 (Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre) agli artt. 30[227] e 39[228] che rispettivamente prevedevano che "i diritti economici di *Hacienda*

elevati. L'A. conclude che nell'ampio *genus* delle dilazioni, che si caratterizzano per una significativa discrezionalità amministrativa, ben si collocano possibili accordi tra amministrazione e contribuente.

[226] Cfr. R. CALVO ORTEGA*, Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero,* cit., p. 147, in cui alla lett. *e)* analizza quale "quinto principio giuridico proprio del Diritto finanziario" quello di "*indisponibilidad de las situaciones subjectivas*". Principio così definito e riportato tutt'oggi nel manuale R. CALVO ORTEGA - J. CALVO VÉRGEZ, *Curso de derecho financiero*, Civitas, 25 ed., 2021, pag. 65. Esso, tuttavia, non è considerato unanimemente dalla dottrina come un "principio" dell'ordinamento tributario. Definito come "regola" da C. GARCÍA NOVOA, *Indisponibilidad del crédito tributario y situaciones concursales y preconcursales,* in G. Ulas – G. Patón García (a cura di), *El crédito tributario en el proceso concursal: perspectivas ante un nuevo escenario económico y legislativo*, Wolters Kluwer, 2022, pag. 21.

[227] Art. 30. *Ley General Presupuestaria* (Real Decreto Legislativo 1091/1988):
"1. No se podrán enajenar, gravar ni arrendar los derechos económicos de la Hacienda Pública fuera de los casos regulados por las Leyes.
2. Tampoco se concederán exenciónes, perdones, rebajas, ni moratorias en el pago de los derechos a la Hacienda Pública, sino en los casos y en la forma que determinen las Leyes".

[228] Art. 39. *Ley General Presupuestaria* (Real Decreto Legislativo 1091/1988):

Pública non potevano essere ceduti o gravati da pesi al di fuori dei casi previsti dalla Legge; né potevano essere concesse esenzioni, amnistie, riduzioni o moratorie nel pagamento, se non nei casi e modi determinati dalla Legge"; ed ancora, che "non si poteva transigere giudizialmente o stragiudizialmente sui diritti di *Hacienda Pública*, né compromettere in arbitri le controversie che dovessero sorgere sugli stessi, se non con Regio Decreto deliberato dal Consiglio dei Ministri, previa audizione dello Stato *en pleno*".

Ed ancora esso era disciplinato all'art. 36 della antica *Ley General Tributaria* del 1963 (*Ley 230/1963, de 28 de diciembre*) che così sanciva: "*La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas*".

Pertanto, era previsto che tanto il soggetto passivo che tutti gli altri elementi dell'obbligazione tributaria non potessero essere "alterati" mediante atto o accordo tra privati, ed in ogni caso tali "accordi" non avrebbero prodotto effetti nei confronti dell'Amministrazione, "senza alcun pregiudizio delle conseguenze giuridico-private".

Secondo autorevole dottrina[229], il principio – considerato quale uno dei "principi giuridici propri" del diritto finanziario che dimostrava la "autonomia scientifica della materia tributaria e finanziaria" dalle altre branche del diritto – doveva più correttamente essere definito come "indisponibilità delle situazioni giuridiche soggettive"[230], comprendendo sia il piano soggettivo (soggetti passivi)

No se podrá transigir judicial ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante Real Decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del de Estado en pleno.

[229] R. CALVO ORTEGA*, Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero,* cit., p. 147.

[230] Così R. CALVO ORTEGA, *Los acuerdos fiscales*, *in Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala,* Madrid, 2007, pagg. 449-461, nota 2: *La denominación más correcta de este principio legal de notoria importancia en el orden aplicativo es la de indisponibilidad de las situaciones subjetivas; éstas comprenden tanto la vertiente subjetiva (sujetos pasivos) como la objetiva (deuda tributaria). La Ley General Tributaria de 1963 hacía referencia a estas situaciones con una visión amplia y correcta: "La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares (...)". La Ley General de 2003 sigue una línea más restringida y parcial, estableciendo que "el crédito tributario es indisponible salvo que la Ley establezca otra cosa" (art. 18). La disposición por Ley es claramente excepcional porque iría en contra de los principios*

che oggettivo (il debito tributario)[231]; esso, pertanto, rimaneva estraneo alla materia "*presupuestaria*" (che regola la disciplina del bilancio dello Stato) in quanto composta da "norme di azione", trovando la propria applicazione esclusivamente nell'ambito delle cc.dd. "norme di relazione". In tal senso, facendo espresso riferimento al "credito tributario", il principio si configurava come divieto per l'Amministrazione di disporre delle situazioni giuridiche soggettive in quanto "gli atti di disposizione in tale materia sono sempre atti normativi"; ciò viene confermato anche dalla possibilità di disposizione della "situazione giuridica di debitore" mediante condono che viene espressamente riservata alla Legge.

Tale visione viene dallo stesso autore successivamente confermata e sviluppata considerando, dunque, esistente nel diritto tributario un principio di indisponibilità delle situazioni giuridiche soggettive tanto rispetto alla "prestazione propriamente detta", quanto rispetto ai soggetti della obbligazione.

Il fondamento di tale principio viene, da tale parte della dottrina, rinvenuto nel "carattere pubblico" dell'obbligazione tributaria, quindi, quale conseguenza dei principi costituzionali di "generalità e capacità contributiva", nonché di "giustizia tributaria". Pertanto, la Costituzione esige dall'Amministrazione che i tributi siano soddisfatti nei termini e dai soggetti previsti dalla Legge; ammettere la disponibilità (novazione dell'obbligazione) significherebbe "rimettere l'adempimento dei principi costituzionali ed il rispetto della giustizia tributaria nelle mani dei "creditori e debitori"[232]. Quale ulteriore giustificazione "meno nobile" al divieto di novazione della obbligazione viene rinvenuta anche nella difficoltà applicativa che produrrebbe l'ammissibilità di atti dispositivi con i privati, che farebbe venir meno il "necessario automatismo di una obbligazione omogenea e massiva".

Ad oggi, il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria trova la sua positivizzazione nella *Ley General Tributaria* n. 58 del 2003, legge ordinaria,

---

constitucionales. Su círculo normal es la condonación debida a catástrofes naturales. En estos casos la norma legal no sólo no se aparta del principio de capacidad económica, sino que lo sirve. Tal capacidad de pagar tributos en relación con bienes y actividades económicas ha desaparecido en esas circunstancias excepcionales

[231] R. CALVO ORTEGA, *ibidem,* afferma poi che, mentre la *Ley General Tributaria* del 1963 faceva riferimento a tali situazioni con una visione più ampia e corretta, con la riforma e nuova legge del 2003, invece, il principio è stato recepito in una concezione "più ristretta e parziale".

[232] Così R. CALVO ORTEGA - J. CALVO VÉRGEZ, *Curso de derecho financiero*, cit., pag. 66.

all'art. 18, rubricato "*Indisponibilidad del crédito tributario*", che così recita: "*El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa*". Esso, come analizzato per l'ordinamento italiano, sebbene venga considerato un principio fondante l'ordinamento tributario, che si pone quale limite all'*agere* della Amministrazione e dei contribuenti, non trova espressa previsione nella Costituzione. I parametri costituzionali cui ci si riferisce, come verrà analizzato nel dettaglio a seguire, sono il principio di capacità contributiva (art. 31, comma 1, Cost. spagnola), il principio di riserva di legge (art. 31, comma 3, Cost. spagnola), nonché il principio di efficacia ed efficienza della pubblica amministrazione (art. 103 Cost. spagnola).

Prima di procedere all'analisi più approfondita di tali principi, al fine di chiarire il perimetro dell'indagine, è bene fare brevemente luce anche su una diversa concezione di "indisponibilità dell'obbligazione tributaria", intesa in senso privatistico.

4.1. Indisponibilità dell'obbligazione tributaria sul piano contrattuale tra privati.

Di "indisponibilità dell'obbligazione tributaria" si parla anche in una diversa accezione, ossia quale impossibilità per i privati di concludere atti negoziali aventi ad oggetto la soggettività passiva ed i diversi elementi della obbligazione tributaria[233]. Ed invero, tali accordi sono legittimi tra le parti, ma non possono produrre effetti nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria.

Tale previsione era stabilita all'art. 36 della *Ley General Tributaria* del 1963, che così disciplina: "*La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los*

[233] Sul punto, M.D. ARIAS ABELLÁN, *La indisponibilidad de la obligacion tributaria: analisis del articulo 36 de la L.G.T.,* in *Comentarios a la Ley general tributaria y líneas para su reforma : Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda* , 1991, pagg. 619-628; I. IBÁÑEZ GARCÍA, *Sobre la indisponibilidad de las obligaciones tributarias, Actualidad Administrativa*, Nº 14, Sección A Fondo, Quincena del 16 al 31 Jul. 2006, pág. 1678; M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, *La falta de tutela de las relaciones entre particulares derivadas del tributo: un nuevo ataque a la capacidad económica*, in *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Madrid, 2007, pagg. 293-316.

particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas".

È stata poi trasposta all'art. 17, comma 5, della *Ley General Tributaria* n. 58 del 2003 che stabilisce: "*Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por pactos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas*".

Un'altra manifestazione dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria tra privati si riscontra nell'art. 232, comma 2, lett *d)*, della *Ley General Tributaria* in cui è previsto che, nelle controversie tributarie contro l'Amministrazione, coloro che hanno assunto l'obbligazione mediante un contratto tra privati, non sono legittimati a esperire un "ricorso economico-amministrativo" [234].

Pertanto, da un lato, il soggetto che assume l'obbligazione tributaria sulla base di un accordo negoziale non sarà considerato quale soggetto passivo dell'obbligazione tributaria e l'Amministrazione non potrà richiedere a quest'ultimo l'adempimento della stessa, dall'altro, il soggetto passivo d'imposta non sarà liberato nei confronti dell'Amministrazione, né potrà mai opporre all'Amministrazione ragioni che riguardano il rapporto interno contrattuale.

In tal senso si declina l'indisponibilità "negoziale" dell'obbligazione tributaria in quanto, sebbene l'atto dispositivo abbia effetto tra i privati, esso in nessun caso potrà alterare il "rapporto d'imposta" previsto *ex lege*. Ciò non esclude che, in caso di inadempimento da parte del terzo assuntore del debito, il soggetto passivo che è tenuto a pagare la somma richiesta dall' Amministrazione Finanziaria potrà rivalersi sul soggetto inadempiente[235].

[234] Con riguardo alla tutela giurisdizionale, cfr. J. M. QUERALT*, Asunción de tributos mediante pacto y tutela judicial efectiva,* in *Carta Tributaria. Revista de Opinión* nº 47, 2019, Nº 47, 1 de feb. de 2019

[235] Cfr. M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, *La falta de tutela de las relaciones entre particulares derivadas del tributo: un nuevo ataque a la capacidad económica*, cit., pagg. 301-302, il quale si sofferma, infine, sulla opportunità dell'intervento dell'Amministrazione per la tutela della "rivalsa" del soggetto che ha assunto l'obbligazione con accordo privato: l'A. conclude che l'Amministrazione non può essere coinvolta in tale fase che non ha ad oggetto il rapporto tributario, attesa inoltre la piena accettazione nel diritto tributario del pagamento-adempimento del terzo.

4.2. Indisponibilità dell'obbligazione tributaria da parte dell'Amministrazione Finanziaria: il principio di "*igualdad*", "l*egalidad*" tributaria e di "*no discrecionalidad*"

Chiarita la concezione di indisponibilità "privatistica" dell'obbligazione tributaria, il campo di indagine che rileva ai fini della presente trattazione riguarda la "*indiponibilidad*" della stessa da parte della Amministrazione Finanziaria[236] quale principale limite all'introduzione e previsione di istituti "convenzionali o transattivi" nell'ambito dell'applicazione del tributo[237].

Si ripercorrono alcune significative posizioni della dottrina che, come affermato, si sono occupate del principio "occasionalmente".

Si muove l'analisi dalla posizione autorevole di Arias Abellán[238] che, nel commentare la previsione di cui all'art. 36 della antica *Ley General Tributaria* sopracitata, individuato quale riferimento positivo del principio in esame, rinviene il principale fondamento dello stesso nella *funzione del tributo*, quale "materializzazione del dovere di contribuzione" così come stabilito all'art. 31 Cost. spagnola[239].

L'Autrice, pertanto, analizzando il c.d. "principio di inderogabilità del credito tributario" ovvero di "indisponibilità delle situazioni giuridiche soggettive" afferma che, rappresentando il tributo la forma di contribuzione alle spese pubbliche, esso non può essere oggetto di disposizione né da parte di chi detiene la "potestà applicativa" né da chi è titolare del "dovere costituzionale di contribuzione". Il principio, quindi, è posto primariamente a tutela della "giustizia tributaria", il cui presupposto logico è proprio la capacità contributiva. Quale

---

[236] A. LÓPEZ DÍAZ, *Autocomposición de intereses en materia tributaria. Su admisibilidad a la luz de los principios de reserva de ley, interdicción de la discrecionalidad y de indisponibilidad del crédito tributario*, in *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pp. 683-700.

[237] Così R. CALVO ORTEGA, *Los acuerdos fiscales*, in *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala, Madrid*, pag. 451, il quale afferma che il principio di indisponibilità è stato considerato dalla dottrina molto spesso come il grande ostacolo alla c.d. "*concepción paccionada en la aplicación de los tributos*".

[238] M.D. ARIAS ABELLÁN, *La indisponibilidad de la obligacion tributaria: analisis del articulo 36 de la L.G.T.,* in *Comentarios a la Ley general tributaria y líneas para su reforma: Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, cit., pagg. 619-628.

[239] Si rinvia agli illustri riferimenti bibliografici delle note 7 e 10, M.D. ARIAS ABELLÁN, *ibidem.*

diretta conseguenza, l'ulteriore fondamento si rinviene nella riserva di legge[240] sussistente in materia tributaria, espressione del principio democratico, ed in virtù del quale è il Legislatore che è chiamato ad individuare i criteri di ripartizione del finanziamento delle spese pubbliche, oltre che del criterio di eguaglianza.

L'indisponibilità, infine, deve essere considerata in una concezione bidirezionale: da un lato, da parte dell'Amministrazione che è chiamata a esercitare il potere attribuitogli in conformità alla legge, che non lascia alcun margine di discrezionalità; dall'altro lato, da parte del contribuente che è chiamato ad adempiere, nei termini richiesti dal Legislatore, il suo dovere di contribuzione al fine di garantire l'uguaglianza tributaria.

Si richiama poi la posizione di Calvo Ortega il quale, come sopra anticipato, individua tra i principi fondanti la materia tributaria, tale da provarne anche la propria autonomia disciplinare, il principio di riserva di legge, il principio di "*no discrecionalidad*" e di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, meglio definito come indisponibilità delle situazioni giuridiche soggettive[241], la cui principale *ratio* si rinviene nella garanzia della "*igualdad tributaria*". Sebbene l'Autore ritenga sussistente il generale principio di "*no discrecionalidad*" nell'ambito tributario,

---

[240] F. PÉREZ ROYO, *Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria*, in *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.13/1985, p. 41-70.

[241] R. CALVO ORTEGA, *Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero*, in *Hacienda Pública Española,* cit. Nello specifico, il principio di riserva di legge viene definito quale "norma sulla normazione": "*è un principio sulla produzione giuridica, che prevede che una determinata materia non può essere normativizzata, disciplinata giuridicamente se non mediante la Legge*". L'A., poi, afferma che nel diritto finanziario vige il principio di "no discrecionalidad", in contrapposizione con il diritto Amministrativo in cui è ampiamente presente. La discrezionalità viene definita come "*giudizio di opportunità al fine di determinare l'interesse pubblico prevalente quanto due o più interessi di tal natura sono in conflitto o al fine di applicare correttamente l'interesse pubblico determinato, o per conciliare un interesse pubblico con un altro privato in una fattispecie concreta*". Nell'ambito del diritto pubblico, il diritto amministrativo - che disciplina l'azione dell'amministrazione per la soddisfazione e la tutela degli interessi pubblici - si caratterizza per la discrezionalità degli atti amministrativi. Da qui sorge il problema di conciliare la supremazia dell'Amministrazione con la libertà dei singoli individui e di compensare la discrezionalità necessaria per l'*agere* amministrativo con i controlli indispensabili al fine di assicurare che esso non degeneri in arbitrio o che sia in qualsiasi modo influenzato da valutazioni estranee all'interesse pubblico. Il diritto tributario, invece, si caratterizza per la mancanza di discrezionalità e di supremazia dell'ente pubblico, infatti, tutte le decisioni relative agli elementi essenziali dei tributi (soggetto, base imponibile, aliquota, esenzioni, privilegi, eccetera) sono disciplinati dal Legislatore e non dall'Amministrazione e quindi con atti legislativi generali e non con atti specifici. Pertanto, salvo in casi marginali, l'Amministrazione non ha nessun potere discrezionale, dovendo limitarsi ad applicare nel modo più rigido possibile la legge impositiva. L'A., infine, afferma che tale posizione è confermata dalla "presa di coscienza del Legislatore all'art. 7 LGT" che così prevede: *«L'esercizio della potestà regolamentaria e gli atti di gestione in materia tributaria costituiscono attività regolata»*".

egli chiarisce che, tuttavia, vi sono delle ipotesi in cui le norme tributarie attribuiscono, in casi eccezionali e derogatori della regola generale, all'Amministrazione uno specifico potere discrezionale, come ad esempio nell'ipotesi di concessione di "dilazioni di pagamento", ovvero nella conclusione di accordi nell'ambito delle procedure concorsuali.

Quanto, poi, alla potenziale incompatibilità tra il principio di "*no discrecionalidad*" e la previsione di una "*terminación convencional de los procedimientos tributarios*", si chiarisce che si tratta di due piani distinti in quanto gli "accordi" nella fase procedimentale intervengono nei casi in cui vi siano "situazioni giuridiche indeterminate".

In una posizione non distante si pone Gonzalez-Cuellar Serrano, il quale individua quale problematica principale delle transazioni che hanno ad oggetto l'obbligazione tributaria la "potestà necessaria per celebrare tali contratti ed il potere di disposizione sull'oggetto nel negozio giuridico" [242].

Tuttavia, secondo tale dottrina questa conclusione parte da una premessa erronea, ossia il divieto relativo alla conclusione di tali contratti, in realtà costituirebbe esclusivamente un limite al contenuto degli stessi. Difatti, al fine di comprendere il problema della liceità delle transazioni è necessario distinguere tra la legittimità della *forma* e la *legalità del suo contenuto*, così come è ammettesso nella dottrina tedesca. Si rileva, pertanto, che la liceità dell'utilizzo della transazione tributaria deriva dalla "*previa abilitazione legale di tale forma di attuazione consensuale*", come conseguenza della riserva di legge prevista dalla Costituzione spagnola. Tuttavia, il principio di legalità ha una diversa influenza sulla valutazione sia della *forma* che del *contenuto* delle transazioni, tale che rispetto a quest'ultima non opera quale limite, come verrà spiegato successivamente. La sua vigenza è limitata all'ambito della "forma". L'Autore procede, dunque, prima ad analizzare la legittimità della forma transattiva, atteso che qualora si giunga alla conclusione che l'ordinamento vieti l'utilizzo di forme contrattuali da parte dell'Amministrazione Finanziaria, esigendo che l'attività si

[242] M. L. GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, *Los procedimientos tributarios: su terminacion transaccional*, Madrid, 1997.

sviluppi solo in maniera individuale ed imperativa, sarebbe superfluo analizzare la legittimità del suo contenuto. Muovendo dall'evoluzione della concezione Amministrativa, si introduce il ruolo centrale del principio di efficacia ed efficienza (*eficacia y eficiencia*), affermando che "*la legittimità del potere pubblico si fonda, concorrendo con il fondamento democratico, nella efficacia con cui adempie i compiti fissati dalla Carta Costituzionale. Nel procedimento tributario, così come nel resto dei procedimenti in cui l'Amministrazione svolge una potestà di "*imperium", *la efficacia si manifesta principalmente nella realizzazione del risultato fissato dalla Costituzione, ossia la realizzazione dell'interesse generale. L'Amministrazione, pertanto, deve concentrare la sua attenzione nel raggiungimento dell'obiettivo predeterminato dalla legge, che nel diritto tributario si concretizza nel conseguimento di un sistema tributario che rispetti il principio di capacità contributiva con il minor costo possibile, aspetto che conduce alla riduzione della conflittività*".

Sulla base di tale principio, la celebrazione di accordi è legittima ogni qual volta sussista "incertezza", ossia in tutti i casi in cui l'Amministrazione sia oggettivamente incapace di risolvere tale incertezza. Si rileva, difatti, che la fissazione unilaterale di elementi incerti non garantisce una migliore tutela dell'interesse pubblico ma, al contrario, "l'intervento del contribuente può garantire una maggiore correttezza nell'atto di liquidazione o, almeno, una maggiore rapidità nel procedimento ed un grado più alto di efficacia anche nei confronti dell'obbligato". Questo ridurrebbe, altresì, le ipotesi di impugnazione e conflitti, essendo il cittadino vincolato al contenuto della transazione, alla luce della natura contrattuale[243].

Tale concetto viene esplicitato e posto a fondamento della legittimità di specifiche previsioni "compositive" da parte di García Novoa[244], il quale si

[243] M. L. GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, *Los procedimientos tributarios: su terminacion transaccional*, cit., pag. 102 ss. A pag. 108, poi, fa riferimento a PEREJO ALFONSO, secondo cui "*la partecipazione non solo non è contraria allo Stato di Diritto, ma essa può contribuire positivamente alla realizzazione di una delle più importanti esigenze – la certezza del diritto – nel campo amministrativo".*

[244] Vd. C. GARCÍA NOVOA, *El Arbitraje en Derecho Tributario y la nueva Ley General Tributaria española*, in *XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Ecuador XXII ILADT 2994, Tomo 2, pagg. 449-482. L'A. riporta la posizione di alcuni autori i quali osservano che, a seguito delle

interroga sulla opportunità e possibilità di introdurre l'arbitrato in materia tributaria[245] e della legittimità alla luce dei principi vigenti, tra cui quello di indisponibilità dell'obbligazione tributaria. L'Autore afferma che il principio di indisponibilità trova il proprio fondamento e limite nella riserva di legge, dovendosi più correttamente parlare di "*legalidad en la disposicion del tributo*" invece che di indisponibilità[246].

Invero, ripercorrendo il percorso argomentativo si è affermato che l'indisponibilità si esplica come un presupposto del carattere pubblico dell'interesse tutelato dalla norma tributaria. La definizione di indisponibilità a partire dall'interesse pubblico merita alcune specificazioni. Come afferma Calvo Ortega, l'interesse pubblico prevede non solo la realizzazione del contenuto della norma giuridica ma anche tale realizzazione nella forma stabilità dalla legge.

Le norme di diritto pubblico, pertanto, assumono un modello deontico a cui bisogna necessariamente riferirsi. Tale modello deontico della norma tributaria, consistente nella previsione di obblighi positivi di versare all'Amministrazione

---

privatizzazioni che riguardano tutto il diritto pubblico "*il ruolo esclusivo della giustizia ordinaria, come unica competente a risolvere le questioni in cui lo Stato era parte, cessa di avere esclusività e rilevanza. Per questo anche i tribunali arbitrali sono l'unica risposta nei confronti di questa evoluzione. E in questo contesto appare la materia fiscale come la più ricca per essere compromesso ad arbitri*". Così, C. NAVARRINE, - R.O. ASOREY, *Arbitraje. Jurisdiccion arbitral en controversias con el Estado. Proceso arbitral en cuestiones tributarias*, La Ley, Buenos Aires, 1992, p. 25. Ed ancora, facendo riferimento al *Consell Trubutari* del Comune di Barcellona, si afferma che "non impedisce, attualmente, che i Comuni (o altri livelli amministrativi) si dotino di organismi di questo tipo, che costituiscono una garanzia addizionale per i cittadini, specialmente apprezzabile in ambito locale in cui l'esiguità delle controversie rende spesso proibitivo il ricorso alla via giudiziaria". Così, R. FALCÓN Y TELLA, "*El arbitraje tributario* ", in *Quincena Fiscal*, n° 2, 1995, pp. 5 y 6.

[245] Secondo l'A., pertanto, la possibilità di introdurre arbitrati in materia tributaria è una alternativa solida e con prospettiva di incremento, alla luce della crescente conflittività, generata da un sistema di gestione tributaria fortemente privatizzato e con una importante partecipazione del contribuente, che deve interpretare la legge ed applicarla. Pertanto, l'introduzione dell'arbitrato troverebbe giustificazione nella riduzione dei conflitti, che sorgono principalmente alla luce delle contrapposte interpretazioni del contribuente e dell'Amministrazione in virtù dei diversi interessi di cui sono portatori. Si contrapone alla esistenza di interessi contrapposti, F. PEREZ ROYO, *El pago de la deuda tributaria*, in *Revista Espanola de Derecho Financiero*, n. 6/1975, p. 275, che al fine di negare la natura obbligazionale del rapporto tra l'amministrazione ed il contribuente, rifiuta l'esistenza di una contrapposizione di interessi che può essere oggetto di composizione eteronoma, in quanto ritiene sussistente esclusivamente "il dovere nell'uno e nell'altro caso di applicare la legge".

[246] In senso conforme, F. SERRANO ANTÓN, *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*, Civitas, 2010, pagg. 69-70, il quale definisce il principio di indisponibilità come una "estensione o derivazione del principio di legalità", ed afferma altresì che la concezione di una inammissibilità generale di definizioni concordate fondata sul principio di indisponibilità trova la propria incongruenza al comma 3 dell'art. 7 LGP e comma 2 art. 10 in cui si ammette specificamente un accordo nell'ambito dei procedimenti concorsuali.

pubblica una determinata quantità di tributi che può essere richiesta ai soggetti privati, farebbe della norma tributaria un esempio di norma imperativa. Muovendo da tale premessa, l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria sarebbe espressione della riconduzione della materia tributaria nel c.d. "diritto necessario", formando parte dell'"ordine pubblico economico"; ciò, quindi, condurrebbe alla inderogabilità del tributo mediante accordi privati ed in concreto la indisponibilità di situazioni giuridiche soggettive e la interdizione di "*pactos de asuncion de impuestos*". Tuttavia, la ricomprensione della stessa tra le norme di diritto necessario inciderebbe anche sul regime contrattualistico giusprivatista; diversamente, nell'ordinamento è riconosciuta la possibilità di effettuare accordi tra privati dispositivi del credito tributario, con il solo limite che gli stessi non producono effetti nei confronti dell'Amministrazione. Ciò porta ad una prima conclusione secondo cui l'indisponibilità non può essere conseguenza della "imperatività" della norma fiscale, ma piuttosto delle esigenze imposte dai precetti costituzionali vigenti in materia tributaria. Si afferma, quindi, che non è sufficiente collocare il modello normativo-tributario nell'ambito di un concetto dello Stato come "ordinamento positivo" ma è necessario riconoscere le esigenze che lo Stato democratico impone alla fiscalità, superando costruzioni giuridiche formalistiche e procedendo ad una valutazione della legittimità della norma tributaria dalla prospettiva dello stato di diritto come uno "stato di valori"[247].

L'immanenza dello stato di diritto nella normativa tributaria è confermata dalla esigenza della riserva di legge, da intendersi come "tipicità tributaria". Pertanto, secondo il pensiero dell'Autore in parola il fondamento più chiaro della regola della indisponibilità del tributo è proprio il *principio di riserva di legge*[248]. In tal senso, quindi, non si tratta di definire la materia tributaria come materia di "ordine pubblico", ma quale materia su cui l'Amministrazione, che applica ed è creditrice del tributo, non può decidere liberamente.

[247] C. GARCÍA NOVOA, *El Arbitraje en Derecho Tributario y la nueva Ley General Tributaria española*, cit., pag. 459.
[248] Come affermato da Martìn Queralt, la conclusione convenzionale di procedimenti tributari si scontra con il principio di indisponibilità della obbligazione tributaria, ancorato nel principio costituzionale di riserva di legge.

L'Autore, poi, ritiene che la propria derivazione della riserva di legge dal principio di tipicità renda necessaria la formulazione di "regole astratte" tributarie che possano garantire la "certezza del diritto" consentendo, in tal modo, da un lato, al contribuente di adeguare la propria condotta a tali previsioni, dall'altro garantendo che l'applicazione del tributo da parte dell'Amministrazione avvenga in conformità con gli aspetti essenziali definiti nella legge[249].

In tali caratteri della normativa tributaria si fonda la esplicazione del principio di indisponibilità, quale esigenza di riserva di legge e principio di legalità finalizzato a scongiurare l'incertezza che produrrebbe l'esistenza di un "certo grado di libertà dell'Amministrazione nella determinazione del contenuto di concrete obbligazioni tributarie dei singoli contribuenti".

Ciò trova un riscontro normativo nell'art. 7 della LGT del 1963 e art. 6 della LGT del 2003 che prevede che "*los actos de aplicazion de los tributos tienen caracter reglado*".

La tipicità si riassume come "il vincolo dell'Amministrazione rispetto ai precetti normativi e, pertanto, nella garanzia di certezza per il contribuente, il quale sa che l'amministrazione non ha il potere di determinare liberamente ogni singola obbligazione tributaria".

Tale visione della tipicità quale vincolo dell'Amministrazione al precetto normativo è stata considerata in chiave positivistica nei termini dell'aforisma kelseniano secondo cui "una azione si considera un atto dello Stato solo quando è esecuzione del proprio ordinamento giuridico". Pertanto, quale "vincolo positivo", la legge tributaria si fonda su elementi e fondamenti predeterminati e necessari per qualsiasi azione amministrativa, essendo vietata tutta l'attività che non gode di specifica autorizzazione.

[249] L'Autore, *ibidem,* fa riferimento a FRIEDRICH ed al principio di determinabilità (Grundsatz der Bestimmtheit), che impone che gli elementi fondamentali del tributo siano precisi e determinati nella formulazione legale in modo tale che l'organo di applicazione del diritto non possa introdurre criteri soggettivi nella applicazione concreta.

La posizione appena riportata costituisce la "visione tradizionale" della riserva di legge, da riferirsi agli elementi essenziali del tributo[250] e quale fondamento della indisponibilità tributaria.

Muovendo da tali premesse, ci si chiede se l'indisponibilità, così intesa, debba essere considerata un impedimento all'introduzione di moduli "convenzionali".

La risposta a tale quesito è negativa in quanto un accordo nella fase procedimentale di applicazione della norma tributaria, caratterizzata da una grande incertezza, avrebbe l'effetto di introdurre e produrre "certezza", riducendo altresì la "litigiosità": "*de manera que se puede afirmar que el acuerdo o convenciòn con la Administraciòn aumenta considerablemente la certidumbre que por si sola no garantiza la tipicidad*".

Ed invero, secondo tale dottrina, la stessa tipicità, "*labor de seleccion terminologica orientada a incorporar el regimen abstracto de una determinada materia*", dà luogo a interpretazioni divergenti della norma. Pertanto, è proprio dinanzi a tali forme di incertezza della norma che possono trovare spazio ed ammettersi soluzioni convenzionali attraverso accordi dell'Amministrazione con i contribuenti, regolamentate dalla legge[251].

---

[250] Si veda, E. GONZÁLEZ GARCÍA, *El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978*, in *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, vol. II, DGCE, IEF, Madrid, 1979, p. 971; C. GARCÍA NOVOA, *El concepto constitucional de tributo: una visión al cumplirse los 25 años de vida de la Constitución*, in *Estudios de derecho financiero y tributario: en homenaje al profesor Calvo Ortega*, a cura di I. MARTÍN DÉGANO, A. VAQUERA GARCÍA, G. MENÉNDEZ GARCÍA; R. CALVO ORTEGA, vol. 1, 2005, p. 239-274.

[251] Così C. GARCÍA NOVOA, *El Arbitraje en Derecho Tributario y la nueva Ley General Tributaria española*, cit., pag. 456 conclude ritenendo ammissibile l'arbitrato, ed affermando che lo stesso non viola il principio di indisponibilità ma deve essere la Legge a prevederlo ed a disciplinare in maniera sufficientemente precisa le ipotesi e la portata dell'istituto (R. FALCON Y TELLA, *ult. op. cit.*). Si vd., tra i primi studi sul tema, AA.VV., *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, in *Instituto de Estudios Fiscales,* Marcial Pons, 1996. Nonchè, P. BLANCO DÍEZ, *El arbitraje tributario: entre la necesidad y el deber*, in *La solución extrajudicial de conflictos (ADR): estudios para la formación en técnicas negociadoras*, Cizur Menor Navarra, Aranzadi, 2011, pag. 11-29; P.C. DE LA CÁMARA, *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, Madrid, Las Rozas, 2015; R. O. BUSTILLO BOLADO R.O., *Convenios y contratos administrativos: transacción, arbitraje y terminación convencional del procedimiento*, in *Revista de administración publica,* n. 185/2011; Y. GARCÍA CALVENTE, I. CRUZ PADIAL, *Arbitraje tributario: su posible viabilidad*, in *Quincena Fiscal*, n. 8/2002, pag. 7-14; C. GARCÍA NOVOA, *Conciliación, mediación y arbitraje al servicio de la reducción de la litigiosidad fiscal*, in E. GIMENEZ REYNA, S. RUIZ GALLUD, *El fraude fiscal en Espana*, Navarra, Aranzadi, 2018, p. 1093-1129; F. SERRANO ANTÓN, *Algunas posibilidades de arbitraje tributario internacional. ¿Hacia un Tribunal Fiscal Internacional?,* in *Quincena Fiscal*, n. 7-8/2005, p. 33-37; M. T. SOLER ROCH, *El arbitraje internacional en materia tributaria: ¿cuestión pendiente o nueva frontera?*, in *Conflictos actuales en Derecho tributario: homenaje a la profesora*

Secondo tale ricostruzione, infine, si conclude ritenendo ammissibile l'introduzione dell'arbitrato nella materia tributaria e, dunque, non violato il principio di indisponibilità qualora sia introdotta previamente una specifica previsione normativa, che disciplini in maniera sufficientemente precisa le ipotesi e la portata dell'istituto. Altra parte della dottrina, rispetto all'ammissibilità dell'arbitrato, sostiene una tesi ancora più estrema. ritenendo che, mediante l'arbitrato, non si possa configurare una violazione del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria in quanto non vi sarebbe alcuna disposizione del credito tributario, tale da porsi in contrasto con il principio di capacità contributiva e, dunque, con la "giustizia sociale tributaria". Ciò di cui si dispone con l'arbitrato, difatti, è la mera decisione di un "conflitto già sorto" e, dunque, "*quando si sottomette all'arbitro una situazione controversa non si intende disporre della stessa. Si vuole dibattere e difendere la propria posizione fino alla fine*"[252].

Si esprime in termini di "disponibilità legale" del credito tributario anche A. López Díaz[253], il quale muove dall'analisi degli interessi coinvolti nel rapporto tra l'Amministrazione ed il contribuente e si sofferma sulla possibilità o necessarietà dell'introduzione di misure di "autocomposizione" o "eterocomposizione" dei conflitti tra interessi[254] in materia tributaria, alla luce dei principi tradizionali che

doctora Manuela Fernández Junquera, Cizur Menor, Navarra, Aranzadi, Thomson Reuters, 2017, p. 359-380; I. SUBERBIOLA GARBIZU, *El arbitraje tributario: preguntas y respuestas para el debate*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2021; M.S. VELARDE ARAMAYO, *Alternativas para resolver conflictos tributarios : "acuerdos" con la Administración y arbitraje internacional*, in *Introducción al derecho del arbitraje y mediación,* Salamanca, Ratio Legis, 2006, pag. 119-154.

[252] Così M. A. GARCÍA FRÍAS, *Arbitraje tributario*, in *El Crédito Tributario en la Ley Concursal y las técnicas de resolución de conflictos*, *XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Ecuador XXII ILADT 2994, Tomo 2, pagg. 129-169, la quale aderisce alla posizione di R. CALVO ORTEGA, *En defensa del arbitraje tributario*, in *Cronica tributaria*, n. 100/2011, pag. 153. Nello stesso senso, P. VICENTE-ARCHE COLOMA, *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*, Madrid, Marcial Pons, 2005; Id., *Nuevas perspectivas del arbitraje en el derecho público: su admisibilidad en el ámbito tributario*, in *Anuario de Justicia Alternativa*, n. 10/2010, p. 47-74; Id., *Luces y sombras en el arbitraje tributario: análisis de la experiencia en Portugal*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 185/2020, p. 81-113.

[253] Cfr. A. LÓPEZ DÍAZ, *Autocomposición de intereses en materia tributaria. Su admisibilidad a la luz de los principios de reserva de ley, interdicción de la discrecionalidad y de indisponibilidad del crédito tributario,* cit., pp. 683-700.

[254] Riprende la citata visione classica di F. PEREZ ROYO, in *El pago de la deuda tributaria*, cit., p. 275, secondo cui essendo tanto l'amministrazione quanto il contribuente tenuti al rispetto e all'adempimento della legge, la relazione tra gli stessi non si caratterizza da una "obbligazione" strutturata su crediti e debiti.

regolano la materia tributaria ossia la "*reserva de Ley*" e la "*legalidad de la Administracion*", ed il principio di "*indisponibilidad*" dell'obbligazione tributaria.

Rispetto alla riserva di legge, adottando la lettura congiunta della stessa al principio di legalità e tipicità, conclude ritenendo che tale principio non esclude la possibilità di introduzione dei meccanismi auto o eterocompositivi, ma prescrive, in primo luogo, che siano essi espressamente previsti e disciplinati puntualmente nei propri aspetti procedimentali dalla Legge; ed in secondo luogo, che il risultato della "composizione" non potrà mai essere contraria a quanto stabilito nella norma. Pertanto, si considera che il principio di riserva di legge sia strettamente connesso alla "limitazione della discrezionalità amministrativa"[255].

Tuttavia, come affermato anche dalla dottrina precedentemente citata, l'esistenza della norma non comporta che "tutti i comportamenti dell'amministrazione nell'applicazione della norma siano tipizzati". La tipizzazione, considerata con la astrazione delle condotte nella formulazione generica, comporta inevitabilmente l'esistenza di ambiti di valutazione da parte di chi applica la norma stessa, generando indeterminatezza e margini di discrezionalità. Ed è proprio in tali situazioni "indeterminate" che si possono collocare le misure di autocomposizione.

Come affermato da parte della dottrina nell'analisi della discrezionalità tributaria[256], "la riserva di legge impone il carattere vincolato dell'atto di liquidazione, ma non i concreti poteri strumentali che si esplicano durante i procedimenti tributari, che possono essere configurati come discrezionali". Alla luce di tale spazio discrezionale, si individua la possibilità di introdurre misure di "autocomposizione", qualora stabilite dalla Legge. Si chiarisce, inoltre, che l'introduzione di tali misure non incrementano la discrezionalità dell'Amministrazione ma, al contrario, la previsione legale di tali accordi debbono contribuire ad una limitazione della discrezionalità, per due principali ragioni:

---

[255] L'A. muove dal principio di "*no disponibilidad*" teorizzato da R. CALVO ORTEGA, e dalla pressione di determinate norme (principi) sulla produzione giuridica e dalla (teorica) inesistenza nella normativa tributaria di concetti giuridici indeterminati. Secondo tale illustre dottrina, pertanto, l'ambito tributario sarebbe un terreno adatto per la "costruzione di tipi".

[256] C. GOMEZ CABRERA, *La discrecionalidad de la administración tributaria,* cit..

1) in quanto la soluzione di "aspetti indeterminati" non è rimessa alla sola Amministrazione ma si apre alla partecipazione del contribuente, limitando la decisione unilaterale e discrezionale;
2) in quanto si incentivano forme di attuazione "informale" da parte dell'Amministrazione.

Alla luce di tali premesse è opportuno proiettare gli effetti del principio di indisponibilità sui meccanismi di autocomposizione, distinguendo tra le misure di "transazione su conflitti già generatisi dinanzi a debiti già quantificati e liquidati", e quegli strumenti che operano in una "fase di determinazione e quantificazione", prima della determinazione e liquidazione del debito, ritenendo in ogni caso entrambi ammissibili proprio in virtù della citata concezione del principio di riserva di legge, di legalità e non discrezionalità nell'*agere* amministrativo.

Ed in particolare, si è rilevato che lo stesso principio di indisponibilità dovesse essere revisionato alla luce dell'introduzione della Costituzione. Ed invero, la rigidità della formulazione di gran parte dei principi tradizionali in relazione all'attuazione dell'Amministrazione trovava la propria origine in un momento in cui l'assenza di garanzie cristallizzate in norme costituzionali, lasciava l'individuo "indifeso dinanzi allo Stato-Amministrazione". La remissione semplicemente alla legge si considerava insufficiente per un'adeguata tutela degli individui. Pertanto, furono individuati principi generali che operavano come "*supralegales*", come nel caso della indisponibilità. Tuttavia, con l'emanazione della Costituzione e la consacrazione del principio di "giustizia tributaria", acquisisce un valore differente il principio di legalità dell'*agere* amministrativo quale elemento posto alla base dello Stato di diritto. Il principio di indisponibilità, quindi, deve riformularsi quale principio di "*disponibilità legale*" del credito tributario: la disponibilità o meno del credito, pertanto, si trasforma in "oggetto della legge", spettando a questa, in applicazione del principio di efficacia ed efficienza della pubblica amministrazione (art. 103 Cost. spagnola), come ai principi sostanziali e formali di giustizia

tributaria, di decidere se si può o meno disporre del credito e stabilirne le modalità[257].

5. Riflessioni conclusive in tema di indisponibilità e possibili moduli consensuali

Alla luce della ricostruzione operata del principio di indisponibilità e delle diverse posizioni dottrinali sul tema, tanto italiane quanto spagnole, nonché dell'inscindibile relazione con la qualificazione del potere amministrativo come discrezionale ovvero vincolato, si intende chiarire l'impostazione metodologica ed argomentativa che sarà centrale nel valutare la possibilità e legittimità di introduzione di "moduli consensuali" nelle procedure di gestione preventiva della crisi d'impresa.

Nello specifico si ritiene che occorre distinguere, da un lato, il fondamento ontologico del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria e, dall'altro, la dinamica dello stesso nell'attuazione del tributo. In tale secondo momento, poi, occorre fare una ulteriore distinzione tra:

- la fase "normativa", in cui venendo in gioco il "potere impositivo", da distinguersi rispetto al potere amministrativo relativo alla singola obbligazione tributaria, si deve pacificamente ritenere l'assoluta assenza di disponibilità (da parte, in tal caso, del potere legislativo);

- la fase in cui il credito non sia ancora definito e, dunque, al di là del momento in cui deve ritenersi sorta l'obbligazione, esso sia ancora "incerto" sia nell'*an* che nel *quantum*. In tale fase, l'introduzione di un momento "compositivo" potrebbe trovare spazio nelle inevitabili incertezze interpretative, nonché nel differente materiale probatorio a disposizione dell'amministrazione e del contribuente. In tale fase, tuttavia, non si può parlare di una vera e propria "disponibilità", ma tuttalpiù di "definizione consensuale" dell'obbligazione tributaria. Ne sono un esempio gli

[257] Cfr. A. LÓPEZ DÍAZ, *Autocomposición de intereses en materia tributaria. Su admisibilidad a la luz de los principios de reserva de ley, interdicción de la discrecionalidad y de indisponibilidad del crédito tributario,* in *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, cit.

istituti dell'accertamento con adesione (in Spagna, si potrebbe riferirsi agli "*actas con acuerdo*"), rispetto ai quali parte della dottrina nega la natura negoziale e dispositiva, qualificati quali "atti unilaterali di accertamento", cui si affianca l'adesione del contribuente;

- la fase in cui l'obbligazione tributaria sia già sorta ed il credito dell'amministrazione sia definito sia nell'*an* che nel *quantum*. In tal caso, l'introduzione di misure "transattive" potrebbe porsi in contrasto con il principio di indisponibilità, come si vedrà di seguito analizzando i diversi piani *statici* e *dinamici* dell'obbligazione tributaria;

- ed infine, la fase "contenziosa" intesa come remissione della decisione ad un organismo extragiudiziale in cui, tuttavia, non può parlarsi di "indisponibilità" dell'obbligazione tributaria, come già rilevato in tema di arbitrato, ma esclusivamente di devoluzione della definizione della controversia ad un organo privato.

Ciò premesso, si deve ritenere che sul piano *statico*, la "indisponibilità della obbligazione tributaria" trova il proprio fondamento ontologico nella natura pubblicistica della stessa e, dunque, nella funzione cui la Costituzione, e le singole norme impositive, gli attribuiscono. Ed invero, a seguito della analizzata rinnovata concezione del dovere tributario quale "dovere di solidarietà", la ragion d'essere della indisponibilità deve rinvenirsi proprio nella natura "comunitaria" e "solidaristica" del tributo e, dunque, nella funzione contributiva e di riparto delle spese pubbliche.

Il parametro costituzionale di riferimento, pertanto, deve essere l'art. 53 Cost. italiana (cui corrisponde l'art. 31 Cost. spagnola), inteso non solo quale fondamento e limite del potere impositivo, ma quale garante della "giustizia distributiva tributaria".

In altre parole, il credito che vanta l'Amministrazione nei confronti del singolo contribuente deve considerarsi come un credito della stessa "collettività"[258], in

[258] Sul "difetto di titolarità" del credito in capo all'Amministrazione, cfr. Cfr. G. FRANSONI, *Discorso intorno al diritto tributario*, Pisa, 2017, 135 e ss., il quale afferma: "*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*

quanto finalizzato alla contribuzione e riparto delle spese pubbliche; disporre dello stesso, pertanto, vorrebbe dire disporre di un credito di "tutti i contribuenti", a danno della collettività[259].

Tuttavia, se ciò è vero sul piano dell'"essere", occorre fare i conti con le esigenze sorte e che sorgono nella fase *dinamica* di attuazione del tributo, che hanno condotto all'introduzione delle diverse figure di definizione consensuale e deflattive del contenzioso, in virtù delle quali parte della dottrina ha dubitato della stessa esistenza ed immanenza del principio in esame.

In tal senso, occorre introdurre nel percorso argomentativo un ulteriore elemento, in quanto la derivazione costituzionale del principio di indisponibilità nel dovere comunitario e solidaristico del tributo, non può significare che lo stesso non possa essere, in taluni casi, oggetto di bilanciamento da parte del Legislatore con altri interessi, ugualmente meritevoli di tutela costituzionale. Ciò premesso, è possibile che il Legislatore, nell'esercizio della discrezionalità che gli è propria, introduca delle deroghe alla generale indisponibilità, purché giustificate sul piano costituzionale. In tale momento, pertanto, si inserisce la tutela di cui all'art. 23 Cost., che attribuisce esclusivamente al Legislatore la potestà tributaria e la determinazione dei criteri di riparto della spesa pubblica, così come la possibilità di introdurre precipue misure derogatorie.

---

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".

[259] Cfr. F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., pag. 217, riconoscendo il fondamento costituzionale dei principi di indisponibilità dell'obbligazione tributaria e di vincolatività dell'azione amministrativa, afferma che: "*Il motivo per cui l'obbligazione in oggetto manca di tali caratteristiche è proprio la sua connotazione tributaria: se fosse possibile disporre di essa in modi e termini diversi da quelli previsti dalla legge, verrebbe alterato ogni criterio di riparto e di prelievo così come legislativamente determinato, in maniera generale ed astratta verso tutti i consociati. Disporre pienamente dell'obbligazione tributaria significherebbe ledere gli interessi della collettività".* L'A., poi, nella diretta interrelazione con la natura del potere amministrativi afferma che: "*Ovvio corollario di ciò sarebbe per alcuni la non discrezionalità del potere amministrativo rispetto all'obbligazione tributaria. L' Amministrazione Finanziaria, pur dotata di poteri autoritativi, dispone in realtà, più correttamente di una discrezionalità vincolata. L' Amministrazione Finanziaria in sostanza non può sostituirsi al Legislatore nell'esercizio di un dovere-potere finalizzato alla tutela dell'interesse pubblico ed attuato attraverso il puntuale, giusto e regolare prelievo di entrate tributarie finalizzate alla copertura delle spese pubbliche. Tale potere impositivo deve essere esercitato in maniera tale che l'imposta sia paritariamente ed imparzialmente ripartita a carico di ciascun contribuente secondo i criteri fissati dalla legge. La stessa legge tributaria trova, tuttavia, la sua fonte ed i suoi confini negli artt. 2, 3, 53 e 97 Cost e nel principio della good governance sancito e riconosciuto a livello europeo*".

Quanto poi all'*agere* dell'Amministrazione Finanziaria, sia nelle ipotesi fisiologiche di applicazione del tributo in cui è chiamata a garantire l'imposizione di un "tributo giusto" – come analizzato nello studio dell'"interesse fiscale" – che nelle possibili deroghe all'ordinaria attuazione dello stesso, essa deve rispettare il principio di cui all'art. 97 Cost. In tal senso, l'Amministrazione dovrà sempre agire a tutela dell'interesse erariale, da ciò derivando altresì l'assenza di un potere puramente discrezionale e la natura prettamente vincolata dello stesso.

Tale ricostruzione svolge un ruolo centrale ai fini del presente lavoro di ricerca in quanto offre gli strumenti valutativi ed argomentativi per verificare la sussistenza, la legittimità e la eventuale modalità di "disposizione" del credito tributario nelle procedure di soluzione negoziale e pre-concorsuale della crisi d'impresa.

CAPITOLO III: IL TRATTAMENTO DEL CREDITO TRIBUTARIO NELLA GESTIONE DELLA CRISI DI IMPRESA

1. Premessa

Alla luce delle conclusioni cui si è pervenuti in merito al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, ed avendo delineato il perimetro delle principali tipologie di esercizio del potere amministrativo, quella relativa alla discrezionalità ed all'agire vincolato, si passa ora a verificare la legittimità dell'introduzione di specifiche "deroghe" nell'ambito della gestione della crisi di impresa in una fase pre-concorsuale.

Ed invero, il quesito da cui si muove è se sia possibile prevedere una falcidia dei crediti tributari nell'ambito delle procedure pre-concorsuali finalizzate alla preventiva soluzione della crisi di impresa ed alla conservazione dei valori produttivi della stessa.

Come analizzato nel primo capitolo, difatti, ad oggi il primario interesse che regge il nuovo diritto della crisi di impresa è il "sopravvivenza" dell'impresa in difficoltà, mediante la tempestiva rilevazione della crisi stessa e la previsione di strumenti idonei a garantire la "ristrutturazione" dei propri debiti e la continuità dell'attività produttiva, con le esternalità positive che ciò determina nei confronti di tutti i c.d. *stakeholders*. Nell'ambito di tali procedimenti, il credito tributario svolge un ruolo centrale per la positiva conclusione degli stessi, in quanto esso rappresenta il più delle volte il principale debito dell'imprenditore in crisi.

Il quesito suindicato trova una risposta differente nei due ordinamenti oggetto di indagine; ed invero, come anticipato, nell'ordinamento italiano dal 2006 è stato introdotto un istituto, quale quello della transazione fiscale che permette il pagamento parziale o dilazionato del credito tributario, nei limiti di cui si dirà appresso, nonostante permangano molteplici criticità interpretative ed applicative; nell'ordinamento spagnolo, diversamente, la "falcidia" del credito tributario è assolutamente esclusa dalle procedure pre-concorsuali presenti.

Oggetto del presente capitolo sarà, pertanto, il c.d. trattamento del credito tributario nelle procedure concorsuali nei due ordinamenti, fino alla riforma che ha recepito la Direttiva *Insolvency*, di cui si tratterà nel prossimo capitolo

In particolare, si analizzerà l'istituto della "transazione fiscale" e l'evoluzione dello stesso per valutarne la *legittimità* in relazione al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria e la natura del potere attribuito all'Amministrazione nel momento decisionale di adesione alla proposta "transattiva"; se ne valuterà, poi, la legittimità anche rispetto al principio eurounitario del divieto di aiuti di Stato. Ed infine, si analizzerà la specifica previsione del c.d. *cram down* erariale, di cui si dimostrerà la legittimità proprio alla luce del modello ricostruttivo cui si giungerà.

Si procederà poi ad una breve analisi del regime de "*los creditos publicos tributarios*" nell'ordinamento spagnolo che, come anticipato, sono esclusi dalle procedure *preconcursales*.

La tesi che si intende dimostrare nel presente capitolo è la piena legittimità e conformità con i principi che reggono la materia tributaria della possibilità di introdurre una "falcidia" del credito tributario nelle procedure pre-concorsuali, sviluppando un modello interpretativo, cui si perverrà attraverso la ricostruzione della disciplina della "transazione fiscale", fondato sul parametro della "convenienza economica" (*best interest of creditors test*).

SEZIONE PRIMA

2. Il precedente della "transazione sui ruoli"

L'istituto del "trattamento dei crediti tributari", già "transazione fiscale", trova la sua origine nella "transazione esattoriale", c.d. "transazione sui ruoli"[260], introdotta con la legge n. 178 dell'8 agosto 2002[261], che attribuiva all'Agenzia delle Entrate il potere di procedere, dopo l'inizio dell'esecuzione forzata, alla *transazione* dei tributi iscritti a ruolo, una volta che fosse emersa l'insolvenza del debitore o che questi fosse stato assoggettato a procedure concorsuali. Tale facoltà dell'Amministrazione era subordinata alla valutazione di "*accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione coattiva*"[262], emergendo già *in nuce* il parametro della "economicità e convenienza".

L'applicazione di tale strumento si basava sulla valutazione della complessiva situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa debitrice, sulla consistenza patrimoniale della stessa e sulla presenza di beni su cui rivalersi in sede di riscossione, sull'analisi degli effetti provocati nell'eventuale ricorso a procedure concorsuali da parte del debitore. L'Amministrazione Finanziaria operava mediante un giudizio prognostico, una valutazione sull'alternativa "più conveniente economicamente" tra la ordinaria procedura di esecuzione forzata

---

[260] Sul tema, cfr. M. BASILAVECCHIA, *La transazione dei ruoli,* in *Corr. Trib.,* 2005, 1217 e ss.; E. BELLI CONTARINI, *La transazione con il fisco sui ruoli della riscossione,* in *Boll. Trib.,* 2003, 1464 e ss.; 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..; 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.; F. PACE, *Transazione dei debiti iscritti a ruolo: i dubbi della nuova disciplina,* in *Forum fiscale,* 2002, 33 e ss.; C. PESSINA, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo: gli aspetti generali,* in *Il Fisco,* 2005, 5460 e ss.

[261] Art. 3, legge n. 178 del 2002: "*L'Agenzia delle entrate, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, può procedere alla transazione dei tributi 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'articolo 6 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, acquisiti altresì gli altri pareri obbligatoriamente prescritti dalle vigenti disposizioni di legge*".

[262] La norma sollevò molti dubbi interpretati tali per cui la stessa Amministrazione chiese, in primo luogo, un parere Consiglio di Stato (cfr. parere n. 526/2004), cui poi seguì una circolare interpretativa (Circ. n. 8/E del 2005). Sorsero dubbi interpretativi in merito alla definizione da adottare della "stato di insolvenza", nonché a quello di "procedura esecutiva". Fu poi chiarito che la procedura doveva ritenersi applicabile solo nell'ipotesi in cui fosse già iniziata la esecuzione forzata e dunque solo successivamente all'atto di pignoramento, e non anche all'emissione del ruolo o alla notifica della cartella di pagamento.

ovvero la proposta transattiva del debitore "insolvente". In altri termini, l'Amministrazione poteva accettare la proposta "transattiva" del contribuente solo qualora l'offerta transattiva fosse migliorativa rispetto all'alternativa "esecutiva ordinaria".

Come rilevato anche in dottrina, tale parametro garantiva la legittimità costituzionale della norma in esame in quanto escludeva la possibilità di qualsiasi valutazione discrezionale dell'Amministrazione Finanziaria, la quale non effettuava alcuna ponderazione di interessi ma, in piena conformità con la natura vincolata della sua funzione amministrativa e con i canoni di economicità ed efficienza di cui all'art. 97 della Costituzione[263], era chiamata ad operare la scelta maggiormente satisfattiva per l'interesse erariale.

La transazione sui ruoli, tuttavia, non ebbe grande fortuna applicativa[264] in quanto poneva diversi dubbi e criticità. *In primis*, l'utilizzo del termine "transazione" destò particolare stupore tra gli studiosi in quanto estremamente diretto – in antitesi rispetto alla particolare cautela anche terminologica adottata nella materia degli istituti deflattivi del contenzioso –, nonché evocativo della natura negoziale-sinallagmatica della transazione civilistica (di cui all'art. 1965 c.c.)[265], difficilmente compatibile con il sistema assiologico tributario. Ed inoltre, da un lato, il testo estremamente lacunoso, sia sul piano sostanziale che procedurale, aveva determinato una difficile intellegibilità per gli operatori; dall'altro, la possibilità, in caso di successivo fallimento dell'imprenditore, che l'accordo fosse soggetto all'azione revocatoria *ex* art. 67 l.fall., aveva dissuaso

[263] Cfr. G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, cit., pag. 1047 ss., in cui l'A. afferma la piena conformità ai principi costituzionali della transazione sui ruoli, proprio in virtù del parametro di economicità fornito dal Legislatore, a differenza della transazione fiscale - nella sua prima formulazione -, per la quale mancava qualsiasi parametro oggettivo di riferimento ai fini della valutazione dell'Amministrazione.

[264] Furono pochissime le applicazioni di tale istituto. Il principale ed unico caso degno di nota ha riguardato la società calcistica S.S. Lazio s.p.a., tanto è vero che mediaticamente la transazione esattoriale fu ribattezzata come "decreto salva Lazio".

[265] La transazione civilista *ex* art. 1965 c.c è il contratto sinallagmatico "con il quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro". Nella transazione esattoriale, tuttavia, possono difettare tanto la reciprocità di concessioni tra Amministrazione e contribuente, quanto la presenza di una *res litigiosa*. Cfr. A. LA MALFA, *La transazione fiscale ex art. 182 ter legge fallimentare, dubbi sulla natura negoziale e possibilità di inserire clausole pattizie*, in *Dir. Fall.,* 1/2010, pp. 64 ss.

definitivamente l'Amministrazione dal valutare positivamente eventuali proposte transattive.

L'istituto fu abrogo dal D.Lgs. n. 5 del 2006, ma al tempo stesso fu di ispirazione per il Legislatore che, nell'ambito di tale ampia riforma della disciplina concorsuale, introdusse nel testo della legge fallimentare, all'art. 182-*ter,* la "transazione fiscale".

3. Dalla "transazione fiscale" al "trattamento del credito tributario"

3.1. La transazione fiscale nella sua prima formulazione e la natura discrezionale del potere amministrativo

L'istituto della "transazione fiscale" [266] fu 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, e si pone nel solco del mutamento strutturale della disciplina concorsuale teso a favorire la composizione della crisi d'impresa mediante il ricorso a strumenti che consentano la salvaguardia delle attività produttive[267].

---

[266] Per un'analisi generale della transazione fiscale, si rinvia a M. ALLENA, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Padova, 2017; Id., *La transazione fiscale: dalla legge fallimentare al codice della crisi d'impresa, in Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario, Atti del convegno di Catania, 25 e 26 ottobre 2019,* Pisa, 2020, pp. 161-183; Id., *Profili costituzionali della transazione fiscale,* in *Studi in onore di E. De Mita,* Napoli, 2012, 3 e ss.; M. CARDILLO, *La transazione fiscale*, Roma, 2016, p. 15 ss.; G. LA CROCE, *La transazione fiscale*, Milano, 2011, p. 8 ss.; G. ANDREANI – A. TUBELLI, *Transazione fiscale e crisi d'impresa*, Milano, 2020. Si rinvia, inoltre, ai seguenti significativi contributi: F. AMATUCCI, *La transazione fiscale tra disciplina comunitaria dell'IVA e divieto di aiuti di Stato*, in PAPARELLA F. (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, cit., pp. 687 ss.; A. CARINCI – F. AQUILANTI, *La variabile fiscale nelle soluzioni alla crisi di impresa*, in *Dir. proc. trib.*, 1/2015, pag. 1 ss; L. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. dir. trib*., 2008, p. 214 ss.; V. FICARI, *Riflessioni su "transazione fiscale" e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, in *Rass. Trib*., 2009, 1, 68 ss.; Id., *Transazione fiscale e disponibilità del "credito" tributario: dalla tradizione alle nuove "occasioni" di riduzione "pattizia" del debito tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, p. 482 ss.; G. GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, cit., p. 1124 ss.; G. MARINI, *La transazione fiscale*, in *Rass. trib*., 2010, p. 1193 ss.; 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, p. 317 ss.; M. VERSIGLIONI, *Transazione fiscale e principio generale di 'indisponibilità rovesciata'*, in *Dir. proc. trib.*, 1/2015, pag. 81 ss.

[267] Sul punto, vd. A. LA MALFA, *Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, in *Corr. Trib.*, 9/2009, p. 706 ss, in cui l'Autore sottolinea come dall'excursus legislativo che ha condotto all'attuale formulazione dell'art. 182-ter, *«è facile evincere l'indicazione del Legislatore di favorire la massima espansione dell'istituto, in relazione all'esigenza di agevolare l'uscita delle imprese dalla crisi e di risolvere l'insolvenza rapidamente e al minor costo, ed a quella di ottenere contestualmente il più proficuo recupero delle imposte nei casi di insolvenza, quando le relative aspettative sono piuttosto scarse».*

Fin dalla sua introduzione ha sottoposto all'interprete numerose problematiche che originano nella difficoltà di delineare i caratteri di tale istituto e comprenderne la reale natura.

Esso trovava applicazione nel concordato preventivo, poi esteso agli accordi di ristrutturazione dei debiti con l'art. 16, comma 5, del D.Lgs. n. 169/2007, che permetteva all'imprenditore in crisi di ottenere il *consolidamento* del debito fiscale ed il *pagamento parziale o dilazionato* dei crediti tributari e dei relativi accessori amministrati dalle Agenzie Fiscali.

La transazione fiscale fu da subito considerata come una espressa deroga[268] al principio di *indisponibilità dell'obbligazione tributaria* introdotta dal Legislatore al duplice fine di favorire la positiva conclusione delle procedure pre-fallimentari e, dunque, il superamento della crisi, nonché di garantire la più rapida ed efficace riscossione dei crediti erariali.

Essa, pertanto, nasceva come istituto teso ad operare un bilanciamento tra l'interesse concorsuale e l'interesse erariale, assoggettando il credito tributario ai principi concorsuali, ma riservando allo stesso un trattamento (*rectius*, procedimento) differenziato.

L'art. 182-*ter* nella sua prima formulazione era estremamente lacunoso[269] comportando ambiguità sulla natura dell'istituto stesso, nonché criticità interpretative ed applicative.

L'aspetto che aveva destato maggiori dubbi era l'assenza nel testo normativo – diversamente dalla previgente disciplina della transazione esattoriale – di un

---

[268] Si analizzerà di seguito se si può parlare di una vera e propria deroga al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Di certo, la previsione di cui all'art.182-*ter* nella sua prima formulazione configurava una netta deroga al dogma della "indisponibilità", in quanto la totale assenza di parametri valutativi per l'Amministrazione attribuiva alla stessa una ampia discrezionalità decisionale nel momento "dispositivo" del credito.

[269] Tra i primi commenti sul nuovo istituto introdotto con l'art. 146 del D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, cfr. L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib*., 4/2006, p. 1071-1092. L'Autore, nel ricostruire la disciplina sia sostanziale che procedurale, già ne evidenziava le numerose criticità e dubbi interpretativi dovuti alla lacunosità della norma nonché alla difficoltà di coordinamento tra la disciplina concorsuale e tributaria, e testualmente: "Da questo punto di vista, l'art. 182-*ter* si colloca nel solco di una legislazione scarsamente attenta agli aspetti sistematici, non preceduta da alcun affinamento dottrinale e, soprattutto, gravemente lacunosa. Circostanza, quest'ultima, che non può che colpire negativamente, a maggior ragione se si considerano l'atipicità e la posizione derogatoria di simile istituto rispetto al sistema tributario nel suo complesso". Si richiama il riferimento bibliografico, M.R. GROSSI, *La riforma della legge fallimentare*, Milano, 2006, pag. 2098.

parametro valutativo oggettivo da seguire per l'Amministrazione nel momento decisionale[270]. Ciò faceva ritenere che l'Amministrazione, nel momento "dispositivo" del credito, godesse di un *ampio potere discrezionale*[271], potendo, in astratto, liberamente operare una ponderazione tra l'interesse erariale ed i diversi interessi coinvolti nelle procedure pre-concorsuali.

Ed invero, l'attribuzione di un potere discrezionale all'Amministrazione trovava conferma anche nella Circolare n. 40E/2008 in cui l'Agenzia delle Entrate legittimava una *ponderazione* dell'interesse fiscale con gli "altri interessi coinvolti nella gestione della crisi, quali, ad esempio, la difesa dell'occupazione, la continuità dell'attività produttiva, la complessiva esposizione debitoria dell'impresa, oltre alla sua generale situazione finanziaria e patrimoniale (ad esempio, la tipologia dell'attività svolta, le diverse componenti positive di bilancio, la consistenza immobiliare e la presenza di eventuali garanzie)".

Ciò aveva portato parte della dottrina a dubitare della compatibilità e legittimità costituzionale della norma in esame, in quanto si sarebbe posta in contrasto con l'attività funzionalmente vincolata dell'Amministrazione Finanziaria all'applicazione ed alla tutela dell'interesse erariale[272].

Altra parte della dottrina, invece, aveva provato ad individuare in via interpretativa i criteri che avrebbero dovuto orientare l'Amministrazione.

---

[270] Cfr. L. TOSI, *La transazione fiscale, cit.,* in cui l'Autore, riteneva che l'istituto rappresentasse una vera e propria deroga al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria e riconosceva all'Amministrazione un *ampio potere discrezionale*, alla luce dell'assenza di qualsiasi criterio da seguire in sede di accettazione o di rifiuto della proposta transattiva. L'A., inoltre, evidenziava come tale istituto avesse fatto compiere "un passo indietro" anche rispetto al precedente individuato nella c.d. "transazione sui ruoli" (art. 3, comma 3, del D.L. n. 138 del 2002) in cui era previsto lo specifico parametro della "maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione coattiva".

[271] Per una analisi dell'evoluzione della funzione esercitata dall'amministrazione nell'ambito dell'istituto in esame a seguito delle riforme che si sono susseguite, vd. M. GOLISANO, *La nuova "transazione fiscale" dell'art. 63 del codice della crisi di impresa e dell'insolvenza*, in *Riv. Trim. Dir. Trib*., n. 3/2019, pag. 513 e ss. Con specifico riguardo alla prima formulazione, vd. L. DEL FEDERICO, *Profili processuali della transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, n. 45/2007, pp. 3657 ss., p. 3657 ss.

[272] Cfr. su tutti, G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, *cit.*, secondo il quale tale istituto comportava la soccombenza dei principi che regolano la materia tributaria, primo tra tutti quello di indisponibilità, al fine di "prestare soccorso finanziario ad una impresa in "crisi", scopo che apparirebbe sguarnito di tutela nella "Carta". Secondo l'A., pertanto, con tale istituto si sarebbe legittimata "una distruzione di risorse pubbliche, di natura fiscale, per "aiutare" l'imprenditore a non scomparire". Non si rinveniva, al contrario, alcun profilo di illegittimità nella precedente disciplina della "transazione sui ruoli" in quanto ciò era scongiurato proprio dal parametro oggettivo di "accertata maggiore economicità e proficuità".

Secondo una prima interpretazione, anche alla luce della precedente esperienza della transazione sui ruoli, la valutazione a cui era tenuta l'Amministrazione veniva ricondotta nei canoni di cui all'art. 97 della Costituzione e, dunque, ad una verifica in termini di efficienza ed economicità sulla base del "miglior soddisfacimento dell'interesse erariale" rispetto all'alternativa liquidatoria[273].

Secondo altra parte della dottrina, invece, la legittimità della norma doveva essere garantita dal carattere endoconcorsuale dell'istituto, tale per cui il credito tributario avrebbe dovuto sottostare alle regole concorsuali, primo tra tutti al principio della *par condicio creditorum*[274].

Altri, invece, ritenevano che fosse ammissibile da parte dell'Amministrazione una ponderazione con gli altri interessi, tra cui la tutela dei livelli occupazionali e dei fattori produttivi.

In tale prima formulazione, pertanto, venivano in luce diverse criticità che incidevano sulla portata applicativa della norma stessa.

3.2. La sentenza CGUE C-546/2016, 7 aprile, "Degano Trasporti" e la legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017): centralità del parametro della "convenienza economica"

Si sono succedute numerose modifiche normative tese a risolvere alcune delle criticità rilevate e, dunque, a meglio definirne l'ambito di applicazione ed i diversi aspetti procedurali dell'istituto in esame[275].

---

[273] In tal senso, L. TOSI, *La transazione fiscale, cit.,* ha ritenuto che sulla base di una valutazione sistematica, gli Uffici avrebbero dovuto operare una valutazione di "efficacia ed economicità della procedura di riscossione coattiva rispetto ai risultati conseguibili, per l'appunto, accettando la proposta di transazione". Parametro che si è poi andato affermando fino alla sua tipizzazione con la riforma del 2016. Cfr. altresì, E. STASI, *La transazione fiscale,* in *Il Fall.,* 2008, 733 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, 2008, pp. 276 ss.

[274] Cfr. M. CARDILLO, *La transazione fiscale, cit.,* pag. 138, secondo cui "*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".*

[275] In ordine cronologico si sono succedute le seguenti riforme: il D.Lgs. n. 169/2007, art. 16, comma 5; il D.L. n. 185/2008, art. 32, comma 5; il D.L. n. 78/2010 art. 29, comma 2; il D.L. n. 98/2011, art. 23, comma 43; la L. n. 232/2016 (Legge di bilancio 2017), art. 1, comma 81; e da ultimo il D.L. n. 125/2020 e D.L. 118/2021. Sulla persistenza delle criticità nonostante le prime riforme, cfr. L. DEL FEDERICO, *Le novità sui profili tributari del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione,* in *Il Fallimento*, n. 9/2013, p. 1195 ss.: "*Come è noto le riforme della legge fallimentare hanno dedicato*

Le due questioni maggiormente controverse sono state la *obbligatorietà*[276] o meno del ricorso alla transazione fiscale e l'*infalcidiabilità del credito IVA* quale risorsa propria dell'Unione Europea[277].

Ruolo centrale in tale evoluzione hanno avuto gli arresti giurisprudenziali, prima della Corte di Cassazione[278], confermati in parte dalla Corte Costituzionale, ed infine della Corte di Giustizia dell'Unione Europea che, con la "Sentenza Degano"[279], ha segnato un momento decisivo di svolta, sia in termini di legittimità e conformità della stessa con i principi europei sia per la definizione del criterio valutativo che rendesse ammissibile la stessa.

Quanto alla prima questione, la posizione della Suprema Corte di Cassazione, con le sentenze "gemelle" nn. 22931 e 22932 del 2011, aveva relegato la transazione fiscale ad un ruolo marginale, in quanto ne aveva affermato la *facoltatività*, individuando quali caratteri ed effetti tipici della stessa esclusivamente il "consolidamento del debito tributario" – inteso come cristallizzazione della posizione debitoria del contribuente e, dunque, liberazione dall'alea di successivi accertamenti sui tributi "definiti" in transazione – e l'estinzione dei giudizi pendenti per cessazione della materia del contendere. Secondo i giudici di legittimità, pertanto, ai fini della falcidia dei crediti tributari era sufficiente la mera proposta di concordato preventivo, contravvenendo sia alla

---

scarsa attenzione alla fiscalità, limitandosi a prevedere qualche novità in tema di crediti tributari (artt. 106 e 117 l.fall.) e l'introduzione del nuovo istituto della transazione, ma le aspettative di più corposi interventi nell'area dei rapporti tra procedure concorsuali e Fisco sono andate deluse. Le esigenze di ricondurre il Fisco sullo stesso piano dei normali creditori commerciali, ovvero di far prevalere l'interesse della procedura sull'interesse fiscale, sono state frustrate".

[276] P. VELLA *La problematica scissione tra facoltatività procedimentale e obbligatorietà sostanziale dell'art. 182 ter l. fall.,* in *Il Fall.,* 2012, pp. 182 ss.

[277] Ai crediti IVA erano state peculiarmente assimilate le "ritenute operate e non versale", che dunque venivano assoggettate alla medesima disciplina, individuando nella "altruità della fonte del prelievo" il tratto unificante.

[278] L. DEL FEDERICO, *La Corte di Cassazione inquadra la transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. dir. trib*., n. 1, 2012, p. 35; P. MASTELLONE, *La non falcidiabilità del credito IVA nel concordato preventivo prescinde dalla presenza della transazione fiscale,* in *Riv. trim. dir. trib*., n. 1, 2012, p. 268.

[279] Cfr., *ex multis*, S. ARIATTI, *Il diritto europeo non osta alla falcidia dell'Iva nel concordato preventivo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 4, 2016, p. 985; V. FICARI, *La Corte UE ammette la riduzione dell'IVA mediante la transazione fiscale*, in *Corr. trib*., n. 20, 2016, p. 1549; E. STASI, *Falcidiabilità dell'Iva nel concordato preventivo senza transazione fiscale*, in *Il Fall*., n. 8/9, 2016, p. 1003.

ratio legis, sia alla "specialità" del credito tributario e del ruolo dell'Amministrazione Finanziaria.

Quanto alla *infalcidiabilità del credito IVA*, la Suprema Corte era intervenuta sulla vasta e contrastante giurisprudenza di merito che individuava quale discriminante della falcidiabilità del credito IVA la proposizione o meno della "transazione fiscale", in evidente violazione del principio di ragionevolezza ed eguaglianza, provocando altresì effetti deterrenti sull'effettiva applicazione dell'istituto stesso. La Corte, difatti, considerando *l'intangibilità dell'Iva* un principio di natura sostanziale e non procedurale[280] che, dunque, andasse ben oltre la previsione di cui all'art. 182-*ter*, affermava l'infalcidiabilità di tale tributo indipendentemente dal tipo di procedura eletta. Tale posizione veniva confermata anche in successive pronunce di legittimità, nonché dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 225 del 2014.

La svolta rivoluzionaria si è avuta con la pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 7 aprile 2016, resa nella causa C-5466/2014, c.d. "sentenza Degano" con la quale la Corte, condividendo le conclusioni dell'Avvocato Generale Sharpston, riconosceva la piena conformità al diritto dell'Unione della possibilità, offerta all'imprenditore in stato di crisi o insolvenza, di proporre *il pagamento parziale del credito IVA*, a condizione che il debito *non potesse ricevere un trattamento migliore in caso di fallimento*, e che ciò venisse attestato da *un professionista esperto indipendente*[281].

---

[280] Tale interpretazione del diritto nazionale s'imponeva, secondo la Cassazione, alla luce del diritto dell'Unione, in particolare dell'articolo 4, paragrafo 3, TUE e della direttiva IVA, come interpretati in diverse pronunce: in particolare, la CGUE aveva ritenuto in contrasto con l'ordinamento comunitario il condono tombale in materia di IVA, nonché aveva rimarcato l'incompatibilità della rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi imposta (sentenza 11 dicembre 2008, causa C-174/07; analogamente, sentenza 17 luglio 2008, causa C-132/06 Commissione delle Comunità europee contro Repubblica italiana). Si vd. ampiamente sul punto, R. ALFANO, *Condoni fiscali: ulteriori vincoli europei e possibili effetti interni*, in *Dir. Prat. Trib*., n. 2/2011, p. 482 ss.; Id., *Rottamazione delle liti fiscali ultradecennali:*
(dubbia) compatibilità con i principi europei in tema di IVA, in *Riv. Dir. Trib. Int*., n. 2/2012, p. 99.

[281] Sent. CGUE, C-5466/2014, par. 28: "*Tenuto conto di tali presupposti, l'ammissione di un pagamento parziale di un credito IVA, da parte di un imprenditore in stato di insolvenza, nell'ambito di una procedura di concordato preventivo che, a differenza delle misure di cui trattasi nelle cause che hanno dato origine alle sentenze Commissione/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412) e Commissione/Italia (C-174/07, EU:C:2008:704) cui fa riferimento il giudice del rinvio, non costituisce una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'IVA, non è contraria all'obbligo degli Stati membri di garantire*

La falcidiabilità del credito IVA, quindi, trovava legittimazione nel principio della "migliore soddisfazione" del credito, la cui attenta valutazione veniva garantita dal "rigore" procedurale delle procedure concorsuali.

Tale pronuncia ha segnato un momento decisivo di svolta per la transazione fiscale in quanto, in primo luogo, ha attribuito alla stessa legittimazione rispetto all'ordinamento ed ai principi eurounitari, fugando ogni dubbio di illegittimità anche riguardo alla violazione del divieto degli aiuti di stato, come prospettata in dottrina[282]; ed inoltre, ha inciso sulla definizione della disciplina e natura, chiarendo quale dovesse essere il criterio valutativo che avrebbe dovuto orientare l'Amministrazione nel momento decisionale di adesione o meno alla proposta, ossia quello di "convenienza economica"[283].

La sentenza Degano ha, poi, influenzato la riforma operata dall'art. 1, comma 81, legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), importante punto d'arrivo del percorso evolutivo dell'istituto in esame.

---

il prelievo integrale dell'IVA nel loro territorio nonché la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione".

[282] Sul punto, cfr. G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, *cit.*, il quale affermava la illegittimità della transazione fiscale, nella sua prima formulazione, non solo in quanto si poneva in contrasto con i principi costituzionali che orientano la materia tributaria, ma anche perché la stessa configurava un "aiuto di Stato", per il quale non era prevista alcuna "contropartita" o finalità di interesse pubblico. Ed inoltre, l'A. rinveniva il requisito della "selettiva" proprio nell'ampio potere discrezionale conferito alla Amministrazione. Di contrario avviso, F. MARENGO - A. LA MALFA, *Transazione fiscale e previdenza*, cit., p. 212 e 213, secondo cui la transazione fiscale non era uno strumento agevolativo che concedeva uno "sconto o un abbuono fiscale" in quanto l'Amministrazione non era libera nell'applicazione della stessa, ma funzionalmente vincolata dall'attuazione del buon andamento. In una posizione intermedia si poneva M. CARDILLO, *La transazione fiscale*, *cit*., p. 119, secondo il quale sebbene l'istituto rappresentava una misura agevolativa nei confronti delle imprese, mancava il carattere di specialità e selettività. Si veda, altresì, F. AMATUCCI, *La transazione fiscale tra disciplina comunitaria dell'IVA e divieto di aiuti di Stato*, cit., secondo il quale la facoltatività della transazione fiscale, unitamente ad un uso accorto e moderato della discrezionalità amministrativa in sede di transazione fiscale ed in ambito procedurale da parte dell'AF, "*consentono di evitare che l'accordo determini un onere economico supplementare da parte dello Stato, rendendo l'art. 182-ter compatibile con la normativa comunitaria sugli aiuti di Stato*". Nella dottrina spagnola, si vd. A.B. CAMPUZANO LAGUILLO, *La aplicación del régimen de ayudas del Estado a la actuación de las Administraciones Púbicas en el concurso de acreedores*, in *Estudios jurídicos en homenaje a Vicente L. Montés Penadés*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2011, pag. 401-426; A. LÓPEZ SENOVILLA, *Ayudas de Estado y concurso de acreedores. Aplicación del test de acreedor privado a las Administraciones Públicas*, in *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, n. 25/2016, pag. 219-227; J. PULGAR EZQUERRA, *Las quitas y/o esperas como contenido concursal respecto de titulares de créditos de derecho público y las ayudas de Estado*, in *Estudios de derecho de la competencia,* Madrid, Marcial Pons, 2005, p. 433-458.

[283] Cfr. S. FIORENTINO, *La "convenienza economica" della nuova "transazione fiscale" tra vincoli europei,* ratio *concorsuale propria e contenuto della "tutela" devoluta,* in *Riv. Dir. Trib.,* cit.

Il Legislatore, difatti, in primo luogo, ha modificato il *nomen iuris*, da transazione fiscale a trattamento dei crediti tributari, al fine di rimuovere qualsiasi connotazione "transattiva" – che aveva fatto sorgere diversi dubbi in termini di legittimità – come confermato anche dall'eliminazione del riferimento al consolidamento del debito tributario ed alla chiusura delle liti fiscali, sostituiti dalla "certificazione della situazione debitoria" cui è tenuta l'Amministrazione.

La riforma, poi, metteva un punto anche alle due questioni maggiormente controverse, ossia in primo luogo, facendo proprie le indicazioni della Corte di Giustizia, ammetteva la falcidia anche del credito IVA. Ed inoltre, superando la citata giurisprudenza di legittimità, sanciva la *obbligatorietà* della transazione fiscale, prevedendo che il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi potesse essere richiesto "esclusivamente" mediante la proposta presentata ai sensi dell'art. 182-*ter*. Tale previsione ha evidenziato la necessaria *specialità* del trattamento dei crediti tributari[284], in ragione di due fattori: da un lato, la specialità della *natura* del credito nascente dall'obbligazione tributaria; dall'altro, la necessarietà di garantire un diverso e rigido procedimento, elemento di specifica valutazione anche della Corte di Giustizia nella Sentenza Degano[285].

Infine, veniva finalmente positivizzato il criterio valutativo della "convenienza economica", fondato quindi sulla *economicità ed efficienza* dell'azione amministrativa, garantito dalla relazione del *professionista attestatore* di cui all'art. 67 l.fall.

---

[284] Vd. G. ANDREANI – A. TUBELLI, *Trattamento "speciale" per i crediti tributari nel concordato preventivo*, in *il fisco*, 5/2017, pagg. 432 e ss.

[285] Sul significato della *obbligatorietà*, si richiama la ricostruzione di M. ALLENA, *op.cit*. L'A., a pag. 118, ha ritenuto che l'obbligatorietà costituisse "*il momento finale del riconoscimento – da parte dell'ordinamento – dei due decisivi fattori della peculiarità del credito tributario e della funzione dell'amministrazione, alla quale viene in tal modo assegnato un ruolo superiore agli altri creditori nell'interesse dell'intera procedura*". Continuando, a pag. 119, "*emerge senz'altro, dalla statuizione dell'obbligatorietà, il trattamento di particolare e più che comprensibile favore "o differenziato per il creditore fisco".* Secondo l'Autore, quindi, l'affermazione dell'obbligatorietà segna il punto d'arrivo del percorso interpretativo e normativo ed evidenzia i seguenti due elementi: 1) la peculiarità distintiva del credito tributario; 2) il fondamentale ruolo assegnato all' Amministrazione Finanziaria. Inoltre, secondo l'A., come analizzato a pag. 219-223, l'obbligatorietà del procedimento garantisce anche la conformità dell'istituto all'art. 23 della Costituzione, così come interpretato dalla Corte Costituzionale.

Tale sacralizzazione normativa del parametro della "convenienza economica" ha determinato un mutamento strutturale della transazione fiscale, facendone emergere la natura sempre più *oggettiva*[286].

Alla luce di tale modifica, pertanto, occorre operare alcune prime riflessioni sia sulla effettività e legittimità della deroga al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, e sia sulla natura dell'attività dell'Amministrazione Finanziaria, su cui si tornerà nel prosieguo.

Quanto al primo, si ritiene di non condividere la posizione più "radicale" secondo cui, sulla base di una totale sovrapponibilità tra vincolatezza e indisponibilità, la previsione così come riformata escluderebbe qualsiasi profilo di "disponibilità" propriamente inteso in quanto "*rinunciare a ciò che mai si incasserà è una pseudo rinuncia"* e *"disporre significa ridurre l'entità dell'incassabile*" [287].

Ed invero, ammettendo la norma il pagamento "parziale" e la falcidia del credito tributario, si ammette in concreto una "disposizione" del credito. Sussiste, pertanto, un momento "dispositivo" del credito che, tuttavia, non è rimesso ad una valutazione "discrezionale" dell'Amministratore ma viene "delimitato" dal Legislatore attraverso un parametro prestabilito dallo stesso, ossia quello della "convenienza economica"[288].

---

[286] 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,* cit., secondo il quale con la riforma del 2016 si è privilegiata l'applicazione della regola generale del diritto fallimentare che "garantisce la parità di trattamento del ceto creditorio e l'uniformità di regime per la generalità dei tributi". Tale impostazione, secondo l'Autore, non è peggiorativa degli interessi erariali in quanto le valutazioni dell'A.F. sono improntate a "criteri oggettivi di convenienza" precludendo apprezzamenti discrezionali e violazioni del principio di imparzialità. La gerarchia degli interessi ed il giudizio di meritevolezza dei singoli crediti, pertanto, sono garantiti nuovamente dal sistema dei titoli di preferenza, segnando il passaggio dalla "transazione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva dei crediti tributari".

[287] Sul punto, M. GOLISANO, *La nuova "transazione fiscale" dell'art. 63 del codice della crisi di impresa e dell'insolvenza*, cit., p. 526, secondo cui nell'attuale approdo normativo difetterebbe sia l'attività discrezionale, sia il momento dispositivo del credito in quanto "nel caso in esame non si potrebbe parlare di rinuncia o di atto di disposizione" poiché, richiamando le parole di G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, cit., p. 1066.

[288] A favore della sussistenza di discrezionalità amministrativa, cfr. L. DEL FEDERICO, *Margini di tutela del debitore. Contribuente e riparto di giurisdizione in tema di transazione fiscale*, cit., pag. 461; M. ALLENA, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Padova, 2017, 187 ss.; M. MARTIS, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, Napoli, 2018, 190 ss. Con riferimento al testo antecedente alle modifiche del 2017, parlando di "indisponibilità rovesciata", M.

Il potere esercitabile dall'Amministrazione, pertanto, è vincolato alla valutazione della sussistenza del parametro prestabilito dalla legge, che *in nuce* già esclude una ponderazione dell'interesse erariale con altri interessi[289]. Ciò premesso, mentre come analizzato nella prima formulazione della norma sembrava che vi fosse una effettiva prevalenza dell'interesse concorsuale su quello erariale, in quanto l'assenza assoluta di parametri valutati per l'Amministrazione apriva la strada a possibili valutazioni discrezionali, non precludendo la ponderazione dell'interesse erariale con altri e diversi interessi[290], la riforma del 2016, attraverso la previsione della "obbligatorietà" da un lato, e del criterio del "miglior soddisfo" dall'altro, ha positivizzato, di fatto, la prevalenza assoluta – nel momento decisionale – della tutela dell'*interesse erariale*.

3.3. La sentenza della Corte Costituzionale n. 245/2019 in tema di sovraindebitamento

Si analizza, incidentalmente, un importante arresto della Corte Costituzionale[291] in merito alla falcidiabilità del credito IVA nella transazione

VERSIGLIONI, *Transazione fiscale e principio generale di "indisponibilità rovesciata",* cit., pagg. 112 ss.

[289] Sul punto, M. GOLISANO, *cit.*, parr. 5, 6 e 7, il quale a pag. 514 afferma che "*Con la riforma del 2016, ed ancor maggiormente con il nuovo Codice della crisi di impresa il Legislatore ha inciso profondamente sulle condizioni normative di assenso da parte dell'Amministrazione a fronte della proposta transattiva, così consentendo di orientare l'interprete per un'attività vincolata e non discrezionale*". Diversamente, M. ALLENA, *cit*., pagg. 192-206, ed i riferimenti bibliografici ivi contenuti, il quale infine qualifica l'attività dell'A.F. come c.d. disponibilità "controllata".

[290] Un ampio dibattito si è avuto in dottrina sui potenziali interessi secondari da ponderare con il *primario* interesse erariale. Si vd. L. TOSI, *La transazione fiscale: profili sostanziali*, *La transazione fiscale: profili sostanziali,* in PAPARELLA F. (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi,* cit., p. 649, il quale auspicava ad una valutazione di efficienza ed economicità che prendesse in considerazione la proposta in maniera dinamica e prospettica e dunque, coerentemente con quello che era lo spirito della riforma del diritto fallimentare, di valutare "le conseguenze negative che l'eventuale fallimento potrebbe produrre con riguardo a situazioni collegate ad interessi costituzionalmente tutelati, quali - per esempio - il profilo occupazionale e quello produttivo". In tal senso, come anticipato, si era esposta la stessa Amministrazione nella Circolare n. 40/E/2008. In senso contrario, S. STEVANATO, *Transazione fiscale*, in *Commentario alla legge fallimentare*, diretto da P. CAVALLINI, Milano, 2010, p. 836 ss., il quale già escludeva fermamente che l'Amministrazione potesse dare ingresso nella ponderazione da compiere ad interessi diversi da quello erariale.

[291] Corte Costituzionale n. 245/2019. Si veda, in commento, L. DEL FEDERICO, *È incostituzionale l'infalcidiabilità dell'IVA nell'accordo di composizione della crisi da sovraidebitamento: riflessioni a margine*, in *Riv. Dir. Trib*., n. 6, 2020, p. 334; P. BORIA, *L'illegittimità costituzionale del divieto di falcidia iva nell'esdebitazione dei debitori non* fallibili, in GT - *Rivista di Giurisprudenza Tributaria,* n. 1/2020, pp. 8 ss.; DE QUATTRO P., *L'incostituzionalità del divieto di falcidia dell'IVA nelle procedure di composizione delle crisi da sovraindebitamento: un effetto indotto della giurisprudenza*

fiscale riguardante le procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento, di cui alla legge n. 3 del 2012, oggi recepita nel Codice della Crisi d'impresa e dell'insolvenza.

Ed invero, fino all'intervento demolitorio della sentenza della Corte Costituzionale n. 245/2019 che ha sovvertito il precedente della stessa Consulta, a coloro che accedevano all'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento per la ristrutturazione dei debiti di cui alla legge n. 3/2012 o al piano del consumatore disciplinato dalla medesima legge, era preclusa la falcidiabilità del credito IVA (e delle ritenute operate e non versate), nonostante la ormai pacifica ammissione in sede concorsuale[292].

Tale disparità di trattamento tra imprenditori sotto-soglia ed imprenditori fallibili viene stigmatizzata con l'intervento della Consulta che ha riconosciuto la palese violazione dell'art. 3 Cost. Invero, l'art. 7, comma 1, primo periodo della legge n. 3/2012 impediva all'Amministrazione Finanziaria di vagliare in modo autonomo ed in concreto se la proposta del sovraindebitato fosse idonea a soddisfare il credito erariale in misura pari o superiore al ricavato ottenibile dall'alternativa liquidatoria, così incidendo altresì sul buon andamento della Pubblica Amministrazione, informato ai criteri di economicità e di massimazione delle risorse.

Sebbene la Consulta non abbia poi vagliato l'invocata violazione anche del canone di cui all'art. 97 Cost., ritenendolo assorbito rispetto all'accoglimento della violazione dell'art. 3 Cost., l'argomentazione utilizzata dalla Corte, dopo aver enucleato l'unità di *ratio* che lega il concordato preventivo con transazione fiscale e le procedure di composizione della crisi, viene riassunta nel seguente principio:

---

della Corte di Giustizia, in *Riv. Dir. Trib.,* n. 5/2020, pp. 217 ss.; M. MARTELLA, *La falcidia iva è possibile anche nel sovraindebitamento, ma resta aperta la questione delle ritenute fiscali,* in *Riv. Dir. Trib. online,* 10 aprile 2020.

[292] In senso critico, tra gli altri, A. GUIDARA, *L'infalcidiabilità dell'IVA e delle ritenute nel sovraindebitamento: tra diritto UE e diritto interno*, in *Riv. Dir. Trib.,* n. 6/2018, p. 642-658; Id., *L'infalcidiabilità iva nel sovraindebitamento tra irragionevolezza e disapplicazione - il commento,* in *Corr. Trib*, 39/2018, p. 3003 ss. Sulla transazione nell'ambito delle procedure da sovraindebitamento, vd. G. SELICATO, *Composizione delle crisi da sovraindebitamento e transazione fiscale*, in *Dir. Fall*. 6/2017, pp. 1401 ss.; A. URICCHIO, *Profili fiscali della crisi da sovraindebitamento dei soggetti debitori non fallibili*, in *Giur. Imp*., 1/2014, pp. 18 ss.; F. FIMMANÒ – F. COSSU, *Transazione fiscale e Sovraindebitamento*, in *La composizione delle crisi da sovraindebitamento*, a cura di F. FIMMANÒ – G. D'ATTORRE, Universitas Mercatorum Press, Napoli, 2018, pp. 317 ss.;

"La possibilità di prospettare un pagamento anche parziale dell'obbligazione tributaria, pur se assistita da prelazione, a fronte della grave situazione debitoria del proponente, non adeguatamente supportata da un patrimonio tale da assicurare l'effettività della riscossione anche coattiva della relativa pretesa, garantisce il male minore sia per il privato debitore, sia per l' Amministrazione Finanziaria: il primo, attraverso tale decurtazione, può evitare azioni liquidatorie complessive, se del caso anche protraendo l'attività economica sino a quel momento svolta, acquisendo anche il diritto alla esdebitazione; la seconda realizza il miglior risultato possibile alla luce della condizioni patrimoniali e finanziarie del contribuente, evitando di far ricadere sulla comunità l'onere delle conseguenze finanziarie correlate ad una escussione fortemente posta in dubbio quanto alle effettive possibilità di recuperare il credito in termini più favorevoli rispetto al *quantum* proposto dal debitore" .

Tale pronuncia pone un altro tassello fondamentale nella valutazione della legittimità dell'istituto nella transazione fiscale, proprio nell'ottica dei canoni di economicità ed efficienza che devono connotare l'azione di esazione della Pubblica amministrazione.

4. Il *cram dowm* erariale: il D.L. n. 125/2020

Il percorso evolutivo delle procedure concorsuali doveva trovare già da tempo il proprio coronamento con il nuovo Codice della Crisi d'Impresa e dell'insolvenza, che sarà oggetto di analisi nel prossimo capitolo, la cui entrata in vigore ha subito continue proroghe[293] a causa dell'intervenuta pandemia da Sars-CoV-2, dando inizio ad una stagione di schizofrenia legislativa per fronteggiare la grande crisi economica da essa provocata[294].

[293] La proroga della entrata in vigora del codice è stata dettata da molteplici ragioni, tra cui il fondato timore che essa avrebbe determinato la dilagazione di procedure concorsuali, tradendo lo scopo della normativa stessa. Difatti, mettere in atto gli strumenti di *allert* e prevenzione della crisi in un momento in cui la crisi rappresentava una condizione fisiologica generalizzata (provocata da un fattore esogeno, imprevedibile ed incontrollabile), sarebbe risultato controproducente, con gravissimo danno per la già claudicante economia italiana. Ed inoltre, si è voluto evitare, in un momento di grande crisi e ristrutturazione delle aziende, l'approccio dell'imprenditore e degli operatori ad un nuovo sistema normativo, già pieno di incertezze e dubbi interpretativi, che avrebbe prodotto ulteriore instabilità. Cfr. in ultimo la Relazione Illustrativa al D.L. n. 118/2021.

[294] I primi interventi normativi d'urgenza hanno seguito due direzioni: da un lato, si è intervenuto sulla materia societaria e concorsuale, al fine di sospendere alcuni meccanismi normativi che avrebbero messo in grave difficoltà una gran parte di imprese che si trovavano ad operare in perdita. In tal senso,

Nell'ambito di tale decretazione emergenziale[295], l'articolo 3, comma 1-*bis* del D.L. n. 125/2020[296] interveniva sulla disciplina del trattamento dei crediti tributari, anticipando l'entrata in vigore della previsione del c.d. "*cram dowm erariale*" di cui all'art. 48, comma 5 del Codice della Crisi[297], inserendola (asistematicamente) nel testo della legge fallimentare, ed in particolare modificando gli artt. 180, 182-*bis* e *ter*[298].

Tale previsione attribuisce al Giudice fallimentare il *potere suppletivo* (e/o sostitutivo) di omologare il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione

è stata prevista, tra le altre, la sospensione temporanea dell'obbligo di ricapitalizzazione della società o della messa in liquidazione quando si verifichino perdite superiori ad una certa soglia, sollevando gli organi sociali da tale responsabilità, ovvero, l'improponibilità delle istanze di fallimento depositate tra il 9 marzo 2020 ed il 30 giugno 2020. Dall'altro, sono state adottate misure tese a fornire liquidità alle imprese, sia sul piano endosocietario che con finanziamenti esterni. Si è intervenuto, ad esempio, sul piano interno sulla disciplina dei finanziamenti dei soci - sancendo la non applicabilità fino al 31 dicembre 2020 degli articoli 2467 e 2497-*quinquies*, c.c., che prescrivono la postergazione della soddisfazione di questi rispetto a quella degli altri creditori -, nonché sulla ricapitalizzazione introducendo crediti d'imposta alle società che, a determinare condizioni di legge, deliberino aumenti di capitale, ed in favore di chi sottoscrive tali aumenti.
Ancora, si è ricorso al sostegno dello Stato alle imprese in difficoltà, a mero titolo esemplificativo, attraverso il supporto di finanziamenti bancari con garanzie pubbliche offerte dalla Sace s.p.a., la previsione di contributi a fondo perduto, l'introduzione della possibilità di sottoscrizione, da parte del Fondo PMI, di obbligazioni ed altri titoli di debito emessi da medie imprese, anche in deroga ai limiti di cui al dell'art. 2412, co. I, c.c.

[295] G. FAUCEGLIA, *La legislazione in tempo di pandemia e la metamorfosi del diritto della crisi*, in *Giur. Comm.,* n. 3/2021, pag. 431/I ss.

[296] Convertito in legge con la L. n. 159/2020 ed in vigore dal 4 dicembre scorso. Per un'analisi della riforma, cfr. *Crisi d'impresa, le novità del Codice*, *in Sole24ore norme & tributi focus*, Mercoledì 27 Gennaio 2021, pagg. 2-6; G. D'ATTORRE, *La ristrutturazione "coattiva" dei debiti fiscali e contributivi negli ADR e nel concordato preventivo*, in *Il Fallimento*, 2/2021, pagg. 153 ss.

[297] In senso critico, già in una prima analisi al Codice della crisi, cfr. F. PAPARELLA, *Il rapporto tra diritto tributario e diritto fallimentare nel pensiero di Augusto Fantozzi*, cit., p. 436, in cui con specifico riguardo agli accordi di ristrutturazione ed al quinto comma dell'art. 48 c.c.i., l'Autore escludeva una valutazione sostitutiva del Tribunale e distingueva nettamente il momento dell'omologa dal perfezionamento della transazione, ritenendo che il Tribunale, in assenza del voto dell'A.F., potesse procedere alla prima ma non "*gli è riconosciuta alcuna altra prerogativa per sopperire alla mancata adesione con riferimento ad un atto bilaterale e consensuale che resta inevitabilmente primo di effetti*". Per l'A., difatti, una diversa conclusione difetterebbe di "razionalità" in quanto legittimerebbe l'ipotesi per cui il creditore chirografario dissenziente sarebbe integralmente soddisfatto, mentre l'Amministrazione Finanziaria che non si fosse espressa subirebbe la falcidia dei crediti tributari. Diversamente, P. ROSSI, *La transazione fiscale tra Codice della crisi e legislazione di emergenza,* in *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, p. 439 ss., riteneva che la disciplina del *cram down* fiscale fosse estensibile, per ragioni logico-sistematiche, oltre che al caso di "mancata adesione" anche all'ipotesi di rigetto della transazione stessa. Una diversa interpretazione, difatti, avrebbe ostacolato la piena realizzazione della finalità della norma (art. 48, comma 5) chiarito anche nella Relazione illustrativa, ossia quella di superare le "ingiustificate resistenze alle soluzioni concordatarie, spesso registrate nella prassi".

[298] Cfr. L. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale entra in vigore immediatamente, anticipa il CCII e, con il cramdown, supera la tradizionale ritrosia dell'Agenzia delle Entrate*, in *Tax News*, 21 dicembre 2020.

dei debiti *anche in mancanza di voto/adesione* da parte dell'Amministrazione Finanziaria, purché siano rispettate due fondamentali condizioni:

1) che l'adesione sia "determinante" ai fini del raggiungimento delle maggioranze;

2) che la proposta sia "più conveniente" rispetto all'alternativa liquidatoria.

La *ratio* di tale intervento normativo si rinviene nella necessità di "*superare ingiustificate resistenze registrate nella prassi*"[299], spesso dovute al timore di funzionari dell'Amministrazione di assumere decisioni che possano esporre a responsabilità erariale. Molti accordi o concordati venivano, difatti, bloccati a causa della *indisponibilità-inerzia* dell'Ufficio, finanche nei casi in cui il voto positivo avrebbe determinato un miglior trattamento del credito rispetto all'ipotesi liquidatoria, a pregiudizio dello stesso interesse erariale. Il Legislatore, dunque, ha inteso rimediare all'inerzia-inefficienza dell'Amministrazione trasferendo la "tutela dello stesso interesse erariale" in sede giurisdizionale, attraverso la verifica della corretta applicazione dei parametri legislativi, investendo il Giudice concorsuale del potere di superare tali reticenze, quando "ingiustificate", ed assegnando a quest'ultimo l'onere di compiere la valutazione di "convenienza" e di "determinanza" del voto dell'Amministrazione Finanziaria.

Tale riforma attribuisce un ruolo ancor più centrale al professionista attestatore, il quale deve specificamente esprimersi ed asseverare – oltre alla veridicità dei dati contabili ed alla fattibilità del piano – anche la sussistenza o meno della *maggiore convenienza* del trattamento dei crediti tributari prospettato nella soluzione negoziale, costituendo, come esplicitamente previsto dal riformato art. 180 l.fall., il principale strumento valutativo da parte del Giudice in sede di omologa.

L'attestazione, inoltre, assume un particolare valore anche per l'Amministrazione che, come si legge nella Circolare AdE n. 34 del 29 dicembre 2020[300], può disattendere le risultanze del professionista solo se le ritenga

[299] Cfr. la relazione illustrativa al Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza, art. 48.

[300] Nella Circolare n. 34 del 29 dicembre 2020, pagg. 29-42, vengono individuati gli elementi e valutazioni che deve contenere la relazione del professionista "in grado di far acquisire un valore presuntivo alle prospettazioni e alle conclusioni contenute nella proposta". Ed inoltre, a pag. 34,

manifestamente non attendibili ovvero non sostenibili, corredando tale eventuale decisione di una *motivazione rafforzata*[301] "idonea a individuare in maniera analitica le ipotesi, le prospettazioni ed i dati – compendiati nel piano e nella relazione – ritenuti non attendibili". All'attestatore, quindi, nonostante la sua natura ibrida – in quanto è nominato dall'imprenditore in crisi ma deve soddisfare specifici requisiti, su tutti quello di indipendenza – viene attribuita dal Legislatore una funzione di "certezza pubblica"[302], garantita anche dalla responsabilità penale cui è esposto in caso di falsa attestazione (*ex* art. 236-*bis* L.F.)[303].

Tale modifica, anche a causa della totale assenza di organicità, aveva fatto sorgere diversi dubbi interpretativi, alcuni parzialmente risolti con il successivo D.L. n. 118/2021[304]. L'aspetto che ha destato maggiori contrasti è stata la portata

---

l'Agenzia - enfatizzando il mutato indirizzo nei rapporti tra Fisco e contribuente, orientati alla cooperazione, collaborazione, e fondati su principi di trasparenza e buona fede - richiede che gli Uffici, nel caso in cui emergano carenze o criticità dall'esame della documentazione esibita, avviino un "tempestivo confronto con il contribuente, volto a meglio definire i termini della questione e a pervenire ad una soluzione condivisa, assicurando il rispetto dei principi di economicità, trasparenza e non aggravio del procedimento".

[301] Vd. L. LOVECCHIO, *Transazione fiscale, le Entrate devono motivare il rifiuto. La circolare 34/E/2020 rivoluziona molte prassi degli uffici territoriali. Previsto l'obbligo di sentire l'impresa prima di mettere in discussione la proposta,* in *Il Sole 24 Ore*, 18 gennaio 2021; G. ANDREANI, *L'attestazione è vincolante per il Fisco, salvo gravi* lacune, in *Il Sole 24 Ore,* 27 gennaio 2021; A. SOLIDORO, *La circolare AdE n. 34/E del 29 dicembre* 2020, in *il fallimentarista,* 05 Gennaio 2021.

[302] La nozione di *certezza pubblica* difetta di una definizione normativa, rendendo difficile l'individuazione esatta dei confini della stessa; difatti, con tale termine si sono ricompresi un insieme assai eterogeneo di attività. Ampia è la dottrina amministrativistica sul punto, anche in ragione della strutturale evoluzione che ha subito tale concetto. Su tutti, si richiamano gli autorevoli scritti di M.S. GIANNINI, voce *Certezza pubblica*, in *Enc. dir.*, Milano, 1960; A. ROMANO TASSONE, *Amministrazione pubblica e produzione di certezza: problemi attuali e spunti ricostruttivi*, in *Dir. amm*., 2005; G. ZANOBINI, *L'esercizio privato delle funzioni e dei servizi pubblici*, in *Tratt. Orlando*, II, Milano, 1935.

[303] Sul tema, cfr. R. BORSARI, *Il nuovo reato di falso in attestazioni e relazioni del professionista nell'ambito delle soluzioni concordate delle crisi d'impresa. Una primissima lettura*, in *Dir. pen. cont*., n. 1/2013, pag. 84 ss.; M. GROTTO, *Il falso del professionista nelle procedure negoziate della crisi d'impresa*, in *Cass. Pen*., n. 6/2015, pag. 2422 ss.; T. GUERINI, *La responsabilità penale del professionista attestatore nell'ambito delle soluzioni concordate per le crisi d'impresa*, in *Dir. pen. cont*., n. 2/2013, pag. 74 ss; E. MEZZETTI, *Falso in attestazioni o relazioni*, in *Arch. Pen.*, n. 1/2015, pag.1 ss.; E. JANNUZZI - A. REGI, *Il reato di falso in attestazioni e relazioni: un delitto fantasma?,* in *Dir. pen. cont.,* n. 5/2017, pag. 99 ss.

[304] In primo luogo, ci si è chiesto se i due requisiti di "decisività e convenienza" dovessero essere considerati alternativi o cumulativi: si ritiene di poter propendere per la necessaria complementarità in quanto, alla luce di quanto argomentato, nel caso in cui la proposta di transazione preveda la falcidia dei crediti tributari non si può prescindere dalla valutazione e sussistenza della "convenienza economica". Sul punto, G. ANDREANI, *Crisi d'impresa, le novità del Codice*, in *Sole24ore norme & tributi focus*, mercoledì 27 gennaio 2021, pp. 2-6,, *cit*., ha ritenuto che dovessero sussistere entrambi i requisiti cumulativamente, come emergerebbe dal dato letterale, ed in particolare dall'uso della congiunzione "e", nonché dalla Relazione di accompagnamento al nuovo Codice, nella quale è stato esplicitato che l'adesione dell'Amministrazione deve essere decisiva, "sempre che" la proposta sia

espansiva delle espressioni "mancanza di voto" (per il concordato preventivo) e "mancanza di adesione" (per gli accordi di ristrutturazione), ossia se esse ricomprendessero solo il caso di *inerzia* dell'Amministrazione Finanziaria (interpretazione restrittiva), ovvero anche l'ipotesi di *espresso voto negativo* (interpretazione estensiva)[305]: uno tra gli argomenti utilizzati da entrambe le posizioni ermeneutiche ha riguardato la *tutela giurisdizionale* in tema di diniego della proposta da parte dell'Amministrazione. Difatti, da un lato, i sostenitori della tesi restrittiva hanno ritenuto illegittima l'estensione del *cram down* erariale anche al caso di voto negativo in quanto avrebbe significato attribuire, in difetto di una

conveniente. Diversamente, G. D'ATTORRE, *La ristrutturazione "coattiva" dei debiti fiscali e contributivi negli ADR e nel concordato preventivo*, cit., pagg. 153 ss., il quale ha sostenuto che l'interpretazione di "complementarità" porterebbe alla "paradossale conclusione per cui la norma agevolativa opererebbe quando il consenso degli altri creditori è minore, mentre non opererebbe quando il consenso degli altri creditori è maggiore". Gli ulteriori dubbi hanno riguardato la valutazione della determinanza del voto dell'Amministrazione; le difficoltà nel giudizio di convenienza economica; l'assenza del termine, per gli accordi di ristrutturazione, a partire dal quale l'adesione doveva ritenersi mancante – poi introdotto con la riforma di agosto 2021 -; il difetto di una disposizione transitoria, e quindi il dubbio dell'applicabilità anche alle procedure pendenti al momento dell'entrata in vigore; nonché il rischio di incompatibilità della previsione, nello specifico con riguardo agli accordi di ristrutturazione, con le regole previste dalla Direttiva UE n. 1023 del 2019, in caso di "ristrutturazione trasversale" .

[305] Sul punto si sono contrapposte una interpretazione restrittiva ed una estensiva: muovendo dal dato letterale, i sostenitori della interpretazione restrittiva, invocando ora il principio *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*, ora *in claris non fit interpretatio* (cfr. Tribunale Bari, sez. IV, del 18 gennaio 2021) ritenevano che il Legislatore *chiaramente* non avesse voluto ricomprendere anche l'ipotesi di un espresso voto negativo. In tal senso, F. PAPARELLA, *Le Sezioni Unite ribadiscono la giurisdizione del Giudice fallimentarenelle controversie originate dalla condotta dell' Amministrazione Finanziaria avverso la proposta di transazione fiscale*, cit. I sostenitori della interpretazione estensiva, al contrario, hanno sostenuto che, essendo la formulazione letterale della norma ampia, essa avrebbe ricompreso tanto il silenzio dell'Amministrazione, quanto l'esplicito rigetto della proposta, poiché anch'esso poteva ritenersi una "mancata adesione" (vd., G. ANDREANI, A. TUBELLI A*., Transazione fiscale: tesi "estensiva" sul cram down e applicazione analogica al concordato fallimentare*, in *Il fallimentarista*, 17 maggio 2021). Ed ancora, essendo il mancato voto equiparato al voto negativo, un trattamento differente per le due ipotesi sarebbe risultato irragionevole. L'applicazione estensiva, poi, veniva avvalorata dall'interpretazione teleologica della disposizione che, essendo tesa a "superare ingiustificate resistenze alle soluzioni concordate", non poteva che riferirsi anche ai casi in cui tali resistenze "ingiustificate" si concretizzassero in un rigetto espresso della proposta. Tuttavia, come argomentazione contraria, è stato ritenuto che l'interpretazione estensiva avrebbe creato una commistione tra il potere amministrativo e giurisdizionale, dando la possibilità al Giudice fallimentaredi sostituirsi all' Amministrazione Finanziaria nella valutazione e ponderazione dell'interesse erariale. Secondo alcuni interpreti, inoltre, l'applicazione estensiva avrebbe leso il principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost., prevedendo un trattamento deteriore del creditore erariale rispetto agli altri e consentendo una sostituzione del Tribunale alla volontà di quest'ultimo (cfr., tra gli altri, M. MONTELEONE, *Il nuovo "cram down" del Tribunale nella transazione fiscale*, in *blog.ilcaso.it*, pubblicato il 09.02.21, par. 2). Tuttavia, a tale argomentazione è stato contrariamente sostenuto che la diversità di trattamento trova la propria giustificazione proprio nella diversa natura del soggetto creditore e del relativo credito, natura che spesso giustifica un *favor* nei confronti dell'Amministrazione rispetto agli altri creditori (un esempio è la stessa "transazione fiscale", vd. G. D'ATTORRE, *cit.*).

espressa previsione normativa, una giurisdizione derogatoria al Giudice fallimentare in violazione della giurisdizione esclusiva del giudice tributario[306]. Secondo l'orientamento contrapposto, l'estensione del potere d'omologa del giudice anche alle ipotesi di diniego espresso della proposta avrebbe consentito di colmare il *vulnus* di tutela giurisdizionale che si individuava nelle tempistiche del processo tributario, incompatibili con le esigenze concorsuali.

Nel momento in cui tale contrasto interpretativo stava iniziando a spaccare la giurisprudenza di merito[307], sono intervenute le SS.UU. con le ordinanze n. 8504 del 25 marzo 2021 e n. 35954 del 22 novembre 2021, di seguito meglio analizzate, che, in chiara ottica nomofilattica, hanno utilizzato la norma del *cram down* erariale, sebbene non applicabile *ratione temporis* al caso in esame, quale parametro interpretativo per accentrare il vaglio giudiziale del diniego – espresso o tacito – dell'Amministrazione nelle mani del giudice della procedura concorsuale, in ragione delle proprie competenze "omologatorie generali" [308].

In virtù dell'attuale approdo normativo, come si argomenterà meglio in seguito, la Corte non avrebbe potuto concludere diversamente, in quanto qualora avesse confermato l'orientamento previgente che attribuiva giurisdizione alle Commissioni tributarie, l'elemento regolativo di giurisdizione sarebbe stato il rigetto "espresso" o "tacito" dell'Amministrazione.

---

[306] Sul punto, G. D'ATTORRE, *cit*., ha sostenuto che l'interpretazione estensiva non avrebbe determinato alcuna eversione di principi costituzionali o violazione della esclusività della giurisdizione tributaria, in quanto al giudice ordinario sarebbe attribuito esclusivamente il potere di "estendere all'amministrazione gli effetti della proposta di trattamento di quel credito", sussistendone i presupposti e non di giudicare nel merito la fondatezza della pretesa.

[307] Tra queste, il Tribunale della Spezia, con l'ordinanza del 14 gennaio 2021, aveva approvato un accordo di composizione della crisi proposto da un professionista nonostante il voto contrario dell'Agenzia delle Entrate; diversamente, il Tribunale di Bari, sez. IV, del 18 gennaio 2021, aveva ritenuto non applicabile la novella al caso in oggetto, "*riferendosi la norma all'ipotesi della mancanza di voto da parte dell'amministrazione finanziaria e non includendo quindi –in modo chiaro ed univoco e senza che possano sorgere dubbi interpretativi sul punto- l'ipotesi della espressione di un voto contrario*". Ancora a favore di una interpretazione estensiva, si vd., tra le altre, Tribunale di Roma, del 31 maggio 2021, Tribunale di Genova, del 13 maggio 2021, in cui il giudice delegato ha – testualmente – "*sterilizzato il voto negativo dell'Agenzia Entrate Riscossione, in quanto non giustificato dai precedenti rilievi sulla sicura convenienza della soluzione negoziale rispetto all'alternativa liquidatoria"*.

[308] Sul punto, cfr. M. GOLISANO, *La transazione fiscale fra giurisdizione e "merito". Commento a SS. UU. n. 8504/2021*, in *Giustizia insieme*, 26 aprile 2021, par. 2.

Sul punto, infine, è intervenuto il Legislatore che, con il D.L. del 24 agosto 2021, n. 118, ha sostituto all'art. 180, comma 4, l.fall. l'espressione "mancanza di voto" con "mancanza di adesione". Tale modifica – sebbene non spicchi per chiarezza in quanto lo stesso termine "adesione" lascia spazio a diverse interpretazioni – si ritiene che abbia voluto dirimere la suddetta controversia ermeneutica, chiarendo che l'ambito di applicazione della norma si estende anche al caso di "*voto contrario o di rigetto"* della proposta da parte dell'Amministrazione Finanziaria[309]. L'Agenzia delle Entrate sembra non accettare di buon grado tale potere sostitutivo del Giudice come affermato per il tramite dell'Avvocatura dello Stato nel reclamo avverso l'*omologazione forzosa* della transazione fiscale disposta dal Tribunale nell'ambito di un accordo di ristrutturazione dei debiti, dalla stessa rigettata con espresso voto negativo[310].

Prescindendo per un istante dai diversi argomenti analizzati, si ritiene di dover ragionare, in primo luogo in termini di coerenza sistematica, tenendo presente che il Legislatore con i D.L. n. 125/2020 e n. 137/2020 è intervenuto a distanza di pochi giorni, con identità di *ratio*, sia sulla legge fallimentare e che sulla legge n. 3/2012.

Tale esigenza di unitarietà della disciplina del fenomeno della crisi è fortemente sentita tanto dal Legislatore – come dimostrato dal nuovo Codice della Crisi – quanto dalla giurisprudenza, come affermato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 245/2019 che ha stigmatizzato la permanenza di irragionevoli disparità di trattamento tra debitore fallibile e non fallibile. Ed invero, riguardo agli accordi di composizione della crisi da sovraindebitamento, la questione interpretativa trova una pacifica soluzione poiché il "non voto" dei creditori equivale al voto positivo. Muovendo da tale premessa, non può che ritenersi applicabile il *cram down* anche nelle ipotesi di voto negativo in quanto, diversamente, la modifica non avrebbe apportato alcuna utilità alla disciplina del sovraindebitamento. Pertanto, la previsione di una diversa interpretazione della

[309] Tra i primi commenti, M. LEO, *Transazione, il fisco non può più bloccare l'omologa*, in *Il Sole 24 Ore*, 13 ottobre 2021; G. ANDREANI, *Concordato, omologazione anche senza adesione*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 ottobre 2021; G. ANDREANI – A. TUBELLI, *Trattamento "speciale" per i crediti tributari nel concordato preventivo*, *cit.*, pag. 432.
[310] Vd. G. ANDREANI, *Transazioni fiscali, le Entrate contestano l'omologazione forzosa,* in *Il Sole 24 Ore*, 25 settembre 2021.

norma in ragione del soggetto – fallibile o non fallibile – introdurrebbe nuovamente una "irragionevole disparità" tra le procedure.

Ed inoltre, operando una interpretazione costituzionalmente orientata della norma, nonché come riconosciuto anche in sede eurounitaria, l'*adesione* dell'Amministrazione ad una proposta che preveda il pagamento parziale del credito tributario, qualora sia stata valutata, ed attestata, la maggiore convenienza e soddisfazione rispetto all'alternativa liquidatoria, costituisce diretta espressione dei canoni di economicità ed efficienza che devono orientare l'*agere* della Pubblica Amministrazione.

In altre parole, in presenza di "convenienza economica" della proposta transattiva, il dissenso – espresso o tacito – dell'Amministrazione sarebbe pregiudizievole per la realizzazione dello stesso interesse fiscale. La previsione in esame, pertanto, attraverso "*una redistribuzione transitoria, ma non precaria, in quanto costituzionalmente orientata, di competenza*" [311] intenderebbe spostare la tutela e garanzia della piena realizzazione dell'*interesse fiscale* in sede giurisdizionale.

5. La natura del potere esercitato dall'Amministrazione Finanziaria nel momento decisionale

Alla luce dell'attuale assetto normativo, si è compreso che il Legislatore ha voluto dare prevalenza ad una valutazione "oggettiva" della posizione debitoria dell'imprenditore insolvente[312], individuando quale parametro cardine nella fase decisionale dell'Amministrazione la "convenienza economica" della proposta

[311] Come autorevolmente affermato, E. DE MITA, *Con la nuova transazione al centro l'interesse fiscale*, in *Il Sole 24 ore*, 22 febbraio 2021: "*L'interesse fiscale, costituzionalmente inteso, non è un interesse proprio dell'ufficio che lo rappresenta. È un interesse della comunità. Se l'ufficio erariale competente non svolge la dovuta valutazione dell'interesse fiscale, la Pubblica amministrazione deve avere – e ora ha – legalmente al suo interno la risorsa per effettuare, in via suppletiva e in attuazione del medesimo interesse fiscale, tale funzione valutativa. Essa si compie in sede giurisdizionale*".

[312] Prospettiva che viene favorita anche nella riformata considerazione della materia concorsuale in genere: "Tali mutamenti, in estrema sintesi, dovrebbero anzitutto investire il modo in cui si guarda all'insolvenza, da considerare come un fenomeno oggettivo, che occorre regolare in funzione dei molteplici interessi da essa coinvolti indipendentemente dalle cause soggettive che la possano aver prodotta, rifuggendo quindi da ogni prospettiva sanzionatoria (da perseguire, se ve n'è ragione, in altro contesto e con altri strumenti)", vd. R. RORDORF, *L'impresa in difficoltà. La disciplina della crisi di impresa nel quadro delle difficoltà generate dal lockdown e da una ripresa dell'attività parziale ed inceppata*, cit.

rispetto all'alternativa liquidatoria, dato che ha trovato la propria legittimazione in sede eurounitaria, a seguito della Sentenza Degano, e costituzionale, attribuendo assoluta prevalenza alla realizzazione dell'*interesse erariale*.

Quanto detto ha una diretta incidenza anche sulla natura dell'attività esercitata dall'Amministrazione nella fase decisionale che, alla luce di quanto argomentato, potrebbe essere distinta in due diversi momenti:

1. il primo, riguardante l'accertamento della "convenienza economica", che viene compiuto dall'Amministrazione sulla base di una valutazione "tecnica"[313], anche in virtù delle conclusioni del professionista attestatore, in ragione della precipua funzione attribuitagli di "certezza pubblica". In tale momento, non si può escludere che possano trovare ingresso diversi elementi valutativi quali, a mero titolo esemplificativo, le tempistiche di realizzo, le positività derivanti dalla continuità aziendale, i riflessi nell'ambito occupazionale e gli effetti sui conseguenti ammortizzatori sociali[314];
2. il secondo, nel quale, una volta accertata la sussistenza della "convenienza economica", la scelta dell'Amministrazione risulterebbe "vincolata". Difatti, richiamando l'autorevole definizione di discrezionalità come "apprezzamento

[313] Sulla discrezionalità tecnica, si rinvia all'analisi compiuta nel secondo capitolo. Ed in particolare, si è visto come la c.d. *discrezionalità tecnica* risulta essere una costruzione giuridica propria della scienza amministrativa che segna i rapporti tra autorità e libertà da oltre un secolo, ed a cui si può fare solo breve cenno per ragioni di economia espositiva. Lo spunto principale con il quale si colloca la discrezionalità tecnica al di fuori della discrezionalità amministrativa si deve a M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della p.a.*, cit, in cui l'illustre Autore motiva la necessità di tale divaricazione nella circostanza per cui la c.d. *discrezionalità tecnica* non abbia nulla di *discrezionale* in ragione della totale assenza del momento ponderativo degli interessi pubblici e privati. L'evoluzione della letteratura sul punto ha poi visto numerosi studi che, tuttavia, si sono preoccupati di analizzare precipuamente gli aspetti relativi al trattamento giurisdizionale sulla discrezionalità tecnica. Sul punto, si segnalano gli autorevoli lavori di C. MARZUOLI, *Potere amministrativo e valutazioni tecniche*, cit, il quale propone una ricostruzione del tema nel senso di una valutazione tecnica riservata alla p.a., e di D. DE PRETIS, *Valutazione amministrativa e discrezionalità tecnica*, cit, la quale, prendendo le mosse della propria indagine dalla dottrina tedesca sui concetti giuridici indeterminati, fornisce una teoria sulla ricostruzione di una c.d. valutazione tecnica non discrezionale. In termini critici su queste ricostruzioni, cfr. F. LIGUORI, *Attività liberalizzate e compiti dell'amministrazione*, cit..

[314] Cfr. M. GOLISANO, *La nuova "transazione fiscale" dell'art. 63 del codice della crisi di impresa e dell'insolvenza*, cit., p. 527, secondo cui al fine della valutazione del "criterio della maggiore convenienza economica" sono necessarie "peculiari competenze scientifico-aziendalistiche, così da rendere possibile la valutazione prognostica in ordine al quantum conseguibile dall'Agenzia per la via liquidatoria, al fine di poter confrontare il risultato così ottenuto con quanto offerto con la via ristrutturativa". Pertanto, "vi è un momento intellettivo particolarmente esteso per modalità e complessità delle valutazioni senza che, purtuttavia, tali attributi possano in alcun modo comportare la trasformazione del momento intellettivo in momento volitivo, giusta la manifestazione di una discrezionalità non pura bensì tecnica".

di interessi"[315], l'Amministrazione non ha alcuna possibilità di ponderazione dell'interesse *primario* erariale con vari interessi *secondari*, pubblici o privati, sebbene ugualmente meritevoli di tutela, anche costituzionale[316].

In altre parole, qualora sia stato accertato che la proposta transattiva sia la migliore soluzione per la soddisfazione del credito tributario e, quindi, per la tutela dell'interesse erariale, l'Amministrazione non può decidere di non aderire dando ingresso nel percorso motivazionale ad altre valutazioni. Ed al contrario, qualora sia stato accertato che non vi sia "convenienza economica" rispetto all'alternativa liquidatoria, l'Amministrazione Finanziaria non può decidere di accettare la proposta transattiva facendo prevalere interessi *diversi* quali, a mero titolo esemplificativo, la tutela dell'iniziativa economica o del lavoro.

Diretto corollario di quanto detto, pertanto, è l'illegittimità delle decisioni dell'Amministrazione che si fondano su elementi ulteriori rispetto alla sola convenienza economica, quali ad esempio la "meritevolezza"[317] del contribuente alla luce del suo *curriculum* fiscale[318]. Difatti, il comportamento eventualmente illegittimo dell'imprenditore non deve influire sulla valutazione della proposta, ma potrà piuttosto essere oggetto di accertamento e censura in altra sede,

---

[315] "*Più in particolare come ponderazione di vari interessi secondari, pubblici e privati, sui quali la scelta dell'Amministrazione incide, con un interesse primario, che, che è quello per il quale è attribuito il potere amministrativo*", cfr. B.G. MATTARELLA, voce *Discrezionalità amministrativa*, in *Dizionario di diritto pubblico*, S. CASSESE, Milano, 2006, p. 1996, par. 1.5. Si rinvia al secondo Capitolo. In tale sede, tra gli altri, si vedano M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della Pubblica Amministrazione*, cit; L. BENVENUTI, *La discrezionalità amministrativa*, Padova, 1986; G. AZZARITI, *Dalla discrezionalità al potere*, cit; F.G. SCOCA, *La discrezionalità nel pensiero di Giannini e nella dottrina successiva*, cit. Come voci enciclopediche, si vedano A. PIRAS, *Discrezionalità amministrativa* (voce), in *Enc. dir.*, Milano, 1964, 64 ss., e C. MORTATI, *Discrezionalità* (voce), cit., G. BARONE, voce *Discrezionalità* (*Diritto Amministrativo*), in *Enc. Giur.,* XIII, Roma, 1989.

[316] Né, invero, una ponderazione tra diversi *interessi primari.*

[317] Cfr. C. ATTARDI, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, in Il Fisco, 2017, 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. 182ter": "*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*".

[318] In tal senso, cfr. CTP Salerno, Sez. XIV, Sent. 26 febbraio 2020 (23 gennaio 2020), n. 240, in cui è stato attribuita rilevanza non solo alla convenienza economica rispetto alle alternative concretamente praticabili, ma anche alla *meritevolezza del contribuente*, escludendo dalla transazione soggetti che hanno omesso nel corso degli anni il versamento delle imposte dovute avvantaggiando altri creditori o compiendo atti distrattivi. Vd. S. CACOPARDO, *Appartiene al giudice tributario la controversia sul diniego della transazione fiscale. Il diniego alla transazione fiscale: mezzi di tutela ed ambito del giudizio*, cit., p. 636.

amministrativa e/o penale. In tal senso, difatti, il citato D.L. del 24 agosto 2021, n. 118, ha esteso i reati fallimentari previsti dall'articolo 236, comma 2, numeri 1), 2) e 4) della legge fallimentare anche alle ipotesi di omologazione forzosa[319].

Tale ricostruzione *oggettiva* della transazione fiscale, tuttavia, non risulta del tutto chiara e pacificamente accolta nella prassi amministrativa come dimostrato dalla Circolare n. 34/E dell'Agenzia delle Entrate in cui viene dedicato uno specifico paragrafo alla "condotta del contribuente" (par. 3.4) nel quale, in maniera alquanto criptica, si afferma che sebbene la condotta "*non debba generalmente inficiare o pregiudicare la valutazione della convenienza della proposta di trattamento del credito",* tuttavia essa debba *"essere posta su un piano diverso rispetto a quest'ultima"*. Una posizione ancor più netta è stata assunta dal MEF, Commissione VI – Finanze, nell'interrogazione Parlamentare dell'8 settembre 2021[320], durante la quale è stato affermato che la positiva valutazione della proposta deve derivare non solo dalla valutazione di convenienza economica, ma dalla sintesi degli esiti della complessiva attività di indagine, attribuendo specifica rilevanza *al comportamento del contribuente qualora rivesta il carattere del prolungato, sistematico e deliberato inadempimento degli obblighi fiscali*. Ed infine, anche in sede del suddetto reclamo da parte dell'Agenzia avverso l'*omologazione forzosa* del Tribunale, è stato affermato che *la contestazione all'impresa della commissione di atti in frode, anche diversi anni prima, potrebbe incidere sulla valutazione dell'attendibilità della proposta, e dunque sulla decisione dell'Amministrazione*.

Ebbene, tale posizione contrasta, come provato ad analizzare attraverso una ricostruzione costituzionalmente orientata, con l'attuale assetto normativo. Ed

---

[319] Cfr. M. ALLENA, *cit.*, pagg. 55-67, che analizza il modello statunitense, da cui prende spunto il nostro Legislatore, in cui "*l'apertura a procedure di ristrutturazione in cui vi è una componente di intervento pubblico piuttosto limitata è controbilanciata dalla predisposizione di un apparato punitivo importante nei confronti di eventuali situazioni di fraudolenza o di abuso*".

[320] Cfr. allegato 3, interrogazioni parlamentari dell'8 settembre 2021, VI COMMISSIONE PERMANENTE (Finanze): "*la convenienza economica della proposta – che pur rappresenta un parametro di valutazione – assume rilevanza in conseguenza del positivo esperimento dell'insieme di attività istruttorie propedeutiche alla valutazione finale, e che attengono all'attendibilità della relazione del professionista indipendente, alle concrete prospettive di realizzabilità del piano di risanamento, nonché al comportamento del contribuente qualora rivesta il carattere del prolungato, sistematico e deliberato inadempimento degli obblighi fiscali*".

invero, l'analisi delle condotte illegittime assunte dal contribuente potrebbe assumere rilevanza nell'ambito del *primo momento della fase decisionale* sopra indicato, dunque nell'accertamento della convenienza della proposta, qualora ad esempio, attraverso attività distrattive o fraudolente l'imprenditore abbia costituito un patrimonio occulto, quindi un maggior attivo liquidabile, che potrebbe rendere meno conveniente la procedura "transattiva". Diversamente, una volta accertata la convenienza economica, l'Amministrazione non potrà operare una valutazione discrezionale, fondata anche su un giudizio *soggettivo*, in quanto ciò andrebbe a ledere lo stesso interesse erariale.

La prospettata ricostruzione della natura "vincolata" dell'attività dell'Amministrazione offre fondamento e legittimità costituzionale anche alla nuova previsione del *cram down* erariale[321].

Facendo un passo indietro, si è affermato che al ricorrere della condizione normativa della *maggiore convenienza economica*, l'adesione dell'Amministrazione alla proposta costituisce un "atto dovuto".

Ciò premesso, tanto può ritenersi legittimo il potere suppletivo o addirittura sostitutivo del Giudice, in quanto egli sia chiamato ad intervenire in un momento decisionale in cui non c'è spazio alcuno per una valutazione discrezionale. Diversamente, qualora alla stessa si riconoscesse una "ampia discrezionalità", difficilmente si potrebbe considerare legittimo uno spostamento di detto "apprezzamento di interessi" in capo al Giudice ordinario fallimentare, in quanto si andrebbe in tale modo a determinare una prospettata ed inammissibile commistione tra i poteri della Stato.

Diversamente, il riconoscimento dell'attività vincolata dell'Amministrazione nella fase decisionale, dunque, l'assenza di un momento *volitivo*, rende

[321] Già in tal senso, cfr. M. GOLISANO, *La nuova "transazione fiscale" dell'art. 63 del codice della crisi di impresa e dell'insolvenza*, cit., pp. 531-532: "*Detto altrimenti, la circostanza che sia stato positivizzato un potere di intervento e di sostituzione del Giudice fallimentarerispetto all'Amministrazione intanto è giustificabile, in quanto si ritenga che in realtà all'Amministrazione non venga rimesso alcun reale margine di apprezzamento dell'interesse pubblico, e quindi di scelta fra più ipotesi tutte lecitamente perseguibili, ma che la stessa debba solo accertare il soddisfacimento della condizione normativa data dalla maggiore convenienza della proposta transattiva rispetto a quella liquidatoria ed a fronte di questa prestare il proprio consenso, potendo in caso contrario il giudice intervenire ed accertare egli stesso la presenza di quella condizione di fatto richiesta dalla norma*".

ammissibile la previsione del *cram down* poiché al giudice ordinario viene richiesto esclusivamente di accertare che sia stata correttamente applicata la condizione predeterminata dal Legislatore della *maggiore convenienza*, ovvero, in caso di inerzia dell'Amministrazione, darvi applicazione egli stesso.

6. La giurisdizione in tema di impugnazione del diniego della proposta di transazione fiscale

Con le citate ordinanze delle SS.UU. n. 8504 del 25 marzo 2021[322] e n. 35954 del 22 novembre 2021[323], la Suprema Corte ha mutato l'ormai consolidato orientamento relativo al perimetro della giurisdizione – amministrativa, tributaria o ordinaria – entro cui ricomprendere l'impugnazione del diniego della proposta di "transazione fiscale" *ex* art. 182-*ter* L.F.

Ed invero, la Corte attraverso una diacronica ricostruzione dell'istituto, nella tensione tra i principi che regolano la materia fiscale e quella concorsuale, manifesta la prevalenza di questi ultimi e della natura endo-procedurale della

[322] In commento, cfr. G. ANDREANI – A. TUBELLI, *Le Sezioni Unite della Cassazione rimodellano la transazione fiscale - il commento*, in *Corr. Trib*., n. 6/2021, pagg. 539 ss.; G. ANDREANI, *Il Giudice fallimentare decide sul no delle Entrate alla transazione fiscale. In prevalenza si era finora ritenuto di ricorrere davanti al giudice tributario*, in *Il Sole 24 Ore* del 26 marzo 2021; A. CARINCI, *Il diniego di transazione fiscale nel prisma del nuovo codice sulla crisi di impresa*, in *il fisco,* n. 23/2021, pagg. 2243 ss; D. CORRARO, *Il giusto ravvedimento della Cassazione sulla giurisdizione in materia di transazione fiscale*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 6/2021, pagg. 493 ss; A.R. CIARCIA, *Diritto della crisi d'impresa: le novità in tema di transazione fiscale*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 14 aprile 2021; Id, *Diniego di transazione fiscale e giurisdizione*, in *Tax News,* n. 1/2021, p. 173; F. GARGANESE, *Omologa giudiziaria della transazione fiscale e problematiche applicative del cram down,* in *Corr. Trib.*, n. 7/2021, pagg. 660 ss; C. GLENDI, *Transazione o cram down fiscale con nuovi orizzonti di* sistema, in *Corr. Trib.,* n. 11/2021, pagg. 321 ss.; M. GOLISANO, *La transazione fiscale fra giurisdizione e "merito". Commento a SS. UU. n. 8504/2021*, in *Giustizia insieme*, 26 aprile 2021; G. FRANSONI, *Trattamento dei debiti tributari e concordato preventivo: dal procedimento al processo*, in *Rass. Trib*., n. 2/2021, pagg. 304 ss.; A. RUSSO., *Diniego di transazione fiscale scrutinabile dal giudice del fallimento – commento,* in *il fisco*, n. 17/2021, pagg. 1675 ss.; F. SPINA, *Transazione fiscale: rientra nella giurisdizione fallimentare la cognizione sulla mancata adesione* erariale, in *Iltributario.it*, 1 luglio 2021. Per un'ampia analisi e riflessione, cfr. F. PAPARELLA, *L'esperienza infinita della transazione fiscale tra natura giuridica dei rapporti e successione delle leggi nel tempo: le Sezioni Unite si esprimono anche sul riparto di giurisdizione tra giudice tributario e Giudice fallimentare* (nota a Cass., nn. 8504/2021 e 35954/2021), in *Riv. dir. trib*., n. 1/2022, II, 10; L. DEL FEDERICO, *Margini di tutela del debitore. Contribuente e riparto di giurisdizione in tema di transazione fiscale*, in *Tax news*, n. 2/2021; V. FICARI, *Gli "interessi" pretensivi del contribuente: dagli "strumenti" di collaborazione e partecipazione del contribuente alle "definizioni consensuali"*, in *Riv. trim. dir. trib*., n. 1/2022, pp. 59 ss.; Id., *Mancata transazione fiscale, "interesse" pretensivo del contribuente e poteri giudiziali,* in *Il Fallimento*, n. 5/2022, pp. 597 ss.

[323] Si veda il commento di F. PAPARELLA, *Le Sezioni Unite ribadiscono la giurisdizione del Giudice fallimentare nelle controversie originate dalla condotta dell' Amministrazione Finanziaria avverso la proposta di transazione fiscale*, cit..

transazione, quale sub-procedimento nell'ambito della "procedura madre" e, pertanto, attribuisce la giurisdizione al *giudice ordinario fallimentare*[324].

Tale arresto giurisprudenziale rappresenta un forte punto di rottura rispetto alle precedenti conclusioni cui erano pervenute dottrina e giurisprudenza maggioritaria.

Ed invero si erano contrapposti diversi orientamenti: un primo orientamento riteneva che il provvedimento di diniego dell'Amministrazione *non fosse impugnabile* in ragione della natura "discrezionale" dell'atto[325], nonché della insussistenza di un interesse legittimo in capo al debitore[326]; un diverso orientamento, aveva provato ad attribuire giurisdizione in capo al *giudice amministrativo* sulla base della "posizione giuridica soggettiva vantata dal contribuente", ossia di un interesse legittimo all'accoglimento della richiesta[327], nonché in ragione dell'interpretazione previgente dell'art. 2 del D. Lgs. 546/92[328];

---

[324] Con specifico riguardo al riparto di giurisdizione tra il Giudice fallimentare ed il Giudice tributario, acceso contrasto giurisprudenziale e dottrinale si è avuto in tema di ammissione al passivo fallimentare dei crediti tributari nell'ipotesi di crediti "prescritti", si vd. il precedente orientamento di legittimità, Cass., SS.UU., sent. n. 14648, 2017, con nota di L. DI NOSSE, *La competenza del giudice in tema di prescrizione di crediti tributari*, in *Ilfallimentarista.it*, 2 novembre 2017, e G. ROCCO, *La prescrizione dei crediti tributari nell'ambito del fallimento: ancora incerta la giurisdizione*, in *Dir. Prat. Trib.,* 2, 2019, pag. 847, ed il successivo *revirement* con la sentenza della Cass., SS.UU., n. 34447, 2019. Cfr. M. BAMBINO, *Il riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario in tema di prescrizione dell'obbligazione tributaria in ambito fallimentare: il* revirement *delle Sezioni Unite,* in *Dir. Prat. Trib.*, n. 3, 2020, p. 1150, p. 4, M. BASILAVECCHIA, *Riscossione - esecuzione forzata e riparto di giurisdizione nel pensiero delle sezioni unite della suprema corte di cassazione,* in *Rass. Trib.*, n. 3, 2020, p. 821; G.M. CIPOLLA, *Il riparto di giurisdizione tra Commissioni tributarie e giudice delegato nella fase di insinuazione al passivo dei crediti tributari*, in *Giur. Comm.,* 1/2021, pp. 110 ss. L. DEL FEDERICO, *Riparto di giurisdizione sulla prescrizione del credito in sede di passivo fallimentare - quando le questioni relative alla prescrizione del credito tributario rientrano nella cognizione del Tribunale fallimentare*, in *GT – Riv. Giur. Trib*., n. 5, 2020, p. 394, L. DI NOSSE, *Rapporti tra processo tributario e procedure concorsuali,* in F. AMATUCCI (a cura di), *Diritto processuale tributario. Aspetti innovativi e criticità del contenzioso*, Milano, 2020*,* p. 73; G. GLENDI, *Eccezione di prescrizione in sede fallimentare tra giurisdizione tributaria e ordinaria - il commento,* in *Corr. Trib*., n. 3, 2020, p. 275, A. GUIDARA, *Riparto di giurisdizione nelle controversie sugli atti dell'esecuzione forzata - le diverse percezioni della "zona" di confine nei rapporti tra le giurisdizioni tributaria e ordinaria,* in *GT – Riv. Giur. Trib*, n. 6, 2020, p. 504, G. LA CROCE, *Le sezioni unite riaprono, e chiudono definitivamente, con un revirement, la discussione sull'insinuazione al passivo dei crediti tributari iscritti a ruolo,* in *Il Fallimento*, n. 5, 2020, p. 636.

[325] Vd. G. GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, cit.; L. TOSI, *La transazione fiscale: profili sostanziali,* in PAPARELLA F. (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi,* Milano, 2013, 647 ss.; F. RANDAZZO, *Il consolidamento del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib*., 2008, 10, 825 ss.

[326] Cfr. in giurisprudenza CTP La Spezia 9.11.2011, n. 202, in Mass. Comm. Trib. Liguria 2011, 324.

[327] Cfr. TAR Calabria, Catanzaro, ord. 27.7.2012, n. 424; sent. C.T.R. Roma del 27.4.2010, n. 138

[328] Si vd. Consiglio di Stato, parere n. 526 del 2004; 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*, in *Il Fisco*, 52 e ss.

infine, altra parte della dottrina, per il vero maggioritaria, nonché la prevalente giurisprudenza, anche a seguito delle pronunce del Consiglio di Stato del 14 luglio 2016, n. 4021, e delle SS.UU. del 14 dicembre 2016, n. 25632[329], aveva individuato il "giudice naturale" nelle Commissioni tributarie[330] in quanto, da un lato, la materia era stata considerata rientrante nella giurisdizione tributaria – "ontologicamente esclusiva"[331] – secondo il riformato art. 2 del d.lgs. n. 546/92

[329] Tale pronuncia aveva ad oggetto la prima forma di transazione fiscale, c.d. "transazione sui ruoli", di cui al D.L. n. 138 del 2002, art. 3, comma 3. Nella ordinanza in commento, per tale motivo, la Corte ha ritenuto che la stessa non poteva "essere valorizzata come precedente" e nello specifico, ha affermato che "*la "transazione sui ruoli" e la "transazione fiscale" presentano aspetti di significativa diversità, riguardando la prima la, sola, esecuzione esattoriale e la seconda le procedure concorsuali e paraconcorsuali (concordato preventivo ed accordo di ristrutturazione dei debiti) e perciò rispondono ad esigenze che non sono omogenee tra loro, essendo evidente la natura esclusivamente tributaria della prima, essenzialmente concorsuale della seconda*".

[330] Cfr. Consiglio di Stato del 14 luglio 2016, n. 4021, SS.UU. del 14 dicembre 2016, n. 25632, nonché numerose pronunce di merito, tra cui Comm. trib. prov. di Salerno, Sez. XIV, 26 febbraio 2020, n. 240; Comm. trib. prov. di Milano, Sez. XVII, 10 dicembre 2019, n. 5429; Comm. trib. prov. di Roma, Sez. XVIII, 1° dicembre 2017, n. 26135; Comm. trib. prov. di Milano, 14 febbraio 2014, n. 1541). Si vd., L. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. Dir. Trib*., 2008, 234 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, 251; V. FICARI, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, cit.; 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.; C. ATTARDI, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, cit.; S. CAPOLUPO, *Dubbi sulla impugnabilità del diniego nella transazione fiscale*, in *il fisco*, n. 26/2019, p. 2534; R. BOGONI - E. ARTUSO, *Spunti e osservazioni sull'impugnabilità del diniego alla proposta di 'transazione fiscale' ex art. 182-ter l.f.*, in *Riv. dir. trib.* del 15 novembre 2019; S. CACOPARDO, *Appartiene al giudice tributario la controversia sul diniego della transazione fiscale. Il diniego alla transazione fiscale: mezzi di tutela ed ambito del giudizio*, cit., p. 636; M. LEO, *Impugnazione del diniego di transazione fiscale: la cognizione va riconosciuta al giudice tributario,* in *Corr. Trib.*, n. 11/2020, p. 956; S. DE MATTEIS, *Diniego di transazione fiscale: quale giurisdizione?*, in *Il tributario*, 07 ottobre 2020. Tale approdo interpretativo, tuttavia, era contrastato dall'Amministrazione che era ferma nel sostenere che la giurisdizione sarebbe spettata al *giudice ordinario*, cfr. Circ. n. 15/E del 2018, par. 2.2.

[331] Sull'evoluzione della giurisdizione tributaria, senza alcuna pretesa di esaustività, si rinvia a F. AMATUCCI - F.M. D'IPPOLITO (a cura di), *Sistema di garanzie e processo tributario*, Napoli, 2005; M. BASILAVECCHIA, *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale*, in *Corr. Trib*., 2007, p. 3643; E. DE MITA, *La giurisdizione tributaria tra Corte costituzionale e Corte di cassazione*, in *GT – Riv. Giur. Trib.,* n. 7, 2008, p. 557; L. DEL FEDERICO, *La giurisdizione delle Commissioni tributarie in materia di "tributi comunali e locali"*, in *Riv. Trib.*, 1998, 61; E. DELLA VALLE, *La giurisdizione tributaria e il rapporto giuridico tributario*, in AA.VV., *Il processo tributario*, a cura di E. DELLA VALLE-F. FICARI-G. MARINI, Padova, 2008; G. FALSITTA, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in L. PERRONE E C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006; F. FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. Trib*., 2007, pag. 1059; S. FIORENTINO, *I nuovi limiti "interni" della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di cassazione*, in *Giustizia Tributaria*, 2008, pag. 223; C. GLENDI, *La giurisdizione tributaria*, in *Corr. Trib*., 2001, p. 582; Id., *Verso la «suprema corte della giurisdizione tributaria*», in *Dir. Prat. Trib*., 4, 2007, pag. 10725; Id., *Atti impugnabili e oggetto del ricorso*, in *Dir. prat. trib*., n. 6/2017, pag. 2746; Id., *Impugnabile davanti al giudice tributario l'atto di pignoramento - le sezioni unite della cassazione "stravolgono" i confini tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria sul versante dell'esecuzione forzata*, in *GT – Riv. Giur. Trib.,* 10, 2017, p. 762; A. LOVISOLO, *Osservazioni sull'ampliamento della giurisdizione e sui*

(*limite esterno*), dall'altro, l'atto impugnato era stato analogicamente ricondotto alla fattispecie di cui alla lett. *h)*, dell'art. 19, d.lgs. 546/92, "diniego di agevolazione ovvero rigetto di domanda di definizione agevolata di un rapporto tributario" (*limite interno*). In tali pronunce, diversamente, la Cassazione non pone a fondamento del proprio *iter* logico-argomentativo i diversi approdi giurisprudenziali ed orientamenti dottrinali in merito ai "criteri di ripartizione della giurisdizione tributaria"[332]. Difatti, sul punto afferma che non sarebbe "sufficiente a fare rientrare nella sfera di applicazione del D. Lgs. n. 546 del 1992, art. 2 (limite esterno della giurisdizione tributaria speciale) la mera natura giuridica delle obbligazioni oggetto della transazione fiscale" ma, piuttosto, sarebbe "necessario

poteri istruttori del giudice tributario, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, pag. 1057; E. MARELLO, *La definizione di tributo e la giurisdizione del giudice speciale*, in *Giur. cost*., 5, 2009, p. 3921; G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib*., 2003, p. 115; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit. 2013; Id., *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, in *Riv. Dir. Trib.,* 2009, pag. 3; Id., *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. Trib.*, 6, 2009, 1551; Id., *L'eccessiva e riprovevole dilatazione della giurisdizione tributaria,* in *Rass. Trib*., 2006, n. 590; G. TABET, *La lunga metamorfosi della giurisdizione tributaria,* in *Giustizia Tributaria*, 2014, pag. 465; F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. Trib.*, 2007, 1, pag. 11.

[332] Nello specifico, cfr. P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del* processo, in *Rass. Trib*., cit., il quale esprime il proprio dissenso rispetto all'orientamento giurisprudenziale affermatosi secondo cui la novellazione dell'art. 2, D.Lgs. n. 546/1992 avrebbe esteso la giurisdizione delle Commissioni non solo alla "generalità dei tributi", bensì alla generalità delle *controversie tributarie*, determinando di fatto la cessata operatività dell'art. 19 sul versante dei "limiti interni". L'A., diversamente, indentifica gli ambiti della giurisdizione tributaria "nel solo insieme delle controversie che, entro il più ampio novero di quelle suscettibili d'insorgere in materia di "tributi di ogni genere e specie", abbiano a caratterizzarsi, da un punto di *vista soggettivo*, per il fatto d'intercorrere tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria e, da un punto di *vista oggettivo* e ad un tempo, per il loro poter e dover concernere le sole specifiche fasi dell'attuazione del tributo rappresentate dall'accertamento, dalla liquidazione, dalla riscossione, dall'area della tutela cautelare e dal rimborso". Ed ancora, E. MARELLO, *La definizione di tributo e la giurisdizione del giudice speciale*, cit., il quale icasticamente ripercorre i diversi momenti su cui debba fondarsi il ragionamento dell'interprete per determinare la giurisdizione; nello specifico, l'A. distingue una prima fase in cui occorre comprendere se la controversia possa essere definita "tributaria", indagando sulla natura del prelievo, attribuendo specifica rilevanza al "tipo di interessi di cui la legge compie la sintesi e quanta parte di essi è di rilevanza pubblicistica"; un secondo momento, in cui si deve verificare che l'atto sia impugnabile *ex* art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992, per rispettare i c.d. limiti interni della giurisdizione. Si veda, in particolare, l'orientamento di C. GLENDI, *Impugnabile davanti al giudice tributario l'atto di pignoramento – le sezioni unite della cassazione "stravolgono" i confini tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria sul versante dell'esecuzione* forzata, in *GT – Riv. Giur. Trib*., cit., il quale, in senso estremamente critico nei confronti dell'orientamento della Suprema Corte che ha ritenuto impugnabile davanti al giudice tributario l'atto di pignoramento nel caso in cui non sia preceduto dalla notifica del titolo esecutivo, afferma che il riparto tra giurisdizioni va fatto in base alla *natura della situazione giuridica oggetto del giudizio*, secondo il criterio c.d. del *petitum sostanziale*, dunque dell'atto impugnato e della domanda, non già sulla base del vizio denunziato e del motivo dedotto dalla parte.

valorizzare la prevalente/assorbente finalità concorsuale dell'accordo transattivo e quindi del suo mancato raggiungimento a causa del dissenso opposto dall'Ente impositore". Quanto poi alla sussumibilità del rifiuto in una delle fattispecie indicate all'art. 19 del D. Lgs. n. 546 del 1992 (limite interno della giurisdizione tributaria speciale), la Corte sostiene che non fosse rilevante ai fini della questione di giurisdizione in esame in quanto, come da consolidato indirizzo della giurisprudenza di legittimità, tale disposizione processuale speciale riguarda la diversa questione della proponibilità della domanda dinanzi al Giudice tributario, in ragione della inclusione o meno dell'atto nel citato elenco (tra le molte, cfr. Cass., Sez. U., n. 3774 del 18/02/2014).

La Suprema Corte, quindi, diversamente argomentando e prendendo coraggiosamente posizione nella complessa relazione tra "fallimento e fisco", attribuiva prevalenza "assorbente" alla "*finalità concorsuale dell'accordo transattivo*".

In particolare, la Corte rilevava che già con la riforma del 2016 (l. n. 232/2016, art. 1, comma 81) – avendo previsto l'*obbligatorietà* della transazione fiscale per il pagamento parziale dei debiti tributari nell'ambito delle procedure concorsuali – era manifesta la prevalenza della *ratio* concorsuale su quella fiscale, nonché la funzione strettamente concorsuale di tale "incidente tributario".

Evidenziava, inoltre, che la disciplina applicabile *ratione temporis* al caso in esame non forniva una chiara indicazione relativa all'impugnabilità della mancata adesione dell'Amministrazione Finanziaria, indicazione che, al contrario, si ritrovava in maniera "molto più precisa e pregnante" nella nuova versione dell'art. 180 l.fall. (riformato dal d.l. n. 125/2020) e, nello specifico, nella previsione del c.d. *cram down* erariale. Pertanto, riscontrando una continuità tra le due discipline[333] - che troverebbero la unificante *ratio* nella obbligatorietà e, dunque, nella prevalenza della natura concorsuale -, la Corte ha ritenuto di poter utilizzare

[333] In senso critico, cfr. F. PAPARELLA, *Le Sezioni Unite ribadiscono la giurisdizione del Giudice fallimentare nelle controversie originate dalla condotta dell'Amministrazione Finanziaria avverso la proposta di transazione fiscale*, cit.

la nuova previsione normativa quale "utile parametro interpretativo", così come affermato dalle SS.UU. con la pronuncia del 24 giugno 2020, n. 12476.

Ciò premesso, in ragione dell'interpretazione dell'istituto del *cram down* erariale quale potere attribuito al giudice ordinario fallimentare di bilanciare "l'ampia discrezionalità riconosciuta all'Amministrazione Finanziaria nello stipulare accordi transattivi concorsuali", la Cassazione ha affermato che il *sindacato giudiziale* sul diniego di accettazione della proposta transattiva fosse "chiaramente" assegnato a quest'ultimo.

Le pronunce in esame, come analizzato, in primo luogo, hanno svolto una importante funzione nomofilattica sulla interpretazione dell'estensione applicativa del *cram down* erariale. Nello specifico, la Corte ha indirettamente sostenuto una interpretazione estensiva della norma, spostando sul Giudice fallimentare il vaglio giudiziale anche nell'ipotesi di espresso voto negativo dell'Amministrazione. Tale conclusione, alla luce dell'attuale panorama normativo, come si vedrà nel dettaglio di seguito, non può che essere condivisa, nonché accolta con favore per gli effetti concreti che ne conseguono.

Non può condividersi, tuttavia, il percorso motivazionale della Corte in alcuni principali argomenti, quali: la prevalenza dell'interesse concorsuale sull'interesse erariale; l'attribuzione all'Amministrazione Finanziaria di una (ampia) discrezionalità amministrativa *pura*; ed infine la possibilità, secondo la Corte, di operare un *bilanciamento* di tale discrezionalità da parte del Giudice.

Invero, come dimostrato nei paragrafi precedenti, l'evoluzione normativa e la positivizzazione del parametro della "convenienza economica" ha sancito la prevalenza dell'interesse erariale su quello concorsuale, in quanto l'Amministrazione è chiamata a compiere una valutazione e scegliere la soluzione che garantisce il miglior trattamento e soddisfacimento del credito fiscale. Pertanto, in piena attuazione dei principi che governano la materia tributaria, nonché l'art. 97 della Cost., non vi è alcuna soccombenza del bilanciamento dell'interesse erariale con l'interesse concorsuale o altri interessi da parte dell'Erario.

Quale diretto corollario, come argomentato, la natura del potere attribuito all'Amministrazione non può che essere qualificata quale attività vincolata,

distinguendo la prima fase, nella complessa valutazione della "convenienza economica", in cui si è ritenuto che venga esercitata una "discrezionalità tecnica".

Premessa tale riserva sulla ricostruzione da parte della Suprema Corte della natura dell'istituto e del potere dell'Amministrazione, la pronuncia è di estremo interesse in merito alla effettività della tutela offerta al contribuente, a seguito del diniego della proposta "transattiva", nonché in termini di coerenza del sistema, alla luce dell'introduzione del citato istituto del *cram down* erariale.

Quanto al primo aspetto, difatti, si era in passato rilevato che, anche a seguito del riconoscimento della impugnabilità del diniego dell'Amministrazione e della individuazione del giudice naturale nelle Commissioni tributarie, il contribuente, imprenditore in crisi, non godeva di una reale tutela in quanto gli effetti di una pronuncia in sede tributaria, anche se positiva e, dunque, di annullamento del diniego, erano relativi rispetto all'esito delle procedure concorsuali[334].

Occorre, invero, fare una distinzione tra il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione.

Nel primo, difatti, a seguito del diniego dell'Amministrazione e, dunque, della mancata omologazione del concordato, ai sensi del combinato disposto degli artt. 179 e 162, co. 2, l.fall. il Giudice fallimentare era 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. Pertanto, la sentenza di annullamento del giudice tributario, avrebbe potuto assumere rilevanza solo in sede di eventuale reclamo alla sentenza dichiarativa di fallimento *ex* art. 18 l.fall.

Diversamente, nell'ipotesi in cui il diniego venga manifestato in sede di accordi di ristrutturazione dei debiti, la successiva dichiarazione di fallimento non era così diretta come nell'ipotesi concordataria, per cui la sentenza di annullamento poteva produrre una utilità.

---

[334] Sul punto, cfr. V. FICARI, *Riflessioni su "transazione fiscale" e "ristrutturazione" dei debiti tributari,* cit., 79 che evidenzia la potenziale rilevanza ai fini di un 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*.

Tuttavia, per entrambi, occorre valutare altresì le tempistiche di un contenzioso tributario, eventualmente anche di eventuali impugnazioni, che il più delle volte si rivelavano incompatibili con la procedura concorsuale.

Pertanto, lo spostamento in capo al Giudice fallimentare della legittimità del diniego dell'Amministrazione andava a colmare il *vulnus* di tutela giurisdizionale sopra evidenziato.

Quanto al secondo aspetto, alla luce dell'introduzione della previsione del *cram down* erariale sopra analizzato, la Corte ha restituito sistematicità alla disciplina. Ed invero, qualora fosse stato confermato l'orientamento previgente che attribuiva giurisdizione alle Commissioni tributarie, si sarebbe determinata la irragionevole situazione per cui l'elemento regolativo di giurisdizione sarebbe stato il rigetto "espresso" o "tacito" dell'Amministrazione: nello specifico, aderendo all'interpretazione restrittiva della norma, in caso di *espresso rigetto* dell'Amministrazione la giurisdizione sarebbe spettata alle Commissioni tributarie; in caso di *inerzia* (*alias*, rigetto tacito), sarebbe potuto intervenire "in supplenza" direttamente il Giudice fallimentare.

Seguendo il contrapposto orientamento estensivo, invece, sarebbe venuto meno lo stesso interesse ad impugnare il diniego espresso dinanzi alla Commissione tributaria, in quanto esso avrebbe potuto essere "sterilizzato"[335] dal Giudice fallimentare nell'ambito del giudizio di omologazione mediante l'esercizio del *cram down*, determinando una potenziale ipotesi di inammissibilità/improcedibilità[336] della domanda stessa.

Infine, la pronuncia, offre una importante indicazione anche sul momento in cui la doglianza del contribuente possa essere fatta valere, ossia nel "giudizio di omologazione"[337].

---

[335] Termine utilizzato dalla giurisprudenza di merito, tra cui, Tribunale di Genova, del 13 maggio 2021.
[336] Per originaria o sopravvenuta (in caso di cessata materia del contendere) carenza dell'interesse ad agire *ex* art. 100 c.p.c., quale presupposto processuale. Per una analisi dell'inammissibilità nel processo tributario, si consenta il rinvio a A. DEL BENE – M. TRAPANESE, *L'inammissibilità nel processo tributario*, in F. AMATUCCI (a cura di), *Diritto processuale tributario*, Milano, 2020, pagg. 111-129.
[337] Cfr. M GOLISANO, *La transazione fiscale fra giurisdizione e "merito". Commento a SS. UU. n. 8504/2021,* cit., il quale ha individuato in tale aspetto la più grande novità della pronuncia in commento (definita come "terza via" della Corte). Ed invero, secondo l'Autore, una delle maggiori criticità sollevate in merito alla giurisdizione del giudice ordinario fallimentare, già prospettata dalla prassi amministrativa, era la "incapacità dell'ordinamento fallimentare di apprestare una vera forma di tutela,

7. Confini della giurisdizione e sindacato esercitabile dal Giudice fallimentare

A questo punto, si pone un ultimo interrogativo sulla compatibilità-concorrenza tra il vaglio giudiziale ed il potere suppletivo-sostituivo attribuito dalla legge al Tribunale (*cram down* erariale)[338], ossia se il giudice è chiamato a compiere un *controllo sull'esercizio del potere dell'Amministrazione*, ovvero ad *intervenire in forza di un potere sostitutivo e concorrente*[339].

Per rendere maggiormente chiari i termini della questione, si è visto che, a seguito dell'introduzione del *cram down* erariale, in caso di mancato voto o voto contrario dell'Amministrazione due sono le tutele apprestate dall'ordinamento:

- da un lato il giudice può sostituire ("sterilizzare") il voto dell'Amministrazione ed omologare ugualmente il piano, laddove il voto sia determinante e operando la valutazione di convenienza della proposta sulla base della relazione dell'attestatore, del commissario giudiziale, e di tutti gli altri elementi disponibili;

- dall'altro lato, a seguito delle pronunce analizzate, il contribuente potrà impugnare il diniego – espresso o tacito – dinanzi al medesimo giudice fallimentare, nell'ambito del giudizio di omologazione.

Ciò premesso, si vanno ad esplicitare i due principali quesiti che si sottopongono:

1) in primo luogo, ci si chiede se resta un margine per un momento impugnatorio, dunque, se residui lo spazio per un momento prettamente

---

neanche indiretta": difatti, la specifica sede in cui il contribuente avrebbe potuto manifestare le proprie lagnanze sarebbe stato individuato nel solo giudizio relativo al reclamo avverso la sentenza dichiarativa di fallimento.

[338] Vd. A. CARINCI, *Il diniego di transazione fiscale nel prisma del nuovo codice sulla crisi di impresa*, cit., secondo il quale l'introduzione del *cram down* erariale andrebbe ad incidere sulla natura e funzione della transazione fiscale, e testualmente: "*La transazione fiscale non è più uno strumento teso ad ottenere l'assenso dell'Agenzia sulla ridefinizione della pretesa erariale; piuttosto, e semmai, la transazione costituisce uno strumento volto ad ottenere il consolidamento del debito tributario, in vista di una sua rideterminazione del* quantum debeatur*, in termini evidentemente non conseguibili con il solo* cram down*. Perché è chiaro che se i due istituti ottenessero il medesimo risultato (riduzione della pretesa), la transazione sarebbe inutile*".

[339] Sul punto, vd. G. FRANSONI, *Trattamento dei debiti tributari e concordato preventivo: dal procedimento al processo*, cit., p. 304; F. GARGANESE, *Omologa giudiziaria della transazione fiscale e problematiche applicative del* cram down, cit., p. 660.

"contenzioso", ovvero se lo stesso venga assorbito dal giudizio di omologazione, avente un carattere prettamente "volontaristico";

2) in secondo luogo, nell'ipotesi di risposta affermativa al primo, quale sia il sindacato che potrà compiere il Giudice fallimentare in sede di impugnazione.

Quanto al primo quesito, si prospettano tre diverse risposte: si potrebbe ritenere che vi sia una totale "sovrapposizione" tra il momento "omologatorio" ed "impugnatorio", per cui il Giudice fallimentare, nel giudizio di omologa, dovrà valutare se le condizioni richieste dalla legge siano state applicate correttamente, ovvero darvi applicazione egli stesso[340].

Diversamente, si potrebbe ritenere che, sebbene persista una *alternatività* tra il *potere decisionale* del giudice a seguito di specifica impugnazione del diniego dell'Amministrazione ed il *potere sostitutivo-suppletivo* riconosciuto a quest'ultimo dal Legislatore, la procedura e la valutazione che dovrà essere compiuta sarà sempre ricondotta nell'alveo della previsione di cui ai riformati artt. 180, comma 4, e 182-*bis,* comma 3, L. F.[341].

Ancora, si potrebbe sostenere che dall'*alternatività* tra i due poteri deriverebbe anche una diversità procedurale e di valutazione dell'organo giudicante il quale, in

[340] Cfr. G. FRANSONI, *Trattamento dei debiti tributari e concordato preventivo: dal procedimento al processo*, cit., par. 4, il quale ha sostenuto che la modifica dell'art. 180, comma 4, l.f.., non determinerebbe la trasformazione del giudizio di omologazione in un sistema nel quale "convivrebbero una giurisdizione essenzialmente volontaria e una giurisdizione contenziosa sul corretto esercizio del potere amministrativo". Ha ritenuto, quindi, che la valutazione ed accertamento della maggiore convenienza economica da parte del giudice in fase di omologazione rientra tra i fatti rilevabili d'ufficio dal giudice, il quale è chiamato ad accertare gli elementi che legittimano la definizione concordataria, "fra i quali adesso è inclusa anche la maggiore convenienza della proposta rispetto alle possibilità di soddisfazione del credito erariale". Si veda anche F. GARGANESE, *Omologa giudiziaria della transazione fiscale e problematiche applicative del* cram down, in *Corr. Trib.*, n. 7/2021, p. 660, il quale rileva che con la nuova disciplina si determinerebbe un *vulnus* di tutela per il contribuente in quanto il possibile intervento del giudice ordinario non configura una forma di tutela processuale in senso stretto. Nelle procedure concorsuali, difatti, le potestà omologatorie del Tribunale, si sviluppano secondo un rito camerale in cui il giudice deve limitarsi a verificare una situazione di mero fatto (decisività della adesione e convenienza della proposta) senza decidere alcuna lite insorta tra le parti contrapposte; A. COMELLI, *Profili processuali tributari alla luce del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, nella prospettiva della continuità rispetto alla legge fallimentare*, in *Dir. Prat. Trib.*, 5/2022, p. 1587 ss.

[341] In tal senso, sembrerebbe propendere la giurisprudenza, tra cui vd. Tribunale di Pescara, sez. fallimentare, 10.06.2021: "*l'unica forma di tutela per il debitore rimane quella di contestare innanzi al Tribunale fallimentare la legittimità del diniego e che, per effetto delle modifiche apportate agli artt. 180, comma 4, e 182-bis, comma 3, L. F., il potere di sindacato attribuito dal Legislatore al giudice ordinario debba risolversi nel giudizio sulla convenienza della proposta transattiva rispetto all'alternativa liquidatoria e sul suo carattere decisivo o determinante*".

un caso, in assenza di impugnazione da parte del debitore-contribuente, potrà esercitare il potere attribuitogli dal Legislatore con l'istituto del *cram down*, compiendo d'ufficio, in sede di omologa, tutti i controlli richiesti dalla legge, tra cui anche quelli di cui al riformato comma IV, dell'art. 180 l.fall. (propri di una giurisdizione volontaristica). Diversamente, nell'ipotesi di specifica impugnazione del diniego – espresso o tacito – il giudice sarebbe chiamato a dirimere una controversia tra le parti, azionata dal contribuente, che dovrà essere decisa "nei limiti della domanda" (configurandosi una giurisdizione contenziosa). In tal caso, si inserisce altresì il secondo quesito, per cui è necessario individuare i limiti del *petitum* sostanziale da poter sottoporre al "vaglio" del Giudice fallimentare[342].

Si propende, dunque, per la seconda di tali ipotesi prospettate in quanto sulla base del dato normativo e la evoluzione giurisprudenziale, le due "forme di tutela" apprestate avverso il diniego dell'Amministrazione sembrano coestitere potendo questo essere impugnato, da un lato, dal contribuente dinanzi al Giudice fallimentare ovvero essere "sterilizzato" *ex lege* dal Tribunale in sede di omologa, qualora si ravvisi l'esistenza dei requisiti richiesti per legge.

Si ritiene, tuttavia, che il contribuente non sia tenuto a procedere necessariamente all'impugnazione in quanto, come si desume dal dato normativo, il giudice sarebbe tenuto in ogni caso, d'ufficio, a procedere nel giudizio di

[342] Si vedano, F. PAPARELLA, *L'esperienza infinita della transazione fiscale tra natura giuridica dei rapporti e successione delle leggi nel tempo: le Sezioni Unite si esprimono anche sul riparto di giurisdizione tra giudice tributario e Giudice fallimentare* (nota a Cass., nn. 8504/2021 e 35954/2021), cit., p. 25, il quale, confermando la posizione interpretativa secondo cui la decisione del Tribunale deve essere limitata al giudizio di "omologa" e dunque alle questioni che attengono alla formazione delle maggioranze e non anche agli effetti (*cram down*), conclude ritenendo che tutto ciò che riguarda il *quantum debeatur* del tributo debba inevitabilmente appartenere alla giurisdizione del giudice tributario; Id., *Le Sezioni Unite ribadiscono la giurisdizione del Giudice fallimentare nelle controversie originate dalla condotta dell' Amministrazione Finanziaria avverso la proposta di transazione fiscale*, cit., par. 1 e 5; L. DEL FEDERICO, *Margini di tutela del debitore. Contribuente e riparto di giurisdizione in tema di transazione fiscale*, in *Tax news*, cit., il quale – sebbene non condivida la concezione restrittiva del *cramdown* operante per il solo computo delle maggioranze – ugualmente dissente sull'attribuzione della giurisdizione in capo al giudice ordinario laddove la controversia non risulti ricompresa nella cognizione del Tribunale mediante *cram down* in sede di omologa. In tali casi, difatti, si deve "configurare la normale giurisdizione delle Commissioni tributarie nelle controversie tributarie, aventi ad oggetto l'esercizio della funzione impositiva"; V. FICARI, *Gli "interessi" pretensivi del contribuente: dagli "strumenti" di collaborazione e partecipazione del contribuente alle "definizioni consensuali"*, in *Riv. Trim. Dir. Trib*., cit., il quale ipotizza che sia attribuita "al giudice ordinario la cognizione solo nei casi di inerzia in sede di voto e di approvazione oppure di voto negativo (al momento non annoverabili fra gli atti impugnabili di fronte al giudice tributario) e non anche di diniego espresso il quale resterebbe presente fra gli atti impugnabili davanti alla commissione […]".

omologa alla valutazione, tra le altre condizioni previste dalla legge, anche della "determinanza" del voto dell'Amministrazione ai fini del raggiungimento delle maggioranze richieste e della "convenienza economica" della proposta transattiva rispetto all'alternativa liquidatoria.

Quanto poi al secondo quesito, occorre verificare qual è il vaglio che può compiere il Giudice fallimentare nell'ipotesi di impugnazione da parte del contribuente, da cui dipendono quindi i motivi che potranno essere addotti dal contribuente a fondamento del proprio ricorso.

Prima della riforma che ha introdotto il *cram down*, cui è seguita l'attrazione della giurisdizione in capo al Giudice fallimentare, i vizi che potevano essere censurati dinanzi alle Commissioni tributarie si distinguevano in due principali categorie: quelli riguardanti i parametri cui l'Amministrazione doveva attenersi nella fase di valutazione della proposta, tra cui rientravano a titolo esemplificativo la ritenuta inattuabilità del piano concordatario, ovvero la non condivisione delle valutazioni tecniche circa il miglior soddisfacimento dell'erario nella soluzione liquidatoria rispetto alla via concordataria e, dunque, l'assenza di convenienza economica; quelli relativi al corretto esercizio del potere da parte dell'Amministrazione, ad esempio la nullità del diniego per difetto di motivazione, ovvero i casi in cui il voto negativo fosse fondato su elementi estranei rispetto a quelli rimessi alla valutazione dell'Amministrazione[343].

Dopo la riforma, invece, ed avendo attribuito la giurisdizione al Giudice fallimentare, il vaglio che può compiere quest'ultimo certamente non potrà riguardare la seconda delle tipologie analizzate.

Il Tribunale, pertanto, in sede di omologa, potrà valutare esclusivamente la illegittimità del diniego relativamente alle condizioni richieste per l'attuazione del *cram down* e, dunque, solo in merito alla decisività del voto ai fini del raggiungimento della maggioranza e sulla "convenienza economica" della proposta, alla luce della relazione del professionista attestatore, delle relazioni del Commissionario nominato e di ogni altro elemento disponibile nel procedimento.

[343] Si pensi ad esempio ad un giudizio di "meritevolezza" del contribuente. Si vd. C. ATTARDI, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, cit.

Per tutte le ipotesi in cui, diversamente, il *petitum* controverso riguardi l'*an* ed il *quantum* del tributo, residua senza dubbio la giurisdizione del giudice tributario[344].

8. Riflessioni conclusive sulla transazione fiscale nel bilanciamento tra interesse fiscale ed interesse concorsuale

Nel presente capitolo attraverso una analisi diacronica dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale si sono delineati gli attuali caratteri della transazione fiscale, definiti attraverso il processo di "oggettivizzazione"[345] analizzato e nello specifico a seguito della positivizzazione del parametro della "convenienza economica" e della obbligatorietà procedimentale.

Ed invero, si devono tenere ben distinti il *momento genetico* dell'istituto in esame, che certamente ne conferma il carattere "endo-concorsuale", funzionalmente asservito alle procedure concorsuali, come dimostrato sin dalla collocazione topografica della norma, dal momento *applicativo ed operativo*, nel quale l'unico parametro normativo che permette l'adesione alla proposta è costituito dalla migliore soddisfazione del credito tributario.

Tenendo, dunque, presente la premessa metodologica da cui muove il presente lavoro di ricerca, quale il contrasto ed il possibile bilanciamento tra *interesse concorsuale* ed *interesse fiscale*, ad oggi si ritiene che, sebbene la transazione debba qualificarsi come una espressa deroga al principio di indisponibilità della obbligazione tributaria, tuttavia la stessa non determina una soccombenza dell'interesse erariale a quello concorsuale.

---

[344] Si vd. F. PAPARELLA, *L'esperienza infinita della transazione fiscale tra natura giuridica dei rapporti e successione delle leggi nel tempo: le Sezioni Unite si esprimono anche sul riparto di giurisdizione tra giudice tributario e Giudice fallimentare* (nota a Cass., nn. 8504/2021 e 35954/2021), in *Riv. dir. trib*., cit., p. 25; Id., *Le Sezioni Unite ribadiscono la giurisdizione del Giudice fallimentare nelle controversie originate dalla condotta dell'Amministrazione Finanziaria avverso la proposta di transazione fiscale*, cit., par. 1 e 5; L. DEL FEDERICO, *Margini di tutela del debitore. Contribuente e riparto di giurisdizione in tema di transazione fiscale*, in *Tax news*, cit.; V. FICARI, *Gli "interessi" pretensivi del contribuente: dagli "strumenti" di collaborazione e partecipazione del contribuente alle "definizioni consensuali"*, in *Riv. Trim. Dir. Trib*., cit.

[345] Sia consentito il rinvio a M. TRAPANESE, *Il percorso di "oggettivizzazione" della transazione fiscale: la centralità della "convenienza economica" e la giurisdizione del giudice ordinario fallimentare*, in *Riv. Trim. Dir. Trib*., n. 2/2022, pp. 367-396

Ciò, come detto, viene garantito proprio dal criterio della "convenienza economica", derivante dal criterio del "*best interest of creditors test*" vigente nel *Chapter 11* del *Bunkrupcy Code* americano, e fatto proprio dall'ordinamento italiano già nelle previgenti ipotesi di *cram down* presenti nella legge fallimentare, e poi trasposto anche rispetto al trattamento del credito erariale, con le specificità analizzate.

Ed invero, anche l'unica ipotesi in cui sembrerebbe che l'interesse erariale possa soccombere all'interesse della procedura concorsuale, ovvero nel caso del concordato preventivo, qualora il voto dell'erario non sia determinante ai fini dell'omologa, la tutela della primazia dell'interesse erariale viene garantita dalle condizioni richieste ai fini dell'ammissibilità stessa della proposta concordataria, di cui al combinato disposto degli artt. 124 e 160 l.fall. (oggi art. 84, comma 5, Codice della Crisi d'Impresa).

La rinnovata struttura dell'istituto, come detto, ha avuto una diretta incidenza anche sull'attività dell'Amministrazione Finanziaria, cui è stata attribuita una diversa natura nei due momenti della fase procedimentale in astratto individuati: la prima fase di valutazione della "convenienza economica" in cui l'attività sarebbe riconducibile nell'ambito della discrezionalità "tecnica"; la successiva fase di "adesione" alla proposta, nella quale, difettando un momento *volitivo*, l'attività amministrativa risulterebbe "vincolata". Tale ricostruzione offre legittimazione e fondamento al "temporaneo spostamento" del vaglio giudiziale in capo al Giudice ordinario fallimentare. Difatti, solo la natura vincolata dell'attività dell'Amministrazione legittima la previsione del *cram down* erariale, in quanto il giudice viene chiamato non ad un bilanciamento di interessi, proprio della funzione discrezionale amministrativa, ma esclusivamente al controllo sul *soddisfacimento e corretta applicazione dei parametri predeterminati dal Legislatore*. Ed infine, alla luce dell'attribuzione della giurisdizione in caso di diniego – espresso o tacito – dell'Amministrazione in capo al Giudice fallimentare, ne consegue che anche nel "giudizio impugnatorio" azionato dal contribuente, il vaglio del Tribunale è delimitato dai requisiti richiesti per l'attivazione del *cram down.*

SEZIONE SECONDA

Nell'ordinamento spagnolo la posizione dell'Amministrazione Finanziaria ed il credito pubblico nei procedimenti concorsuali hanno avuto da sempre un trattamento differenziato rispetto agli altri creditori ordinari.

In particolare, con riferimento alle *procedure pre-concorsuali*, il Legislatore ha espressamente previsto la esclusione di tali crediti dagli accordi introdotti, precludendo in ogni caso la possibilità di accordare "*quitas*" del credito tributario.

La ragione di tale esclusione si rinviene proprio nell'analizzato principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria e, dunque, alla luce della natura pubblicistica del credito tributario, a tutela della "*justicia*" e "*igualdad*" tributaria di cui all'art. 31 della Cost. spagnola.

In questa sede, si procede all'analisi del regime dei crediti pubblici nei procedimenti pre-concorsuali disciplinati nel Libro II del *Texto Refundido de la Ley Concursal*, in vigore fino alla riforma che ha recepito la *Direttiva Insolvency* che, come anticipato, ha modificato e sostituito gli "*acuerdos de refinanciación*" e gli "*acuerdos extrajudiciales de pago*" con i cosiddetti "*planes de restructuración*". Si anticipa che il rigido trattamento riservato al credito tributario, espressamente escluso dalle soluzioni pre-concorsuali della crisi di impresa, non viene nella sostanza modificato con i "*planes de restructuración*", se non rispetto al regime degli "*aplazamientos y fraccionamientos*".

9. "*Convenio concursal*" e "*acuerdos singulares*" nel fallimento

Prima di procedere all'analisi del regime del credito nelle procedure pre-concorsuali, si introduce brevemente la disciplina prevista nell'ambito del fallimento (*concurso*)[346], in cui – a differenza degli istituti *preconcursales* – è

[346] Sul trattamento del credito tributario nel "*concurso de acreedores*", si rinvia – in mero ordine alfabetico - ai seguenti principali contributi della dottrina spagnola: PULGAR EZQUERRA J. (a cura di), *Comentario a la Ley concursal: texto refundido de la Ley concursal*, 2ª ed, Las Rozas, Madrid, La Ley-Wolters Kluwer, 2020; AGUILAR RUBIO, *Crédito tributario y concurso de acreedores*, Madrid, La Ley, 2009; J. ALMOGUERA, *La actuación de los acreedores públicos frente a un empresario en crisis*, in *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, n. 15/2011, pag. 167-181; J. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, *Crédito tributario y proceso concursal: análisis jurídico de las novedades contenidas en las últimas reformas normativas*, in *Quincena Fiscal*, n. 22/2012, p. 109-134; Id., *Concurso de acreedores y créditos tributarios. La calificación de los mismos como créditos concúrsales o contra la masa: estado de la cuestión*, in *Quincena Fiscal*, n. 21/2012, p. 99-104; ARGENTE ÁLVAREZ, F.

prevista la possibilità per l'Amministrazione Finanziaria di partecipare al concordato (*convenio concursal*), anche mediante specifici accordi denominati *acuerdos singulares*[347].

Tale trattamento dell'obbligazione tributaria è disciplinato all'articolo 164 LGT (in combinato disposto all'art. 10,3 LPT), che recita nel seguente modo:

4. El carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, la Hacienda Pública podrá suscribir en el curso de estos procesos los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal, así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial. Este

---

BERTRÁN GIRÓN, F.M. MELLADO BENAVENTE, *Fiscalidad y recaudación en el concurso de acreedores*, 3a edición, CISS, 2021; J. CALVO VÉRGEZ, *El crédito tributario en el concurso de acreedores*, 1ª ed., Valladolid, Lex Nova, 2014; ANA LUQUE CORTELLA, *La hacienda pública y el crédito tributario en los procesos concursales*, Madrid, Marcial Pons, 2008; R. FRAILE FERNÁNDEZ, *La posición del crédito tributario en el concurso de acreedores* (1ª ed), Cizur Menor, Navarra, Aranzadi, 2014; C. GARCÍA NOVOA, *Indisponibilidad del crédito tributario y situaciones concursales y preconcursales,* in G. ULAS – G. PATÓN GARCÍA (a cura di), cit., pagg. 19-59; D. GARCÍA NÚÑEZ – F. J. MAGRANER MORENO, *Efectos del proceso concursal en los tributos*, Primera edición, Navarra, Aranzadi, 2021; F. GÓMEZ MARTÍN, *Aspectos tributarios de los procesos concursales: suspensión de pagos y quiebra*, 1ª ed., Valencia, CISS, 1999; M. L. HERRERO CANO, *El crédito público tributario en el concurso de acreedores: especialidades frente al crédito privado*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2014; MARTÍNEZ GINER, LUIS ALFONSO, *Concurso de Acreedores y Derecho Tributario,* Valencia, Tirant lo Blanch, 2014; M.T. MATA SIERRA, *Las quitas del crédito tributario en el procedimiento concursal*, in *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega,* Valladolid, Lex Nova, 2005, p. 735-754; G. PATÓN GARCÍA – G. ULAS PATIÑO, *El crédito tributario en el proceso concursal: perspectivas ante un nuevo escenario económico y legislativo*, Barcelona, Editorial Bosch, 2022; A. RIBES RIBES, *La fiscalidad del concurso de acreedores*, CISS, Wolters Kluwer, 2016; Id., *La actuación de la hacienda pública en el proceso concursal*, in *Revista Española de Derecho Financiero,* n. 163/2014, p.147-184; A.J. SÁNCHEZ PINO, *Algunas cuestiones pendientes en la defensa del crédito tributario en el concurso de acreedores*, in *Revista Quincena fiscal,* n. 20/2019, pag. 15-48; F. SERRANO ANTÓN, *Aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias en situación de concurso de acreedores*, in *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, n. 27/2017, pag. 161-173; P. M. THOMÀS PUIG, *La posición de la Administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, Madrid, La Ley, 2011; F. URÍA FERNÁNDEZ, *La Hacienda Pública ante la reforma concursal*, in *Crónica Tributaria*, n. 102/2002, p. 97-118; M. VILLAR EZCURRA, *Algunas notas sobre la posición acreedora de la Hacienda Pública en las puede iniciar el procedimiento sancionador bras en el contexto de la reforma concursal*, in *Quincena Fiscal*, n. 15/2002, p. 9-22;

[347] Sugli *acuerdos singulares* si vd. L. RIVERO, *Los acuerdos singulares de pago: instrucción 3/2014*, in *Economist and Jurist*, n. 196, Diciembre 2015, p. 14-21; S. SÁNCHEZ GIMENO, *Los acuerdos singulares de refinanciación*, in *Los acuerdos de refinanciación y reestructuración*, Cizur Menor, Navarra, Thomson Reuters-Aranzadi, 2018, p. 123-144; M. SANTOLAYA BLAY, *Acuerdos singulares de pago con deudores concursales,* n *Carta Tributaria,* n. 1/2015, pag. 2-9.

privilegio podrá ejercerse en los términos previstos en la legislación concursal. Igualmente podrá acordar la compensación de dichos créditos en los términos previstos en la normativa tributaria.

5. Para la suscripción y celebración de los acuerdos y convenios a que se refiere el párrafo anterior se requerirá únicamente la autorización del órgano competente de la Administración tributaria.

La *ratio* di tali istituti è quella di trovare un punto di equilibrio tra l'interesse alla pronta riscossione da parte del fisco e la possibilità di agevolare il contribuente in stato di insolvenza. Difatti, già dalla dottrina classica veniva ritenuta una legittima deroga al principio di *indisponibilidad* la previsione di "*condonaciones*" nell'ambito concorsuale[348]. Affinché possano essere stipulati tali *acuerdos* è necessario che sussistano un serie di requisiti minimi: in primo luogo, le condizioni di pagamento *singulares* previste non possono essere più favorevoli per il debitore rispetto a quelle cui si giungerebbe al termine della procedura concorsuale; ed inoltre, è necessario che siano stati soddisfatti tutti i crediti classificati come "*creditos contra la masa*", ovvero sorti dopo la dichiarazione di fallimento.

Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate nel documento di "*Instrucción AEAT N°3/2014, de 19 de noviembre*", in cui forniva specifiche indicazioni alle amministrazioni in merito all'adozione di tali accordi, espressamente al punto "*segundo*", denominato "*condiciones para la suscripcion de acuerdos"*, al paragrafo IV e V espressamente sanciva che:

"4. *Con carácter general no se incorporarán en el acuerdo quitas sobre el crédito privilegiado, y en Ningún caso podrán realizarse quitas respecto de las deudas que tengan su origen en retenciones, en ingresos a cuenta o en deudas aduaneras.*

[348] Cfr. M.T. MATA SIERRA, *La condonación de la deuda tributaria*, Valladolid, Lex Nova, 2000, ed in particolare nei procedimenti concorsuali, Id.*La condonación de la deuda tributaria en el marco de los procedimientos concursales*, 1ª ed, Madrid, Civitas, 1998; A.J. SÁNCHEZ PINO, *Algunas cuestiones pendientes en la defensa del crédito tributario en el concurso de acreedores*, cit., pag. 15-48; A.M. PITA GRANDAL – C. RUIZ HIDALGO, *El Crédito Tributario en la Ley Concursal y las técnicas de resolución de conflictos*, in *XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Ecuador XXII ILADT 2994, Tomo 2, pagg. 423-446.

5. *El acuerdo singular podrá contener esperas, así como cuantas condiciones y garantías se estimen necesarias para la mejor recuperación del crédito público.*

Asimismo, se podrá incorporar como garantía el embargo de establecimientos mercantiles y contemplar, para el caso de incumplimiento, una cláusula que prevea expresamente la posible intervención administrativa del establecimiento mercantil en los términos del artículo 170.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

Pertanto, anche negli accordi interni al fallimento, non considerando eventuali effetti estensivi in caso di raggiungimento delle maggioranze, l'Amministrazione preclude la possibilità di accordare riduzioni (*quitas*) sui crediti privilegiati[349]. L'accordo, diversamente, può contenere dilazioni, nonchè tutte le condizioni e le garanzie ritenute necessarie per il miglior recupero del credito pubblico".

10. Il trattamento del credito tributario nel *derecho preconcursal*

Nell'ambito dei procedimenti pre-concorsuali, il Legislatore ha escluso l'applicazione dei menzionati *acuerdos singulares*, oltre a precludere alla Amministrazione Finanziaria la possibilità di partecipare agli *acuerdos* pre-concorsuali regolati a seguito delle riforme concorsuali tese a favorire una soluzione preventiva della crisi d'impresa.

Il debitore, pertanto, può richiedere esclusivamente la rateizzazione e frazionamento (*aplazamientos y fraccionamiento*) dei debiti correnti, in virtù di quanto previsto dalla *Ley general tributaria* e dai suoi regolamenti attuativi[350].

In particolare, la rateizzazione è disciplinata all'art. 65 della LGT ed agli artt. 44 e 54 del "*Reglamento General de Recaudacion*" (RGR), e può essere concessa

[349] In senso condivisibilmente critico, G. ULAS, *Indisponibilidad del crédito tributario y procesos concursales. Experiencia comparada España-Argentina,* Universidade de Santiago de Compostela, 2017, pag. 217.

[350] Per una analisi dettagliata degli *aplazamientos y fraccionamiento* dell'ambito delle procedure concorsuali, vd. C. GARCÍA NOVOA, *Indisponibilidad del crédito tributario y situaciones concursales y preconcursales,* cit., pagg. 19-59; C. LADO CASTRO-RIAL, *El crédito tributario ante los institutos preconcursales*, in *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal,* n. 34/2021, pp. 123-138; F. SERRANO ANTÓN, *Aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias en situación de concurso de acreedores*, cit., pag. 161-173;

nelle ipotesi il cui "*la situazione economico-finanziaria del contribuente impedisce, transitoriamente, di effettuare pagamenti nei termini previsti*".

Trattasi di una previsione di carattere generale e, pertanto, applicabile sia nell'ambito concorsuale che pre-concorsuale. Il requisito fondamentale affinché possa essere concessa la rateizzazione è la sussistenza di una difficoltà economica di carattere "*coyuntural o estructural*" (ex art. 65 LGT)[351]. Successivamente, con la citata *Instrucción* 4/2014, del 9 dicembre, a seguito delle riforme del 2014, vienveniva regolamentata in maniera più sistematica anche la disciplina di tali previsioni nell'ambito delle procedure pre-concorsuali.

Si procede, quindi, a verificare il peculiare trattamento del credito pubblico nelle varie fasi ed istituti pre-concorsuali.

10.1 *Comunicación de la apertura de negociaciones con los acreedores*

La *comunicación de la apertura de negociaciones con los acreedores* è stato introdotto dal *Real Decreto-Ley 3/2009*, all'articolo 5 della *Ley Concursal* del 2003, che prevedeva la "comunicazione al Tribunale competente a conoscere del fallimento del debitore dell'apertura delle trattative con i creditori per raggiungere un *acuerdo de refinanciación* ovvero l'adesione ad una *propuesta anticipada de convenio"*.

Successivamente, con la riforma del 2015 (*Ley* 25/2015, che converte il *Real Decreto-Ley* 1/2015), l'art. 5-*bis* veniva totalmente riformato, in una forma quasi sovrapponibile a quella prevista all'art. 583 TRLC (oggi modificato nell'art. 585 TRLC).

[351] Cfr. C. LADO CASTRO-RIAL, *El crédito tributario ante los institutos preconcursales*, cit., il quale distingueva, in primo luogo, la previsione di *aplazamientos* nell'ipotesi in cui sia già stato dichiarato il *concurso*. Ed invero, in tal caso, i *creditos contra masa* divenivano *ex lege* "*inplazables*" *ex* art. 84 LC, essendo il credito concorsuale escutibile appena scaduto. Tuttavia, nella pratica accadeva che i contribuenti falliti chiedevano "aplazamientos y fraccionamientos", determinando che l'A.F. si vedesse postergata. Pertanto, intervenne la Legge 7/2012, escludendo espressamente tale possibilità ai sensi dell'art. 65.2 c) LGT. Da tale previsione erano esclusi i crediti derivanti da "*retenciones y ingresos a cuenta*" (ritenute e redditi da lavoro dipendente). Tuttavia, la *Instrucción 6/2013, de 9 de diciembre*, alla luce della crisi e dunque delle numerose richieste di dilazioni e frazionamenti di debitori in situazione di insolvenza, aveva assunto una posizione più restrittiva, considerando le richieste inammissibili.

Esso consiste in una comunicazione con cui il debitore (persona fisica o giuridica) in caso di insolvenza "attuale o imminente", può mettere a conoscenza il Giudice fallimentare competente dell'apertura di negoziazioni con i creditori per il raggiungimento di un "*acuerdo de refinanciacion*", a patto che non fosse "*singular*" (individuale), ovvero una "*propuesta anticipada de convenio*". La medesima comunicazione doveva formularsi anche per il raggiungimento di un "*acuerdo extrajudicial de pagos*", dovendo in tal caso indicare, altresì, il mediatore individuato. Gli effetti della presentazione della comunicazione sono i seguenti:

- il debitore è sollevato dall'obbligo di presentare istanza di auto fallimento nei tre mesi successivi alla comunicazione, a patto che la stessa sia stata effettuata entro il termine prescritto dalla legge;
- le istanze di fallimento sono inammissibili;
- sono inoltre, nei tre mesi successivi precluse o sospese le *procedure esecutive giudiziali e stragiudiziali che riguardano il patrimonio del debitore, nonché i beni o diritti necessari per la continuazione della attività d'impresa*[352].

Ebbene, tale ultimo effetto, ai sensi dell'art. 592 TRLC, oggi modificato, non trovava applicazione alle procedure esecutive che originavano da "crediti pubblici", anche con riguardo a beni essenziali per l'attività professionale o imprenditoriale[353].

L'art. 592 TRLC escludeva, quindi, l'esecuzione dei crediti di diritto pubblico dal divieto di avvio dell'esecuzione e di sospensione di quelli già avviati disciplinato negli artt. 588 e 589 TRLC[354]. Ciò significava che le amministrazioni pubbliche potevano avviare e proseguire l'esecuzione di crediti di diritto pubblico, anche quando tale esecuzione ricadeva su beni necessari per la continuità dell'attività professionale o imprenditoriale del debitore[355]. Con la riforma che

[352] C. LADO CASTRO-RIAL, *El crédito tributario ante los institutos preconcursales*, cit.
[353] Artículo 592 TRLC. Créditos de derecho público: *Lo dispuesto en esta sección no será de aplicación a los procedimientos de ejecución que tengan por objeto hacer efectivos créditos de derecho público.*
[354] Cfr. S.E. ACOSTA, *La excepción de los procedimientos administrativos de ejecución en el concurso de acreedores*, in *Conflictos actuales en Derecho tributario: homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera*, Cizur Menor, Navarra, Aranzadi, 2017, pag. 297-357.
[355] Tale regime di favore per l'Amministrazione Finanziaria è stato criticato dalla dottrina in quanto incide negativamente sugli effetti che si intendono perseguire con la comunicazione, potendo – prima della riforma - anche riguardare beni fondamentali per la continuazione dell'attività e dunque per l'attuazione del piano di risanamento e superamento della crisi stessa. Cfr. J. PULGAR EZQUERRA,

recepisce la *Direttiva Insolvency*, la previsione viene trasposta nell'art. 605 TRLC, mantenendo l'esclusione summenzionata, ma prevendendo, al comma II, nell'ottica di valorizzazione della "continuità", che "*si la ejecución recayera sobre bienes o derechos necesarios para la continuidad de la actividad empresarial o profesional del deudor, una vez iniciado el procedimiento de ejecución, se podrá suspender exclusivamente en la fase de realización o enajenación por el juez que esté conociendo del mismo. Cuando la ejecución sea extrajudicial, la suspensión la podrá ordenar el juez ante el que se haya presentado la comunicación, exclusivamente en la fase de realización o enajenación. En ambos casos, la suspensión, en su caso, acordada decaerá perdiendo toda su eficacia una vez transcurridos tres meses desde el día de la comunicación, quedando sin efectos la suspensión, sin que sea preciso dictar resolución judicial alguna o, en su caso, acto alguno por el letrado de la Administración de Justicia*".

Viene meno, pertanto, l'esclusione della sospensione dell'esecuzione qualora essa riguardi beni fondamentali per la *continuazione* dell'attività produttiva.

Tale regime particolare e specifico per i crediti di diritto pubblico, più favorevole finanche di quello previsto per la stessa Amministrazione nelle procedure concorsuali a seguito della dichiarazione di fallimento, risulta estremamente distorsivo degli effetti benefici della "*comunicación de la apertura de negociaciones*", consentendo ai creditori pubblici di avviare o proseguire esecuzioni sui beni dell'impresa. Esso ostacola notevolmente la fase di negoziazione, nonché le possibilità di raggiungere un accordo, per il timore che l'Amministrazione possa procedere ad un pignoramento massiccio di beni o crediti, influendo, dunque, sulle eventuali proposte negoziali.

Ciò premesso, si deve evidenziare che la "*acreditación*" da parte del debitore di aver presentato tale comunicazione di inizio trattative al Tribunale ha un impatto favorevole sulla possibilità per quest'ultimo di richiedere all'AEAT *aplazamientos y fraccionamientos* del pagamento. Difatti, come specificato altresì nella

Preconcursalidad y reestructuracion empresarial: acuerdos de refinanciación y acuerdos extrajudiaciales de pago (3a edición), Madrid, La Ley, 2021, pag. 407 ss.; Id.*, Ley 9/2015, de reforma urgente concursal: comunicación ex artículo 5 bis, ejecuciones singulares y compensaciones contractuales de derechos de crédito*, in *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, n.23/2015.

"*Instrucción AEAT N. 1/2017, de 18 de enero*" del Dipartimento della Riscossione sulla gestione delle dilazioni e rateizzazioni di pagamento, si prevede specificamente quale requisito per la *concessione* delle stesse la *comunicación de la apertura de negociaciones* (prevista dall'allora art. 5 *bis* Ley Concursal 22/2003).

10.2 *Acuerdos de refinanciación* (AR)

Alla luce della natura indisponibile dell'obbligazione tributaria (art. 7 LGP e art. 18 della LGT), i crediti tributari, rientranti nella categoria di *creditos publicos*, erano espressamente esclusi dall'ambito di applicazione degli accordi di "*refinanciación*"[356].

Difatti, l'art. 616.1 TRLC[357] vietava ai *titulares de créditos de derecho público* la adesione *volontaria* agli "*acuerdos de refinanciación*".

Essi, inoltre, non essendo considerati *ex lege* come *pasivo financiero*, risultavano esclusi altresì dal computo per il calcolo delle maggioranze e dall'estensione degli accordi raggiunti. L'articolo 606.2 del TRLC, in particolare, escludeva espressamente dal concetto di *crediti finanziari*, tra gli altri, i "crediti di diritto pubblico", da intendersi come quei crediti che soddisfano le caratteristiche elencate nel STS n. 472/2013 del 16 luglio 2013 riferite all'ambito di applicazione del privilegio generale concorsuale ai sensi dell'art. 280.4° TRLC. Non venivano qualificati quali dei *crediti finanziari* e, quindi, dalla base di calcolo delle maggioranze e dalla possibilità di estendere gli effetti derivanti dall'approvazione degli accordi, i crediti pubblici che contemporaneamente soddisfacevano due requisiti, ossia che fossero di proprietà dell'Amministrazione generale dello Stato

[356] Cfr. J. PULGAR EZQUERRA, *Preconcursalidad y reestructuracion empresarial : acuerdos de refinanciación y acuerdos extrajudiaciales de pago* (3a edición), Madrid, La Ley, 2021, pag. 407 ss.
[357] Art. 616 TRLC, *Adhesión a un acuerdo homologado de refinanciación del pasivo financiero:*
1. Salvo que se trate de titulares de créditos de derecho público, los acreedores que no lo sean de pasivos financieros podrán adherirse al acuerdo homologado de refinanciación.
2. A los acreedores adheridos se les extenderá el contenido del acuerdo homologado.
3. Estas adhesiones no se tendrán en cuenta a los efectos del cómputo de los porcentajes de pasivo financiero exigidos por esta ley para la adopción del acuerdo o para la extensión de efectos del acuerdo homologado.

o di suoi organi autonomi e che derivassero dall'esercizio di poteri amministrativi, rientrando, quindi, tra questi certamente i crediti fiscali (e previdenziali)[358].

All'imprenditore residuava, pertanto, esclusivamente la possibilità di chiedere una dilatazione e rateizzazione del pagamento *ex* art. 65 LGT e artt. 44-54 del Regolamento Generale di Riscossione (RGR) con le peculiarità previste dalla *Instrucción n. 1/2017*.

Tale aspetto era estremamente rilevante in quanto, come osservato dalla dottrina, nei processi pre-concorsuali di "*reestructuracion y refinanciacion*", spesso gli "*acreedores financieros*" condizionavano la propria partecipazione e adesione alla previa esistenza di *fraccionamientos y aplazamientos*[359].

10.3 *Acuerdos extrajudiciales de pago* (AEP)

Come è stato analizzato in relazione agli *acuerdos de refinanciación*, anche negli *acuerdos extrajudiciales de pago* era esclusa la possibilità per l'Amministrazione Finanziaria di definire il credito tributario stragiudizialmente mediante "*quitas y/o esperas*" a causa del limite imposto dal principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria (art. 7.3. LGP e art 18 LGT)[360].

Un discorso parzialmente diverso deve essere effettuato in merito alla disciplina della richiesta di "*aplazamientos y francionamientos*", in quanto gli artt. 655 ss. prevedevano una specifica procedura applicabile negli AEP. Il TRLC, difatti, introduceva nella sezione V del Capo II, Titolo III (artt. 655-658) una disciplina che prevedeva l'obbligo di richiedere una dilazione o una rateizzazione dei crediti di diritto pubblico.

---

[358] J. PULGAR EZQUERRA, *Preconcursalidad y reestructuracion empresarial: acuerdos de refinanciación y acuerdos extrajudiaciales de pago,* cit., 630 ss.

[359] J. ALMOGUERA, *La actuación de los acreedores públicos frente a un empresario en crisis*, in *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, n. 15/2011, pag. 167-181

[360] E. ESCOLÀ BESORA, *Créditos afectados por la mediación concursal: supuesto específico de créditos con garantía real y créditos de derecho públic*o, in *El mecanismo de la segunda oportunidad: del acuerdo extrajudicial de pagos al beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho*, Las Rozas, Madrid, Bosch-Wolters Kluwer, 2017, p. 87-99; Id., *Supuesto específico de créditos con garantía real, créditos por alimientos y créditos de derecho público en el concurso consecutivo*, in *El mecanismo de la segunda oportunidad: del acuerdo extrajudicial de pagos al beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho*, Las Rozas, Madrid, Bosch-Wolters Kluwer, 2017, p. 351-363.

L'articolo 655 TRLC disponeva che, una volta nominato il mediatore, il debitore avesse l'obbligo di chiedere all'Amministrazione pubblica competente *l'aplazamientos* y *francionamientos* del pagamento dei debiti (tributari o contributivi) non riscossi, a meno che non fosse in grado di pagare entro il termine stabilito nella normativa ordinaria. Al comma secondo, poi, veniva specificato che la domanda dovesse essere corredata dell'elenco dei debiti di diritto pubblico che alla data del deposito erano inclusi nelle domande pendenti.

Tale previsione, tuttavia, non garantiva la automatica concessione delle dilazioni o rateizzazioni nell'ambito di accordi di pagamento stragiudiziali, in quanto, in ogni caso, per espressa disposizione dell'art. 656 del TRLC si applicavno le analizzate condizioni di cui all'articolo 65 della LGT e delle altre norme di attuazione.

Ci si è chiesto, poi, se fossero applicabili alla procedura in esame le specifiche indicazioni di cui alla *Instrucción 1/2017* in quanto in essa non si faceva esplicito riferimento a tale procedura (a differenza degli *acuerdos de refinanciación*)[361]. L'articolo 657 TRLC stabiliva, inoltre, una serie di previsioni aventi lo scopo di coordinare le istanze presentate in via amministrativa e quelle nell'ambiro dell'*acuerdo extrajudicial de pagos*:

- in primo luogo, l'*acuerdo de concesión del aplazamiento o fraccionamiento* accordato in sede amministrativa poteva essere risolto solo quando fosse stato formalizzato l'*acuerdo extrajudicial de pagos*;

- in deroga alla precedente previsione, l'Amministrazione poteva risolvere anticipatamente l'accordo se fossero trascorsi tre mesi e non fosse stato pubblicato nel registro pubblico delle procedure di insolvenza l'*acuerdo extrajudicial de pagos,* ovvero laddove fosse stato dichiarato il fallimento;

[361] Parte della dottrina aveva ritenuto non applicabili le specifiche indicazioni ivi previste, dovendo applicarsi esclusivamente la regolamentazione speciale prevista nel TRLC. Si vd. E. BARRACHINA JUAN, *Aplazamiento de pago en concurso de acreedores*, in *Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Collegis de Graduats Socials de Catalunya,* n. 322, 2016, págs. 23-25; F. SERRANO ANTÓN, *Aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias en situación de concurso de acreedores*, cit.

- l'*acuerdo de concesión del aplazamiento o fraccionamiento* aveva come riferimento temporale quello previsto nell'*acuerdo extrajudicial de pago*, potendo comunque essere fissata dall'Amministrazione una durata diversa.

Parte della dottrina, infine, osservava che il termine «discrezionalmente» utilizzato nella norma doveva essere interpretato in modo prudente, potendo altrimenti incorrere in una violazione del divieto di aiuti di Stato. La valutazione, difatti, doveva essere ancorata alla valutazione circa la sussistenza dei requisiti già predeterminati dal Legislatore, non lasciando spazio ad alcuna valutazione discrezionale[362].

[362] R. FRAILE FERNÁNDEZ, *Las diferentes figuras para aplazar la deuda tributaria al deudor concursado*, in *Revista española de Derecho Financiero,* n. 177/2018.

CAPITOLO IV: IL RECEPIMENTO DELLA DIRETTIVA *INSOLVENCY* ED IL CREDITO TRIBUTARIO

1. Dal *Chapter 11 US Bankruptcy Code* e gli *scheme of arrangement* alla Direttiva *Insolvency*

Da diversi anni nell'ambito eurounitario si è assistito ad un cambio di paradigma del trattamento della crisi economica imprenditoriale, fortemente influenzato dai modelli dei paesi anglosassoni ed in particolare del *Chapter 11* del *Bankrupcy Code* nordamericano.

Difatti, tale modello si fonda su due principali pilastri: la primazia della "ristrutturazione" rispetto alla mera "liquidazione" e l'introduzione di meccanismi di "*fresh start*" basati sul principio americano della c.d. "*second chance",* e che permettano all'imprenditore *onesto* nell'ambito del procedimento concorsuale la esdebitazione[363].

Tali principi, alla luce delle nuove esigenze e degli obiettivi che occorreva perseguire per fronteggiare le grandi crisi economiche che stavano attraversando l'Europa, furono posti alla base dell'evoluzione della disciplina concorsuale, che ha trovato la prima espressione decisiva nella Raccomandazione del 2014 ed il proprio coronamento nella Direttiva n. 1023 del 2019, che doveva essere recepita da tutti gli Stati membri entro luglio 2022[364]. Si fa rilevare che nel momento in cui si sta dando avvio a tale "nuovo diritto della crisi", conseguentemente alle modifiche che sono state apportate negli ordinamenti domestici, è stata adottata una nuova Proposta di Direttiva da parte della Commissione, del 7 dicembre 2022 sull'armonizzazione di "alcuni aspetti del diritto dell'insolvenza"[365].

---

[363] Tale modello di ristrutturazione ha dimostrato di essere il particolarmente efficace, essendo numerosi gli esempi positivi, tra cui si citano la ristrutturazione della General Motors, della Kodak, che garantendo la continuità dell'attività ed una ristrutturazione in breve lasso di tempo ha salvato sia la produttività che i posti di lavoro.

[364] Per un aggiornamento sul recepimento in tutti gli Stati Membri, si vd. INSOL, TRACKER ON THE IMPLEMENTATION OF THE RESTRUCTURING AND INSOLVENCY DIRECTIVE ('DRI'), https://www.insol-europe.org/tracker-eu-directive-on-restructuring-and-insolvency

[365] Cfr. DIRECTIVE OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL, *harmonising certain aspects of insolvency law*, COM(2022) 702 final 2022/0408.

In sede europea, invero, un ruolo cruciale viene attribuito alla *ristrutturazione* in quanto essa consente di distinguere le unità ancora redditizie dell'impresa da quelle non redditizie, di preservare il valore dell'"avviamento" (*fond du commerce*) e di garantire la continuazione dell'attività produttiva e dell'occupazione.

Facendo un passo indietro, tale esigenza di modifica strutturale della disciplina concorsuale trova la propria origine nelle grandi crisi che si sono susseguite sin dal secondo dopoguerra e che hanno ispirato le grandi riforme che si sono avute a partire dagli anni '70[366].

Soffermandosi sui modelli anglosassoni che hanno influenzato l'evoluzione europea del diritto della crisi e dell'insolvenza, si procede brevemente all'analisi del *Chapter 11* del *Bankruptcy Code* nordamericani e degli *scheme of arrengment* inglesi[367].

L'analisi della disciplina concorsuale nordamericana deve muovere dalle diverse caratteristiche strutturali del proprio ordinamento, in quanto caratterizzato da una struttura di diritto federale e in cui non vi è alcun obbligo per l'imprenditore di dichiarare il proprio fallimento. Pertanto, l'imprenditore in crisi o in stato di insolvenza (distinguendo la "equity insolvency", quale incapacità del debitore di pagare regolarmente i propri debiti e la "bunkrupcy insolvency", qualora il passivo supera l'attivo) può optare per tre diverse procedure: 1) il "workout", accordo prettamente stragiudiziale; 2) il "*prepackaged bankruptcy plan*", che ha natura mista tra giudiziale e stragiudiziale; 3) ovvero il procedimento giudiziale che può avere finalità *riorganizzativa e conservativa* (*reorganization*, *Chapter 11*), oppure *liquidatoria* (*liquidation*, *Chapter 7*). Nel corso degli anni si è preferita l'adozione di modelli stragiudiziali alla procedura giudiziale, portando ad una riforma della materia con lo "*Small Business reorganisation Act*" del 2019.

Rispetto al modello nordamericano, tradizionalmente preso ad esempio per la ristrutturazione giudiziale - in sede concorsuale - della crisi d'impresa, nel Regno

[366] Si vedano in ambito nordamericano con il *Bankruptcy Code* del 1978, più volte modificato negli anni successivi, nonché nell'ambito europeo le riforme francesi del 1984 e di quella italiana relativa all'amministrazione straordinaria.

[367] Per una dettagliata analisi dei modelli anglosassoni, cfr. J. PULGAR EZQUERRA, *Preconcursalidad y reestructuracion empresarial: acuerdos de refinanciación y acuerdos extrajudiaciales de pago,* III ed., Madrid, La Ley, 2021, 125 ss.

Unito si è preferita l'adozione di un modello stragiudiziale di soluzione della crisi *in sede societaria*.

Il diritto concorsuale inglese, difatti, disciplinato dall'*Insolvency Act* del 1986 (riformato dall'*Insolvency Act* del 2000 e dall'*Insolvency Act* del 2002) si struttura principalmente sulla base di "accordi amichevoli tra il debitore ed i creditori" in virtù di un modello legale che può determinare più livelli di "degiurisdizionalizzazione".

Difatti, al di là del procedimento di liquidazione (*winding-up*) si individuano diversi tipi di accordi giudiziali con i creditori (*company voluntary arrangements* per le persone giuridiche ed *individual voluntary arrangements* per le persone fisiche), un istituto intermedio rappresentato dagli *scheme of arrangement*, nonché, più recentemente i cosiddetti *restructuring plans*, che godono di una maggiore flessibilità. La procedura che risulta più utilizzata è quella degli "*schemes of arrangement*", regolato nella parte 26 (section 895 - 899 del *Companies Act* del 2006), procedimento societario di ristrutturazione che consente al debitore di raggiungere, in un arco temporale molto breve (da cinque a sei settimane) ed in un contesto stragiudiziale regolato dall'autonomia privata, un accordo con i propri creditori o con alcune classi di creditori molto flessibile nei contenuti; a seguito dell'omologa, inoltre, gli effetti dello stesso possono essere estesi anche nei confronti di creditori dissenzienti o non partecipanti, compresi i creditori privilegiati[368].

Tali modelli di soluzione negoziale della crisi di impresa hanno influenzato il diritto eurounitario che ha dato avvio ad un processo di riforma fondato proprio su tale nuova visione, avendo quale primario interesse la ristrutturazione e la continuità d'impresa. Tale lungo processo ha trovato il proprio coronamento nella *Direttiva Insolvency* n. 1023/2019[369], risultato di trattative complesse iniziate già nel 2016, anno in cui fu presentata la proposta di direttiva. Il testo finale della

[368] J. PULGAR EZQUERRA, *Preconcursalidad y reestructuracion empresarial: acuerdos de refinanciación y acuerdos extrajudiaciales de pago,* cit., 149 ss.
[369] Sulla Direttiva Insolvency, A. DÍAZ MORENO, *Socios, planes de reestructuracion y capitalización de créditos en la Directiva (eu) 2019/1023, sobre reestructuración e* insolvencia, in *Anuario de derecho concursal,* n. 49/2020, pagg. 7-64.

direttiva, difatti, sebbene costituisca una pietra miliare nel panorama della legislazione europea, è il risultato di un considerevole compromesso tra le diverse soluzioni in esame; invero, le modifiche che sono state adottate, avendo introdotto diverse opzioni di attuazione da parte degli Stati membri, hanno sortito l'inevitabile effetto di indebolire l'armonizzazione auspicata dalla stessa[370].

I principali elementi costitutivi della direttiva sono i cc.dd. sistemi di *allerts* che intendono favorire la tempestiva rilevazione della crisi e, dunque, la preventiva soluzione della stessa. Tuttavia, a livello di armonizzazione normativa, la direttiva si limita a richiedere che i paesi dispongano di un sistema di allarme rapido, senza offrire né una definizione dettagliata dello stesso né, tantomeno, prescrizioni esaustive circa il funzionamento e le caratteristiche di tali sistemi. La Direttiva fornisce un elenco, a titolo esemplificativo, di uno o più meccanismi, tra i quali spetterà agli Stati membri operare una scelta. In particolare, indica tre tipi di strumenti finalizzati ad una rilevazione tempestiva della situazione di crisi, ovvero: i meccanismi di *allerts* nell'ipotesi di mancato adempimento di determinati tipi di pagamenti da parte del debitore; gli *advisory services* forniti da enti pubblici o privati; ed, infine, le *segnalazioni* nei confronti del debitore ad opera di soggetti terzi - quali contabili e autorità fiscali – in possesso di informazioni qualificate[371].

La Direttiva trova nelle *procedure di ristrutturazione* preventiva il suo elemento fondante, nonché il principale obiettivo cui si sono inspirati i vari Stati membri, elaborando, a livello nazionale, una normativa volta ad incorporare o adattare le procedure esistenti alle indicazioni europee. L'attività di negoziazione tra il debitore e il creditore si pone, in tale prospettiva, quale elemento

---

[370] Si vd. J. GARRIDO, C. DELONG, A. RASEKH, A. ROSHA, R*estructuring and Insolvency in Europe: Policy Options in the Implementation of the EU Directive*, International Monetary Fund Working Paper, 2021

[371] È stato rilevato che una sola delle opzioni elencate non sarà in grado di assicurare l'efficacia del sistema di allarme rapido, cruciale per salvaguardare la "continuità aziendale". Tale ultimo aspetto riposa essenzialmente sulla enucleazione, all'interno di ciascuno Stato membro, di precisi indicatori per le segnalazioni tempestive, che dovranno essere altresì coordinati con le procedure di ristrutturazione dell'insolvenza. È interessante notare come l'operatività di sistemi di allarme precoce tenda a tutelare esigenze di riservatezza specie se non collegata ad una insolvenza formale, attraverso, ad esempio, una semplice allerta destinata all'imprenditore sotto forma di messaggio, oppure meccanismi incentrati sulla mediazione o procedure di ristrutturazione extragiudiziale del debito. Cfr. J. GARRIDO, C. DELONG, A. RASEKH, A. ROSHA, R*estructuring and Insolvency in Europe: Policy Options in the Implementation of the EU Directive,* cit., pag. 6.

imprescindibile della ristrutturazione *ibrida*, che a sua volta, combina per l'appunto il ricorso ad azioni e procedure giudiziarie con elementi di natura propriamente negoziale.

È, tuttavia, proprio sull'istituto della ristrutturazione preventiva che sorgono i maggiori dubbi circa la possibilità di raggiungere un soddisfacente livello di armonizzazione normativa nel quadro della legislazione europea[372]. Già nella sua valutazione d'impatto del 2016, che aveva accompagnato la proposta di direttiva, la Commissione aveva osservato, da un lato, come in alcuni paesi la ristrutturazione delle imprese in difficoltà non fosse attuabile in una fase che precede l'insolvenza, e, dall'altro, come le profonde divergenze nei meccanismi di ristrutturazione dei vari Stati dell'Unione fosse suscettibile di una ricaduta negativa tanto sull'intermediazione creditizia (*Banking Union*), quanto sulla raccolta di capitali in tutta l'UE (*Capital Markets Union*)[373].

Ciascuno Stato membro, pertanto, ha operato una valutazione circa l'opzione migliore in grado di conciliare le esigenze interne alla propria economia di salvaguardia del bene "*continuità aziendale*" con modifiche legislative che, nel recepire la Direttiva, ne osservino il fondamentale principio di armonizzazione.

La previsione di un'unica procedura di insolvenza, affiancata alle procedure già vigenti nel diritto nazionale in materia di insolvenza pare essere quella più vicina al pensiero ispiratore della Direttiva, la quale tuttavia non delinea in maniera dettagliata i confini tra i due tipi di procedure. Si era rilevato che qualora si fosse optato per l'introduzione di un'unica procedura di pre-insolvenza, sarebbe stato perseguito l'obiettivo di una maggiore coerenza del tessuto legislativo, pur necessitando tuttavia di un'ampia e complessa riforma della normativa domestica[374]. Una diversa soluzione, adottata da altri Stati membri, è stata quella

[372] AA.VV., LAZIĆ V. & STEVEN S. (a. cura di), *Recasting the insolvency regulation: improvements and missed opportunities*, Springer, 2020.
[373] Cfr. J. GARRIDO, C. DELONG, A. RASEKH, A. ROSHA, R*estructuring and Insolvency in Europe: Policy Options in the Implementation of the EU Directive,* cit., pag. 8.
[374] Come avvenuto nell'ordinamento spagnolo con l'introduzione dei *planes de restructuración*, che hanno sostituito i precedenti istituti preconcorsuali.

di introdurre, specifici istituti, in aggiunta a quelli già esistenti, tuttalpiù riformati, che recepissero le indicazioni della Direttiva[375].

2. Criticità del trattamento dei crediti tributari nella Direttiva *Insolvency*

Muovendo al trattamento del credito tributario nell'ambito delle procedure di ristrutturazione previste dalla Direttiva, si deve rilevare che non vi è stata da parte della Commissione una indicazione nei confronti degli Stati membri, sebbene riguardante esclusivamente i tributi armonizzati, continuando a sussistere trattamenti assolutamente divergenti. Ed invero, come rilevato da studi europei, in alcuni Stati i crediti tributari non godono neppure di una natura privilegiata, diversamente in altri gli stessi sono sottoposti ad una disciplina estremamente rigida[376].

Analizzando il testo della Direttiva, nel considerando 52 la Commissione "non potendo imporre una falcidia totale o parziale degli stessi" espressamente lascia liberi i singoli Stati membri di disciplinare il trattamento dei crediti "istituzionali pubblici". Nello specifico, in esso viene cristallizzo il principio del "*best-interest-of-creditors' test*", che permette di estendere gli effetti degli accordi di ristrutturazione anche nei confronti di tutti i creditori non aderenti, purché venga valutato che il piano presentato garantisca il miglior soddisfacimento per il creditore dissenziente. Tuttavia, quanto al trattamento dei "*public institutional creditors*" si legge che laddove essi godano nella legislazione domestica di uno *status* privilegiato, gli Stati Membri "*could provide that the plan cannot impose a full or partial cancellation of the claims of those creditors*"[377].

---

[375] Come avvenuto nell'ordinamento italiano, con l'introduzione di nuovi e creativi istituti pre-concorsuali, oltra alla specifica procedura della Composizione negoziata.

[376] Cfr *Study on a new approach to business failure and insolvency, Comparative legal analysis of the Member States' relevant provisions and practices*, European Union, 2016: «*there are two basic differences in approach on this issue in EU Member States. Some countries led by Germany, but also including Austria, the UK, Croatia, Czech Republic, Denmark, Estonia, Finland and Sweden have removed the preferential status of tax and social security claims. The other approach which is followed in the majority of countries is to give these claims by the State authorities a preferential status, perhaps subject to certain monetary limits or in respect of certain types of taxes or claims*»

[377] Considerando 52, Direttiva Insolvency: "Il superamento della verifica del «migliore soddisfacimento dei creditori» dovrebbe essere intesa in modo tale che nessun creditore dissenziente esca dal piano di ristrutturazione svantaggiato rispetto a come uscirebbe in caso di liquidazione, sia essa una liquidazione per settori o una vendita dell'impresa in regime di continuità aziendale, oppure nel caso del migliore scenario alternativo possibile se il piano di ristrutturazione non dovesse essere omologato. Gli Stati

Tale previsione, tuttavia, giustificata dai limiti che l'Unione europea ha nell'invadere la potestà tributaria dei singoli Stati membri, nonché dalla sussistenza della invalidante regola della unanimità, determina una forte limitazione ed incide negativamente sul perseguimento dell'auspicata armonizzazione. Difatti, come più volte rilevato, i crediti tributari rappresentano la principale debitoria degli imprenditori in crisi, e, dunque, il diverso trattamento nei singoli Stati membri incide certamente sulla effettività dell'obiettivo perseguito con la Direttiva[378].

Tale posizione assunta dalla Commissione è stata criticata in dottrina, ritenuta "contraddittoria", in quanto da un lato riconosce la necessità di prevedere una classe autonoma per i crediti di diritto pubblico[379], ma poi lascia liberi gli stati di

membri dovrebbero poter scegliere fra queste soglie al momento di attuare la verifica del migliore soddisfacimento dei creditori nel diritto nazionale. Tale verifica dovrebbe essere effettuata ogniqualvolta il piano deve essere omologato per poter vincolare i creditori dissenzienti o le classi dissenzienti di creditori, a seconda dei casi. A seguito della verifica del migliore soddisfacimento dei creditori, gli Stati membri dovrebbero poter prevedere che il piano non può imporre la falcidia totale o parziale dei relativi crediti per i creditori istituzionali pubblici che hanno uno status privilegiato a norma del diritto nazionale".

[378] Sul punto J. PULGAR EZQUERRA, *Preconcursalidad y reestructuracion empresarial : acuerdos de refinanciación y acuerdos extrajudiaciales de pago,* cit. la quale afferma criticamente che la Direttiva UE 2019/1023 esprime una posizione in merito al coinvolgimento e alla partecipazione dei creditori pubblici "*eclettica*" e persino "*contraddittoria*". Infatti, nel considerando 52 si riconosce la possibilità di considerarli quale classe autonoma, ma prevedendo poi la possibilità per gli Stati membri, laddove gli stessi abbiano uno *status* privilegiato secondo la legislazione nazionale, la limitazione degli effetti della ristrutturazione, saffermando che non può essere imposta la cancellazione totale o parziale dei loro crediti. Questa disposizione della direttiva è di per sé una contro-diffida, in quanto si basa sulla considerazione dei creditori pubblici come classe interessata, ma allo stesso tempo consente agli Stati membri di escluderli da alcuni effetti della ristrutturazione, come la cancellazione o la capitalizzazione dei crediti, il che comporta una necessaria opzione di politica legislativa che deve essere adottata nel recepimento della direttiva nei singoli ordinamento.

[379] Si veda il considerando 44 che, in relazione alla classificazione dei creditori per categorie/classi, indica espressamente che gli Stati membri dovrebbero poter trattare in categorie separate anche quei tipi di creditori che non hanno una sufficiente comunanza di interessi, come le Amministrazioni fiscali o della sicurezza sociale: "*Affinché i diritti che sono sostanzialmente simili ricevano pari trattamento e i piani di ristrutturazione possano essere adottati senza pregiudicare ingiustamente i diritti delle parti interessate, le parti interessate dovrebbero essere trattate in classi distinte in funzione dei criteri di formazione delle classi previsti dal diritto nazionale. Per formazione delle classi s'intende il raggruppamento delle parti interessate ai fini dell'adozione del piano in funzione dei loro diritti e del rango dei loro crediti e interessi. Come minimo, i creditori garantiti e quelli non garantiti dovrebbero essere sempre trattati in classi distinte. Gli Stati membri tuttavia dovrebbero poter esigere che siano formate più di due classi di creditori, comprendenti classi diverse di creditori non garantiti o garantiti e classi di creditori con crediti subordinati. Gli Stati membri dovrebbero poter anche trattare in classi distinte altri tipi di creditori che non hanno una sufficiente comunanza di interessi, ad esempio le autorità fiscali o di previdenza sociale. Gli Stati membri dovrebbero poter stabilire che i crediti garantiti possano essere suddivisi in parti garantite e non garantite in base alla valutazione della garanzia reale. Gli Stati membri dovrebbero poter altresì contemplare norme specifiche che promuovono la formazione delle classi qualora tale formazione possa giovare ai creditori non differenziati o altrimenti particolarmente vulnerabili come i lavoratori o i piccoli fornitori*".

individuare il trattamento compatibile con gli ordinamenti nazionali. Si è rilevato, inoltre, che agli artt. 1.5 e 1.6, in cui vengono elencati i crediti che possono "essere esclusi dai quadri di ristrutturazione preventiva" (quali ad esempio i crediti dei lavoratori, i crediti alimenti), non sono stati ricompresi anche i crediti pubblici tributari, non riconoscendo in via generale la necessità di una assoluta esclusione degli stessi.

Altra previsione che apre la possibilità di un trattamento differenziato del credito pubblico si rinviene nel considerando 34, in cui viene consentito agli Stati membri di escludere determinati crediti dalla "sospensione delle azioni esecutive individuali" nell'ambito delle procedure di ristrutturazione" (come ancora avviene nell'ordinamento spagnolo[380]).

Come dimostrato, pertanto, con la Direttiva non possono dirsi risolte le criticità che riguardano il trattamento del credito tributario nelle procedure di soluzione negoziale della crisi, permanendo tra i diversi Stati membri un netto contrasto nella disciplina applicabile. Si procede, pertanto, all'analisi della normativa che ha recepito negli ordinamenti nazionali – italiano e spagnolo – la Direttiva Insolvency, volendo infine offrire un modello interpretativo che si ritiene essere applicabile in quanto compatibile con i principi interni costituzionali ed eurounitari.

3. Il recepimento della Direttiva *Insolvency* nell'ordinamento italiano e l'entrata in vigore del nuovo Codice della Crisi di Impresa e dell'Insolvenza

Il 15 luglio 2022, dopo un rinvio di circa due anni causato dall'emergenza pandemica, è entrato in vigore il Codice della Crisi di Impresa e dell'Insolvenza (o "CCII") di cui al D. Lgs. 14/2019, così come da ultimo modificato dal D. Lgs. 17

[380] Cfr. J. PULGAR EZQUERRA, *Reestructuraciones preconcursales forzosas: el mejor interés de los acreedores*, in *Revista de Derecho Mercantil*, n. 323/2022, par. 5.1.: "el planteamiento del que hay que partir se encuentra contenido en el artículo 6.2 de la Directiva, en el que se establece que los Estados miembros velarán porque una suspensión de ejecuciones singulares pueda abarcar a todas las categorías de créditos, de modo que esta pueda aplicarse también a los créditos garantizados y preferentes, así como a los créditos de derecho público, que por tanto deberían quedar afectados por la reestructuración. No obstante, la afectación de los créditos públicos por la reestructuración es objeto de matización y en este sentido se recogen en los considerandos 33 y 34 de la Directiva motivos de denegación de la suspensión de ejecuciones singulares respecto de ciertas categorías de créditos, entre los que se incluyen créditos de las administraciones tributarias o de la seguridad social.

giugno 2022 n. 83, di attuazione della Direttiva Insolvency. La *ratio* che ispira l'intero *corpus* normativo di cui si sostanzia il nuovo Codice – composto di circa 400 articoli e che sostituisce integralmente la legge fallimentare del 1942 – è quella di evitare l'insolvenza attraverso una pronta denuncia da parte dell'imprenditore della crisi al fine di garantirne una tempestiva rilevazione e, dunque, una più probabile soluzione della stessa[381].

Il recepimento della Direttiva *de qua* e, dunque, l'entrata in vigore del Codice della Crisi di Impresa, sebbene sostanzialmente modificato rispetto alla prima formulazione, rappresenta il coronamento di quel progetto di riforme tese a "permettere ai debitori di ristrutturarsi efficacemente in una fase precoce e prevenire l'insolvenza e, quindi, evitare la liquidazione di imprese sane" (così, la Direttiva Insolvency). Si cristallizza, pertanto, il passaggio da una prospettiva statica - incentrata sulla tutela esclusiva della *par condicio creditorum* - ad una visione dinamica che eleva a valore degno di tutela la continuità aziendale, anche eventualmente sacrificando il principio del massimo soddisfacimento dei creditori, i cui diritti potrebbero subire una ragionevole compressione, sempre a patto che la ristrutturazione non rischi di pregiudicarli quanto ad una ipotetica alternativa liquidatoria.

In tale nuova visione prospettica, che accoglie il deciso *favor* del Legislatore comunitario verso la continuità aziendale e le procedure che consentono la prosecuzione delle attività d'impresa si colloca la definizione del concetto di "crisi" di cui all'art. 2 del nuovo Codice della Crisi e dell'Insolvenza definita come "lo stato del debitore che rende probabile l'insolvenza e che si manifesta con l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni nei successivi dodici mesi". L'emersione tempestiva di tale situazione di difficoltà aziendale rappresenta la *condicio sine qua non* dei diversi meccanismi individuati dal Legislatore per evitare una insolvenza irreversibile e, con essa, un danno tanto per l'intero sistema economico quanto per gli stessi creditori. Centrale appare pertanto, in tale contesto normativo, il sistema dei cd. *early warnings*, che si traduce

[381] E. QUARANTA, *Il rapporto tra la liquidazione giudiziale e strumenti di regolazione della crisi nel codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza,* in *www.dirittodellacrisi.it*, 22 Settembre 2022.

per l'imprenditore nell'obbligo di dotarsi di adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili. Ad esso fa, infatti, riferimento la disciplina dell'art. 386 del c.c.i. che, novellando l'art. 2086 del codice, ne ha modificato la rubrica (oggi divenuta "gestione dell'impresa") ed ha inserito un secondo comma ai sensi del quale: "*l'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale*".

Il Codice mira altresì a restituire sistematicità alla disciplina concorsuale che, a seguito delle continue e frammentarie riforme che dal 2005-2006 si sono susseguite, aveva perso di organicità e coerenza interna. Tale asistematicità è stata acuita dalla crisi pandemica che ha dato inizio ad un periodo di decretazione emergenziale, tesa ad arginare gli effetti della crisi stessa, che ha portato ad uno "spacchettamento" delle singole disposizioni e parti del Codice, introdotte o nel corpo della previgente legge fallimentare, ovvero con leggi speciali[382].

Invero, il Legislatore, già prima della entrata in vigore del Codice lo scorso luglio, preso atto della inadeguatezza degli attuali istituti concorsuali alla gestione dell'aumento esponenziale e fisiologico delle imprese in crisi, anche alla luce delle indicazioni della Direttiva *Insolvency*, con il D.L. 24 agosto 2021, n. 118 introduceva una nuova procedura per la soluzione preventiva e negoziale della crisi d'impresa, denominata "composizione negoziata"[383].

Anche tale ultima previsione è stata poi recepita nel Codice della Crisi con cui si è, dunque, voluto introdurre una disciplina unitaria radicata su una rinnovata concezione di crisi ed insolvenza, attraverso la previsione di un corpo di principi

[382] Alcune previsioni, difatti, sono state recepite attraverso integrazioni o modifiche poco sistematiche dell'attuale testo della L. fall.; le procedure di allerta e di composizione assistita sono state posticipate al 31 dicembre 2023, insieme alle misure premiali di cui agli artt. 24 e 25 c.c.i.; le restanti previsioni dovrebbero entrare in vigore il 16 maggio 2022.

[383] Si vd., quanto agli aspetti discali, M. BANA, *Composizione negoziata della crisi: responsabilità solidale tributaria e fiscalità d'impresa agevolata*, in *il fisco*, n. 42/2021, pp. 4041 ss.

generali, nonché un comune modello processuale operante sia per le soluzioni negoziali, sia per quelle meramente liquidatorie. Esso, quindi, ricomprende le procedure concorsuali contenute nella Legge fallimentare, le successive modifiche, tra cui la "composizione negoziata", nonché la specifica procedura di composizione della crisi da sovraindebitamento, di cui alla Legge n. 3 del 2012.

Il D. Lgs. 17 giugno 2022 n. 83, in attuazione della Direttiva *Insolvency*, ha apportato rilevanti modifiche al Codice della Crisi introducendo nuovi istituti tesi alla soluzione negoziale e preventiva della crisi di impresa, i quali saranno analizzati funzionalmente alle specifiche previsioni tributarie introdotte ed alla disciplina riservata al credito tributario all'interno delle stesse.

3.1. La segnalazione dei creditori pubblici qualificati

La legge n. 29 dicembre 2021, n. 233, nel convertire il D.L. n. 152/2021, ha inserito nell'ordinamento gli artt. 30-*ter* (sulla interoperabilità tra la piattaforma telematica nazionale per la composizione negoziata per la soluzione delle crisi d'impresa e altre banche di dati), 30-*quater* (sull'accesso dei creditori alla piattaforma telematica per la composizione assistita) e 30-*sexies*. Quest'ultima norma, in particolare, reintroduce una forma di allerta c.d. "esterna", ponendo obblighi di segnalazione[384] a carico di creditori pubblici qualificati all'indirizzo dell'organo di controllo e dell'imprenditore[385]. Si prevede, infatti, che tali creditori pubblici qualificati debbano segnalare all'imprenditore e, ove esistente, all'organo di controllo, nella persona del presidente del collegio sindacale in caso di organo collegiale, tramite PEC o, in mancanza, mediante raccomandata con avviso di ricevimento, inadempimenti e ritardi nel versamento di obblighi contributivi o fiscali di particolare rilevanza, a decorrere dal 1° gennaio 2022.

---

[384] Sul tema, cfr. S. PACCHI, *L'allerta tra la reticenza dell'imprenditore e l'opportunismo del creditore. Dal codice della crisi alla composizione negoziata. Con un cenno allo schema di decreto legislativo recante modifiche al Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza*, in *Ristrutturazioni Aziendali*, 14 marzo 2022; Id., *Le segnalazioni per la anticipata emersione della crisi. Così è se vi pare,* in *Ristrutturazioni Aziendali*, 9 agosto 2022. I sistemi di segnalazione hanno sostituito i meccanismi di *allerts*. Sul punto, si vd. F. LAMANNA, *Nuove misure sulla crisi d'impresa del D.L. 118/2021: Penelope disfa il Codice della crisi recitando il "de profundis" per il sistema dell'allerta*, in *il fallimentarista*, 25 agosto 2021.

[385] Cfr. V. PETTIROSSI, *Il ruolo dei creditori pubblici qualificati nell'emersione tempestiva della crisi. implicazioni delle segnalazioni per il governo dell'impresa*, in *Dir. Fall.*, in 6/2022*,* pagg. 1186 ss.

Anche tali norme sono state trasfuse nel Codice della Crisi, agli artt. 13, 14, 15 ed in particolare all'art. 25 *novies* c.c.i., quest'ultima dedicata appositamente alle "segnalazioni dei creditori pubblici qualificati" tra cui le Amministrazioni finanziarie che sono chiamate a svolgere un importante ruolo di individuazione dei segnali della crisi di impresa, sollecitando l'organo di controllo e le imprese ad adottare in modo più tempestivo strumenti di soluzione della stessa prima che sia destinata ad aggravarsi in modo irreversibile (fra i quali devono ricomprendersi anche forme di rateizzazione del debito erariale concluse in via stragiudiziale, anche nelle forme della c.d. "rottamazione delle cartelle")[386]. Appare poi evidente che l'organo di controllo che già non avesse effettuato la segnalazione di cui all'art. 25 *octies* c.c.i. (o adottato altre iniziative di carattere endosocietario), una volta ricevuta la predetta notizia esterna "qualificata" non potrà rimanere inerte ma, recepito un tale segnale di "allarme", dovrà immediatamente attivarsi stimolando all'uopo l'intervento dell'organo amministrativo al fine di consentire il superamento della crisi.

Tali misure sono espressione di un rinnovato rapporto tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria – teso ad incentivare misure di *tax compliance*[387], che si fonda sull'abbandono della concezione spiccatamente autoritativa del potere dell'Amministrazione in favore di un modello improntato alla trasparenza, alla partecipazione ed alla leale collaborazione e cooperazione[388-389]. Ed invero, con

[386] Così, la relazione dell'Ufficio del massimario e del ruolo, Corte Suprema di Cassazione, Roma, 15 settembre 2022.

[387] Per un inquadramento generale sulla *tax compliance*, L. STRIANESE, *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, Roma, 2014; G. RAGUCCI, *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, Torino, 2018.

[388] *Ex multis*, L. SALVINI, *La partecipazione del privato nell'accertamento*, Padova, 1990; F. BATISTONI FERRARA, *Contraddittorio anticipato e tutela giurisdizionale*, in *Il fisco*, 1994, 7509; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; F. AMATUCCI, *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale e il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2/2016, 257.

[389] Nell'ambito delle procedure concorsuali tale mutato indirizzo nei rapporti tra le Parti del rapporto tributario è stato confermato dall'Agenzia delle Entrate anche nella recente Circolare AdE n. 34 del 29 dicembre 2020, con riguardo all'istituto del *cram down* erariale, nella quale è stato introdotto un precipuo "obbligo", nel caso in cui emergano carenze o criticità dall'esame della documentazione esibita, di azionare il contraddittorio con il contribuente, nonché un "onere" di motivazione rafforzata nell'ipotesi in cui l'Amministrazione voglia discostarsi dalle conclusioni del professionista attestatore, chiamato a valutare la sussistenza della "*convenienza economica*" della proposta transattiva rispetto all'alternativa liquidatoria.

l'attuazione di tale nuovo rapporto, avviatosi con l'introduzione del fisco di massa, da un lato il contribuente viene responsabilizzato nel compimento di specifici adempimenti strumentali che trovano coronamento con l'autoliquidazione ed il versamento spontaneo del tributo [390], dall'altro, l'Amministrazione è impegnata nella semplificazione e rimozione degli ostacoli all'agevole assolvimento degli obblighi tributari, a favorire l'adozione di specifici procedimenti "partecipati" (ad es. la *cooperative compliance*), nonché a garantire la tutela dell'affidamento e della buona fede sui "pronunciamenti" dell'Amministrazione [391].

Esso rispecchia, inoltre, il processo di trasformazione della relazione tra "autorità, società e diritto pubblico", in cui quest'ultimo – da mero limite e controllo del potere – deve acquisire un ruolo strumentale alla "*organizzazione della società e delle istituzioni all'interno delle regole economiche*" [392].

Diretto riflesso di ciò si rinviene proprio nel ruolo attribuito dal Legislatore all'Amministrazione, quale "creditore pubblico qualificato", che deve azionare i meccanismi di *allerts*, ora segnalazioni. Ed invero, nella formulazione originaria tale mutamento era ancora più evidente alla luce della "sanzione" prevista nei confronti dell'Amministrazione in caso di mancata attivazione, oggi eliminata, che

[390] In questi termini, F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, cit., pag. 11, il quale dimostra la negazione della natura "normativa" del potere dell'ente impositore in funzione costitutiva del rapporto tributario, confinando quindi l'esercizio del potere amministrativo autoritativo alla sola fase applicativa della norma fiscale sostanziale. Sul punto, si richiamano gli autorevoli scritti di S. LA ROSA, *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin.*, 4/1981, 558-593; L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1/1982, 79 ss.; A. FANTOZZI*, I rapporti tra Fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin*., 2/1984, 237 ss; A.F. URICCHIO, *Prospettive di sviluppo dei modelli accertativi*, in A.F. URICCHIO (a cura di), *L'accertamento tributario*, Torino, 2014, 52.

[391] Cfr. G. MELIS, *Tax compliance e sanzione tributaria*, in *Rass. trib*., 2017, pag. 749, il quale analizza la *tax compliance* da un punto di vista soggettivo ed oggettivo. Sul piano soggettivo, l'A. introduce il concetto di "*tax morale*" ovvero l'attitudine dei soggetti a pagare spontaneamente i tributi, rispetto al quale le sanzioni, sebbene svolgano una "funzione dissuasiva 'preventiva' dall'evadere o dall'eludere il tributo", non appaiono decisive. Secondo l'Autore, difatti, tale decisività sarebbe affievolita dalla (troppo spesso sbilanciata) valutazione del rapporto "costi-benefici". Fattore decisivo, pertanto, deve essere individuato nella c.d. "legittimazione" del tributo, strettamente legata alla corretta gestione della "spesa" derivante dal prelievo erariale. Sul piano oggettivo, l'A. fa riferimento al "*tax gap*", inteso come differenza tra i tributi complessivamente dovuti e quelli oggetto di adempimento spontaneo. Distingue, inoltre, misure di *compliance* oggettiva *ex ante* ed *ex post*, cui si farà riferimento nel prosieguo.

[392] Cfr. R. ALFANO*, Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente,* cit., 356, ed il rinvio nella nota n. 4 a G. TROPEA, *La discrezionalità amministrativa tra semplificazioni e liberalizzazioni anche alla luce della Legge 124/2015*, in *Dir. amm*., 1/2, 2016, 107.

consisteva nella perdita del "privilegio" del credito tributario, andando ad incidere, dunque, sulla natura rafforzata dello stesso[393].

3.2. Le misure premiali *ex* art. 25-*bis* c.c.i. per la "composizione negoziata"

Le cc.dd. "misure premiali tributarie"[394] sono disciplinate nell'ambito del procedimento di composizione negoziata e, riducendo nel loro ammontare gli interessi e le sanzioni sui debiti tributari dell'impresa, sono finalizzate ad incentivare il ricorso a tale procedura per il perfezionamento di accordi di risanamento.

Tali misure premiali erano già state previste nella formulazione originaria del Codice della Crisi di Impresa e dell'Insolvenza (D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14), essendo applicabili alla diversa procedura negoziale che doveva essere affidata agli OCRI (Organismi di composizione della crisi d'impresa), oggi completamente sostituita dalla nuova disciplina della composizione negoziata.

Nella *vacatio* causata dalla pandemia da COVID-19, poi, le misure premiali erano state recepite all'art. 14 del D.L. 24 agosto 2021, n. 118, che aveva introdotto – temporaneamente – la "composizione negoziata", poi ricompresa nel Titolo II del testo riformato del Codice della Crisi.

---

[393] Vd. art. 15 c.c.i., la cui entrata in vigore è posticipata al 2023. Tuttavia, il D.L. 6 novembre 2021, n. 152, coordinato con la legge di conversione 29 dicembre 2021, n. 233, recante: "*Disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) e per la prevenzione delle infiltrazioni mafiose*", ha introdotto tali misure all'art. 30-*sexies*, "*Segnalazioni dei creditori pubblici qualificati*", anche se sembrerebbe difettare la "sanzione" in caso di mancata attivazione da parte dell'Amministrazione.

[394] Sul tema, G. BIZIOLI, *Le "misure premiali" tributarie introdotte con il d.l. 24 agosto 2021, n. 118*, in *Diritto della Crisi, Le nuove misure di regolazione della crisi d'impresa,* a cura di L. DE SIMONE - M. FABIANI - S. LEUZZI, pag. 128 ss.; G. PROVAGGI, *Le misure premiali per l'accesso agli strumenti di risoluzione della* crisi, in *Corr. Trib.,* n. 2/2021, p. 165; F. RANDAZZO, *Le misure premiali nella composizione negoziata della crisi d'impresa*, in *Dir. Prat. Trib*., n. 1/22, p. 83; M. TRAPANESE, *Sanzioni tributarie e misure premiali nella gestione della crisi d'impresa*, in F. AMATUCCI – R. ALFANO (a cura di*), Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti sanzionatori. Italia, Spagna e America Latina,* Torino, 2022, pp. 226-236; A. TROMMINO, *Composizione negoziata. No all'accesso diretto all'art.182-ter l.f. e misure premiali a "scartamento ridotto",* in *ilcaso.it,* 20 gennaio 2022. In genere sulle misure premiali, R. CREPALDI, *Le misure premiali nel codice della crisi: tra indeterminatezza e rigidità normative*, in *Le Società*, 4/2021, p. 473; L. GAMBI, *Le misure premiali nel Codice della crisi,* in *il fallimentarista,* 12 luglio 2019

Le misure premiali[395], attualmente, sono disciplinate all'art. 25-*bis* del c.c.i.[396] e sono finalizzate ad incentivare l'imprenditore ad una pronta rilevazione della propria crisi o insolvenza e, dunque, ricorrere tempestivamente all'utilizzo di tale istituto.

In estrema sintesi, la "composizione negoziata della crisi" costituisce un procedimento negoziale, attivabile in via esclusiva dall'imprenditore, nel quale viene richiesta la nomina di un "esperto indipendente", il quale ha il compito di

[395] Le "misure premiali" introdotto non sono esclusivamente di natura tributaria, ma anche di tipo concorsuale e penale. Quanto ai meccanismi premiali penali consistono nella previsione di una causa di non punibilità (causa di esclusione della punibilità) ed una circostanza attenuante ad efficacia speciale in favore del debitore che presenti tempestivamente istanza di accesso ad una procedura di regolazione della crisi. Cfr. sul punto, S. CAVALLINI, *Il diritto della crisi e il codice "dimezzato": nuovi assetti di tutela per il sistema penale dell'insolvenza?*, in *Dir. pen. proc*., 2019, 1333, il quale osserva come "*replicando opzioni politico-criminali non nuove, poi, anche la leva penale compone un tassello degli 'incentivi' per l'imprenditore che decida di esternalizzare per tempo la crisi e di gestirla con i creditori*"; R. CREPALDI, *Le misure premiali nel codice della crisi: tra indeterminatezza e rigidità normative*, cit.; L. PELLEGRINI, *Le misure premiali penali del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza*, in *Sist. Pen*., n. 7/2020, p. 69 ss.

[396] Si riporta per comodità il testo dell'art. 25-*bis*, rubricato "Misure premiali" del c.c.i.:

1. Dall'accettazione dell'incarico da parte dell'esperto e sino alla conclusione delle trattative con una delle soluzioni previste dall'articolo 23, commi 1 e 2, lettera b), gli interessi che maturano sui debiti tributari dell'imprenditore sono ridotti alla misura legale.

2. Le sanzioni tributarie per le quali e' prevista l'applicazione in misura ridotta in caso di pagamento entro un determinato termine dalla comunicazione dell'ufficio che le irroga, sono ridotte alla misura minima se il termine per il pagamento scade dopo la presentazione della istanza di cui all'articolo 17.

3. Le sanzioni e gli interessi sui debiti tributari sorti prima del deposito dell'istanza di cui all'articolo 17 e oggetto della composizione negoziata sono ridotti della meta' nelle ipotesi previste dall'articolo 23, comma 2.

4. In caso di pubblicazione nel registro delle imprese del contratto di cui all'articolo 23, comma 1, lettera a), e dell'accordo di cui all'articolo 23, comma 1, lettera c), l'Agenzia delle entrate concede all'imprenditore che lo richiede, con istanza sottoscritta anche dall'esperto, un piano di rateazione fino ad un massimo di settantadue rate mensili delle somme dovute e non versate a titolo di imposte sul reddito, ritenute alla fonte operate in qualita' di sostituto d'imposta, imposta sul valore aggiunto e imposta regionale sulle attivita' produttive non ancora iscritte a ruolo, e relativi accessori. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. La sottoscrizione dell'esperto costituisce prova dell'esistenza della temporanea situazione di obiettiva difficolta'. L'imprenditore decade automaticamente dal beneficio della rateazione anche in caso di successivo deposito di ricorso ai sensi dell'articolo 40 o in caso di apertura della procedura di liquidazione giudiziale o della liquidazione controllata o di accertamento dello stato di insolvenza oppure in caso di mancato pagamento anche di una sola rata alla sua scadenza.

5. Dalla pubblicazione nel registro delle imprese del contratto e dell'accordo di cui all'articolo 23, comma 1, lettere a) e c), o degli accordi di cui all'articolo 23, comma 2, lettera b), si applicano gli articoli 88, comma 4-ter, e 101, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

6. Nel caso di successiva apertura della procedura di liquidazione giudiziale o di liquidazione controllata o nel caso di accertamento dello stato di insolvenza, gli interessi e le sanzioni sono dovuti senza le riduzioni di cui ai commi 1 e 2.

agevolare le trattative tra l'imprenditore, i creditori e tutti gli altri soggetti interessati, al fine di trovare la migliore soluzione per il risanamento dell'impresa.

Essa persegue la finalità di fornire alle imprese in difficoltà nuovi strumenti per prevenire l'insorgenza di situazioni di crisi o per affrontare e risolvere tutte quelle situazioni di squilibrio economico-patrimoniale che, pur rivelando l'esistenza di una crisi o di uno stato di insolvenza, appaiono reversibili.

La natura di tale procedura è controversa, tuttavia, non sembra che possa ricomprendersi tra le procedure prettamente "concorsuali", come dimostrato dalla libertà di eseguire pagamenti (art. 18), dall'assenza della cristallizzazione del debito, dalla mancanza di uno spossessamento in capo all'imprenditore, e neppure tra gli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza, qualificabile come "un percorso che può eventualmente condurre all'accesso ad uno degli strumenti individuati"[397].

Il procedimento ha natura *non giudiziale* e carattere *volontario*, in quanto l'imprenditore è libero di scegliere se ricorrervi o meno; ed invero, i creditori pubblici qualificati, tra cui l'Amministrazione finanziaria, può invitare l'imprenditore a presentare l'istanza di nomina dell'esperto ma la decisione è rimessa esclusivamente alla scelta dell'imprenditore o agli amministratori in caso di società.

La trattativa, facilitata e vigilata dall'esperto, può portare ad una soluzione della crisi di *carattere contrattuale*, secondo una prospettiva fortemente innovativa che si aggiunge alla più tradizionale figura del piano attestato di risanamento, in cui è del tutto assente un intervento giudiziale, nonché all'accordo di ristrutturazione dei debiti, che richiede l'intervento successivo del giudice in fase di omologazione.

La soluzione stragiudiziale è l'opzione normativa favorita, come si desume dall'art. 23 c.c.i., che indica quali sbocchi *fisiologici* della composizione:
a) la conclusione di un contratto con uno o più creditori che, sulla scorta della relazione dell'esperto, sia idoneo ad assicurare la continuità aziendale per un periodo non inferiore a due anni;

[397] Così G. D'ATTORRE, *Manuale di diritto della crisi e dell'insolvenza*, Milano, 2022, pag. 29.

b) la conclusione di una convenzione di moratoria di cui all'art. 62 c.c.i.;

c) il raggiungimento di un accordo sottoscritto dall'imprenditore, dai creditori e dall'esperto che produce gli effetti di cui all'articolo 166, comma 3 lett. *d)*, ossia la non revocabilità degli atti per garantirne la stabilità e di cui all'art. 324, ossia l'esenzione da responsabilità penale limitatamente ai reati di bancarotta preferenziale e semplice. Ciò purché l'esperto dia conto, attraverso la sottoscrizione, che "il piano di risanamento appare coerente con la regolazione della crisi o dell'insolvenza".

Solo se la trattativa sfuma pur avendo avuto concrete possibilità di riuscita e solo se il debitore ha comunque rispettato i superiori doveri di buona fede e di ostensione veritiera dei dati relativi alla propria situazione di crisi, è possibile accedere – purché tempestivamente e comunque entro 60 giorni - al nuovo concordato semplificato di cui all'art. 25 *sexies*.

In sede di conversione del D.L. 118/21 si è ulteriormente ribadito il collegamento necessario fra questo esito concordatario semplificato e la precedente fase di negoziazione, stabilendosi che la relazione finale dell'esperto deve attestare, appunto, "che le trattative si sono svolte secondo correttezza e buona fede, che non hanno avuto esito positivo e che le soluzioni individuate non sono praticabili". Tale scelta è stata confermata dal testo finale dell'art. 25 sexies c.c.i.

Infine, le trattative possono concludersi anche senza un accordo con i creditori. In questi casi, se la situazione di crisi o di insolvenza permane, l'imprenditore può far ricorso ad uno degli altri strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza che non presuppongono un preventivo raggiungimento di un accordo con i creditori quali: il piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione; il concordato preventivo; il citato concordato semplificato; nonché quale *extrema ratio* la liquidazione giudiziale, la liquidazione coatta amministrativa ovvero la amministrazione straordinaria delle grandi imprese insolventi (art. 23, comma 2)[398].

[398] In tal caso, cfr. L. PANZANI*, Gli esiti possibili delle trattative e gli effetti in caso di insuccesso, in Dir. Fall., 2021, 1591, il quale ritiene che "sarebbe errato affermare che i restanti possibili esiti della composizione negoziata, quelli considerati nel secondo e terzo comma dell'art. 11, corrispondono ad un insuccesso delle trattative".*

Le misure premiali in esame, in particolare, sono applicabili e conservano efficacia solo se la composizione negoziata si conclude con *un contratto finalizzato alla continuità aziendale,* una *convenzione di moratoria*, un *accordo sottoscritto dall'esperto* o *una domanda di omologazione di accordi di ristrutturazione*.

Le stesse consistono nella riduzione alla misura legale degli interessi che maturano sui debiti tributari dall'accettazione dell'incarico da parte dell'esperto e sino alla conclusione delle trattative. Trattasi, quindi, degli interessi che maturano dall'inizio della composizione negoziata e sino al suo esito, definito in dottrina un "esiguo ristoro", attesi i tempi programmati assai brevi fissati dal Legislatore per l'esperimento della composizione negoziale in questione ovvero dell'accordo di ristrutturazione omologato[399]. Se, tuttavia, il risanamento prospettato non si realizza e successivamente si apre la procedura di liquidazione giudiziale o di liquidazione controllata, gli interessi sono dovuti nuovamente in modo pieno, senza le riduzioni premiali.

La seconda misura premiale riguarda le *sanzioni tributarie*, prevedendo che "le sanzioni tributarie per le quali viene prevista l'applicazione in misura ridotta in caso di pagamento entro un determinato termine dalla comunicazione dell'ufficio che le irroga sono ridotte alla misura minima se il termine per il pagamento scade dopo la presentazione della istanza di cui all'articolo"[400]. I primi commentatori si sono chiesti a quale normativa facesse riferimento tale previsione: secondo una interpretazione[401], la misura premiale si riferirebbe alle ipotesi previste dal 2° comma dell'art. 17 del d.lgs. n. 472 del 1997 sulla irrogazione c.d. "immediata" della sanzione; secondo altra posizione[402], la disposizione si riferirebbe ai casi

[399] Così F. RANDAZZO, *Le misure premiali nella composizione negoziata della crisi d'impresa*, cit. pag. 86.
[400] È stato, poi, esteso anche a tale istituto il regime di favore per le sopravvenienze attive derivanti dalla riduzione dei crediti. Al comma IV è stata introdotta una specifica richiesta di "rateizzazione", nel caso in cui venga pubblicato nel registro delle imprese (su richiesta dell'imprenditore) il contratto finalizzato alla continuità aziendale o l'accordo sottoscritto dall'esperto. L'Agenzia delle Entrate, in tal caso, può concedere all'imprenditore che lo richiede, con istanza sottoscritta anche dall'esperto, un piano di rateazione fino ad un massimo di settantadue rate mensili per talune tipologie di imposte non ancora iscritte a ruolo. Ed è proprio quest'ultima la principale novità, in quanto nella disciplina ordinaria il rateizzo può avvenire solo a seguito dell'iscrizione a ruolo dei crediti.
[401] G. BIZIOLI, *Le "misure premiali" tributarie introdotte con il d.l. 24 agosto 2021, n. 118*, cit.
[402] In tal senso, F. RANDAZZO, *Le misure premiali nella composizione negoziata della crisi d'impresa*, cit.

disciplinati nel comma III dell'art. 17, del d.lgs. n. 472 del 1997, ossia alle iscrizioni a ruolo ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972.

Ed infine, quale ulteriore misura premiale tributaria è previsto al comma III che "*Le sanzioni e gli interessi sui debiti tributari sorti prima del deposito dell'istanza di cui all'articolo 17 e oggetto della composizione negoziata sono ridotti della metà nelle ipotesi previste dall'articolo 23, comma 2*". L'applicazione di tale previsione, inoltre, non sembra dipendere dall'esito delle trattative in quanto il comma VI fa riferimento solo alle previsioni di cui ai comma I e II.

Tale aspetto è stato riformato con il nuovo Codice; difatti il comma 6 dell'art. 14, D.L. n. 118/2021, diversamente, prevedeva che "in caso di successiva dichiarazione di fallimento o di accertamento dello stato di insolvenza, […] le sanzioni sono dovute senza le riduzioni", facendo dunque anche sperare ad un ripensamento del trattamento delle sanzioni nel fallimento, fermamente criticato dalla dottrina in ragione della incongruenza con il principio personalistico [403].

Soffermandosi su tale ultima previsione, ed in particolare sulla previsione di una falcidia delle sanzioni tributarie[404], si osserva che il meccanismo premiale in

[403] Sul tema, F. PAPARELLA, *Sanzioni amministrative tributarie e procedure concorsuali*, cit., muovendo dall'interrogativo "se le finalità dei relativi atti impositivi, in termini di antigiuridicità della condotta e di 'bene giuridico protetto', siano razionalmente perseguite allorquando il sacrificio economico incide su una massa patrimoniale asservita ad una finalità liquidatoria", conclude ritenendo che la soluzione legislativa da adottare sarebbe quella di intervenire sul sistema dei privilegi tributari, proponendo di degradare il titolo di preferenza delle sanzioni tributarie al rango di postergato "talché il credito sarebbe comunque ammesso al passivo (al pari degli altri) ma avrebbe una posizione subordinata in sede di riparto". Tale soluzione sarebbe compatibile con la eventuale presenza di attivi capienti, preserverebbe la funzione afflittiva della sanzione in vista di un ritorno *in bonis* dell'imprenditore ed, inoltre, sul piano concreto, precluderebbe le opposizioni avverso il decreto che rende esecutivo lo stato passivo di cui all'art. 98 l. fall. Diversamente, G. SELICATO, *L'applicazione delle sanzioni tributarie nelle procedure concorsuali di tipo liquidatorio*, in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, 445, il quale assegna al Giudice delegato la funzione di individuare di volta in volta la soluzione più adeguata al caso concreto. Posizione ancora differente, F. DAMI, *Alcune riflessioni sull'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie nelle procedure concorsuali*, in *Rass. trib*., 2002, 1284, il quale ritiene che il pagamento delle sanzioni andrebbe differito al momento dell'eventuale ritorno *in bonis* dell'impresa. Nello stesso senso, M. MAURO, *Fraintendimenti giurisprudenziali sull'azionabilità dei crediti per tributi e sanzioni nelle procedure concorsuali,* in *Riv. dir. trib. online,* 15 luglio 2019.

[404] Sul tema delle sanzioni tributarie, senza alcuna pretesa di esaustività, si rinvia diacronicamente agli scritti di D. COPPA, S. SAMMARTINO, voce *Sanzioni tributarie*, in *Enc. dir.,* Milano, XLI, 1989, 415; R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996; A GIOVANNINI, *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib*., 1997, 1196; G. MARONGIU, *La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib*., I, 1998, 264; R. LUPI, *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni*

esame si distingue dalle affini misure presenti nell'ordinamento tributario, in quanto il "premio" non è legato al *ravvedimento-adempimento* della norma tributaria violata o ad esigenze direttamente riconducibili all'interesse erariale [405], quanto piuttosto a favorire la pronta emersione e soluzione negoziale della crisi d'impresa [406]. La falcidia delle sanzioni tributarie è strumentale, pertanto, al raggiungimento di *finalità extrafiscali*.

Anche tali misure sono espressione del rinnovato rapporto tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria teso ad incentivare misure di *tax compliance* [407], di cui aveva risentito già da tempo anche l'impianto sanzionatorio tributario, affiancando alle tradizionali sanzioni negative, tese a dissuadere in via "preventiva" la violazione della norma tributaria, sanzioni *positive* in grado di favorire l'osservanza della norma attraverso la definizione di un *sistema*

---

amministrative tributarie, in *Rass. trib*., 1998, I, 327; G. FALSITTA, *Le nuove sanzioni fiscali e la nascita dell'ircocervo*, in *Riv. dir. trib.,* I, 1998, 482; S. FIORENTINO, *Sanzioni: profili generali e questioni applicative in materia di tributi locali*, in *Riv. trib, loc*., 3/1998, 243 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Dir. prat. trib*., I, 1999, 1509; L. DEL FEDERICO, *Violazioni e sanzioni in materia tributaria,* in *Enc. giur. Treccani*, agg., Roma, 2000, 2; A. URICCHIO, *Autonomia finanziaria e potere normativa in materia di accertamento e sanzioni*, in A. URICCHIO (a cura di), *Accertamento e sanzioni nei tributi locali*, Rimini, 2013, 53; F. AMATUCCI, *Sanzioni tributarie e proporzionalità*, in *Riv. dir. trib. int*., 3/2014, 5; R. MICELI, *Sanzioni amministrative tributarie*, in *Diritto on line,* Treccani, 2014; A. GIOVANNINI, A. DI MARTINO, E. MARZADURI, *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Vol. II, Milano, 2016, 1385; R. CORDEIRO GUERRA, *Il principio di personalità*, in A. Giovannini, A. Di Martino, E. Marzaduri (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, Tomo II, 1439; A. GIOVANNINI, *Per una riforma del sistema sanzionatorio amministrativo*, in A. Giovannini, A. Di Martino, E. Marzaduri (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Vol. II, Milano, 2016, 1385; M. NUSSI, *Interpello e sanzioni,* in A. GIOVANNINI, A. DI MARTINO, E. MARZADURI (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, Tomo II, 1679; D. COPPA, *Questioni attuali in tema di sanzioni amministrative*, in *Rass. trib*., 4/2016, 1023; R. CORDEIRO GUERRA, *Sanzioni amministrative tributarie*, in *Dig. disc. priv. – sez. comm.,* agg. VIII, 2017, 456; F. AMATUCCI, *I principi riconosciuti dalla sentenza Taricco II e l'effettività del sistema sanzionatorio tributario complessivo*, in *Riv. dir. trib. int*., 1/2019, 39 ss.; G. RAGUCCI, *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, in C. GLENDI, G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, *Atti del convegno per i 90 anni di diritto e pratica tributaria*, Tomo II, Milano, 2019, 1549; R. ALFANO*, Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti, garanzie europee e dialogo fra le Corti nell'applicazione multilivello,* cit.

[405] GIOVANNINI A., PIERGIOVANNI R., STEVANATO D., *Il nuovo "ravvedimento" tra misure premiali, equità e tenuta dissuasiva del sistema sanzionatorio,* in *Dialoghi Tributari,* n. 2/2015, p. 197 ss.

[406] Già *in nuce*, nelle riflessioni conclusive e prospettiche rispetto alla legge delega, vd. 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*., 2/2018, 317 ss., par. 6.

[407] Cfr. L. STRIANESE, *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, cit.; G. RAGUCCI, *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, cit.

premiale[408], "sprovvisto del requisito della doverosità, sempre fisiologicamente intrinseco nell'ipotesi di sanzioni negative"[409].

Alla luce di tale premessa, quindi, ci si interroga sulla natura e collocazione sistematica delle stesse all'interno del panorama delle cc.dd. sanzioni *positive*, o "sanzioni premiali negative"[410]. A seguito delle riforme del sistema sanzionatorio e del rinnovato dialogo tra fisco e contribuente, difatti, si sono affermati diversi strumenti definitori *preventivi* e *successivi*[411]: i primi sono espressione del principio di cooperazione e collaborazione, il cui riflesso sul piano sanzionatorio si pone a tutela dell'affidamento e buona fede del contribuente e trova fondamento nella valutazione dell'essenziale parametro della colpevolezza[412]; i secondi, intendono premiare la "resipiscenza" del contribuente, spontanea o "provocata"[413].

L'analisi deve certamente delimitarsi a queste seconde misure di *compliance* oggettiva *ex post*, rispetto alle quali la riduzione delle sanzioni è conseguente alla regolarizzazione successiva dell'illecito commesso ovvero alla definizione

---

[408] Cfr. L. DEL FEDERICO, *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. PERRONE, C. BERLIRI, Napoli, 2006, 519-551, par. 2, il quale richiama la prospettiva funzionalistica di Bobbio secondo cui sono state qualificate come sanzioni anche le "misure premiali", concepite non come reazione alla violazione ma come stimolo all'osservanza dell'ordinamento. In tal senso, veniva individuata la "sanzione premiale negativa", il cui "premio" consiste nell'esclusione della sanzione negativa applicabile per la violazione commessa. L'A. ricorda che anche con riferimento a tali misure premiali sia stato utilizzato il termine di "sanzioni improprie", in quanto sarebbe diretto a distinguere tali tecniche premiali dalle sanzioni afflittive. Il rinvio a N. BOBBIO, *Dalla struttura alla funzione: nuovi studi di teoria del diritto*, Milano, 1977, 80 ss.

[409] Così R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente,* cit., 27 e 357, secondo cui occorrerebbe riflettere sulla possibilità di un ripensamento complessivo del sistema sanzionatorio, anche alla luce della non diretta incidenza delle sanzioni "negative" sul c.d. *Tax gap*. Infatti, "la presenza delle sanzioni, se certamente può svolgere una funzione dissuasiva 'preventiva' dall'evadere o dall'eludere il tributo, non appare dirimente, come dimostra l'esempio italiano, dove le sanzioni tributarie amministrative e penali sono tra le più severe al mondo". Cfr. G. MELIS, *Tax compliance e sanzioni tributarie*, cit., 749.

[410] Cfr. L. DEL FEDERICO, *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, cit., 519-551, par. 2.

[411] Cfr. A. GIOVANNINI, *Riduzione agevolata delle sanzioni con decorrenza dalla notifica dell'autotutela parziale*, in *Corr. trib*., 1/2013, 44, il quale sostiene che "*tutti i meccanismi premiali, come quelli di definizione agevolata delle pene, affondano le proprie radici potere clemenziale proprio dello Stato il quale, nel perseguimento di interessi generali riconducibili allo stesso funzionamento o a bisogni pubblici di settore, abdica all'esercizio 'pieno' e 'ordinario' del potere punitivo*".

[412] Cfr. R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente,* cit., 365.

[413] Vd. G. MELIS, *Tax compliance e sanzioni tributarie*, cit., il quale icasticamente parla di "spintaneità", che andrebbe ad affiancarsi alla "spontaneità", a cui il Fisco in ogni caso ricollega le misure di *compliance*, "ora laddove il contribuente 'involontariamente *non compliant*' non si sia successivamente reso conto da solo della propria omissione e questa sia emersa dall'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria, ora laddove il contribuente 'volontariamente *non compliant*' sia stato 'scoperto' dall'Amministrazione stessa".

amministrativa anticipata del potenziale contenzioso. In tali ipotesi, pertanto, il meccanismo premiale sanzionatorio persegue diversi obiettivi, tutti strumentali alla migliore realizzazione dell'interesse erariale, tra cui quello di "deflazionare il contenzioso, consentire una riscossione tempestiva del tributo non versato garantendo liquidità allo Stato, rendere più efficiente ed efficace l'attività dell'Amministrazione finanziaria" [414].

Le misure premiali di cui all'art. 25-*bis*, diversamente, sembrerebbero non rispecchiare tale schema in quanto finalizzate non a favorire e premiare un comportamento *compliant* – sebbene successivo – del contribuente, ma unicamente ad incentivare il ricorso ad un istituto estraneo all'ordinamento tributario, non direttamente riconducibile alla realizzazione dell'interesse fiscale, bene giuridico tutelato dall'assetto sanzionatorio tributario.

Prendendo ad esempio da altre fattispecie nelle quali è presente un *uso premiale* delle sanzioni amministrative tributarie si riscontra che in ambito penale, il meccanismo premiale ricollegato al versamento delle sanzioni amministrative – anche considerate "criterio legale di commisurazione del danno da reato" – risponde sempre all'interesse dello Stato ad una rapida esazione dei tributi che, in virtù di una valutazione di opportunità politico criminale, giustifica la "non punibilità" della fattispecie criminosa [415]; o ancora, se si pensa alla complessa e controversa figura del *condono* [416] quale strumento dispositivo delle sanzioni, si

---

[414] Così M.C. PIERRO, *L'uso premiale delle sanzioni tributarie e la crisi del principio di specialità*, cit., 683, nota 7.

[415] Cfr. G. MELIS, *ult. cit.*: "*Il Legislatore, insomma, tiene ferma l'antigiuridicità dei comportamenti, reputando tuttavia inopportuna l'irrogazione della pena pur di assicurare un interesse superiore, qui rappresentato dalla piena soddisfazione del debito tributario*".

[416] Si richiama la distinzione individuata nella scienza giuridica tra "condoni clemenziali e premiali", o anche definiti "condoni puri ed impuri". Sul tema, senza alcuna pretesa di esaustività, si vd. F. TESAURO, *A proposito di condono e di rimborso di imposta*, in *Giur. it.*, 1975, III, 23; ID., *Solidarietà e condono*, in *Dir. prat. trib*., n. 2, 1976, 537; ID., *Il condono in materia di imposte dirette*, in *Boll. trib*., n. 2, 1982, 1437; C. PREZIOSI, *Il condono fiscale*, Milano, 1987; M. BASILAVECCHIA, *Principi costituzionali e provvedimenti di condono*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.,* n. 2, 1988, 311; F. PICCIAREDDA, *Condono (dir. trib.),* in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, 4; F. BATISTONI FERRARA, *Condono (diritto tributario)*, in *Enc. dir., agg.* V, Milano, 2001, 252; A. FANTOZZI, *Concordati, condoni e collette*, in *Riv. dir. trib*., 2003, I, 200; G. FALSITTA, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Il fisco*, n. 6, 2003, 795; E. DE MITA, *Il condono fiscale fra genesi politica e limiti costituzionali*, in *Dir. prat. trib*., n. 6, 2004, 1449; R. LUPI, *Autotassazione, modelli culturali e condoni fiscali*, in *Rass. trib*., n. 1, 2004, 153; E. TRAVERSA, *I condoni fiscali degli Stati membri e la loro compatibilità con il diritto dell'Unione Europea*, cit., 253; R. ALFANO, *Condoni fiscali: ulteriori vincoli europei e possibili effetti interni*, in *Dir. prat. trib. int.,* n. 2, 2011, 477; G.

può ugualmente rilevare che la motivazione e finalità (spesso censurata) sia quella di reperire pronta liquidità alle casse dello Stato.

Il collegamento del meccanismo premiale a *finalità extrafiscali* previsto dalle misure in esame sembra piuttosto avvicinarsi ad una logica propria degli *strumenti agevolativi* [417] attraverso i quali lo Stato interviene sull'economia e sulla società per il perseguimento di finalità eterogenee [418], andando ad incidere, tuttavia, sul "rapporto di imposta" [419] e non sull'obbligazione "accessoria" sanzionatoria. La disposizione in commento, pertanto, sembrerebbe introdurre nell'ordinamento tributario un nuovo ed inesplorato utilizzo della "obbligazione sanzionatoria", ossia quale "incentivo" per la realizzazione di diversi interessi economici e sociali. Tale concezione sembrerebbe, altresì, confermare le criticità dell'attuale sistema sanzionatorio "punitivo" ed improntato a canoni di derivazione penalistica [420]. Ed invero, tali dubbi erano già stati alimentati dall'introduzione delle misure di *tax compliance* per le quali si è ritenuto che andassero a svalutare l'impianto punitivo e personalistico, avvalorando la natura della sanzione tributaria quale obbligazione "accessoria" del tributo, che può essere oggetto di "negoziazione" nel contesto di

INGRAO, *Condono tributario*, in *Treccani, Diritto on line,* 2016; A. GIOVANNINI, *E condono fu,* in *Corr. trib.,* 43/2018, 3283.

[417] Cfr. G. BIZIOLI, *Le "misure premiali" tributarie introdotte con il d.l. 24 agosto 2021, n. 118*, in *Diritto della crisi. Le nuove misure di regolazione della crisi d'impresa,* cit., 128 ss., il quale analizza nel dettaglio le misure introdotte con il D.L. n. 118/2021, riconducendole nell'ampio *genus* delle "agevolazioni fiscali". L'A. evidenzia la legittimità costituzionale delle stesse in ragione dell'interesse costituzionale perseguito di tutela dell'iniziativa economica privata, oltre che in virtù della doverosa valutazione della diminuita capacità contributiva rinvenibile in capo alle imprese "in crisi". L'A. evidenzia, infine, la compatibilità delle previsioni con il divieto di aiuti di Stato alla luce della specialità della condizione dell'impresa "in crisi" e della mancanza del requisito della "selettività".

[418] Ampia è la bibliografia in tema di *agevolazioni fiscali*, senza pretesa di esaustività si rinvia a N. D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Noviss. Dig. it., App*., Torino, 1980, 153 ss.; S. LA ROSA, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989; ID., *Le agevolazioni fiscali*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I, 401 ss.; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992; M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rass. trib*., 2, 2002, 421; F. BATISTONI FERRARA, *Agevolazioni ed esenzioni fiscali*, in S. CASSESE (a cura di), *Diz. dir. pubbl*., I, Milano, 2006, 175 ss.; G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, 2011; A. PACE, *Agevolazioni fiscali. Forme di tutela e schemi processuali*, Torino, 2012; A. GUIDARA, *Agevolazioni fiscali*, in *Enc. giur. Treccani – Diritto online*, 2013.

[419] A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit.; F. BASTIONI FERRARA, voce *Obbligazioni nel diritto tributario*, cit.

[420] Cfr. R. CORDEIRO GUERRA, *Il principio di personalità*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, cit., 1457 il quale sostiene che occorrerebbe, *più realisticamente*, prendere atto della impossibilità per l'Amministrazione di rispettare il principio personalistico e dunque ripensare il tipo di sanzione irrogabile, "più snella, meno legata a valutazioni fattuali complesse, fortemente ridotta nella misura massima e, come tale, meno intensamente condizionata dal paradigma di stampo penalistico".

uno dei vari procedimenti di definizione della vertenza tributaria [421]. Tali riflessioni hanno fatto prospettare un possibile ripensamento complessivo del sistema sanzionatorio tributario che potesse permettere "la convivenza di un modello improntato alla c.d. *tax compliance*, nel quale il ruolo della sanzione assuma una diversa declinazione, non strettamente né immediatamente riconducibile alla logica punitiva" [422].

Attraverso l'introduzione delle misure premiali in esame si apre una ulteriore prospettiva, che sembrerebbe allontanarsi in maniera ancor più netta dall'impianto punitivo, ossia quella di utilizzare le sanzioni tributarie quale "merce di scambio" non solo per favorire un comportamento *compliant* del contribuente, ma anche come *incentivo* per il perseguimento di finalità extrafiscali [423].

Tali misure premiali, inoltre, non incidendo sul rapporto tributario ma solo sulla sanzione, non incontrerebbero – in astratto – i limiti derivanti dai principi costituzionali e sovranazionali che regolano l'obbligazione tributaria, tra tutti quello di *indisponibilità*.

Si intende muovere, adesso, all'analisi del trattamento del credito tributario nei nuovi istituti introdotti. Invero, in tale paragrafo è stato analizzata incidentalmente la procedura di "composizione negoziata", in cui tuttavia non è espressamente disciplinata la "transazione fiscale" e, dunque, sembrando preclusa la possibilità per il fisco di accordare in tale fase un pagamento parziale o dilazionato al di fuori delle citate misure premiali. Ciò rilevato, ci si chiede se alla luce dell'assetto assiologico tributario e concorsuale, non sia possibile ritenere applicabile un trattamento analogo ai crediti tributari già in tale fase. Prima di rispondere al

[421] S.M. RONCO, *La funzione della sanzione amministrativa tributaria nel quadro delle dinamiche della tax compliance*, in *Riv. dir. trib*., n. 2, 2019, 331, secondo cui l'attuale assetto della disciplina non era riconducibile nel prisma delle teorie *general-preventive*, proprio alla luce della presenza nel sistema procedimentale e processuale "*di meccanismi 'premiali' ed 'incentivanti', che riconnettono al recupero del debito erariale la mitigazione del carico afflittivo nei confronti del contribuente, il cui attuarsi pare incompatibile con la funzione stessa della pena in chiave general-preventiva*". Secondo l'A., diversamente, prevarrebbe una funzione special-preventiva della sanzione la cui conferma si avrebbe dall'analisi di determinati "istituti di *tax compliance*, la cui applicazione nel sistema tributario sembra preludere ad una ancora più netta caratterizzazione della sanzione in termini 'riparatori', tesa sempre più alla rieducazione dell'autore ed al ripristino della situazione giuridica da quest'ultimo pregiudicata".
[422] Così, R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente,* cit., 27.
[423] Cfr. R. ALFANO, *ult. cit*., 471 la quale ha prospettato tale soluzione con riguardo al c.d. *baratto amministrativo* al fine di superare le criticità rilevate rispetto all'applicazione dell'istituto ai "debiti pregressi", in ragione del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

quesito si procede ad analizzare i diversi istituti prettamente pre-concorsuali introdotti con il D. Lgs. del 17/06/2022 n. 83.

3.3. La transazione fiscale nei nuovi istituti di soluzione negoziale e pre-concorsuale della crisi di impresa.

Il regime del credito tributario nelle procedure pre-concorsuali, come analizzato diffusamente nel precedente capitolo, è disciplinato dall'istituto della c.d. "transazione fiscale" (*rectius*, trattamento dei crediti tributari e contributivi). Con la riforma del 2016, prima, e con le riforme che si sono susseguite e che hanno anticipato anche l'entrata in vigore di alcune previsioni del Codice della Crisi, poi, la transazione fiscale ha subito profonde modificazioni. Tale percorso evolutivo era culminato con l'introduzione del *cram down* fiscale, introdotto nel testo della vecchia legge fallimentare, nonché con la risoluzione del riparto di giurisdizione tra il Giudice tributario e fallimentare in caso di diniego della proposta di transazione.

Tali modifiche ed approdi interpretativi sono stati cristallizzati con l'entrata in vigore del Codice della Crisi (con il D. Lgs. del 17/06/2022 n. 83), che recepisce la Direttiva Insolvency. Con la nuova normativa, inoltre, si riscontrato degli elementi di novità, riguardanti gli istituti previgenti ma "rinnovati", che tendono a privilegiare il valore della "continuità".

Rispetto, invece, ai nuovi istituti introdotti, e principalmente al c.d. "concordato semplificato", nonché ai "piani di ristrutturazione soggetti ad omologazione", sorgono dubbi interpretativi in quanto non si rinviene alcuna specifica previsione riguardo il trattamento del credito tributario. Poiché la norma non prevede espressamente l'applicabilità della "transazione fiscale" o "trattamento dei crediti tributari", né lo specifico meccanismo del *cram down*, ci si deve chiedere se sia ammissibile, in tali casi, un pagamento parziale dei crediti tributari, o se, come visto nell'ambito della composizione negoziata, tale possibilità sarà esclusa.

Vista la specifica natura e procedura che caratterizza ciascun istituto, si procede ad analizzare singolarmente il trattamento in essi riservato al credito

tributario ove specificamente previsto (artt. 63 e 88 c.c.i.), e ad operare una ricostruzione interpretativa per le ipotesi in cui non vi sia una precipua disciplina.

3.3.1. Accordi di ristrutturazione: ordinario, ad "efficacia estesa" ed "agevolato"

Il trattamento dei crediti fiscali e contributivi negli accordi di ristrutturazione è disciplinato all'art. 63 c.c.i., rubricato "*Transazione su crediti tributari e contributivi*" che recepisce in un unico articolo le disposizioni previste in precedenza agli artt. 182-*bis e* 182-*ter* l.fall.

In primo luogo, si rileva il ritorno del termine "transazione", che si contrappone al "trattamento" di cui all'art. 88 c.c.i. che disciplina il concordato preventivo, che si ritiene sia giustificato dalla diversa natura giuridica attribuita ai due istituti. L'art. 63 c.c.i., poi, ripropone la precedente disciplina che permette, nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione degli accordi di ristrutturazione, la proposizione di una "transazione" con la quale si può prevedere il pagamento parziale o anche dilazionato dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle Agenzie Fiscali.

La nuova normativa ha introdotto due diverse varianti dell'ordinario "accordo di ristrutturazione", ossia gli accordi di ristrutturazione "agevolati" e quelli "ad efficacia estesa".

I primi, disciplinati all'art. 60 c.c.i., prevedono la possibilità di conclusione degli accordi anche con una percentuale di adesioni da parte dei creditori del 30% (a differenza del 60% prevista per quelli ordinari), qualora sussistano due condizioni, ossia che il debitore non proponga la *moratoria* dei creditori estranei all'accordo (di 120 giorni) e non richieda o rinunci all'applicazione delle misure protettive temporanee.

I secondi, disciplinati all'art. 61 c.c.i., introducono la possibilità, che era propria solo del concordato preventivo, di estendere l'efficacia vincolante dell'accordo "anche ai creditori non aderenti che appartengano alla medesima categoria, individuata tenuto conto dell'omogeneità di posizione giuridica ed interessi economici", in presenza di specifiche condizioni: il raggiungimento della

maggioranza del 75% dei creditori aderenti; la natura *in continuità* e non meramente liquidatoria dell'accordo; la comunicazione a tutti i creditori affinché questi siano in grado di partecipare alle trattative in modo effettivo; inoltre, il trattamento esteso ai non aderenti non deve essere peggiorativo per gli stessi rispetto all'alternativa liquidatoria; ed infine, l'estensione degli effetti non può riguardare eventuali obbligazioni positive ulteriori o nuove prestazioni accettate dagli aderenti. Qualora sussistano tali condizioni, gli effetti del piano possono essere estesi al restante 25% non aderente[424].

Ciò premesso, l'art. 63 c.c.i. specifica espressamente che la transazione fiscale sia proponibile in tutte le fattispecie di accordi di ristrutturazione, e precisamente "nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione degli accordi di ristrutturazione di cui agli articoli 57, 60 e 61" c.c.i.

Nella nuova previsione si rinviene l'analizzato parametro della maggiore "convenienza economica" rispetto all'alternativa liquidatoria, specificando che essa deve essere oggetto di verifica nell'ambito della relazione del professionista attestatore, nonché di specifica valutazione da parte del Tribunale.

Si attribuisce, come già rilevato, un ruolo cruciale al professionista attestatore, cui viene attribuita una funzione di "certezza pubblica"[425], in quanto la propria attestazione, come esplicitamente previsto all'art. 63, comma 2-*bis*, costituisce anche il principale strumento valutativo da parte del Giudice nell'attuazione del *cram down*.

Si devono altresì ritenere applicabili anche alla nuova disciplina le indicazioni della Circolare AdE n. 34 del 29 dicembre 2020, in cui si rilevava il particolare valore dell'attestazione anche per l'Amministrazione. Nella stessa, difatti, si specificava che l'Amministrazione potrà disattendere le risultanze del professionista solo se le ritenga *manifestamente non attendibili ovvero non*

[424] Cfr. N. ABRIANI, *Gli accordi di ristrutturazione ad efficacia estesa*, in *www.dirittodellacrisi.it*, 13 Maggio 2021.
[425] Si rinvia al terzo capitolo ed ai riferimenti bibliografici ivi indicati.

sostenibili, dovendo corredare la decisione da una specifica motivazione (rafforzata) in tal senso[426].

Sul piano procedurale, è previsto che la proposta di transazione, unitamente alla stessa documentazione prescritta per gli accordi di ristrutturazione, sia depositata presso il competente Agente della riscossione e presso gli altri uffici competenti sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore. Alla proposta di transazione va, altresì, allegata la dichiarazione sostitutiva, resa dal debitore o dal suo legale rappresentante, che la documentazione presentata rappresenta fedelmente ed integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio.

L'eventuale adesione alla proposta è espressa, su parere conforme della competente Direzione Regionale, con la sottoscrizione dell'atto negoziale da parte del direttore dell'ufficio. Per i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli l'adesione alla proposta è espressa dalla competente Direzione Interregionale, Regionale e Interprovinciale con la sottoscrizione dell'atto negoziale.

È stato poi confermato il termine di novanta giorni entro cui il creditore pubblico deve esprimere la propria eventuale adesione, introdotto per evitare attese estremamente lunghe che blocchino la procedura.

Decorso tale termine senza che l'Amministrazione abbia manifestato la propria volontà, ovvero nelle ipotesi in cui l'Amministrazione abbia *immotivatamente* risposto in senso negativo, il Tribunale potrà esercitare il proprio potere sostitutivo attribuitogli con il c.d. *cram down* (art. 63, comma 2-*bis*) ed omologare comunque gli accordi di ristrutturazione quando sussistano i due principali requisiti richiesti, ovvero che l'adesione sia *decisiva* ai fini del raggiungimento delle maggioranze e che la proposta sia ritenuta *più conveniente* rispetto all'alternativa liquidatoria,

[426] Vd. L. LOVECCHIO, *Transazione fiscale, le Entrate devono motivare il rifiuto. La circolare 34/E/2020 rivoluziona molte prassi degli uffici territoriali. Previsto l'obbligo di sentire l'impresa prima di mettere in discussione la proposta,* in *Il Sole 24Ore*, 18 gennaio 2021; G. ANDREANI, *L'attestazione è vincolante per il Fisco, salvo gravi* lacune, in *Il Sole 24Ore,* 27 gennaio 2021; A. SOLIDORO, *La circolare AdE n. 34/E del 29 dicembre* 2020, in *il fallimentarista,* 5 gennaio 2021.

anche sulla base dell'attestazione del professionista indipendente (art. 63, comma 2-*bis,* c.d. *cram down*).

Nell'ambito degli accordi di ristrutturazione, il *cram down* esercitato dal Giudice, qualificando l'Amministrazione quale creditore aderente *ex lege*, produce due effetti, ossia, da un lato, la proposta formulata dall'imprenditore si considera *accettata* dall'Amministrazione finanziaria e, dunque, i suoi effetti si estenderanno nei confronti della stessa; dall'altro lato, il credito dell'Amministrazione finanziaria viene considerato come *aderente* ai fini del raggiungimento della percentuale del 60%.

Si deve rilevare, infine, che l'art. 63 c.c.i., nell'introdurre una disciplina autonoma della transazione fiscale, non richiama più tutte le previsioni del concordato preventivo (come si rinvengono altresì nell'attuale formulazione dell'art. 88 c.c.i.) e, dunque, non richiede quali condizione di "ammissibilità della proposta" i seguenti requisiti, ossia che "*la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione di un professionista*"; ed inoltre, la previsione per cui, testualmente, "*se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono 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 a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie; se il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria anche a seguito di degradazione per incapienza, il trattamento non puo' essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali e' previsto un trattamento piu' favorevole. Nel caso in cui sia proposto il pagamento parziale di un credito tributario o contributivo*

privilegiato, la quota di credito degradata al chirografo deve essere inserita in un'apposita classe[427]".

Ciò è stato giustificato, nei primi commenti, con la espressa possibilità, in sede di accordi di ristrutturazione dei debiti, di derogare all'ordine delle cause legittime di prelazione, come anche confermato da una recente pronuncia delle Sezioni Unite (SS.UU., ord. n. 17155 del 26 maggio 2022)[428].

Tuttavia, si deve concludere che, alla luce dell'attuale approdo interpretativo analizzato nel terzo capitolo, nonché della prassi amministrativa, il parametro della "convenienza economica" costituisca, in ogni caso, il parametro valutativo che consenta all'Amministrazione di aderire all'accordo, ovvero al giudice di esercitare il proprio potere "di supplenza", nel caso in cui l'Amministrazione non si sia espressa, ovvero "sostitutivo", laddove sia stato espresso "immotivatamente" voto negativo.

3.3.2. Concordato preventivo: liquidatorio ed in continuità

L'art. 88 c.c.i. disciplina il "trattamento dei crediti tributari e contributivi" nel concordato preventivo, recependo in gran parte la previsione di cui all'art. 182-*ter* l. fall.

Si rinvengono, a differenza degli accordi di ristrutturazione, gli specifici requisiti di "ammissibilità della proposta", prevedendo quindi espressamente che la proposta potrà prevedere un pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle Agenzie fiscali, a condizione che il piano ne preveda la soddisfazione "*in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un professionista indipendente*"; nonché, qualora il credito tributario sia assistito da privilegio, che "*la percentuale,*

[427] Così prevedeva il vecchio art. 183-*ter* l. fall. al primo comma, a cui richiamava il comma V che si riferiva agli accordi di ristrutturazione.
[428] Cfr. sul punto, L. FUZIO, *I crediti tributari nelle procedure di composizione negoziata della crisi, nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti,* in www.dirittodellacrisi.it, 8 Novembre 2022.

i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono 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 a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie; ed infine, nei casi in cui il credito tributario abbia natura chirografaria, anche a seguito di degradazione per incapienza, che "*il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri crediti chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei crediti rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole*" (così, art. 88, co. 1, c.c.i.).

La nuova disciplina, a seguito del recepimento della Direttiva *Insolvency,* introduce una importante distinzione tra "concordato liquidatorio" e concordato "in continuità" che conferma il disfavore nei confronti dei primi già contenuto nella legge delega n. 155/2017, prevedendo che, nel caso in cui il piano sia solo liquidatorio, occorre assicurare il soddisfacimento dei creditori chirografari nella percentuale minima del 20%, ed inoltre che la proposta debba prevedere un apporto di risorse esterne che incrementi di almeno il 10% l'attivo disponibile al momento della presentazione della domanda.

Tale distinzione incide anche sul criterio valutativo per l'Amministrazione in quanto viene previsto che l'attestatore, relativamente ai crediti tributari e contributivi, dovrà verificare che nel caso di concordato liquidatorio il trattamento proposto sia "più conveniente" rispetto alla liquidazione giudiziale, e nel caso di concordato in continuità che lo stesso sia "non deteriore" rispetto alla liquidazione giudiziale.

Medesima distinzione viene prevista in sede di *cram down*, ossia il Tribunale potrà omologare il concordato preventivo, anche in mancanza di adesione da parte dell'Amministrazione finanziaria, quando l'adesione sia *determinante* ai fini del raggiungimento delle percentuali e sia *conveniente* ovvero *non deteriore* rispetto all'alternativa liquidatoria (art. 88. comma 2-*bis*)[429].

[429] Cfr. G. FICHERA, *Il giudizio di omologazione nei concordati liquidatori e in continuità aziendale*, in *www.dirittodellacrisi.it*, 1 Novembre 2022; L. FUZIO, *I crediti tributari nelle procedure di composizione negoziata della crisi, nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti,* in *www.dirittodellacrisi.it,* 8 Novembre 2022.

Pertanto, alla luce del generale *favor* nei confronti della continuità, assurto con la nuova normativa di attuazione della Direttiva *Insolvency* a principio da tutelare a livello normativo, la valutazione dell'attestatore prima, e del giudice poi, si differenzia nella ipotesi liquidatoria e in continuità, essendo necessario, nel primo caso, che il trattamento sia *più conveniente* del trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale; essendo sufficiente, invece, nel secondo caso, che il trattamento sia *non deteriore* rispetto all'alternativa liquidatoria.

Come si legge nella relazione dell'Ufficio del massimario della Suprema Corte di Cassazione, difatti, la continuazione dell'attività di impresa "*con la conservazione che essa normalmente comporta dei posti di lavoro e del fascio di rapporti giuridici che legano l'impresa ai propri fornitori e clienti, infatti, giustifica nell'ottica eurounitaria una serie di facilitazioni nella predisposizione del progetto di tournaraund e salvataggio aziendale che incide sulle modalità di voto e, prima ancora, sulla valutazione di interesse del creditore*. *Mentre, infatti, l'art. 182 bis l. fall. richiedeva che la proposta di concordato in continuità fosse funzionale alla migliore soddisfazione dei creditori, ecco che nel nuovo Codice riformato ci si può "accontentare" del fatto che la proposta non sia peggiorativa rispetto all'alternativa liquidatoria. Questo risultato è certo il frutto di una equiordinazione delle ragioni dell'impresa rispetto a quelle dei suoi creditori, e non di una prevalenza di queste ultime tout court, che può eventualmente riemergere in un'ottica prettamente liquidatoria, quando non vi siano altri interessi "aziendalistici" od occupazionali da tutelare. E questo innovativo riequilibrio dei diversi interessi opera, ecco il dato forte che occorre immediatamente mettere in luce, anche per i creditori tributari e contributivi, non più destinatari di un trattamento necessariamente di favore rispetto all'alternativa fallimentare*".

Si sofferma l'attenzione, pertanto, sul "nuovo specifico criterio" predeterminato dal Legislatore ed applicabile dall'Amministrazione in sede decisionale, che segna un ulteriore passo in avanti rispetto al criterio della convenienza economica e della complessa ponderazione di interessi, pur tuttavia

non invertendo l'ordine gerarchico, ma tuttalpiù ponendo gli interessi sullo stesso piano.

3.3.3. Concordato semplificato *ex* art. 25 *sexies* c.c.i.

Con il rinnovato Codice della Crisi d'impresa è stato introdotta anche una ulteriore forma di concordato, il "concordato semplificato", disciplinato all'art. 25-*sexies,* che consiste in un tipo di concordato esclusivamente liquidatorio con il quale il debitore propone il soddisfacimento dei crediti con le forme, le modalità e le tempistiche indicate nella proposta e sulla base di un piano di cessione dei beni.

Occorre precisare che affinché si possa ricorrere a tale strumento è necessario che vi sia stato il preventivo esperimento del tentativo di composizione negoziata e solo laddove l'esperto nella relazione finale dichiari che le trattative si siano svolte secondo correttezza e buona fede, che esse non abbiano esito positivo e che le altre possibili soluzioni della crisi al termine della composizione negoziata non siano praticabili.

La principale caratteristica sta nel fatto che trattasi di un concordato c.d. "coattivo"[430], in quanto la proposta non è sottoposta all'approvazione dei creditori, mancando quindi il momento del "voto" dei creditori; la decisione sull'omologazione, pertanto, è rimessa esclusivamente al controllo del Tribunale. Nel caso in cui il concordato sia omologato, la proposta è vincolante per tutti i creditori, che dovranno essere soddisfatti nei limiti ed in conformità di quanto offerto, con conseguente liberazione del debitore da ogni debito pregresso mediante l'adempimento degli obblighi concordatari.

Muovendo dall'elemento di maggiore interesse ai fini della presente analisi, si deve rilevare che nel concordato semplificato non è specificata la disciplina da riservare ai crediti tributari, né viene prevista la applicazione della transazione fiscale.

Ed invero, difettando il momento del "voto" da parte dei creditori, si è condivisibilmente affermato che la specifica disciplina prevista per la transazione

[430] Già previsti sia nelle procedure di tipo amministrativo e sia nella disciplina del sovraindebitamento.

fiscale non avrebbe ragione d'essere[431]. Ci si chiede, tuttavia, in mancanza di una espressa previsione normativa, se sia possibile prevedere la proposizione di un piano avente ad oggetto anche un pagamento parziale dei crediti tributari; ed inoltre se, mancando la fase della votazione dei creditori, la decisione di accordare una falcidia del credito tributario possa essere rimessa esclusivamente al Giudice in sede di omologa. Trattandosi di una disciplina da poco entrata in vigore, le riflessioni sul punto non possono che essere dubitative, ed assunte con le dovute riserve.

Mediante la ricostruzione del modello interpretativo effettuato nel presente lavoro di ricerca, si è affermato che laddove sia accertata la "convenienza economica" dell'interesse erariale rispetto all'alternativa liquidatoria, la deroga all'indisponibilità del credito tributario deve considerarsi legittima in quanto la scelta di aderire alla proposta "transattiva" si pone a tutela dello stesso interesse erariale. Inoltre, tale deroga deve essere supportata da un rigore procedurale, proprio delle procedure concorsuali, tra cui la attestazione della sussistenza della "convenienza economica" da un esperto indipendente. Infine, deve essere concessa la possibilità di opporsi alla proposta.

Nella procedura in esame si evidenzia che è prevista, in primo luogo, la possibilità per i creditori e qualsiasi interessato di proporre opposizione all'omologazione costituendosi nel termine perentorio di dieci giorni prima dell'udienza fissata (art. 25-sexies, comma 4).

È previsto che il Tribunale in sede di omologa debba effettuare un controllo rigoroso sulla legittimità procedurale, sulla fattibilità ed in particolare deve valutare il "rispetto dell'ordine delle cause di prelazione e la fattibilità del piano di liquidazione", e dunque che la proposta *non arrechi pregiudizio* ai creditori rispetto all'alternativa della liquidazione giudiziale e che, comunque, assicuri *un'utilità a ciascun creditore* (art. 25-sexies, comma 5).

---

[431] Sul punto, G. D'ATTORRE, *Il concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio. Commento alla normativa,* in *Il Fallimento*, n. 12/2021, pag. 1603, così affermava: "*Questo specifico meccanismo di tutela anche dei crediti tributari e contributivi, unito alla mancanza della votazione, rende anzi inapplicabile al Concordato Semplificato l'intera disciplina della c.d. transazione fiscale, che non ha qui ragion d'essere".*

Ed inoltre, al comma 3[432], espressamente prevede che, oltre al parere dell'esperto nominato per la composizione negoziata, la nomina di un *esperto* ausiliario deve rispettare i requisiti di "indipendenza e terzietà".

Rispetto al trattamento dei crediti tributari è stato rilevato da primi commentatori che "*in mancanza di una previsione espressa sul punto, la tutela dei crediti tributari e contributivi è rimessa ai due criteri che presidiano ogni altro credito: il superamento del c.d. "test di convenienza" rispetto all'alternativa della liquidazione fallimento ed il rispetto dell'ordine delle cause di prelazione*"[433].

Ciò premesso, alla luce della rigidità della normativa esaminata, non si ritiene di poter escludere la applicabilità dello stesso anche nei confronti del credito tributario. Difatti, il Tribunale, prima di omologare il concordato, deve compiere una rigida analisi, grazie all'ausilio di specifici tecnici indipendenti, essendo garante della tutela degli interessi dei creditori, dovendo specificamente verificare la sussistenza della "convenienza economica" della proposta rispetto all'alternativa liquidatoria, dovendo il concordato, come previsto dalla legge, provocare in ogni caso "una utilità" a ciascun creditore.

3.3.4. Piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione (PRO)

Anche il piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione, infine, è un istituto introdotto con l'ultima modifica al Codice della Crisi che, come definito, "appare in prima approssimazione un mix fra accordi ad efficacia estesa e concordato in continuità, pur non avendo letteralmente di quest'ultimo il necessario presupposto della prosecuzione diretta o indiretta dell'attività di impresa"[434].

---

[432] Art. 25-*sexies,* co. 3, c.i.i.: "*Il tribunale, valutata la ritualità della proposta, acquisiti la relazione finale di cui al comma 1 e il parere dell'esperto con specifico riferimento ai presumibili risultati della liquidazione e alle garanzie offerte, nomina un ausiliario ai sensi dell'articolo 68 del codice di procedura civile, assegnando allo stesso un termine per il deposito del parere di cui al comma 4. L'ausiliario fa pervenire l'accettazione dell'incarico entro tre giorni dalla comunicazione. All'ausiliario si applicano le disposizioni di cui agli articoli 35, comma 4-bis, e 35.1 del codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione, di cui al decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159. Si osservano altresi' le disposizioni di cui all'articolo 35.2 del citato decreto legislativo n. 159 del 2011*".

[433] Così, G. D'ATTORRE, *Il concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio. Commento alla normativa,* cit.

[434] Cfr. la relazione dell'Ufficio del massimario e del ruolo, Corte Suprema di Cassazione, cit.

La principale caratteristica differenziale del piano di ristrutturazione consiste nella libertà del proponente di decidere come distribuire il patrimonio tra le diverse classi di creditori. Il proponente può, con esso, derogare all'ordine delle cause di prelazione ed alle disposizioni che regolano la graduazione delle cause legittime di prelazione (art. 64 *bis*, comma 1).

L'istituto ha ricevuto un parere parzialmente negativo da parte del Consiglio di Stato nel corso dell'iter di approvazione del d.lgs. n. 83/20222, nonché è stato oggetto di diverse critiche in quanto "l'applicazione anche a questo istituto di regole proprie del concordato in continuità senza richiedere espressamente tale presupposto potrebbe configurare un eccesso di delega rispetto alla l. n. 155/2017, non trovando copertura - una sua eventuale versione liquidatoria - nella disciplina attuativa della Direttiva unionale n. 1023/20192".

A tal proposito si è rilevato che, secondo la Relazione illustrativa allo "Schema di decreto legislativo di recepimento della direttiva (UE) 2019/1023", approvato dal Consiglio dei Ministri del 17 marzo 2022, tale istituto avrebbe attuato la disposizione dell'articolo 11, paragrafo 1, della Direttiva *Insolvency*, nella parte in cui richiede la previsione di un quadro di ristrutturazione che possa prescindere dalle regole distributive proprie delle procedure concorsuali, purché approvato "da tutte le parti interessate in ciascuna classe di voto".

L'approvazione di tale piano, in ogni caso, necessita dell'unanimità di tutte le classi in cui i creditori devono essere suddivisi. È altresì previsto un limite generale a tutela dei lavoratori che devono essere "soddisfatti in denaro integralmente entro trenta giorni dall'omologazione".

Sulla base di tali premesse, è stato affermato dai primi commentatori che "*non esistono vincoli rigidi di soddisfacimento neanche nei confronti dei crediti fiscali e previdenziali, atteso il mancato richiamo alle disposizioni in materia dettate nel concordato preventivo*"[435]. Essendo necessaria l'accettazione da parte di tutti i creditori, in ogni caso, la decisione sarà rimessa all'Amministrazione, la quale

[435] Così, G. D'ATTORRE, *Manuale di diritto della crisi e dell'insolvenza*, cit., pag. 175.

dovrà operare la propria scelta sempre nel rispetto del criterio di convenienza predeterminato dal Legislatore.

4. La riforma del *Texto Refundido de la Ley Concursal*: *los planes de restructuración* ed il trattamento del credito tributario

Il recepimento della Direttiva *Insolvency* ha inciso profondamente nel *derecho preconcursal* spagnolo, andando a sostituire tutti gli istituti previgenti con i c.d. "*planes de restructuración*"[436].

Quanto al trattamento dei crediti pubblici, la riforma non apporta modifiche di particolare rilievo, permanendo la sussistenza di specifici privilegi, anche procedurali, nonchè l'assoluta preclusione di accordare un pagamento parziale dei crediti tributari[437].

Nel recepimento di uno dei principi cardine della Direttiva *Insolvency*, ovvero la continuità, è stata operata una modifica all'effetto sospensivo delle procedure esecutive conseguente alla "*Comunicación de la apertura de negociaciones con los acreedores*". Invero, l'art. 605 del TRLC conferma l'espressa esclusione dalla sospensione per i titolari di "crediti pubblici tributari"; tuttavia introduce una specifica eccezione con riguardo ai beni necessari alla prosecuzione dell'attività[438].

---

[436] Cfr. M. I. CANDELARIO MACÍAS - S. PACCHI (a cura di), *La Directiva de la (UE) 2019/1023 sobre insolvencia: (estudios desde diferentes ordenamientos)*, cit.; A. DÍAZ MORENO*, Socios, planes de reestructuracion y capitalización de créditos en la Directiva (eu) 2019/1023, sobre reestructuración e insolvencia*, in *Anuario de derecho concursal,* cit., pp. 7-64; M. I. HUERTA VIESCA M, *La Unión Europea ante la insolvencia: sucinta aproximación a la novísima Directiva sobre marcos de reestructuración preventiva, segunda oportunidad y medidas para aumentar la eficacia de los procedimientos de condonación, insolvencia y reestructuración*, in *Una contribución a la europeización de la ciencia jurídica: estudios sobre la Unión Europea. Homenaje de la Facultad de Derecho de la Universidad de Oviedo al profesor Gil Carlos Rodríguez Iglesias*, Cizur Menor, Navarra, Civitas-Thomson Reuters, 2019, p. 573-588; M. MONTELEONE, *Exoneración del pasivo insatisfecho en el CCII ("Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza") italiano y en la Directiva (UE) 2019/1023, análisis comparativo*, in M. I. CANDELARIO MACÍAS - S. PACCHI, *La directiva de la (UE) 2019/1023 sobre insolvencia*, cit., pp. 187-214; A.J. TAPIA HERMIDA, *Decálogo del nuevo marco europeo para la reestructuración empresarial ante la megacrisis del Covid 19: la Directiva (UE),* in *Diario la ley* n. 9793/2021; M. ZABALETA DÍAZ, *La propuesta de directiva sobre marcos de reestructuración preventiva: hacia un Derecho comunitario de la preinsolvencia*, in *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, n. 27/2017.

[437] Si vd. A.L. SANTODOMINGO GONZÁLEZ, *La segunda oportunidad y los créditos públicos en la Directiva 2019/1023*, in *Actualidad Administrativa*, n. 2/2021;

[438] Artículo 605. *Exclusión de acreedores públicos*: "*Lo dispuesto en esta sección no será de aplicación a los procedimientos de ejecución de los acreedores públicos, al tratarse de una categoría de acreedores que no se verá afectada por la suspensión de ejecuciones singulares.*

Pertanto, l'Amministrazione potrà continuare o iniziare procedimenti esecutivi individuali, ma gli stessi non potranno avere ad oggetto beni necessari a garantire la *continuità* dell'attività produttiva.

È stato, poi, rilevato da parte della dottrina come il recepimento della Direttiva UE 2019/1023 poteva essere una ottima occasione per riconsiderare la posizione e la partecipazione dei crediti di diritto pubblico nei processi di ristrutturazione preventiva. Deve rilevarsi che, nonostante sia stato compiuto un miglioramento rispetto alla possibile "partecipazione" dei crediti di diritto pubblico ai *planes de restructuración*, sussiste ancora un trattamento particolarmente rigido che preclude in ogni caso all'Amministrazione finanziaria di accettare proposte "transattive" o "riduzioni" del credito tributario.

La nuova disciplina del trattamento dei crediti di diritto pubblico è prevista agli artt. 616 e 616-bis, TRLC.

L'art. 616 riconosce la possibilità ai crediti pubblici, tra cui quelli tributari, di partecipare ai *planes de restructuración*, imponendo tuttavia specifiche condizioni, ossia:

1- che il debitore attesti che, sia al momento della *comunicación de apertura de negociaciones*, sia al momento della richiesta di omologazione giudiziale del piano, di essere in regola con gli obblighi fiscali e previdenziali, presentando al Tribunale i corrispondenti certificati rilasciati dalla *Agencia Estatal de Administración Tributaria* e dalla *Tesorería General de la Seguridad Socialdal*;
2- che i crediti non siano anteriori ai due anni calcolati dalla data di "scadenza" in conformità alle norme fiscali e previdenziali, fino alla data di presentazione al tribunale della *comunicación de apertura de negociaciones.*

Si la ejecución recayera sobre bienes o derechos necesarios para la continuidad de la actividad empresarial o profesional del deudor, una vez iniciado el procedimiento de ejecución, se podrá suspender exclusivamente en la fase de realización o enajenación por el juez que esté conociendo del mismo. Cuando la ejecución sea extrajudicial, la suspensión la podrá ordenar el juez ante el que se haya presentado la comunicación, exclusivamente en la fase de realización o enajenación. En ambos casos, la suspensión, en su caso, acordada decaerá perdiendo toda su eficacia una vez transcurridos tres meses desde el día de la comunicación, quedando sin efectos la suspensión, sin que sea preciso dictar resolución judicial alguna o, en su caso, acto alguno por el letrado de la Administración de Justicia.

Qualora tali requisiti siano soddisfatti, i crediti di diritto pubblico potranno essere interessati dalla ristrutturazione esclusivamente nelle modalità previste dall'art. 616-*bis*.

Tale articolo[439], al primo comma prevede che "in nessun caso, il *plan de reestructuración* potrà prevedere che i crediti di diritto pubblico possano subire una riduzione del proprio importo, il mutamento della legge applicabile, il cambiamento del debitore, potendo comunque un terzo assumere il debito senza che ciò abbia un effetto liberatorio dell'obbligato, la modifica o l'estinzione delle garanzie di cui dispongano, o la conversione del credito in azioni o quote societarie, in un credito partecipativo o in un prestito o in uno strumento con caratteristiche o rango diversi da quelli del credito originario".

Al comma II, viene inoltre previsto che tali crediti dovranno essere "pagati integralmente" nei seguenti termini:

1. in via generale, entro dodici mesi dall'omologazione del *plan de reestructuración*;

2. entro sei mesi dall'omologazione del piano, nel caso in cui sia stata precedentemente concessa una dilazione o una rateizzazione per tali crediti.

In ogni caso, tutti i crediti dovranno essere pagati integralmente entro un termine massimo di diciotto mesi dalla *comunicación de apertura de negociaciones*.

---

[439] Si riporta il testo dell'art. 616-bis: *Créditos de Derecho público.*
1. En ningún caso, el plan de reestructuración podrá suponer para los créditos de Derecho público la reducción de su importe; el cambio de la ley aplicable; el cambio de deudor, sin perjuicio de que un tercero asuma sin liberación de ese deudor la obligación de pago; la modificación o extinción de las garantías que tuvieren; o la conversión del crédito en acciones o participaciones sociales, en crédito o préstamo participativo o en un instrumento de características o de rango distintos de aquellos que tuviere el originario.
2. Los créditos de Derecho público afectados por el plan de reestructuración deberán ser íntegramente satisfechos en los siguientes plazos:
1.º Doce meses a contar desde la fecha del auto de homologación del plan de reestructuración, con carácter general.
2.º Seis meses a contar desde la fecha del auto de homologación del plan de reestructuración, en el caso de que sobre dichos créditos se hubiese concedido un aplazamiento o fraccionamiento previamente.
En cualquier caso, todos los créditos de Derecho público deberán estar íntegramente satisfechos en un plazo máximo de dieciocho meses desde la fecha de comunicación de la apertura de negociaciones.

Alla luce di quanto detto, si possono verificare due ipotesi: nel caso in cui l'Amministrazione decida di partecipare volontariamente al piano di ristrutturazione, lo potrà fare solo nel rispetto delle condizioni e le modalità stabilite dalla suddetta normativa[440]; qualora, invece, l'Amministrazione non partecipi volontariamente e siano raggiunte le maggioranze richieste, gli effetti del piano potranno estendersi anche nei confronti della stessa operando la regola del *best interest of creditors test* (*mejor interés de los acreedores*[441]), tenendo comunque in considerazione che gli unici effetti che possono estendersi ai crediti pubblici sono le "*esperas*".

La dottrina ha sollevato dubbi anche sull'accettazione pacifica da parte dell'Amministrazione di tale interpretazione e, dunque, sulla possibile estensione degli effetti del piano, sebbene solo nei limiti delle "*esperas*", temendo altresì che ciò comporterà un aumento del contenzioso alla luce delle opposizioni che l'Amministrazione potrà proporre al piano[442].

Rispetto all'analisi della nuova previsione spagnola si può concludere che la stessa sia assolutamente insoddisfacente soprattutto alla luce dei requisiti richiesti che, *ictu oculi*, rendono inapplicabile la partecipazione dei creditori pubblici, anche nei termini previsti. Basti pensare al primo requisito della regolarità rispetto al pagamento delle obbligazioni tributarie, che risulta ossimorico rispetto ai presupposti oggettivi che legittimano l'accesso a tali procedure di ristrutturazione, ossia quello di trovarsi in uno stato di crisi, ovvero finanche in uno stato di insolvenza.

---

[440] Cfr. J. PULGAR EZQUERRA, *Reestructuraciones preconcursales forzosas: el mejor interés de los acreedores*, in *Revista de Derecho Mercantil*, cit., par. 5.1., la quale ha rilevato che la scelta dell'amministrazione di aderire potrebbe anche derivare da valutazioni *opportunistiche* qualora vi siano maggioranze elevate, che comporterebbero in ogni caso l'omologazione dei piani e l'estensione degli effetti sulla base del test del *mejor interés de los acreedores*, che deve essere garantito a ciascun creditore non aderente.

[441] Si vd. in una prospettiva europea, G. M. LUCHENA MOZO, *La Hacienda Pública en el procedimiento concursal. La aplicación del test del acreedor privado por la Comisión y el Tribunal de Justicia de la UE*, Barcelona, Atelier, D.L. 2012.

[442] J. PULGAR EZQUERRA, *Reestructuraciones preconcursales forzosas: el mejor interés de los acreedores*, ibidem, che analizza inoltre la difficoltà di applicazione del test del *mejor interés de los acreedores*, alla luce dell'assenza di un "mercato secondario di crediti pubblici" che permetta – come accade per gli altri creditori - di valutare la convenienza della proposta di ristrutturazione rispetto all'alternativa liquidatoria.

CONCLUSIONI

L'attuale situazione economica, intimamente minata dalle numerose crisi che si susseguono ormai da decenni[443], ha imposto alcune riflessioni sistematiche sul nuovo *diritto concorsuale fiscale*, con un necessario approccio interdisciplinare.

In tale contesto di fragilità, vengono messi in discussione diritti e principi fondamentali, che devono adattarsi alle nuove esigenze che occorre fronteggiare.

Ciò ha determinato, anche sul piano tributario, un mutamento nell'approccio, almeno ideologico, del ruolo dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito del fenomeno della crisi d'impresa, sebbene non sempre corrispondente con la prassi applicativa. Un esempio lo si riscontra nel posizione di *creditore pubblico qualificato* attribuita all'Amministrazione che è chiamata ad attivare le c.d. "segnalazioni", rendendosi parte attiva del meccanismo virtuoso volto alla tempestiva rilevazione della crisi per garantire il superamento della stessa; nonché, nell'introduzione di misure premiali ricollegate all'interesse *extrafiscale* alla pronta emersione e risoluzione negoziale della crisi d'impresa, misure che, come dimostrato, si differenziano dalle affini previsioni presenti nell'ordinamento tributario, nelle quali l'effetto premiale è generalmente ricollegato al *ravvedimento* rispetto alla violazione della norma tributaria e, dunque, ad esigenze riconducibili alla tutela dell'interesse erariale.

Alla luce di tali premesse, con il presente lavoro si è indagata la possibilità di individuare un nuovo equilibrio nella complessa relazione tra "fallimento e fisco".

In primo luogo, si è operata una ricostruzione diacronica dell'evoluzione della disciplina concorsuale e fiscale, attraverso l'analisi dell'interesse concorsuale e dell'interesse fiscale, delineando i complessi assetti assiologici da bilanciare. Si è, dunque, rilevato come, alla luce dell'avvento della Costituzione e della progressiva eliminazione dei refusi storici causati dall'influenza della teoria dei *diritti pubblici soggettivi,* sono state abrogate alcune previsioni che in ambito concorsuale

[443] Come rilevato dalla presidente della BCE, Christine Lagarde, utilizzando un neologismo che descrive icasticamente tale condizione, "*viviamo in uno stato di permacrisi, dove ci muoviamo continuamente da un'emergenza all'altra. Solo 10 anni fa abbiamo fronteggiato la peggiore crisi finanziaria dagli anni '30, poi la peggiore pandemia dal 1919 e ora la più grave crisi geopolitica in Europa dalla fine della guerra fredda*".

attribuivano una posizione privilegiata all'Amministrazione, tra tutte, quella del "fallimento fiscale", che ricollegava al mero *inadempimento* del contribuente la possibile dichiarazione di fallimento da parte dell'Esattore, con effetti esiziali sull'attività produttiva.

In tal senso, a seguito delle prime crisi economiche del 2005-2006 che avevano fatto emergere la necessità di "*una maggiore sensibilizzazione alla conservazione delle componenti positive dell'impresa (beni produttivi e livelli occupazionali)",* anche la disciplina tributaria iniziava a introdurre previsioni tese a favorire il ricorso a strumenti pre-concorsuali, tra cui, ad esempio, la *non tassabilità delle sopravvenienze attive* derivanti da falcidia concordataria. Il percorso evolutivo del rapporto tra "*fallimento e fisco*" raggiungeva, poi, un significativo punto di svolta con l'introduzione dell'istituto della "transazione fiscale" che, soprattutto nella prima laconica formulazione, sembrava abbattere in maniera assoluta il muro della *indisponibilità* della obbligazione tributaria, facendo dubitare altresì della legittimità costituzionale dello stesso.

Tuttavia, al fine di offrire una risposta sistematica ai quesiti da cui muove il presente lavoro di ricerca e, dunque, andare ad individuare un modello interpretativo relativo al regime del "credito tributario" nelle procedure di soluzione negoziale e pre-concorsuale della crisi di impresa, si è proceduto alla ricostruzione del principale limite alla partecipazione dell'Amministrazione alle suddette procedure negoziali, in entrambi gli ordinamenti, italiano e spagnolo, ossia del *principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria,* e dell'inscindibile relazione con la qualificazione del potere amministrativo come discrezionale ovvero vincolato. Si è chiarita, quindi, l'impostazione metodologica ed argomentativa che è stata utilizzata nella valutazione della possibilità e dei limiti all'introduzione di "moduli consensuali" nelle procedure di gestione preventiva della crisi d'impresa.

In tal senso, si è ritenuto che, nella valutazione del fondamento costituzionale del principio di indisponibilità occorre tener ben distinti la fase *statica*, che riguarda il piano ontologico dello stesso, dalla fase *dinamica* dell'attuazione del tributo.

Ed invero, sul piano *statico,* l'indisponibilità della obbligazione tributaria trova il proprio fondamento nella natura pubblicistica della stessa e nella funzione che la Costituzione, e le singole norme impositive, gli attribuiscono. Pertanto, nella trasformazione del dovere tributario in primario *dovere di solidarietà*, la ragion d'essere della indisponibilità deve rinvenirsi nella natura "comunitaria" e "solidaristica" del tributo. Il parametro costituzionale di riferimento, pertanto, sarà l'art. 53 Cost. italiana (cui corrisponde l'art. 31 Cost. spagnola), inteso non solo quale fondamento e limite del potere impositivo, ma quale garante della "giustizia distributiva tributaria". Pertanto, dovendo concepire il credito dell'Amministrazione come un credito della "collettività", una libera disposizione dello stesso andrebbe a ledere tali principi a danno di tutti i contribuenti e della società.

Tuttavia, da tale derivazione costituzionale del principio di indisponibilità non ne può conseguire una assoluta inderogabilità nella fase *dinamica* di attuazione del tributo; non può escludersi, quindi, che esso possa essere oggetto di bilanciamento con altri interessi ugualmente meritevoli di tutela. Ed invero, è possibile che il Legislatore, nell'esercizio della discrezionalità che gli è propria, introduca delle deroghe alla generale indisponibilità, purché giustificate sul piano costituzionale.

In tale momento, pertanto, si inserisce il limite di cui all'art. 23 Cost., che attribuisce esclusivamente al Legislatore la potestà tributaria e la determinazione dei criteri di riparto della spesa pubblica, così come la possibilità di introdurre precipue misure derogatorie.

Quanto poi all'*agere* dell'Amministrazione finanziaria, sia nelle ipotesi fisiologiche di applicazione del tributo in cui è chiamata a garantire l'imposizione di un "tributo giusto", che nelle possibili deroghe all'ordinaria attuazione dello stesso, essa deve rispettare il principio di cui all'art. 97 Cost., da cui ne deriva la natura prettamente vincolata del potere attribuitogli.

Tale ricostruzione ha offerto gli strumenti argomentativi per verificare la sussistenza, la legittimità e la eventuale modalità di "disposizione" del credito tributario nelle procedure di soluzione negoziale e pre-concorsuale della crisi d'impresa.

Alla luce della ricostruzione dell'attuale previsione della "transazione fiscale" si è posta primaria attenzione sulla positivizzazione del criterio valutativo della "convenienza economica", che trova il proprio fondamento nel *Chapter 11* del *Bankruptcy Code* nordamericano (*section* 1129.7), ossia del *best interest of creditors test*. Tale criterio è generalmente previsto al fine di estendere gli effetti di un determinato accordo negoziale anche a creditori dissenzienti o non aderenti, operando quale parametro che possa legittimamente sostituire la volontà contraria di un creditore. Diversamente, rispetto al creditore erariale, tale criterio è stato individuato dal Legislatore per "vincolare" la scelta dell'Amministrazione a tale specifico parametro, incidendo, dunque, sullo stesso momento di "manifestazione della volontà". Difatti, l'Amministrazione finanziaria può aderire ad una proposta di *transazione fiscale* esclusivamente se essa garantisca un trattamento *economicamente più conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria*. Si è rilevato, poi, l'ulteriore specificazione del criterio da parte del Legislatore in sede di concordato preventivo in continuità, in cui è sufficiente che il trattamento del credito tributario sia *non deteriore,* dunque anche eventualmente equiparato, rispetto all'alternativa liquidatoria.

La rigorosità di tale parametro viene altresì rafforzata sul piano procedurale in quanto esso deve essere oggetto di specifica verifica da parte del professionista attestatore nella relazione di veridicità dei dati contabili e di fattibilità del piano, nonché oggetto di valutazione da parte del giudice in sede di omologa.

Da ciò ne derivano due corollari: in primo luogo, tale deroga al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria trova il proprio fondamento nello stesso art. 97 della Cost., in quanto all'Amministrazione viene richiesto di operare la scelta *maggiormente satisfattiva per l'interesse erariale*; in secondo luogo, il momento "dispositivo" del credito non è rimesso alla valutazione discrezionale dell'Amministratore ma viene delimitata dal Legislatore attraverso un parametro prestabilito, quale quello della "convenienza economica". Il potere esercitabile dall'Amministrazione, pertanto, è vincolato alla valutazione della sussistenza di tale parametro, che *in nuce* già esclude una ponderazione dell'interesse erariale con altri interessi.

Nella ricostruzione della natura della funzione amministrativa esercitata dall'Amministrazione, invero, è stata operata una distinzione alla luce dei due momenti della fase procedimentale in astratto individuati: la prima fase di valutazione della "convenienza economica" in cui l'attività amministrativa sarebbe riconducibile nell'ambito della discrezionalità "tecnica"; la successiva fase di "adesione" alla proposta, nella quale, difettando un momento *volitivo*, l'attività amministrativa risulta "vincolata". Ciò è dimostrato dal fatto che, laddove si accerti che la proposta transattiva sia la migliore soluzione per la soddisfazione del credito tributario e, quindi, per la tutela dell'interesse erariale, l'Amministrazione non può decidere di non aderire dando ingresso nel percorso motivazionale ad altre valutazioni. Specularmente, qualora sia verificato che non vi sia "convenienza economica", all'Amministrazione sarà preclusa la possibilità di aderire alla proposta transattiva facendo prevalere interessi diversi quali, a mero titolo esemplificativo, la tutela dell'iniziativa economica o tutela dell'occupazione, ovvero degli interessi di tutti gli *stakeholders*.

La dimostrata assenza di *discrezionalità* dell'Amministrazione nel momento decisionale deve considerarsi anche quale principale garante della legittimità sul piano eurounitario dell'istituto "dispositivo", non ricadendo, pertanto, nel divieto di aiuti di stato.

Il modello interpretativo relativo a previsioni "dispositive" del credito tributario che si ritiene adottabile in specifiche procedure di soluzione negoziale della crisi d'impresa - trasponibile in ordinamenti che abbiano comuni principi costituzionali -, si fonda, quindi, sui seguenti requisiti: a) la necessaria introduzione su base legislativa, nel rispetto del principio di riserva di legge; b) la previsione, a livello normativo, del precipuo criterio da seguire in sede decisionale, limitando e *vincolando* in tal modo l'esercizio del potere amministrativo; c) l'individuazione di tale criterio nel parametro del "*best interest of creditors test*", valutato rispetto all'alternativa liquidatoria dei valori produttivi; d) la garanzia del rigore procedurale dovendo essere collocato all'interno di procedimenti pre-concorsuali, escludendone l'applicazione in meri strumenti negoziali; e) infine, la presenza di

un esperto “terzo ed indipendente” che compia una specifica attestazione sulla sussistenza del parametro prestabilito nel caso concreto.

Tale modello potrà essere di supporto sia rispetto alle più rigide posizioni riguardanti l’indisponibilità che escludono qualsiasi forma di flessione del credito tributario – come avviene nell’ordinamento spagnolo – le quali, se non ragionevolmente e proporzionalmente ponderate, rischiano di andare a ledere lo stesso interesse erariale; sia rispetto alle molteplici criticità applicative sottoposte all’interprete con l’introduzione dei nuovi istituti negoziali e pre-concorsuali di soluzione della crisi d’impresa (quali ad esempio, il concordato semplificato o i piani di ristrutturazione soggetti ad omologazione).

Si è consapevoli che tali riflessioni conclusive lungi dal potersi considerare definitive alla luce della rapidità con cui la materia in esame si evolve, come dimostrato dall’emanazione in questi giorni di una nuova proposta di Direttiva della Commissione Europea (del 7 dicembre 2022). Esse intendono, tuttavia, fornire una solida base argomentativa che offra gli strumenti valutativi ed interpretativi per la futura attività di ricerca.

CONCLUSIONES

La actual coyuntura económica, íntimamente minada por las numerosas crisis que se suceden desde hace décadas[444], ha obligado a una reflexión sistemática sobre el nuevo "derecho concursal tributario", con un necesario enfoque interdisciplinar.

En este contexto de fragilidad, se han cuestionado los derechos y principios fundamentales, que deben adaptarse a las nuevas exigencias que hay que enfrentar.

Esto ha llevado, también a nivel fiscal, a un cambio en el enfoque, al menos ideológico, del rol de la Administración fiscal en el fenómeno de la crisis de empresa, aunque esto no siempre se corresponde con la práctica de aplicación. Un ejemplo de ello lo tenemos en el papel de "acreedor público cualificado*"* que se atribuye a la Administración, llamada a activar las alertas (*"segnalazioni")*, haciéndose parte activa del mecanismo virtuoso dirigido a la detección temprana de la crisis para asegurar su superación; así como en la introducción de "*misure premiali*" conectadas al interés extrafiscal de la pronta emersión y resolución negociada de la crisis empresarial, medidas que, como se ha demostrado, difieren de las previsiones similares en el sistema tributario, en el que el efecto premial se vincula generalmente al *cumplimiento* de la infracción de la norma tributaria y, por tanto, a exigencias relacionadas con la protección del interés fiscal.

A la luz de estas premisas, el presente trabajo ha investigado la posibilidad de encontrar un nuevo equilibrio en la compleja relación entre "*fallimento e fisco*".

En primer lugar, se ha realizado una reconstrucción diacrónica de la evolución de disciplina concursal y fiscal, a través del análisis del interés concursal y del interés fiscal, perfilando los complejos marcos axiológicos a equilibrar. Se ha constatado, por tanto, cómo, a la luz del advenimiento de la Constitución y de la progresiva eliminación de las erratas históricas provocadas por la influencia de la teoría de los *derechos públicos subjetivos*, se suprimieron algunas disposiciones que en el ámbito concursal atribuían una posición privilegiada a la Administración,

[444] Como señaló la Presidenta del BCE, Christine Lagarde, utilizando un neologismo para describir esta condición de forma icónica, "vivimos en un estado de *permacrisis*, en el que pasamos constantemente de una emergencia a otra. Hace apenas 10 años nos enfrentamos a la peor crisis financiera desde los años 30, después a la peor pandemia desde 1919 y ahora a la crisis geopolítica más grave en Europa desde el final de la "Guerra Fría".

entre ellas, la de la “quiebra fiscal”, que vinculaba la posible declaración de quiebra por parte del Recaudador de Tributos al mero incumplimiento del contribuyente, con efectos fatales sobre la actividad productiva.

En este sentido, tras las primeras crisis económicas de 2005-2006, que habían puesto de manifiesto la necesidad de "una mayor concienciación sobre la preservación de los componentes positivos de la empresa (activos productivos y niveles de empleo)”, incluso la disciplina fiscal comenzó a introducir disposiciones dirigidas a favorecer el recurso a instrumentos preconcursales, incluyendo, por ejemplo, la no tributación de las ganancias extraordinarias derivadas por las quitas de convenios previos al concurso. La trayectoria evolutiva de la relación entre “*fallimento e fisco*” alcanzó un importante punto de inflexión con la introducción del instituto de la “*transazione fiscale*” que, sobre todo en su primera lacónica formulación, pareció derribar absolutamente el muro de la indisponibilidad de la obligación tributaria, suscitando también dudas sobre su legitimidad constitucional.

No obstante, con el fin de dar una respuesta sistemática a las cuestiones que han motivado este trabajo de investigación y, por tanto, identificar un modelo interpretativo relativo al régimen del "crédito tributario" en los procedimientos de solución negociada y prejudicial de las crisis empresariales, hemos procedido a reconstruir el principal límite a la participación de la Administración en los citados procedimientos de negociación, tanto en el ordenamiento italiano como en el español, es decir el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria, y la inseparable relación con la calificación de la potestad administrativa como *discrecional* o *vinculada*. En este sentido, se ha clarificado el enfoque metodológico y argumentativo que se ha utilizado para evaluar la posibilidad y los límites a la introducción de “formas consensuales” en los procedimientos de gestión preventiva de las crisis empresariales.

En este sentido, se ha considerado que, a la hora de valorar el fundamento constitucional del principio de indisponibilidad, debe distinguirse claramente entre la fase estática, que se refiere al plano ontológico del mismo, y la fase dinámica de aplicación del tributo.

En efecto, en un plano estático, la indisponibilidad de la obligación tributaria encuentra su fundamento en el carácter público de la misma y en la función que la Constitución, y las normas tributarias especiales, le atribuyen. Por lo tanto, en la transformación del deber tributario en *deber primario de solidaridad*, la razón de ser de la indisponibilidad debe encontrarse en el carácter "comunitario" y "solidario" del impuesto. El parámetro constitucional de referencia, por tanto, será el artículo 53 de la Constitución italiana (al que corresponde el artículo 31 de la Constitución española), entendido no sólo como fundamento y límite del poder tributario, sino como garante de la "justicia tributaria distributiva". Por tanto, dado que el crédito de la Administración debe concebirse como un crédito de la "colectividad", su libre disposición perjudicaría los derechos de todos los contribuyentes y de la sociedad.

Sin embargo, esta derivación constitucional del principio de indisponibilidad no puede conducir a su absoluta inderogabilidad en la fase dinámica de la aplicación del impuesto; no puede excluirse, por tanto, que esta pueda equilibrarse con otros intereses igualmente dignos de tutela. De hecho, es posible que el legislador, en el ejercicio de su discrecionalidad, introduzca excepciones a la general *indisponibilidad*, siempre que estén constitucionalmente justificadas.

Aquí es donde entra la limitación del artículo 23 de la Constitución italiana (art. 31.3 Constitución española), que atribuye exclusivamente al poder legislativo la potestad tributaria y la determinación de los criterios de distribución del gasto público, así como la posibilidad de introducir medidas derogatorias específicas.

En cuanto a la actuación de la Administración financiera, tanto en las hipótesis fisiológicas de aplicación del tributo en las que está llamada a garantizar la imposición de un "impuesto justo", como en las posibles excepciones a la aplicación ordinaria del mismo, esta debe ajustarse al principio establecido en el artículo 97 de la Constitución italiana (art. 103 Constitución española), del que deriva el carácter puramente vinculado de su potestad administrativa.

Esta reconstrucción ofrece las herramientas argumentativas para verificar la existencia, legitimidad y posible forma de "disposición" del crédito fiscal en los procedimientos preconcursales para la solución de la crisis empresarial.

A la luz de la reconstrucción de la actual normativa italiana de la "transacción fiscal", se ha prestado una atención primordial a la positivización del criterio de evaluación de la "conveniencia económica", que encuentra su fundamento en el *Capítulo 11* del *Bankruptcy Code* norteamericano (sección 1129.7), es decir, la prueba del *mejor interés de los acreedores*. Este criterio suele estar previsto para extender los efectos de un determinado acuerdo de restructuración a los acreedores disidentes o no adheridos también, operando como un parámetro que puede sustituir legítimamente la voluntad contraria de un acreedor. En cambio, con respecto al acreedor tributario, este criterio ha sido identificado por el legislador para "vincular" la elección de la Administración a este parámetro concreto, afectando así al momento mismo de la "manifestación de voluntad". De hecho, la Administración sólo puede aceptar una propuesta de liquidación fiscal si garantiza un trato económicamente más ventajoso con respecto a la alternativa de liquidación. A continuación, se ha señalado la ulterior especificación del criterio por parte del legislador en el caso del "*concordato preventivo in continuità*", en el que basta con que el tratamiento del crédito fiscal no sea perjudicial, y por tanto también posiblemente comparable, con respecto a la alternativa de liquidación.

La rigurosidad de este parámetro se refuerza también en el plano procesal, en la medida en que eso debe ser específicamente verificado por el "professionista attestatore" en el informe sobre la veracidad de los datos contables y la viabilidad del plan, así como sometido a la evaluación del juez en el momento de la homologación.

De ello se derivan dos corolarios: en primer lugar, esta derogación del principio de indisponibilidad de la obligación tributaria se fundamenta en el artículo 97 de la Constitución italiana, en el sentido de que la Administración está obligada a realizar la elección más satisfactoria para el mismo interés fiscal; en segundo lugar, el momento "dispositivo" del crédito no se deja a la apreciación discrecional del Administrador, sino que es delimitado por el Legislador a través de un parámetro preestablecido, como es el de la "conveniencia económica". La potestad ejercitable por la Administración, por tanto, está vinculada a la apreciación de la existencia de

tal parámetro, lo que *in nuce* ya excluye una ponderación del interés de la Administración con otros intereses.

En efecto, al reconstruir la naturaleza de la función administrativa ejercida por la Administración, se han distinguido en abstracto dos momentos de la fase procedimental: la primera fase de valoración de la "conveniencia económica" en la que la actividad administrativa sería adscribible al ámbito de la discrecionalidad "técnica"; la posterior fase de "adhesión" a la propuesta, en la que, al carecer de momento volitivo, la actividad administrativa queda "vinculada". Prueba de ello es que, cuando se comprueba que la propuesta de liquidación es la mejor solución para la satisfacción de la pretensión tributaria y, por tanto, para la protección del interés fiscal, la Administración no puede decidir no aceptar en virtud de la evaluación de otros elementos. Al mismo tiempo, si se verifica que no existe "conveniencia económica", la Administración se verá impedida de adherirse a la propuesta de convenio dejando prevalecer otros intereses, como, a título meramente enunciativo, la protección de la iniciativa económica o la protección del empleo, o los intereses de todos los *stakeholders*.

La ausencia demostrada de poder discrecional por parte de la Administración en la fase de toma de decisiones también debe considerarse como el principal garante de la legitimidad a nivel de la Unión Europea del instituto "dispositivo", por lo que no habrá vulneración de la prohibición de ayudas de Estado.

El modelo interpretativo relativo a las previsiones "dispositivas" del crédito tributario que se considera adoptable en procedimientos específicos de solución negociada de crisis empresariales - transponible a ordenamientos que tengan principios constitucionales comunes - se fundamenta, por tanto, en los siguientes requisitos (a) la previa habilitación legislativa, en el respecto del principio de reserva de ley; b) la previsión, a nivel normativo, del criterio principal que debe seguirse en el proceso decisional, así limitando y vinculando el ejercicio del poder administrativo; c) la identificación de este criterio en el parámetro del "*best interest of creditors test*", evaluado frente a la alternativa de liquidación d) la garantía del rigor de los procedimientos preconcursales, excluyendo su aplicación en meros institutos negociales; e) por último, la presencia de un experto "tercero e

independiente" que realice una certificación específica sobre la subsistencia del parámetro preestablecido en el caso concreto.

Este modelo puede servir tanto con respecto a las posiciones más rígidas sobre la indisponibilidad que excluyen cualquier forma de crédito fiscal, como ocurre en el sistema español, y que - si no se ponderan con racionalidad y proporcionalidad - corren el riesgo de perjudicar el interés fiscal; como con respecto a las numerosas cuestiones críticas de aplicación sometidas al intérprete con la introducción de nuevos institutos negociales y preconcursales para la resolución de la crisis empresarial (como, por ejemplo, el *concordato semplificato* o i *piani di ristrutturazione soggetti ad omologazione,* introducidos en el ordenamiento italiano).

Somos conscientes de que estas reflexiones conclusivas no pueden considerarse como definitivas, teniendo en cuenta la rapidez con que evoluciona el tema en examen, como demuestra la emanación en estos días de una nueva propuesta de Directiva de la Comisión Europea (de 7 de diciembre de 2022). No obstante, estas pretenden proporcionar una sólida base argumentativa que ofrezca las herramientas evaluativas e interpretativas para futuras actividades de investigación.

BIBLIOGRAFIA

AA.VV., *Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, Studio n. 3 Documento n. 10 del 29 aprile 2002, Università degli Studi "La Sapienza" di Roma, Fondazione Luca Pacioli;

AA.VV., *Comentarios a la ley general tributaria y líneas para su reforma, Libro-Homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz De Bujanda*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1991;

AA.VV., *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, in *Instituto de Estudios Fiscales,* Marcial Pons, 1996;

AA.VV., *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, MARTÍN DÉGANO I., MENÉNDEZ GARCÍA G., VAQUERA GARCÍA A. (a cura di), 1ª ed, Valladolid, Lex Nova, 2005;

AA.VV., LAZIĆ V., STEVEN S. (a. cura di), *Recasting the insolvency regulation: improvements and missed opportunities*, Springer, 2020;

ABBAMONTE G., *Principi di diritto finanziario,* Napoli, 1975;

ABRIANI N., ROSSI A., *Nuova disciplina della crisi d'impresa e modificazioni del codice civile: prime letture*, in *Le Società,* n. 4/2019, p. 393;

ABRIANI N., *Gli accordi di ristrutturazione ad efficacia estesa*, in *www.dirittodellacrisi.it*, 13 Maggio 2021;

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;

ACOSTA S.E. *La excepción de los procedimientos administrativos de ejecución en el concurso de acreedores*, in *Conflictos actuales en Derecho tributario: homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera*, Cizur Menor, Navarra, Aranzadi, 2017, p. 297-357;

AGUILAR RUBIO, *Crédito tributario y concurso de acreedores*, Madrid, La Ley, 2009;

ALFANO R., *Condoni fiscali: ulteriori vincoli europei e possibili effetti interni*, in *Dir. Prat. Trib. Int.,* 2/2011, p. 477;

ALFANO R.*, Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti, garanzie europee e dialogo fra le Corti nell'applicazione multilivello,* Napoli, 2020;

ALLENA M., *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Padova, 2017;

ALLENA M., *La transazione fiscale: dalla legge fallimentare al codice della crisi d'impresa, in Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario, Atti del convegno di Catania, 25 e 26 ottobre 2019,* Pisa, 2020, pp. 161-183;

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, 1942;

ALMOGUERA J., *La actuación de los acreedores públicos frente a un empresario en crisis*, in *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, n. 15/2011, p. 167-181;

ÁLVAREZ MARTÍNEZ J., *Concurso de acreedores y créditos tributarios. La calificación de los mismos como créditos concúrsales o contra la masa: estado de la cuestión*, in *Quincena Fiscal*, n. 21/2012, p. 99-104;

ÁLVAREZ MARTÍNEZ J., *Crédito tributario y proceso concursal: análisis jurídico de las novedades contenidas en las últimas reformas normativas*, in *Quincena Fiscal*, n. 22/2012, p. 109-134;

AMATUCCI A. (diretto da), *Trattato di diritto tributario,* Padova, 2001;

AMATUCCI A., *L'insegnamento del diritto finanziario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin*., 4/99, p. 492 ss.;

AMATUCCI A., *L'ordinamento giuridico finanziario*, Napoli, 1990;

AMATUCCI A., *Le fondamenta del vigente principio di capacità contributiva nel pensiero di San Tommaso d'Aquino*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 3/2013, pp. 481 e ss.;

AMATUCCI A., *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva,* in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.,* n. 1/75, pp. 331 ss.;

AMATUCCI A., *Lessico e semantica nelle procedure concorsuali*, in *Giur. Comm*., 3/2021, pp. 365 – 394;

AMATUCCI F., D'IPPOLITO F. M. (a cura di), *Sistema di garanzie e processo tributario*, Napoli, 2005;

AMATUCCI F., *La transazione fiscale tra disciplina comunitaria dell'IVA e divieto di aiuti di Stato*, in PAPARELLA F. (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, pp. 687 ss.;

AMATUCCI F., *Sanzioni tributarie e proporzionalità*, in *Riv. Dir. Trib. Int*., 3/2014, pp. 5 ss.;

AMATUCCI F., *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale e il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2/2016, 257;

AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, IV Edizione, Torino, 2018;

AMATUCCI F., *I principi riconosciuti dalla sentenza Taricco II e l'effettività del sistema sanzionatorio tributario complessivo*, in *Riv. Dir. Trib. Int*., 1/2019, pp. 39 e ss.;

AMBROSINI S., *I "princìpi generali" nel codice della crisi d'impresa,* in *Crisi d'Impresa e Insolvenza*, 26 gennaio 2021;

ANDREANI G., TUBELLI A., *La disciplina fiscale degli accordi di ristrutturazione ex art. 182-bis della legge fallimentare*, in *Il Fisco,* 44/2006, p. 6804 ss.;

ANDREANI G., TUBELLI A., *Profili reddituali delle plusvalenze nel concordato preventivo*, in *Le sopravvenienze da esdebitamento in caso di presenza contestuale di perdite pregresse e di periodo, in Corriere Tributario,* 1/2013, p. 1019 ss,;

ANDREANI G., TUBELLI A., *Trattamento "speciale" per i crediti tributari nel concordato preventivo*, in *il fisco*, 5/2017, pagg. 432 e ss.;

ANDREANI G., TUBELLI A., *Transazione fiscale e crisi d'impresa*, Milano, 2020;

ANDREANI G., TUBELLI A., *Transazione fiscale: tesi "estensiva" sul cram down e applicazione analogica al concordato fallimentare,* in *Il fallimentarista,* 17 maggio 2021;

ANDREANI G., TUBELLI A., *Le Sezioni Unite della Cassazione rimodellano la transazione fiscale - il commento*, in *Corr. Trib*., n. 6/2021, pagg. 539 ss.;

ANDREANI G., FERRANTI G., MIELE L., RAVAZZIN C., *Fiscalità della crisi d'impresa,* Manuale IPSOA, Milano 2014;

ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, p. 243 ss.;

ARGENTE ÁLVAREZ - BERTRÁN GIRÓN F. - MELLADO BENAVENTE F. M., *Fiscalidad y recaudación en el concurso de acreedores*, 3a edición, CISS, 2021;

ARIAS ABELLÁN M.D., *La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del articulo 36 de la L.G.T.,* in *Comentarios a la Ley general tributaria y líneas para su reforma : Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda* , 1991, pagg. 619-628;

ARIATTI S., *Il diritto europeo non osta alla falcidia dell'IVA nel concordato preventivo*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.,* n. 4/2016, p. 985;

ARLERI BERETTONI A., voce *Obbligazioni pubbliche,* in *Enc. Dir.,* XXIX, Milano, 1979;

ATTARDI C., *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, in *Il Fisco*, 2017, 4448;

AZZARITI G., *Dalla discrezionalità al potere*, Padova, 1989;

BACCARINI S., *Giudice amministrativo e discrezionalità tecnica,* in *Dir. Proc. Amm.,* 2001, 80 e ss.;

BACIGALUPO SAGGESE M., *La discrecionalidad administrativa: estructura normativa, control judicial y límites constitucionales de su atribución*, Universidad Nacional de Educacion a Distancia, 1997;

BALDRY J., DAVIS A.C.R., *Taxation in corporate insolvency and rescue*, VII ed., London, Bloomsbury Publishing, 2018;

BAMBINO M., *Il riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario in tema di prescrizione dell'obbligazione tributaria in ambito fallimentare: il revirement delle Sezioni Unite*, in *Dir. Prat. Trib*., n. 3, 2020, p. 1150, pp. 4 ss.;

BANA M., *Composizione negoziata della crisi: responsabilità solidale tributaria e fiscalità d'impresa agevolata,* in *il fisco,* n. 42/2021, pp. 4041 ss.;

BARONE G., voce *Discrezionalità (Diritto Amministrativo),* in *Enc. Giur.,* XIII, Roma, 1989;

BARRACHINA JUAN, *Aplazamiento de pago en concurso de acreedores*, in *Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Collegis de Graduats Socials de Catalunya,* n. 322, 2016, págs. 23-25;

BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rass. trib*., 2/2002, pp. 421 ss.;

BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013;

BASILAVECCHIA M., *L'azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale,* in *Studi in onore di E. De Mita*, Napoli, 2012, pp. 72 ss;

BASILAVECCHIA M., *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale,* in *Corr. Trib.,* 2007, pp. 3643 ss.;

BASILAVECCHIA M., *La transazione dei ruoli,* in *Corr. Trib.,* 2005, pp. 1217 ss.;

BASILAVECCHIA M., *Profili costituzionali della riscossione*, in *Riv. Dir. Trib*. 6/2015, pp. 473 ss.;

BASILAVECCHIA M., *Riscossione - esecuzione forzata e riparto di giurisdizione nel pensiero delle sezioni unite della suprema corte di cassazione*, in *Rass. Trib.*, n. 3/2020, pp. 821 ss.;

BASTIONI FERRARA F., voce *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. disc. Priv., sez. comm.*, vol X, Torino, 1994;

BATISTONI FERRARA F., *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir.*, II, Milano, 1998;

BATISTONI FERRARA F., *Agevolazioni ed esenzioni fiscali*, in CASSESE, S. (a cura di), *Diz. Dir. Pubbl*., I, 2006, 175 ss.;

BATISTONI FERRARA F., *Condono (diritto tributario)*, in *Enc. dir*., agg. V, 2001;

BATISTONI FERRARA F., *Contraddittorio anticipato e tutela giurisdizionale*, in *Il fisco*, 1994, 7509;

BATISTONI FERRARA F., *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib*., 1/2008, pp. 477 ss.;

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, pp. 20 ss.;

BATISTONI FERRARA F., *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Dir. prat. trib*., I, 1999, pp. 1509 ss.;

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, pp. 679 ss.;

BELLI CONTARINI E., *La transazione con il fisco sui ruoli della riscossione,* in *Boll. Trib.,* 2003, pp. 1464 ss.;

BELTRÁN DE FELIPE M., *Discrecionalidad administrativa y Constitución*, Tecnos, 1995;

BENVENUTI L., *La discrezionalità amministrativa*, Padova, 1986;

BERLIRI A., *Principi di diritto tributario,* vol. I*,* Milano, 1967;

BERLIRI A., *Principi di diritto tributario,* vol. II*,* Milano, 1972;

BERLIRI L.V., *A proposito del progetto di riforma del contenzioso tributario*, in *Foro it*, 1952, parte IV, pp. 57 ss.;

BERLIRI L.V., *La giusta imposta*, Milano, 1975;

BERTI G*., Prefazione,* in E. DE MITA*, Interesse fiscale e tutela del contribuente,* Milano, 1987;

BISOGNO M., *Forza maggiore e omesso versamento dei tributi alla luce della crisi di liquidità determinata dalla pandemia: prime riflessioni*, in F. Amatucci – R. Alfano, (a cura di*), Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti sanzionatori. Italia, Spagna e America Latina,* Torino, 2022;

BIZIOLI G., *Le "misure premiali" tributarie introdotte con il d.l. 24 agosto 2021, n. 118*, in L. DE SIMONE - M. FABIANI - S. LEUZZI (a cura di), *Diritto*

della Crisi, Le nuove misure di regolazione della crisi d'impresa. Commento al d.l. 118 del 2021, conv. Con l. 147 del 2021, numero speciale novembre 2021, pp. 128 ss.;

BLANCO DÍEZ P., *El arbitraje tributario: entre la necesidad y el deber*, in *La solución extrajudicial de conflictos (ADR): estudios para la formación en técnicas negociadoras*, Cizur Menor Navarra, Aranzadi, 2011, p. 11-29;

BOBBIO N., *Dalla struttura alla funzione: nuovi studi di teoria del diritto*, Milano, 1977;

BOBBIO N., *Giusnaturalismo e diritto positivo*, Bari, 2011;

BOBBIO N., *Teoria generale del diritto*, Torino, 1993;

BÖCKENFÖRDE E.W., *Staat. Verfassung, Demokratie. Studien zur Verfassungstheorie und zum Verfassungsrecht*, Frankfurt am Main, 1991;

BOGONI R. - ARTUSO E., *Spunti e osservazioni sull'impugnabilità del diniego alla proposta di 'transazione fiscale' ex art. 182-ter l.f.*, in *Riv. dir. trib.,* 15 novembre 2019;

BOLDÓ RODA C., *El acuerdo extrajudicial de pagos*, Valencia, Tirant lo Blanc, 2021;

BORIA P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Milano, 2017;

BORIA P., *I principi costituzionali dell'ordinamento tributario*, in AA.VV., *Diritto tributario*, A. FANTOZZI (a cura di), Torino, 2012, pp. 59 ss.;

BORIA P., *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale*, in PERRONE – BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, pp. 64 ss.;

BORIA P., *L'interesse fiscale*, Giappichelli, Torino, 2002;

BORIA P., *La pronuncia europea sulla falcidia dell'Iva,* in *Riv. Dir. Trib.,* 4/2016, pp. 461 ss.;

BORIA P., *La ristrutturazione del debito tributario nelle imprese in crisi,* in *Riv. Dir. Trib.*, 2/2017, pp. 109-138;

BORIA P., *L'illegittimità costituzionale del divieto di falcidia iva nell'esdebitazione dei debitori non* fallibili, in GT - *Rivista di Giurisprudenza Tributaria,* n. 1/2020, pp. 8 ss.;

BORSARI R., *Il nuovo reato di falso in attestazioni e relazioni del professionista nell'ambito delle soluzioni concordate delle crisi d'impresa. Una primissima lettura*, in *Dir. pen. cont*., n. 1/2013, p. 84 ss.;

BOSELLO F., *II fallimento fiscale*, in *Giur. comm*., 1/1974, pp. 452 ss.;

BRIGHENTI F., *Adempimenti tributari e responsabilità del curatore fallimentare*, Torino, 1996, p. 42;

BUSTILLO BOLADO R.O., *Convenios y contratos administrativos: transacción, arbitraje y terminación convencional del procedimiento*, in *Revista de administración publica,* n. 185/2011;

CACOPARDO S., *Appartiene al giudice tributario la controversia sul diniego della transazione fiscale. Il diniego alla transazione fiscale: mezzi di tutela ed ambito del giudizio*, in *GT - Riv. giur. trib.,* n. 7/2020, pp. 636 ss.;

CALAMANDREI P., *Il processo civile sotto l'incubo fiscale*, in *Riv. dir. proc. civ*., 1/1931, pp. 50 ss.;

CALVO ORTEGA R.- CALVO VÉRGEZ J., *Curso de derecho financiero*, Civitas, 25 ed., 2021;

CALVO ORTEGA R.*, Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero,* in *Hacienda pública española*, 1/1970, p. 123-149;

CALVO ORTEGA R., *En defensa del arbitraje tributario*, in *Cronica tributaria*, n. 100/2011, p. 153 ss.;

CALVO ORTEGA R., *Los acuerdos fiscales*, *in Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala,* Madrid, 2007, pagg. 449-461;

CALVO VÉRGEZ J., *El crédito tributario en el concurso de acreedores*, 1ª ed., Valladolid, Lex Nova, 2014;

CAMMEO, *Corso di diritto amministrativo,* Padova, 1914 (con ristampa a cura di G. Miele, 1960;

CAMPUZANO LAGUILLO A.B., *La aplicación del régimen de ayudas del Estado a la actuación de las Administraciones Púbicas en el concurso de acreedores*, in *Estudios jurídicos en homenaje a Vicente L. Montés Penadés*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2011, pp. 401-426;

CANDELARIO MACÍAS M.I. - PACCHI S. (a cura di), *La Directiva de la (UE) 2019/1023 sobre insolvencia: (estudios desde diferentes ordenamientos)*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2021;

CAPACCIOLI E., *Riserve e collaudo nell'appalto di opere pubbliche*, Milano, 1960;

CAPOLUPO S., *Dubbi sulla impugnabilità del diniego nella transazione fiscale*, in *il fisco*, n. 26/2019, pp. 2534 ss.;

CARDILLO M., *La transazione fiscale nei 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., *Una nuova apertura verso la falcidiabilità dell'Iva: le due sentenze gemelle della Corte di Cassazione,* in *Dir. Prat. Trib.*, n. 4/2017, p. 1754 ss.;

CARINCI A. – AQUILANTI F., *La variabile fiscale nelle soluzioni alla crisi di impresa*, in *Dir. proc. trib.*, 1/2015, pp. 1 ss.;

CARINCI A., *Il diniego di transazione fiscale nel prisma del nuovo codice sulla crisi di impresa*, in *il Fisco,* n. 23/2021, pp. 2243 ss.;

CARINGELLA F., *Corso di diritto amministrativo,* Milano, 2008;

CARMEN BOLDÓ RODA (diretto da), CARMEN PASTOR SEMPERE (a cura di), *Derecho preconcursal y segunda oportunidad*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2021;

CARNELUTTI F., *La transazione è un contratto?,* in *Riv. Dir. Proc.,* 1/1953, p.. 185 e ss.;

CASETTA E., *Attività e atto amministrativo,* in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.,* 1957, 300 e ss.;

CAVALLINI S., *Il diritto della crisi e il codice "dimezzato": nuovi assetti di tutela per il sistema penale dell'insolvenza?*, in *Dir pen. proc*., 2019, pp. 1333 ss.;

CAYÓN GALIARDO A.M., *La intervención de la discrecionalidad en la gestión tributaria*, in *Revista española de derecho financiero*, n. 36/1982, pagg. 563-592;

CERULLI IRELLI V., *Note in tema di discrezionalità amministrativa e sindacato di legittimità,* in *Dir. Proc. Amm.,* IV, 1984, pp. 463 ss.;

CERVERA MARTÍNEZ M., *Los créditos tributarios*, in *Las Administraciones públicas en el concurso*, Cizur Menor, Navarra, Aranzadi, 2016, pp. 283-314;

CIARCIA A.R., *Diniego di transazione fiscale e giurisdizione*, in *Tax News,* n. 1/2021, p. 173;

CIARCIA A.R., *Diritto della crisi d'impresa: le novità in tema di transazione fiscale*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 14 aprile 2021;

CINTOLI F., voce *Discrezionalità tecnica, (dir. amm.)* in *Enc. Dir., Annali,* II, tomo 2, 2008, pagg 481 ss.;

CIPOLLA G.M., *Il riparto di giurisdizione tra Commissioni tributarie e giudice delegato nella fase di insinuazione al passivo dei crediti tributari*, in *Giur. Comm*., 1/2021, pp. 110 ss.;

CIVITARESE MATTEUCCI S. – DEL FEDERICO L., *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente,* Milano, 2010;

COMELLI A., *Profili processuali tributari alla luce del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, nella prospettiva della continuità rispetto alla legge fallimentare*, in *Dir. Prat. Trib.*, 5/2022, p. 1587 ss.;

CONTRINO A., *Il trattamento fiscale dei «bonus» concordatari e da accordi di ristrutturazione*, in *Corr. Trib.,* 2010, pagg. p. 2335;

COPPA D. - SAMMARTINO S., voce *Sanzioni tributarie*, in *Enc. dir.,* Milano XLI, 1989, pp. 415 ss.;

COPPA D., *Questioni attuali in tema di sanzioni amministrative*, in *Rass. Trib*., 4/2016, pp. 1023 ss.;

CORDEIRO GUERRA R., *Il principio di personalità*, in A. GIOVANNINI, A. DI MARTINO, E. MARZADURI (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, Tomo II, p. 1439;

CORDEIRO GUERRA R., *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996;

CORDEIRO GUERRA R., *Sanzioni amministrative tributarie, Dig. disc. Priv. – sez. comm.* agg. VIII, 2017, pp. 456 ss.;

CORDOPATRI F*., Legge fallimentare e recenti tentativi di riforma*, in *Dir. fall*., 1/2004;

CORRARO D., *Il giusto ravvedimento della Cassazione sulla giurisdizione in materia di transazione fiscale*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 6/2021, pp. 493 ss.;

CORTELLA ANA LUQUE, *La hacienda pública y el crédito tributario en los procesos concursales*, Madrid, Marcial Pons, 2008;

COSSU F., *La compatibilità del cram down fiscale negli adr con la Direttiva (UE) n. 1023/2019 e il percorso intrapreso dal Legislatore italiano,* in *Il Fallimento,* n. 5/2022, pp. 687 ss.;

COSTANZO L., *Il trattamento concorsuale dei debiti iva nel concerto tra giurisdizioni*, in *Riv. Dir. Trib. online,* 31 gennaio 2020;

CREPALDI R., *Le misure premiali nel codice della crisi: tra indeterminatezza e rigidità normative*, in *Le Società*, 4/2021, p. 473 ss.;

CRISAFULLI V., *In tema di capacità contributiva*, in *Giur. cost*., 1965;

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'AMATI N., *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Noviss. Dig. it., App*., Torino, 1980, pp. 153 ss.;

D'ATTORRE G., *I principi generali del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza*, in *www.dirittodellacrisi.it*, 8 Settembre 2022;

D'ATTORRE G., *Il concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio. Commento alla normativa,* in *Il Fallimento*, n. 12/2021, pp. 1603 ss.;

D'ATTORRE G., *Manuale di diritto della crisi e dell'insolvenza*, Milano, 2022;

D'ATTORRE, G., *La ristrutturazione "coattiva" dei debiti fiscali e contributivi negli adr e nel concordato preventivo,* in *Il Fallimento*, 2/2021, p. 153 ss.;

DAMI F., *Alcune riflessioni sull'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie nelle procedure concorsuali*, in *Rass. Trib*., 2002, p. 1284;

DE FERRARA G., *La riforma societaria e gli istituti di allerta e prevenzione nella riforma delle procedure concorsuali*, in *Dir. fall*., 2005, I, p. 470;

DE LA CÁMARA P.C., *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, Madrid, Las Rozas, 2015;

DE MATTEIS, S., *Diniego di transazione fiscale: quale giurisdizione?*, in *Il Tributario,* 7 ottobre 2020;

DE MITA E., *Capacità contributiva*, in *Digesto. Sezione commerciale*, vol. II, Torino 1987⁴, pp. 454-467;

DE MITA E., *Con la nuova transazione al centro l'interesse fiscale,* in *Il Sole 24 ore,* 22 febbraio 2021;

DE MITA E., *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, in *Il Fisco,* 2003;

DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006;

DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 1987;

DE MITA E., *La giurisdizione tributaria tra Corte costituzionale e Corte di cassazione*, in *GT – Riv. Giur. Trib.,* n. 7/2008, p. 557;

DE PRETIS D., *Valutazione amministrativa e discrezionalità tecnica*, Padova, 1995;

DE QUATTRO P., *L'incostituzionalità del divieto di falcidia dell'IVA nelle procedure di composizione delle crisi da sovraindebitamento: un effetto indotto della giurisprudenza della Corte di Giustizia,* in *Riv. Dir. Trib.,* n. 5/2020, pp. 217 ss.;

DE SENSI V., *La ristrutturazione della impresa in crisi. Una comparazione tra diritto italiano e statunitense,* LUISS, 2006;

DEL BENE A., TRAPANESE M., *L'inammissibilità nel processo tributario*, in F. AMATUCCI (a cura di), *Diritto processuale tributario*, Milano, 2020, pagg. 111-129;

DEL FEDERICO L., *Commento Art. 182-ter*, in A. JORIO (diretto da), *Il nuovo diritto fallimentare,* Bologna-Torino, 2007;

DEL FEDERICO L., *È incostituzionale l'infalcidiabilità dell'IVA nell'accordo di composizione della crisi da sovraidebitamento: riflessioni a margine*, in *Riv. Dir. Trib*., n. 6/2020, p. 334 ss.;

DEL FEDERICO L., *Illegittimità costituzionale del fallimento fiscale: tra proporzionalità della sanzione, adeguatezza dell'esecuzione concorsuale e diritto di difesa*, in *Riv. dir. trib*., 2/1993, pp. 18 ss.;

DEL FEDERICO L., *La Corte di Cassazione inquadra la transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. dir. trib*., n. 1, 2012, p. 35;

DEL FEDERICO L., *La giurisdizione delle Commissioni tributarie in materia di "tributi comunali e locali"*, in *Riv. Trib.*, 1998, pp. 61 ss.;

DEL FEDERICO L., *La nuova transazione fiscale entra in vigore immediatamente, anticipa il CCII e, con il cramdown, supera la tradizionale ritrosia dell'Agenzia delle Entrate*, in *Tax News*, 21 dicembre 2020;

DEL FEDERICO L., *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. Dir. Trib*., 2008, pp. 234 e ss.;

DEL FEDERICO L., *Le novità sui profili tributari del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione,* in *Il Fallimento*, n. 9/2013, p. 1195 ss.;

DEL FEDERICO L., *Le sanzioni improprie nel sistema tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 6/2014, pp. 693 ss.;

DEL FEDERICO L., *Margini di tutela del debitore. Contribuente e riparto di giurisdizione in tema di transazione fiscale*, in *Tax news*, n. 2/2021;

DEL FEDERICO L., *Profili processuali della transazione fiscale,* in *Corr. Trib.*, n. 45/2007, pp. 3657 ss.;

DEL FEDERICO L., *Riparto di giurisdizione sulla prescrizione del credito in sede di passivo fallimentare - quando le questioni relative alla prescrizione del credito tributario rientrano nella cognizione del tribunale fallimentare*, in *GT – Riv. Giur. Trib*., n. 5/2020, pp. 394 ss.;

DEL FEDERICO L., *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, L. PERRONE e C. BERLIRI, Napoli, 2006, pp. 519-551;

DEL FEDERICO L., *Violazioni e sanzioni in materia tributaria*, in *Enc. Giur. Treccani*, agg., Roma, 2000, p. 2;

DEL VECCHIO F., *Questioni di legittimità costituzionali della legge fallimentare*, Padova, Cedam, 1975, in *Riv. Tri. Dir. Pubb*., n. 1/76, p. 376;

DELGADO BARRIO J., *El control de la discrecionalidad del planeamiento urbanístico*, Civitas, Madrid, 1993;

DELLA VALLE E., *La giurisdizione tributaria e il rapporto giuridico tributario*, in AA.VV., *Il processo tributario*, a cura di E. DELLA VALLE-F. FICARI-G. MARINI, Padova, 2008;

DESDENTADO DAROCA E., *Los Problemas del Control Judicial de la Discrecionalidad Técnica*, Navarra, Aranzadi, 1997;

DI NOSSE L., *La competenza del giudice in tema di prescrizione di crediti tributari*, in *Il fallimentarista*, 2 novembre 2017;

DI NOSSE L., *Rapporti tra processo tributario e procedure concorsuali*, in F. AMATUCCI (a cura di), *Diritto processuale tributario. Aspetti innovativi e criticità del contenzioso*, Milano, 2020, p. 73 ss.;

DÍAZ MORENO A., LEÓN SANZ F.J., BRENES CORTÉS J., RODRÍGUEZ SÁNCHEZ S. (a cura di), *La reestructuración como solución de las empresas viables*, Aranzadi, 2022;

DÍAZ MORENO A.*, Socios, planes de reestructuracion y capitalización de créditos en la Directiva (eu) 2019/1023, sobre reestructuración e insolvencia*, in *Anuario de derecho concursal,* n. 49/2020, pp. 7-64;

DOLFIN N., *Annotazioni in tema di fallimento fiscale*, in *Riv. dir. fin*., 2/1985, pp. 65;

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, pp. 1515 e ss.;

EINAUDI L., *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, II ed., Giulio Einaudi, Torino, 1940.

EINAUDI L., *Saggi sul risparmio e l'imposta*, Torino, 1941;

ELIA L., *Prefazione*, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, vol. II, Milano, 1993, XXIV;

ESCOLÀ BESORA E., *Créditos afectados por la mediación concursal: supuesto específico de créditos con garantía real y créditos de derecho públic*o, in *El mecanismo de la segunda oportunidad: del acuerdo extrajudicial de pagos al beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho*, Las Rozas, Madrid, Bosch-Wolters Kluwer, 2017, p. 87-99;

ESCOLÀ BESORA E., *Supuesto específico de créditos con garantía real, créditos por alimientos y créditos de derecho público en el concurso consecutivo*, in *El mecanismo de la segunda oportunidad: del acuerdo extrajudicial de pagos al beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho*, Las Rozas, Madrid, Bosch-Wolters Kluwer, 2017, p. 351-363;

FABIANI M., *Contratto e processo nel concordato fallimentare*, Torino, 2009;

FALCÓN Y TELLA R., "*El arbitraje tributario* ", in *Quincena Fiscal*, n° 2/1995, pp. 5 ss.;

FALSITTA G. (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2011;

FALSITTA G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 12/2007, pp. 1047 ss.;

FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008;

FALSITTA G., *I condoni fiscali Iva come provvedimenti di natura agevolativa violatori del principio di neutralità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2008;

FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la costituzione repubblicana*, Milano, 2014;

FALSITTA G., *L'eterno ritorno della "questione fiscale" delle procedure concorsuali,* in *Riv. dir. trib*., 2/2005, pp. 49 ss.;

FALSITTA G., *La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Padova, 1986;

FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità*", in S. LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008;

FALSITTA G., *Problematiche fiscali nelle procedure concorsuali*, in AA.VV., *Società commerciali e procedure concorsuali*, Milano, 1995, pp. 58 ss.;

FALSITTA G., *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in PERRONE – BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, pp. 91 ss.;

FALSITTA G.., *Le nuove sanzioni fiscali e la nascita dell'ircocervo*, in *Riv. dir. trib.,* 1/1998, pp. 482 ss.;

FANTOZZI A., *Concordati, condoni e collette,* in *Riv. dir. trib*., 3/2003, pp. 125 ss.;

FANTOZZI A., *Considerazioni generali sui profili fiscali delle procedure concorsuali e sul rapporto tra* par condicio creditorum, *interesse fiscale ed altri interessi diffusi*, in C. PICCININNI - L. PANZANI - F. SEVERINI (diretta da), *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, VI, Torino, 2012, p. 417;

FANTOZZI A*., Diritto tributario*, Torino, 2013;

FANTOZZI A., *Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, relazione tenuta al Convegno su "*Adesione, conciliazione e autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria*", Venezia il 25 gennaio 2002;

FANTOZZI A., *Il rapporto tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario,* in *Riv. Dir. Fin.,* 1984, 237 e ss.;

FANTOZZI A., *Introduzione,* in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2014, p. VII;

FANTOZZI A., *La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Adesione conciliazione ed autotutela*, M. POGGIOLI (a cura di), Padova, 2007;

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.;

FAUCEGLIA G., *La legislazione in tempo di pandemia e la metamorfosi del diritto della crisi*, in *Giur. Comm.,* n. 3/2021, p. 431/I ss.;

FEDELE A., *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui "limiti" costituzionali all'imposizione*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 13/2013, pp. 1035 e ss.;

FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario,* Torino, 2005;

FEDELE A., *Commento all'art. 23*, in G. BRANCA (a cura di) *Commentario della Costituzione*, Bologna-Roma, 1978, pp. 21-147;

FEDELE A., *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana,* in *Riv. Dir. Trib.,* 1999, pp. 872 ss.;

FEDELE A., *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in PERRONE – BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 1 ss.;

FERNÁNDEZ T.R., *Arbitrariedad y Discrecionalidad*, Madrid, Civitas, 1991;

FEUCEGLIA G. – ROCCO DI TORREPADULA N., *Diritto dell'impresa in crisi*, Bologna, 2010., pp. 319-320;

FICARI V., *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, in *Rass. Trib*., 2009, pp. 75 ss.;

FICARI V., *Problematiche fiscali degli accordi di ristrutturazione e relative evoluzioni normative*, in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, p. 907;

FICARI V., *La Corte UE ammette la riduzione dell'IVA mediante la transazione fiscale*, in *Corr. trib*., n. 20, 2016, pp. 1549 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, pp. 482 ss.;

FICARI, V., *La nuova disciplina del pagamento parziale dei crediti tributari di cui all'art. 182 ter l. fall.*, in *Riv. Trim. Dir. Trib*., 3-4/2017, pp. 653 ss.;

FICARI V., *Mancata transazione fiscale, "interesse" pretensivo del contribuente e poteri giudiziali,* in *Il Fallimento*, n. 5/2022, pp. 597 ss.;

FICARI V., *Gli "interessi" pretensivi del contribuente: dagli "strumenti" di collaborazione e partecipazione del contribuente alle "definizioni consensuali"*, in *Riv. trim. dir. trib*., n. 1/2022, pp. 59 ss.;

FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992;

FICHERA G., *Il giudizio di omologazione nei concordati liquidatori e in continuità aziendale*, in *www.dirittodellacrisi.it*, 1 Novembre 2022;

FIMMANÒ F., COSSU F., *Transazione fiscale e Sovraindebitamento*, in F. FIMMANÒ – G. D'ATTORRE (a cura di), *La composizione delle crisi da sovraindebitamento*, Universitas Mercatorum Press, Napoli, 2018, pp. 317 ss.;

FIORAVANTI M., *Giuristi e costituzione politica nell'ottocento tedesco*, Milano, 1979;

FIORENTINO S., *Sanzioni: profili generali e questioni applicative in materia di tributi locali*, in *Riv. trib, loc*., 3/1998, pp. 243 ss.;

FIORENTINO S., *I nuovi limiti "interni" della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di cassazione*, in *Giustizia Tributaria*, 2008, pp. 223 ss.;

FIORENTINO S., *La "convenienza economica" della nuova "transazione fiscale" tra vincoli europei,* ratio *concorsuale propria e contenuto della "tutela" devoluta,* in *Riv. Dir. Trib.,* n. 5/2022, p. 530;

FORTUNATO S., *Battelli del reno e scorribande vichinghe: un difficile compito per il giurista,* in *I battelli sul Reno*, 27 marzo 2013;

FRAILE FERNÁNDEZ R., *Concurso de acreedores, crédito tributario y mediación*, in *Las medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR) en las distintas esferas del ordenamiento jurídico*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2018, p. 427-488;

FRAILE FERNÁNDEZ R., *La posición del crédito tributario en el concurso de acreedores* (1ª ed), Cizur Menor, Navarra, Aranzadi, 2014;

FRAILE FERNÁNDEZ R., *Las diferentes figuras para aplazar la deuda tributaria al deudor concursado*, in *Revista española de Derecho Financiero,* n. 177/2018;

FRANCARO L., voce *Indisponibilità (vincoli di),* in *Enc. Giur.,* XVI, Roma, 1989;

FRANSONI G., *Codice della crisi d'impresa e privilegi fiscali: rivoluzionarie novità?*, in *Rass. Trib.,* n. 2/2019, pp. 247 ss.;

FRANSONI G., *Discorso intorno al diritto tributario*, Pisa, 2017;

FRANSONI G., *Trattamento dei debiti tributari e concordato preventivo: dal procedimento al processo*, in *Rass. Trib*., n. 2/2021, pp. 304 ss.;

FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile,* Torino, 1998;

FUZIO L., *I crediti tributari nelle procedure di composizione negoziata della crisi, nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti,* in *www.dirittodellacrisi.it,* 8 Novembre 2022;

GAFFURI G., *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. trib*., 2011, pp. 1116;

GALLEGO SÁNCHEZ, FERNÁNDEZ PÉREZ, N., *Derecho mercantil parte segunda* (4a edición), Valencia, Tirant lo Blanch, 2021;

GALLO F., *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Milano, agg. III, 1999;

GALLO F., *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio,* in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.,* 1992, pp. 655 ss.;

GALLO F., *La discrezionalità nel diritto tributario,* in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario,* Padova, 2001;

GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Il Mulino, Bologna, 2011, II;

GALLO F., *Nuove espressioni di capacità contributiva,* in *Rass. Trib.,* 2014, pp. 771 ss.;

GALLO F., *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib*., 1/2003, pp. 11 ss;

GAMBI L., *Le misure premiali nel Codice della crisi,* in *il Fallimenarista,* 12 luglio 2019;

GARCÍA BARTOLOMÉ, *El preconcurso de acreedores frente a la insolvencia*, Leon, Eolas, 2018;

GARCÍA CALVENTE Y., CRUZ PADIAL I., *Arbitraje tributario: su posible viabilidad*, in *Quincena Fiscal*, n. 8/2002, pp. 7-14;

GARCÍA DE ENTERRÍA E., *Democracia, jueces y control de la Administración*, Madrid, Civitas, 1995;

GARCÍA FRÍAS M. A., *Arbitraje tributario*, in *El Crédito Tributario en la Ley Concursal y las técnicas de resolución de conflictos*, *XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Ecuador XXII ILADT 2994, Tomo 2, pagg. 129-169;

GARCÍA FRÍAS M. A., *El arbitraje tributario internacional: una apuesta de futuro para la resolución de conflictos llena de cuestiones pendientes de resolver*, in *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latinoamericano a Victor Uckmar*, Buenos Aires, Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, pagg. 607-630;

GARCÍA NOVOA C., *Conciliación, mediación y arbitraje al servicio de la reducción de la litigiosidad fiscal*, in GIMENEZ REYNA E.-RUIZ GALLUD S.-, *El fraude fiscal en Espana*, Navarra, Aranzadi, 2018, p. 1093-1129;

GARCÍA NOVOA C., *El Arbitraje en Derecho Tributario y la nueva Ley General Tributaria española*, in *XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Ecuador XXII ILADT 2994, Tomo 2, pagg. 449-482;

GARCÍA NOVOA C., *El concepto constitucional de tributo: una visión al cumplirse los 25 años de vida de la Constitución*, in I. MARTÍN DÉGANO, A. VAQUERA GARCÍA, G. MENÉNDEZ GARCÍA; R. CALVO ORTEGA *Estudios de derecho financiero y tributario: en homenaje al profesor Calvo Ortega* (a cura di), vol. 1, 2005, p. 239-274;

GARCÍA NOVOA C., *Indisponibilidad del crédito tributario y situaciones concursales y preconcursales,* in G. ULAS – G. PATÓN GARCÍA (a cura di), *El crédito tributario en el proceso concursal: perspectivas ante un nuevo escenario económico y legislativo*, Wolters Kluwer 2022, pp. 19-59;

GARCÍA NÚÑEZ D. - MAGRANER MORENO F. J., *Efectos del proceso concursal en los tributos*, Primera edición, Navarra, Aranzadi, 2021;

GARGANESE F., *Crisi pandemica ed omesso versamento dei tributi: è invocabile la causa di non punibilità della forza maggiore?*, in *Riv. Dir. Trib. online* – 8 settembre 2021;

GARGANESE F., *Omologa giudiziaria della transazione fiscale e problematiche applicative del cram down*, in *Corr. trib*., 7/2021, pp. 660 ss.;

GARRIDO J., C. DELONG, A. RASEKH, A. ROSHA, R*estructuring and Insolvency in Europe: Policy Options in the Implementation of the EU Directive*, International Monetary Fund Working Paper, 2021;

GERBER C.F., *Grundzüge eines Systems des deutschen Staatsrechts*, III ed., Dresden 1880, rist. Aalen 1969;

GIANNINI A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937;

GIANNINI A. D., *Circa l'inderogabilità delle norme regolatrici dell'obbligazione tributaria,* in *Riv. Dir. Fin.,* 2/1953, pp. 291 ss.;

GIANNINI A.D., *I rapporti tributari*, in P. CALAMANDREI - A. LEVI (diretto da), *Commentario sistematico alla costituzione italiana*, Firenze, 1950, I, pp. 273 ss.;

GIANNINI A. D., *Istituzioni di diritto tributario,* Milano, 1968;

GIANNINI M.S., *Il potere discrezionale della Pubblica Amministrazione*, Milano, 1939;

GIANNINI M.S., *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 1950;

GIANNINI M.S., voce *Certezza pubblica*, in *Enc. dir.*, Milano, 1960;

GIANNINI M. S., *Le obbligazioni pubbliche,* Roma, 1964;

GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo,* III ed., vol. II, Milano, 1993;

GIL CRUZ E.M., *La componenda del crédito tributario por parte de la hacienda pública en los procedimientos concursales*, in *Quincena Fiscal*, n. 14/2008, p. 15-24;

GIOVANNINI A., *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib*., 1997, p. 1196 ss.;

GIOVANNINI A., *Impossibilità di pagare le imposte nelle imprese in crisi: la forza maggiore esclude la pena?*, in *Corr. Trib.*, 42/2012, p. 3253 ss.;

GIOVANNINI A., *Riduzione agevolata delle sanzioni con decorrenza dalla notifica dell'autotutela parziale*, in *Corr. Trib*., 1/2013, p. 44 ss.;

GIOVANNINI A., *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, pp. 85 ss.;

GIOVANNINI A., *Per una riforma del sistema sanzionatorio amministrativo*, in A. GIOVANNINI, A. DI MARTINO, E. MARZADURI (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, vol. II, Milano, 2016, p. 1385;

GIOVANNINI A., *Ripensare la capacità contributiva,* in *Dir. e Prat. Trib.,* 2016, 15 ss.;

GLENDI C., *Atti impugnabili e oggetto del ricorso*, in *Dir. prat. trib*., n. 6/2017, pp. 2746 ss.;

GLENDI C., *Impugnabile davanti al giudice tributario l'atto di pignoramento - le sezioni unite della cassazione "stravolgono" i confini tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria sul versante dell'esecuzione forzata*, in *GT – Riv. Giur. Trib.,* 10/2017, p. 762 ss.;

GLENDI C., *La giurisdizione tributaria*, in *Corr. Trib*., 2001, p. 582 ss.;

GLENDI C., *Transazione o cram down fiscale con nuovi orizzonti di* sistema, in *Corr. Trib.,* n. 11/2021, pp. 321 ss.;

GLENDI C., *Verso la «suprema corte della giurisdizione tributaria*», in *Dir. Prat. Trib.*, 4, 2007, pp. 10725 ss.;

GLENDI G., *Eccezione di prescrizione in sede fallimentare tra giurisdizione tributaria e ordinaria - il commento,* in *Corr. Trib.,* n. 3/2020, p. 275 ss.;

GOLISANO M., *La nuova "transazione fiscale" dell'art. 63 del codice della crisi di impresa e dell'insolvenza*, in *Riv. Trim. Dir. Trib*., n. 3/2019, pp. 513 ss.;

GOLISANO M., *La transazione fiscale fra giurisdizione e "merito". Commento a SS. UU. n. 8504/2021*, in *Giustizia insieme*, 26 aprile 2021;

GOMEZ CABRERA C., *La discrecionalidad de la administración tributaria,* Mcgraw-Hill, 1998;

GÓMEZ MARTÍN F., *Aspectos tributarios de los procesos concursales: suspensión de pagos y quiebra*, 1ª ed., Valencia, CISS, 1999;

GONZÁLEZ GARCÍA E., *El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978*, in *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, vol. II, DGCE, IEF, Madrid, 1979, p. 971;

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO M. L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional,* Madrid, Colex, 1998;

GRASSI E., *Transazione fiscale e indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Il Fisco*, pp. 52 e ss.;

GRECO V., *Questioni di legittimità costituzionali della legge fallimentare*, in *Riv. Tri. Dir. Pubb*., n. 1/76, p. 376;

GROSSI M.R., *La riforma della legge fallimentare*, Milano, 2006;

GROTTO M., *Il falso del professionista nelle procedure negoziate della crisi d'impresa*, in *Cass. Pen*., n. 6/2015, pp. 2422 ss.;

GUERINI T., *La responsabilità penale del professionista attestatore nell'ambito delle soluzioni concordate per le crisi d'impresa*, in *Dir. pen. cont*., n. 2/2013, pp. 74 ss.;

GUIDARA A. (a cura di), *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario, Atti del convegno di Catania, 25 e 26 ottobre 2019,* Pisa, 2020;

GUIDARA A., *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in *Riv. dir. trib*., I, 2008, p. 313;

GUIDARA A., *Agevolazioni fiscali*, in *Enc. giur. Treccani - Diritto online*, 2013.

GUIDARA A., *Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'amministrazione finanziaria,* in *Dir. Prat. Trib.,* 1/2020, p. 5 ss.;

GUIDARA A., *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Giust. Trib*., 2008, pagg. 13 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, pp. 347 e ss.;

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

GUIDARA A., *L'indisponibilità del tributo negli ordinamenti italiano e spagnolo: fondamento e contenuti, comparazioni e dimensione europea*, in *Dir. Prat. Trib. Int.,* n. 1/2019, p. 78 ss.;

GUIDARA A., *L'infalcidiabilità dell'IVA e delle ritenute nel sovraindebitamento: tra diritto UE e diritto interno*, in *Riv. Dir. Trib.,* n. 6/2018, p. 642-658;

GUIDARA A., *Riparto di giurisdizione nelle controversie sugli atti dell'esecuzione forzata - le diverse percezioni della "zona" di confine nei rapporti tra le giurisdizioni tributaria e ordinaria*, in *GT – Riv. Giur. Trib*, n. 6, 2020, p. 504 ss.;

GUIDARA, A., *L'infalcidiabilità iva nel sovraindebitamento tra irragionevolezza e disapplicazione - il commento,* in *Corr. Trib*, 39/2018, p. 3003 ss.;

GURREA MARTÍNEZ A., *Las quitas y esperas concursales otorgadas por acreedores públicos desde la óptica del derecho de la competencia*, in ARRANZ MADRD M.D.-MORENO SERRANO E.-VIERA GONZALEZ A., *La reforma de los contractos de distribución comercial*, Madrid, Las Rozas, 2013, pp. 915-930;

HERRERO CANO M.L., *El crédito público tributario en el concurso de acreedores: especialidades frente al crédito privado*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2014;

HUERTA VIESCA M. I., *La Unión Europea ante la insolvencia: sucinta aproximación a la novísima Directiva sobre marcos de reestructuración preventiva, segunda oportunidad y medidas para aumentar la eficacia de los procedimientos de condonación, insolvencia y reestructuración*, in *Una contribución a la europeización de la ciencia jurídica: estudios sobre la Unión Europea. Homenaje de la Facultad de Derecho de la Universidad de Oviedo al profesor Gil Carlos Rodríguez Iglesias*, Cizur Menor, Navarra, Civitas-Thomson Reuters, 2019, p. 573-588;

HURTADO YELO J. J., *El crédito público y el beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho,* in *Diario la ley,* 17 febrero 2020;

IBÁÑEZ GARCÍA I., *Sobre la indisponibilidad de las obligaciones tributarias*, in *Actualidad Administrativa*, n. 14/2006, p. 1678-1686;

IBÁÑEZ GARCÍA I., *Sobre la indisponibilidad de las obligaciones tributarias, Actualidad Administrativa*, Nº 14, Sección A Fondo, Quincena del 16 al 31 Jul. 2006, pág. 1678, tomo 2;

IGARTUA SALAVERIA J., *Discrecionalidad técnica, motivación y control jurisdiccional*, Madrid, Civitas, 1998;

INGRAO G., (voce) *Condono tributario*, in *Treccani - Diritto on line*, 2016;

JANNUZZI - A. REGI, *Il reato di falso in attestazioni e relazioni: un delitto fantasma?,* in *Dir. pen. cont.,* n. 5/2017, pp. 99 ss.;

JIMÉNEZ SÁNCHEZ, DÍAZ MORENO, A., *Lecciones de derecho mercantil* (Vigésimo cuarta edición) Tecnos, 2021;

JORIO A. - FORTUNATO S., *La riforma delle procedure concorsuali*. *I Progetti*, Milano, 2004;

JORIO A., *Le crisi d'impresa. Il Fallimento*, Milano, 2000;

KELSEN H., *Das Problem der Sowveränität und die Theorie des Völkerrechts*, Tübingen, 1928, trad. it. Carrino, *Il Problema della sovranità e la teoria del diritto internazionale*, Milano, 1989;

KELSEN H., *General Theory of Law and State*, Cambridge, 1945, trad. it., Cotta - Treves, Teoria generale del diritto o dello Stato, Milano, 1974;

LA CROCE G., *La transazione fiscale*, Milano, 2011;

LA CROCE G., *Le sezioni unite riaprono, e chiudono definitivamente, con un revirement, la discussione sull'insinuazione al passivo dei crediti tributari iscritti a ruolo,* in *Il Fallimento*, n. 5, 2020, p. 636;

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, pp. 70 ss.;

LA MALFA A., *Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo,* in *Corr. Trib.,* 2009, pp. 706 ss.;

LA ROSA S., (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007;

LA ROSA S., *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in *Riv. dir. trib*., 1/2008, p. 313 ss.;

LA ROSA S., *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989;

LA ROSA S., *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta,* in *Giust. Trib.,* 2008, pp. 13 e ss.;

LA ROSA S., *Le agevolazioni fiscali*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1/1994, pp. 401 ss.;

LA ROSA S., *Principi di diritto tributario,* Torino, 2006;

LA ROSA S., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario, Atti del Convegno di studi tenutosi a Catania il 14-15 settembre 2007,* Milano, 2008;

LA ROSA S., *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin*., 4/1981, pp. 558-593;

LADO CASTRO-RIAL C., *El crédito tributario ante los institutos preconcursales*, in *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal,* n. 34/2021, pp. 123-138;

LADO CASTRO-RIAL C., *Exoneración de pasivo insatisfecho y crédito público*, in *Revista de derecho concursal y paraconcursal,* n. 31/2019, p. 131-142;

LAMANNA F., *Nuove misure sulla crisi d'impresa del D.L. 118/2021: Penelope disfa il Codice della crisi recitando il "de profundis" per il sistema dell'allerta,* in *il fallimentarista,* 25 agosto 2021;

LASARTE ÁLVAREZ F.J., FACES GARCÍA F., DURBÁN OLIVA S., ADAME MARTÍNEZ F., *Respuesta ante la crisis. Posibles medidas fiscales y financieras*, n. 317-318, 2009, p. 3 ss.;

LAZZARA P., *Discrezionalità tecnica e situazioni giuridiche soggettive*, in *Dir. Proc. Amm*., 2000, pp. 230 ss.;

LEDDA F., *Potere, tecnica e sindacato giudiziario sull'amministrazione pubblica*, in *Dir. Proc. Amm.*, 1983, pp. 386 ss.;

LEO M., *Impugnazione del diniego di transazione fiscale: la cognizione va riconosciuta al giudice tributario,* in *Corr. Trib.*, n. 11/2020, p. 956 ss.;

LEO M., *Transazione, il fisco non può più bloccare l'omologa*, in *Il Sole 24 Ore*, 13 ottobre 2021;

LEVI F., *L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, Torino, 1967, pp. 267 ss.;

LICCARDO G., *Contributo allo studio dell'autonomia del diritto tributario*, Napoli, 1965;

LIGUORI F., *Attività liberalizzate e compiti dell'amministrazione*, Napoli, 2000;

LO CASCIO G., *La disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi innovativi,* in *Il Fall.,* 2008, pp. 334 ss.;

LO CASCIO G., *Le nuove procedure di crisi: natura negoziale o pubblicistica?,* in *La riforma del diritto fallimentare,* Milano, 2006;

LÓPEZ DÍAZ A., *Autocomposición de intereses en materia tributaria (su admisibilidad a la luz de los principios de reserva de ley, interdicción de la discrecionalidad y de indisponibilidad del crédito tributario*, in *Estudios de Derecho financiero y tributario: en homenaje al profesor Calvo Ortega,* Valladolid, Lex Nova, 2005, p. 683-700;

LÓPEZ SENOVILLA A., *Ayudas de Estado y concurso de acreedores. Aplicación del test de acreedor privado a las Administraciones Públicas*, in *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, n. 25/2016, pp. 219-227;

LOVECCHIO L., *Transazione fiscale, le Entrate devono motivare il rifiuto. La circolare 34/E/2020 rivoluziona molte prassi degli uffici territoriali. Previsto l'obbligo di sentire l'impresa prima di mettere in discussione la proposta,* in *Il Sole 24 Ore*, 18 gennaio 2021;

LOVECCHIO L., *Transazione fiscale, le Entrate devono motivare il rifiuto. La circolare 34/E/2020 rivoluziona molte prassi degli uffici territoriali. Previsto l'obbligo di sentire l'impresa prima di mettere in discussione la proposta,* in *Il Sole 24Ore*, 18 gennaio 2021;

LOVISOLO A., *Osservazioni sull'ampliamento della giurisdizione e sui poteri istruttori del giudice tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, pp. 1057 ss.;

LUCHENA MOZO G.M., *La Hacienda Pública en el procedimiento concursal. La aplicación del test del acreedor privado por la Comisión y el Tribunal de Justicia de la UE*, Barcelona, Atelier, 2012;

LUPI R., *Autotassazione, modelli culturali e condoni fiscali*, in *Rass. trib.*, 2004;

LUPI R., *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib*., 1/1998, p. 327 ss.;

LUQUE MATEO M.A., *La comprobación de valores de bienes inmuebles en el ISD y en el ITP y ADJ procedimiento de gestión y vías de oposición*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2016;

MAGLIARO, *La incostituzionalità del fallimento "fiscale" si è palesata alla Consulta*, in *Giur. It*., 1/1992, pp. 2057 ss.;

MAGNANI L., *"Requiem" per il fallimento fiscale*, in *Dir. prat. trib*., 2/1992, pp. 308 ss.;

MAGNANI L., *La transazione fiscale*, in SCHIANO DI PEPE G. (a cura di), *Il diritto fallimentare riformato*, Padova, 2007, pp. 682 ss.;

MAISANO A., voce "*Concordato preventivo*", in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, 1988, pp. 1 ss.;

MANDRIOLI L., *La transazione dei tributi iscritti a ruolo nel fallimento e nell'esecuzione individuale,* in *Il Fall.,* 10/2003, pp. 1033 e ss.;

MANGANELLI P., *Chapter 11 e Raccomandazione della Commissione del 12 marzo: un confronto*, in *Il Fallimento*, 10/2015, pp. 1136 ss.;

MANGANELLI P., *Gestione della crisi di impresa in Italia e negli Stati Uniti: due sistemi fallimentari a confronto*, in *Il Fallimento,* 2/2011, pp. 134 ss.;

MANZONI I., *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano,* Torino, 1963;

MARCHESELLI A., *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?,* in *Dir. prat. trib*., 5/2001, p. 10793 ss.;

MARELLO E., *La definizione di tributo e la giurisdizione del giudice speciale tributario*, in *Giur. cost.*, n. 5/2009, pp. 3921 ss.;

MARENGO F. – LA MALFA A., *Transazione fiscale e previdenza*, Rimini, 2010;

MARINI G., *La transazione fiscale*, in *Rass. trib*., 2010, p. 1193 ss.;

MARINI G., *La transazione fiscale: profili procedimentali e processuali*, in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali*, Milano, 2013, p. 661 ss.;

MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Giappichelli, Torino, 1995;

MARONGIU G., *La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib*., 1/1998, p. 264 ss.;

MARONGIU G., *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib*., 2003, p. 115 ss.;

MÁRQUEZ SILLERO, CARMEN, ANTONIO MÁRQUEZ MÁRQUEZ, *Los créditos de la Hacienda pública en el procedimiento concursal: comentario a la sentencia del Tribunal Supremo 568/2009, de 20 de septiembre de 2009,* in *Créditos, garantías y concurso: estudios jurídicos en homenaje al profesor Ruíz de Velasco*, a cura di Abel B. Veiga Copo, Cizur Menor, Navarra, Civitas, 2010, p. 339-368;

MARTELLA M., *La falcidia iva è possibile anche nel sovraindebitamento, ma resta aperta la questione delle ritenute fiscali,* in *Riv. Dir. Trib. online,* 10 aprile 2020;

MARTÍN QUERALT J., *Asunción de tributos mediante pacto y tutela judicial efectiva*, in *Revista de opinión*, n. 47/2019;

MARTÍNEZ GINER, LUIS ALFONSO, *Concurso de Acreedores y Derecho Tributario,* Valencia, Tirant lo Blanch, 2014;

MARTIS M., *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, Napoli, 2018, 190 ss;

MARZUOLI C., *Potere amministrativo e valutazioni tecniche*, Milano, 1985;

MASTELLONE P., *La non falcidiabilità del credito IVA nel concordato preventivo prescinde dalla presenza della transazione fiscale*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.,* n. 1/2012, pp. 260 ss.;

MATA SIERRA M.T., *El mecanismo de la segunda oportunidad ante los créditos frente a la Hacienda Pública: otra vuelta de tuerca*, in *Quincena Fiscal*, n. 6/2021, p. 21-40;

MATA SIERRA M.T., *La condonación de la deuda tributaria en el marco de los procedimientos concursales*, 1ª ed, Madrid, Civitas, 1998;

MATA SIERRA M.T., *La condonación de la deuda tributaria*, Valladolid, Lex Nova, 2000;

MATA SIERRA M.T., *Las quitas del crédito tributario en el procedimiento concursal*, in *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega,* Valladolid, Lex Nova, 2005, p. 735-754;

MATTARELLA B.G., *L'attività,* in S. CASSESE (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo,* I, Milano, 2003, pp. 699 ss.;

MATTARELLA B.G., voce *Discrezionalità amministrativa*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, p. 1996;

MAURO M., *Contributo allo studio delle dinamiche tributarie nel fallimento*, Roma, 2009;

MAURO M., *Fraintendimenti giurisprudenziali sull'azionabilità dei crediti per tributi e sanzioni nelle procedure concorsuali,* in *Riv. Dir. Trib. online,* 15 luglio 2019;

MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino, 2011;

MELIS G., *Capacità contributiva (principio di)*, in *Nov. Dig. Dis. Pubbl*., Milano, 2017, pp. 106 ss.;

MELIS G., *Lezioni di diritto tributario,* Torino, 2018;

MELIS G., *Tax compliance e sanzione tributaria*, in *Rass. Trib*., 2017, p. 749 ss.;

MEZZETTI E., *Falso in attestazioni o relazioni*, in *Arch. Pen.*, n. 1/2015, pp.1 ss.;

MICCINESI M., *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990;

MICCINESI M., *Principi generali del regime fiscale del fallimento ai fini delle imposte sui redditi: lineamenti evolutivi e sistematici*, in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi,* Milano, 2013, p. 83;

MICCINESI M*., I profili fiscali del fallimento e delle altre procedure concorsuali,* in BENEDETTI L. (a cura di), *Gli effetti del fallimento,* Torino, 2014, p. 755-78;

MICELI R., *Gli effetti della incompatibilità comunitaria del condono Iva e della relativa sentenza di inadempimento sul sistema giuridico nazionale*, in *Riv. dir. trib*., 2010;

MICELI R., *Sanzioni amministrative tributarie*, in *Diritto on line,* Treccani, 2014;

MICHELI G. A – TREMONTI G., voce *Obbligazioni (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.,* XXIX, Milano, 1979;

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, pp. 264 ss.;

MICHELI G. A., *Profili critici in tema di potestà di imposizione,* in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.,* 1964, pp. 3 ss.;

MICHELI G.A., *Il fallimento per debito di imposta davanti alla Corte Costituzionale*, in *Riv. dir. proc*., 1971, pp. 337 ss.;

MICHELI G.A., *Recensione a Pajardi, Fallimento e Fisco*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 1/1971, pp. 169 ss.;

MILLOZZA G., *Il fallimento nella ragnatela fiscale*, in *Dir. Fall*., 1/1977, p. 113;

MONTELEONE M., *Exoneración del pasivo insatisfecho en el CCII ("Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza") italiano y en la Directiva (UE) 2019/1023, análisis comparativo*, in CANDELARIO MACIAS M.-PACCHI S., *La directiva de la (UE) 2019/1023 sobre insolvencia*, 2021, pp. 187-214;

MONTELEONE, *Il nuovo "cram down" del Tribunale nella transazione fiscale*, in *blog.ilcaso.it*, pubblicato il 09.02.21;

MORENO FERNÁNDEZ J.I., *La discrecionalidad en el derecho tributario: condonación, comprobación, aplazamientos y suspensión*, Valladolid, Lex Nova, 1998;

MORTATI C., *Discrezionalità* (voce), in *Nuov. dig. it.*, Torino, 1968, pp. 1108 ss.;

MOSCATELLI M. T., *La disciplina della transazione nella fase della riscossione del tributo,* in *Riv. Dir. Trib.,* 5/2005, pp. 483 ss.;

MOSCATELLI M.T, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007;

MOSCATELLI M.T., *Indisponibilità e discrezionalità [dir. trib.]*, in *Treccani - Diritto on line*, 2016;

MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in PERRONE –

BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, pp. 39 ss.;

MOSCHETTI F., *La capacità contributiva,* in *Trattato di diritto tributario,* Padova, 1994, pp. 228 ss.;

MOYA BALLESTER, *Mecanismos preventivos del concurso de acreedores, los acuerdos de refinanciación y el acuerdo extrajudicial de pagos,* Valencia, Tirant lo Blanch, 2017;

MURILLO PIQUER, IGNACIO M., *Los acuerdos de refinanciación y sus acreedores determinantes. Breve análisis en materia preconcursal del anteproyecto de ley de reforma del TRLC y de la Directiva de la UE 2019/1023*, in *Diario La Ley*, n. 9957, 22 nov. 2021;

MUSGRAVE R.A., *Crossing traditions*, Paper presentato alla Conference Zur deutschsprachigen wirtschaftswissenschaftlichen Emigration nach 1933, Universität Hohenneim, Stuttgart, settembre 1991, in R.A. MUSGRAVE, *Finanza pubblica, equità, democrazia*, Bologna, 1995, XVII;

NAVARRINE C.- ASOREY R.O., *Arbitraje. Jurisdiccion arbitral en controversias con el Estado. Proceso arbitral en cuestiones tributarias*, La Ley, Buenos Aires, 1992, pp. 25 ss.;

NIÑO ESTÉBANEZ R., *La metamorfosis de los acuerdos de refinanciación: los nuevos planes de reestructuración en el Texto Refundido de la Ley Concursal,* in *LA LEY Insolvencia*, n. 5/2021;

NUSSI M., *Interpello e sanzioni,* in A. GIOVANNINI, A. DI MARTINO, E. MARZADURI (a cura di) *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, Tomo II, pp. 1679 ss.;

ORENA DOMÍNGUEZ A., *Discrecionalidad, arbitrariedad e inicio de actuaciones inspectoras*, Navarra, Aranzadi, 2006;

ORLANDO V.E., *Introduzione al diritto amministrativo*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, Vol. I, Milano, 1900;

PACCHI S., *Alcune riflessioni in tema di insolvenza, impresa e complesso aziendale, derivanti dalla lettura della legge delega per l'emanazione della*

nuova legge sull'amministrazione straordinaria, in *Giur. comm.,* 1/1999, pp. 314 ss.;

PACCHI S., *L'allerta tra la reticenza dell'imprenditore e l'opportunismo del creditore. Dal codice della crisi alla composizione negoziata. Con un cenno allo schema di decreto legislativo recante modifiche al Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza*, in *Ristrutturazioni Aziendali*, 14 marzo 2022;

PACCHI S., *Le segnalazioni per la anticipata emersione della crisi. Così è se vi pare,* in *Ristrutturazioni Aziendali*, 9 agosto 2022;

PACCHI S., *Legge di riforma del Texto Refundido della Ley Concursal di Spagna: linamenti minimi,* in *Osservatorio internazionale crisi d'impresa*, n. 6, aprile 2022;

PACCHI S., *Par condicio e relative priority rule. Molto da tempo è mutato nella disciplina della crisi d'impresa*, in *Ristrutturazioni Aziendali*, 6 gennaio 2022;

PACE A., *Agevolazioni fiscali. Forme di tutela e schemi processuali*, Torino, 2012;

PACE F., *Transazione dei debiti iscritti a ruolo: i dubbi della nuova disciplina,* in *Forum fiscale,* 2002, pp. 33 ss.;

PAGNI I. – FABIANI M., *I giudizi di omologazione nel Codice della Crisi*, in *www.dirittodellacrisi.it*, 31 Agosto 2022;

PAJARDI P., *Fallimento e Fisco, Trattazione casistica sistematica di questioni di diritto fallimentare fiscale*, Milano, 1971;

PALADIN, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana,* in *Riv. dir. trib.*, 1/1997, p. 306 ss.;

PALAZZO A., *La transazione,* in *Tratt. Rescigno,* Torino, 1986;

PALUCHOWSKI A., *I mutevoli orizzonti del diritto della crisi,* in *Diritto della crisi,* 14 giugno 2022;

PANZANI L., *Ce lo chiede l'europa: dal recupero dell'impresa in difficoltà agli scenari post-pandemia: 15 anni di riforme*, in *Raccolta degli atti del XXVIII convegno dell'Associazione Albese Studi di Diritto Commerciale,* Alba, 21 novembre 2021;

PANZANI L., *Gli esiti possibili delle trattative e gli effetti in caso di insuccesso,* in *Dir. Fall.,* 2021, p. 1591;

PAOLANTONIO N., *Il sindacato di legittimità sul provvedimento amministrativo,* Padova, 2000;

PAPARELLA F. (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi,* Milano, 2013;

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, p. 317 ss.;

PAPARELLA F., *Il rapporto tra diritto tributario e diritto fallimentare nel pensiero di Augusto Fantozzi*, in *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, pp. 397 ss.;

PAPARELLA F., *L'esperienza infinita della transazione fiscale tra natura giuridica dei rapporti e successione delle leggi nel tempo: le Sezioni Unite si esprimono anche sul riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice fallimentare* (nota a Cass., nn. 8504/2021 e 35954/2021), in *Riv. dir. trib*., n. 1/2022, pp. 10 ss.;

PAPARELLA F., *Le Sezioni Unite ribadiscono la giurisdizione del giudice fallimentare nelle controversie originate dalla condotta dell'Amministrazione Finanziaria avverso la proposta di transazione fiscale*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 18 gennaio 2022;

PAPARELLA F., *Prime riflessioni sui profili tributari del nuovo Codice della crisi e dell'insolvenza*, in JORIO A. – ROSAPEPE R. (a cura di), *La riforma delle procedure concorsuali*, *Quaderni di Giur. Comm*., Milano, 2021, pp. 385 ss.;

PAPARELLA F., *Sanzioni amministrative tributarie e procedure concorsuali*, in *Rivista della Guardia di Finanza* , 5/2015, pp. 1252 ss.;

PAPARELLA F., Voce *Procedure concorsuali [dir. trib.]*, in *Treccani - Diritto on line*, 2015;

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*., 2/2018, 317 ss.;

PARDO IBÁÑEZ B. (a cura di), *El mecanismo de la segunda oportunidad: del acuerdo extrajudicial de pagos al beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho*, 1ª ed, Las Rozas, Madrid, Bosch-Wolters Kluwer, 2017;

PAREJO ALFONSO L. J. *Administrar y juzgar: dos funciones constitucionales distintas y complementarias*, Tecnos, 1993;

PASTOR SEMPERE, M. C., *El preconcurso en España: pasado, presente y futuro desarrollo legislativo* in CARMEN PASTOR SEMPERE (a cura di), *Derecho preconcursal y segunda oportunidad*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2021, pp. 19-84;

PASTORELLI M., *La discrezionalità amministrativa nel pensiero giovanile di Massimo Severo Giannini,* in *Quad. fior.,* 2008, pp. 410 ss.;

PATÓN GARCÍA G. – ULAS PATIÑO G., *El crédito tributario en el proceso concursal: perspectivas ante un nuevo escenario económico y legislativo*, Barcelona, Editorial Bosch, 2022;

PATTI A., *La soluzione concordataria della crisi nel pensiero di Giovanni Lo Cascio e nel nuovo codice,* in *Il Fallimento*, n. 10/2020, p. 1191 ss.;

PELLEGRINI L., *Le misure premiali penali del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza*, in *Sist. Pen*., n. 7/2020, p. 69 ss.;

PEÑARRUBIA IZA J. M., *La moderna jurisprudencia sobre discrecionalidad técnica*, in *Revista de Administración Pública*, 1995, pp. 327-344;

PÉREZ DE AYALA BECERRIL M., *La falta de tutela de las relaciones entre particulares derivadas del tributo: un nuevo ataque a la capacidad económica*, in *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Madrid, 2007, pagg. 293-316;

PEREZ ROYO F., *El pago de la deuda tributaria*, in *Revista española de derecho financiero,* n. 6/1975, pagg. 269 ss.;

PÉREZ ROYO F., *La contribución de la Corte Costituzionale italiana a la doctrina sobre el principio de legalidad tributaria*, in *Instituto de Estudios Fiscales,* Madrid, 1981, p. 2169-2180;

PÉREZ ROYO F., *Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria*, in *Revista Española de Derecho Constitucional*, n. 13/1985, p. 41-70;

PERRONE L. – BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006;

PERRONE L., *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, in S. CASSESE (a cura di), *Diz. Dir. pubbl.,* Milano, 2006;

PERRONE L., *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, ORSI BATTAGLINI A., *Attività vincolata e situazioni soggettive,* in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.,* 1988, pp. 3 ss.;

PERRONE L., *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1/1982, 79 ss.;

PESSINA C., *La transazione dei tributi iscritti a ruolo: gli aspetti generali,* in *Il Fisco,* 2005, pp. 5460 ss.;

PETTIROSSI V., *Il ruolo dei creditori pubblici qualificati nell'emersione tempestiva della crisi. implicazioni delle segnalazioni per il governo dell'impresa*, in *Dir. Fall.*, in 6/2022*,* pp. 1186 ss.;

PICCIAREDDA F., *Condono (dir. trib.),* in *Enc. giur. Treccani*, 1988;

PIERRO M.C., *L'uso premiale delle sanzioni tributarie e la crisi del principio di specialità*, in *Riv. Trim. Dir. Trib*., 3/2014, p. 679 ss.;

PIRAS A., *Discrezionalità amministrativa* (voce), in *Enc. dir.*, Milano, 1964, pp. 64 ss.;

PIRAS A., *Introduzione*, in G. GIANNELLI – R. ROSAPEPE – F. GUERRERA - A. PACIELLO – L. CALVOSA (a cura di), *Diritto fallimentare, Manuale breve*, II ed., Milano, 2013;

PISATURO M.M., *Il fallimento fiscale nella dottrina e nella giurisprudenza*, II ed., Città di Castello, 1960;

PISATURO M.M., *La incostituzionalità del "solve et repete" e il c.d. fallimento fiscale,* Milano, 1961;

PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Torino, 2020.

PITA GRANDAL A.M.– RUIZ HIDALGO C., *El Crédito Tributario en la Ley Concursal y las técnicas de resolución de conflictos*, in *XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Ecuador XXII ILADT 2994, Tomo 2, pagg. 423-446;

PLUMB JR, WILLIAM T., *The Tax Recommendations of the Commission on the Bankruptcy Laws--Reorganizations, Carryovers and the Effects of Debt Reduction*, in *Tax L. Rev.*, 1973, 29, p. 227;

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;

POMINI R., *L'inderogabilità dell'obbligazione tributaria tra privato e comune,* in *Riv. Dir. Fin.,* 2/1950, pp. 52 ss.;

PRENDES CARRIL P. & FACHAL NOGUER N., *Comentario al texto refundido de la Ley Concursal: comentario judicial, notarial y registral*, Navarra, Aranzadi, 2021;

PRESUTTI E., *Discrezionalità pura e discrezionalità tecnica,* in *Giur. It.,* 4/1910, pp. 10 ss.;

PRESUTTI E., *I limiti del sindacato di legittimità*, Milano, 1911;

PREZIOSI C., *Il condono fiscale*, Milano, 1987;

PROVAGGI G., *Le misure premiali per l'accesso agli strumenti di risoluzione della* crisi, in *Corr. Trib.,* n. 2/2021, p. 165 ss.;

PROVINCIALI R., *Il processo di fallimento sotto l'incubo fiscale*", in *Dir. Fall*., 1/1958, p. 83 ss.;

PROVINCIALI R., voce "*Concordato preventivo*", in *Novissimo digesto italiano*, III, Torino, 1957, pp. 979 ss.;

PULGAR EZQUERRA J., *Las quitas y/o esperas como contenido concursal respecto de titulares de créditos de derecho público y las ayudas de Estado*, in *Estudios de derecho de la competencia,* Madrid, Marcial Pons, 2005, p. 433-458;

PULGAR EZQUERRA J., *Ley 9/2015, de reforma urgente concursal: comunicación ex artículo 5 bis, ejecuciones singulares y compensaciones*

contractuales de derechos de crédito, in *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, n.23/2015;

PULGAR EZQUERRA - RECAMÁN GRAÑA E., *Reestructuración y gobierno corporativo en la proximidad de la insolvencia*, Madrid, La Ley, 2020;

PULGAR EZQUERRA J. (a cura di), *Comentario a la Ley concursal: texto refundido de la Ley concursal*, 2ª ed, Las Rozas, Madrid, La Ley-Wolters Kluwer, 2020;

PULGAR EZQUERRA J., GUTIÉRREZ GILSANZ A., ARIAS VARONA F. J., & MEGÍAS LÓPEZ J. *Comentario a la Ley concursal (Segunda edición)*, Madrid, La Ley, 2020;

PULGAR EZQUERRA J., *Derecho preconcursal y segunda oportunidad*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2021;

PULGAR EZQUERRA J.**,** *Preconcursalidad y reestructuracion empresarial: acuerdos de refinanciación y acuerdos extrajudiaciales de pago* (3a edición), Madrid, La Ley, 2021;

PULGAR EZQUERRA J., *Reestructuraciones preconcursales forzosas: el mejor interés de los acreedores*, in *Revista de Derecho Mercantil*, n. 323/2022, p. 9-80;

QUARANTA E., *Il rapporto tra la liquidazione giudiziale e strumenti di regolazione della crisi nel codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza,* in *www.dirittodellacrisi.it*, 22 Settembre 2022;

QUERALT J. M*., Asunción de tributos mediante pacto y tutela judicial efectiva,* in *Carta Tributaria. Revista de Opinión,* nº 47, 2019, 1 de feb. de 2019;

RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009;

RAGUCCI G., *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, Torino, 2018;

RAGUCCI G., *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, in C. GLENDI, G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, Atti del convegno per i 90 anni di diritto e pratica tributaria, Tomo II, Milano, 2019, p. 1549 ss.;

RANDAZZO F., *Il consolidamento del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib*., 10/2008, pp. 825 ss.;

RANDAZZO F., *Le misure premiali nella composizione negoziata della crisi d'impresa,* in *Dir. Prat. Trib.,* n. 1/2022, p. 83 ss.;

RANELLETTI O., *Principi di diritto amministrativo,* I*,* Napoli, 1912;

REDI M., *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario,* in *Dir. e prat. trib.,* 1995, pp. 407 ss.;

RIBES RIBES A., *La actuación de la hacienda pública en el proceso concursal*, in *Revista Española de Derecho Financiero,* n. 163/2014, p.147-184;

RIBES RIBES A., *La fiscalidad del concurso de acreedores*, CISS, Wolters Kluwer, 2016;

RIVERO L., *Los acuerdos singulares de pago: instrucción 3/2014*, in *Economist and Jurist*, n. 196, Diciembre 2015, p. 14-21;

RIVERO YSERN E., RIVERO ORTEGA R., *¿Acaso existe discrecionalidad técnica? A propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2010*, in *Administración y justicia: un análisis jurisprudencial. Liber amicorum* Tomás Ramón Fernández, Madrid, Civitas, 2012;

ROCCO DI TORREPADULA N., *Le prospettive di riforma della legge fallimentare ed i profili generali nel progetto di legge delega*, *in Dir. fall*., 1/2004, pp. 120-131;

ROCCO G., *La prescrizione dei crediti tributari nell'ambito del fallimento: ancora incerta la giurisdizione*, in *Dir. Prat. Trib.,* 2/2019, p. 847 ss.;

RODOTÀ S., *Solidarietà. Un'utopia necessaria?*, Bari, 2014;

ROMANO S., *La teoria dei diritti pubblici soggettivi*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, Vol. I, Milano, 1900;

ROMANO TASSONE, *Amministrazione pubblica e produzione di certezza: problemi attuali e spunti ricostruttivi*, in *Dir. amm*., 2005;

RONCO S. M., *La funzione della sanzione amministrativa tributaria nel quadro delle dinamiche della tax compliance*, in *Riv. Dir. Trib*., n. 2/2019, p. 331 ss.;

RORDORF R., *L'impresa in difficoltà. La disciplina della crisi di impresa nel quadro delle difficoltà generate dal lockdown e da una ripresa dell'attività parziale ed inceppata*, in *Questione Giustizia*, 2/2020, pp. 133-140;

ROSSI P., *La transazione fiscale tra Codice della crisi e legislazione di emergenza*, in *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, pp. 439 ss.;

RUGGERI C., *La voracità del fisco nelle procedure fallimentari*, in *Dir. Fall*., 1/1958, p. 226 ss.;

RUOTI S., *L'impresa nel diritto fallimentare americano*, in V. DE SENSI (coordinato da), *La ristrutturazione della impresa in crisi. Una comparazione tra diritto italiano e statunitense*, LUISS, 2006, pp. 133 ss.;

RUSSO A., *Diniego di transazione fiscale scrutinabile dal giudice del fallimento – commento,* in *il fisco*, n. 17/2021, p. 1675 ss.;

RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria generale dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1973;

RUSSO P., *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, in *Riv. Dir. Trib.,* 2009, pp. 3 ss.;

RUSSO P., *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. trib.*, 2008, pp. 595 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.,* n. 6/2009, p. 155 ss.;

RUSSO P., *L'eccessiva e riprovevole dilatazione della giurisdizione tributaria,* in *Rass. Trib*., 2006, pp. 590 ss.;

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999;

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013;

SAINZ MORENO F., *Conceptos jurídicos: interpretación y discrecionalidad administrativa,* Civitas, Madrid, 1976;

SALANITRO G., *Il fallimento per inadempimento del debito di imposta*, in *Banca e borsa*, 1/1972, pp. 400 ss.;

SALVATORE G., *In tema di fallimento fiscale e "solve et repete"* (Osservaz. alle Sent. App. Milano 18 Marzo 1952 e Trib. Napoli 24 Settembre 1952), in *Il Foro Italiano*, 76/1953;

SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990;

SÁNCHEZ GIMENO S., *Los acuerdos singulares de refinanciación*, in *Los acuerdos de refinanciación y reestructuración*, Cizur Menor, Navarra, Thomson Reuters-Aranzadi, 2018, p. 123-144;

SÁNCHEZ PINO A.J., *Algunas cuestiones pendientes en la defensa del crédito tributario en el concurso de acreedores*, in *Revista Quincena fiscal,* n. 20/2019, pp. 15-48;

SANDULLI MAZZINI A., *Manuale di diritto amministrativo,* I, Napoli, 1984;

SANTODOMINGO GONZÁLEZ A.L., *La segunda oportunidad y los créditos públicos en la Directiva 2019/1023*, in *Actualidad Administrativa*, n. 2/2021.

SANTOLAYA BLAY M., *Acuerdos singulares de pago con deudores concursales,* n *Carta Tributaria, Monografías*, n. 1/2015, pp. 2-9;

SANTONI G., *I sistemi di allerta e prevenzione e le procedure anticipatorie della crisi nel progetto di riforma della legge fallimentare*, in *Dir. fall*., 2004, I, p. 733;

SATTA S., *Diritto fallimentare,* Padova, 1997;

SCOCA F.G., *La discrezionalità nel pensiero di Giannini e nella dottrina successiva*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2000, pp. 1045 ss.;

SCOCA S.S., *Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente,* in *Dir. Prat. Trib.,* 2015, pp. 10387 ss.;

SELICATO G., *L'applicazione delle sanzioni tributarie nelle procedure concorsuali di tipo liquidatorio*, in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, p. 445 ss.;

SELICATO, G., *Composizione delle crisi da sovraindebitamento e transazione fiscale*, in *Dir. Fall*. 6/2017, pp. 1401 ss.;

SERRANO ANTÓN F., *Algunas posibilidades de arbitraje tributario internacional. ¿Hacia un Tribunal Fiscal Internacional?,* in *Quincena Fiscal*, n. 7-8/2005, p. 33-37;

SERRANO ANTÓN F., *Aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias en situación de concurso de acreedores*, in *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, n. 27/2017, pp. 161-173;

SERRANO ANTÓN F., *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*, Civitas, 2011;

SOLER ROCH M. T., *El arbitraje internacional en materia tributaria: ¿cuestión pendiente o nueva frontera?*, in *Conflictos actuales en Derecho tributario: homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera*, Cizur Menor, Navarra, Aranzadi, Thomson Reuters, 2017, p. 359-380;

SOLIDORO A., *La circolare AdE n. 34/E del 29 dicembre* 2020, in *il fallimentarista,* 5 gennaio 2021;

SOLIDORO, *La circolare AdE n. 34/E del 29 dicembre* 2020, in *il fallimentarista,* 05 Gennaio 2021;

SPADARO M., *Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182 ter l.fall*, in *Il fallimento*, n. 1/2018, pp. 7 ss.;

SPINA F., *Transazione fiscale: rientra nella giurisdizione fallimentare la cognizione sulla mancata adesione* erariale, in *Iltributario.it*, 1 luglio 2021.

STASI E., *Falcidiabilità dell'Iva nel concordato preventivo senza transazione fiscale*, in *Il Fall*., n. 8/9, 2016, p. 1003 ss.;

STASI E., *Impugnabilità del diniego alla transazione fiscale – Transazione fiscale – La transazione fiscale dal punto di vista del giudice tributario*, in *Il Fall*., 2014, pp. 1222 ss.;

STASI E., *L'accertamento dei crediti tributari nell'ambito del fallimento nella giurisprudenza di legittimità*, in *il Fallimento*, n. 5/2018, p. 579 ss.;

STASI E., *La transazione fiscale obbligatoria e il riparto di giurisdizione tra giudice ordinario fallimentare e giudice tributario,* in *Il Fallimento,* n. 11/2021, pp. 1389 ss.;

STASI E., *La transazione fiscale,* in *Il Fall.,* 2008, pagg. 733 ss.;

STASI V. E., *Obblighi fiscali del curatore*, in *Fallimento*, 2007, pp. 1108 ss;

STEVANATO D., *Transazione fiscale*, in C. CAVALLINI (diretto da), Commentario alla legge fallimentare, Milano, 2010;

STEVANATO D., *La determinazione del patrimonio netto iniziale ai fini delle imposte sui redditi*, in PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, F. Milano, 2013, p. 103;

STRIANESE L., *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, Roma, 2014;

SUBERBIOLA GARBIZU I., *El arbitraje tributario: preguntas y respuestas para el debate*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2021;

SUCCIO R., *Comparazione delle procedure di soluzione dei conflitti in materia tributaria nei sistemi italiano e statunitense*, Giuffrè, 2012;

TABET G., *La lunga metamorfosi della giurisdizione tributaria,* in *Giustizia Tributaria*, 2014, pp. 465 ss.;

TABET G., *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?,* in *GT,* 2008, pp. 507 ss.;

TACCHINI G., *Inapplicabilità della "sanzione" del fallimento fiscale in dipendenza di un credito incerto*, nota a decreto Trib. Roma 3 marzo 1972, in *Monitore dei tribunali*, 2/1973, pp. 125-129 ss.;

TAPIA HERMIDA A.J., *Decálogo del nuevo marco europeo para la reestructuración empresarial ante la megacrisis del Covid 19: la Directiva (UE),* in *Diario la ley* n. 9793/2021;

TESAURO F., *A proposito di condono e di rimborso di imposta*, in *Giur. it.*, 1975.

TESAURO F., *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria,* in *Giust. Trib.,* 2007, pp. 1 ss.;

TESAURO F., *Il condono in materia di imposte dirette*, in *Boll. Trib*., n. 2/1982, 1437 ss.;

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario Vol. 2 – parte speciale*, Torino, 2016;

TESAURO F., *Solidarietà e condono*, in *Dir. Prat. Trib*., n. 2/1976, p. 537 ss.;

TESORO G., *Il principio "dell'inderogabilità" nelle obbligazioni tributarie della finanza locale,* in *Riv. It., Dir. Fin.,* 2/1937, pp. 56 ss.;

THOMÀS PUIG P.M., *La posición de la Administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, Madrid, La Ley, 2011;

TOLLENAAR N., *Pre-insolvency proceedings. A normative foundation and framework*, Oxford university press, 2019;

TOSI L., *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale,* in *Giust. Trib.,* 2008, pp. 25 ss.;

TOSI L., *La conciliazione giudiziale*, in *Il processo tributario*, in *Giur. sist. dir. trib.*, a cura di F. Tesauro, Torino, 1998, 885;

TOSI L., *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib*., 4/2006, pp. 1071-1092;

TOSI L., *La transazione fiscale: profili sostanziali,* in PAPARELLA F. (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi,* Milano, 2013, pp. 647 ss.;

TRAPANESE M., *Il percorso di "oggettivizzazione" della transazione fiscale: la centralità della "convenienza economica" e la giurisdizione del giudice ordinario fallimentare*, in *Riv. Trim. Dir. Trib*., n. 2/2022, pp. 367-396;

TRAPANESE M., *Sanzioni tributarie e misure premiali nella gestione della crisi d'impresa*, in F. AMATUCCI – R. ALFANO (a cura di*), Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti sanzionatori. Italia, Spagna e America Latina,* Torino, 2022, pp. 226-236;

TRAVERSA E., *I condoni fiscali degli Stati membri e la loro compatibilità con il diritto dell'Unione Europea*, in *Dir. Prat. Trib. Int*., n. 1, 2010, p. 253 ss.;

TRIMELONI M., *Le procedure concorsuali*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi*, Torino, 1996, p. 635;

TROMMINO A., *Composizione negoziata. No all'accesso diretto all'art.182-ter l.f. e misure premiali a "scartamento ridotto",* in *ilcaso.it,* 20 gennaio 2022;

TROPEA G., *La discrezionalità amministrativa tra semplificazioni e liberalizzazioni anche alla luce della Legge 124/2015*, in *Dir. amm*., 1/2, 2016, 107;

ULAS G., *Indisponibilidad del crédito tributario y procesos concursales. Experiencia comparada España-Argentina,* Universidade de Santiago de Compostela, 2017;

URÍA FERNÁNDEZ F., *La Hacienda Pública ante la reforma concursal*, in *Crónica Tributaria*, n. 102/2002, p. 97-118;

URICCHIO A., *Autonomia finanziaria e potere normativa in materia di accertamento e sanzioni*, in A. URICCHIO (a cura di), *Accertamento e sanzioni nei tributi locali*, Rimini, 2013, p. 53 ss.;

URICCHIO A., *Profili fiscali della crisi da sovraindebitamento dei soggetti debitori non fallibili*, in *Giur. Imp*., 1/2014, pp. 18 ss.;

URICCHIO, *Prospettive di sviluppo dei modelli accertativi*, in A.F. URICCHIO (a cura di), *L'accertamento tributario*, Torino, 2014, 52;

URIOL EGIDO C., *La discrecionalidad en el derecho tributario. Hacia la elaboración de una teoria del interés general.* Instituto de Estudios Fiscales, n. 29/2002, p. 1-60;

VANONI E., *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie,* Padova, 1932.

VEIGA COPO ABEL B., MARTÍNEZ MUÑOZ, M., *Comentario al texto refundido de la Ley* Concursal, Madrid, Civitas, 2021;

VELARDE ARAMAYO M.S., *Alternativas para resolver conflictos tributarios : "acuerdos" con la Administración y arbitraje internacional*, in *Introducción al derecho del arbitraje y mediación,* Salamanca, Ratio Legis, 2006, p. 119-154;

VELLA P., *La problematica scissione tra facoltatività procedimentale e obbligatorietà sostanziale dell'art. 182 ter l. fall.,* in *Il Fall.,* 2012, pp. 182 ss.;

VELLA P., *Procedure concorsuali e processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.,* 1/2020, pp. 61 ss.;

VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001;

VERSIGLIONI M., *Transazione fiscale e principio generale di 'indisponibilità rovesciata'*, in *Dir. proc. trib.*, 1/2015, p. 81 ss.;

VICENTE-ARCHE COLOMA P., *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta***,** Madrid, Marcial Pons, 2005;

VICENTE-ARCHE COLOMA P., *Nuevas perspectivas del arbitraje en el derecho público: su admisibilidad en el ámbito tributario*, in *Anuario de Justicia Alternativa*, n. 10/2010, p. 47-74;

VICENTE.ARCHE COLOMA P., *Luces y sombras en el arbitraje tributario: análisis de la experiencia en Portugal*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 185/2020, p. 81-113;

VILLAR EZCURRA M., *Algunas notas sobre la posición acreedora de la Hacienda Pública en las puede iniciar el procedimiento sancionador bras en el contexto de la reforma concursal*, in *Quincena Fiscal*, n. 15/2002, p. 9-22;

VIOTTO A., *Il credito tributario nel concordato fallimentare. considerazioni sull'ambito di applicazione e sulla funzione della c.d. transazione fiscale*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.,* n. 1/2018, pp. 163;

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, pp. 276 ss;

ZABALETA DÍAZ M., *La condonación de las deudas pendientes en el derecho concursal alemán*, in *Estudios sobre la Ley Concursal: libro homenaje a Manuel Olivencia*, Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 885-916;

ZABALETA DÍAZ M., *La propuesta de directiva sobre marcos de reestructuración preventiva: hacia un Derecho comunitario de la preinsolvencia*, in *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, n. 27/2017;

ZAGREBELSKY G., *Il diritto mite*, Torino, 1992;

ZANOBINI G., *L'esercizio privato delle funzioni e dei servizi pubblici*, in *Tratt. Orlando*, II, Milano, 1935;

ZAPPALA L. - MARIONETTI A. - LANZA F., *L'imposta sui redditi di ricchezza mobile*, Napoli, 1957;

ZINGALI G., *L'elasticità della norma e la discrezionalità dell'amministrazione nel campo tributario,* in *Dir. e Prat. Trib.,* 1960, pp. 3 ss.;

ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, 2011;

ZIZZO G., *Le perdite su crediti verso debitori assoggettati a procedure concorsuali*, in *Corriere Tributario*, 29/2010, p. 2344;

ZORNOZA PÉREZ J. J., *¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español*, in *Crónica Tributaria*, Núm. 77/1996, p. 121 ss.;

ZORZI A., *Piani di risanamento e accordi di ristrutturazione nel codice della crisi,* in *Il Fallimento*, 8-9/2019, p. 993 ss.