

**LA TRANSAZIONE FISCALE: EXCURSUS FRA NOVITÀ LEGISLATIVE,  
INDISPONIBILITÀ DEL CREDITO TRIBUTARIO  
E STRUMENTI DI TUTELA CONCESSI**

*Mariano Guzzo* \*

SOMMARIO: 1. Transazione fiscale: inquadramento dell'istituto, presupposto soggettivo, presupposto oggettivo e novità a seguito della riforma *ex art.* 182-ter l. fall. – 2. Transazione fiscale e compatibilità con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria: natura giuridica, compatibilità con i precetti costituzionali e di legislazione ordinaria, criteri di valutazione discrezionali in capo all'amministrazione finanziaria – 3. Strumenti di tutela concessi avverso il diniego della transazione e individuazione del giudice competente – 4. Riflessioni conclusive.

1. – L'istituto della transazione fiscale (art. 182-ter della legge fallimentare) rappresenta una procedura con il quale il contribuente può, secondo diverse modalità, transigere con l'Amministrazione finanziaria i tributi a questa dovuta in sede di concordato preventivo (art. 160 l. fall.) o di accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 182-bis l. fall.).

Il presente lavoro si incentra sulla esamina delle novità introdotte con la legge di stabilità 2017 <sup>1</sup> n. 232, soffermandoci nella prima parte sui presupposti ai fini della sua attivazione e sulla sua obbligatorietà (dopo la riforma), nella seconda parte sull'inquadramento giuridico dell'istituto e dei suoi profili di compatibilità con l'ordinamento nel suo insieme considerato, e nell'ultima parte viene affrontato il tema degli strumenti di tutela giuridici concessi in caso di diniego o di silenzio.

Per quanto riguarda la prima tematica, bisogna evidenziare che presupposto soggettivo per accedere alla procedura è l'imprenditore commerciale in crisi <sup>2</sup>. Orbene, tale soggetto, se vuole ottenere una ristrutturazione dei

\* Avvocato del Foro di Palermo specializzato in diritto tributario e diritto della crisi di impresa

<sup>1</sup> Legge 11 dicembre 2016 n. 232, in g.u. 21 dicembre 2016, n. 297, s.o. n. 57.

<sup>2</sup> Si intende per stato di crisi, quella situazione di difficoltà economica derivante da una crisi fi-



debiti fiscali sia attraverso la fissazione di nuove scadenze dilate nel tempo (cd. transazione fiscale dilatoria) sia attraverso, una riduzione del loro ammontare (cd. transazione fiscale remissoria) è obbligato a presentare la domanda di “transazione fiscale “all’ufficio fiscale competente”<sup>3</sup> (Agenzia delle entrate<sup>4</sup> o Agente di riscossione).

Un punto in cui la nuova disciplina si differenzia da quella precedente risulta essere l’obbligatorietà o meno dell’attivazione della procedura *de qua*.

nanziaria o da un’insufficienza patrimoniale, comprensiva anche dello stato di insolvenza, non stabile o comunque reversibile (cfr. O. Cagnasso, L. Panzani, *Crisi d’impresa e procedure concorsuali*, 2016, 3301). A tal proposito l’espressione crisi è un ossimoro: la crisi non è uno stato, ma una fase dinamica di cui ancora ignota l’evoluzione finale; v. G. Presti, *Rigore è quando arbitro fischia?*, in *Fallimento*, 2009, commento alla normativa, 27.

Secondo il disposto degli art.160 e 182-bis l.f. vi possono accedere gli imprenditori che sono in stato di crisi, che dimostrano la contemporanea insussistenza dei parametri di cui alle lettere a), b), c) dell’art.1 l.f.: a) aver avuto, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito della istanza di fallimento o dall’inizio dell’attività se di durata inferiore, un attivo patrimoniale di ammontare complessivo annuo non superiore ad euro 300.000; b) aver realizzato in qualunque modo risultati, nei tre esercizi antecedenti la data del deposito dell’istanza di fallimento o dall’inizio dell’attività se di durata inferiore, ricavi lordi per un ammontare complessivo annuo non superiore ad euro 200.000; c) avere un ammontare dei debiti anche non scaduti non superiore ad euro 500.000.

<sup>3</sup> A norma del co. 2 dell’articolo 182-ter la domanda deve essere presentata, contestualmente al deposito in Tribunale, all’ufficio competente sulla base dell’ultimo domicilio fiscale, nonché presso il competente agente della riscossione, unitamente a:

- copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l’esito dei controlli automatici
- copia delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda stessa.

- la relazione del professionista che attesti che la soddisfazione del credito tributario proposta dal debitore non sia inferiore al valore di mercato dei beni sui quali sussiste la prelazione.

Inoltre, la domanda deve essere corredata, oltreché dei documenti appena citati, anche della documentazione prevista dall’art. 161 L. Fall., vale a dire da:

- La relazione sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell’impresa;
- Uno stato analitico ed estimativo delle attività e l’elenco dei creditori, con l’indicazione dei rispettivi crediti e delle cause di prelazione;
- L’elenco dei titolari dei diritti reali o personali sui beni del debitore;
- Il valore dei beni e i creditori particolari degli eventuali soci illimitatamente responsabili;
- La relazione di un professionista iscritto nel registro dei revisori legali, che attesti la veridicità dei dati e la fattibilità del piano:

<sup>4</sup> In particolare l’Agenzia delle Entrate richiede che la domanda di transazione, redatta su carta semplice e indirizzata al competente Ufficio dell’Agenzia delle Entrate, debba contenere almeno i seguenti elementi (Circ. AE 18 aprile 2008 n. 40/E):

A tal proposito, fino al 31 dicembre 2016 (nella vecchia formulazione dell'art. 182-ter l. fall.), il debitore in crisi poteva decidere, avendone facoltatività e non obbligatorietà, se ricorrere alla transazione fiscale per il pagamento dilazionato o parziale dei debiti tributari.

Orbene sia la giurisprudenza<sup>5</sup> che la stessa Agenzia delle Entrate<sup>6</sup> avevano escluso che la mancata presentazione della domanda di transazione costituisse motivo di inammissibilità della domanda di concordato.

Ne conseguiva che il debitore poteva proporre un pagamento in percentuale dei crediti tributari e previdenziali senza "attivare" l'istituto *de quo* e sempre nel rispetto delle regole poste dall'art. 160 co. 2 l. fall.<sup>7</sup>

Successivamente all'emanazione legge di stabilità 2017, con la nuova formulazione dell'art. 182-ter l.f., il debitore deve attivare obbligatoriamente l'istituto *de quo* se all'interno degli strumenti negoziali della crisi di impresa (prima indicati) sia previsto un pagamento parziale o dilazionato

- indicazioni complete del debitore/contribuyente che richiede la transazione (denominazione o nome, codice fiscale, rappresentante legale, ecc.); — gli elementi identificativi della procedura di concordato preventivo in corso (organi giudiziari competenti, dati identificativi del procedimento, del decreto di ammissione ecc.); ricostruzione completa ed esauriente della posizione fiscale del contribuente, come a lui nota, con indicazione di eventuali contenziosi pendenti; illustrazione della proposta di transazione, con indicazione di tempi, modalità e garanzie prestate per il pagamento, tenendo conto di tutti gli elementi utili per un giudizio di fattibilità e di convenienza della transazione;

- l'indicazione, anche sommaria, del contenuto del piano concordatario (il quale è comunque allegato alla domanda di transazione);

- ogni altro elemento che il contribuente ritiene utile per l'accoglimento della proposta e che, comunque, pone l'Ufficio in condizione di effettuare le proprie valutazioni.

<sup>5</sup> Corte cass. 8 giugno 2012 n. 9373; Corte cass. 4 novembre 2011 n. 22932.

<sup>6</sup> Circ. AE 6 maggio 2015 n.19/E.

<sup>7</sup> A tal proposito in generale il debitore deve soddisfare integralmente i creditori muniti di privilegio, pegno e ipoteca, tuttavia gli stessi possono essere soddisfatti parzialmente alle seguenti condizioni (art. 160 o. 2 legge fallimentare): 1) il creditori devono essere soddisfatti 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 diritti sui quali sussiste la causa di prelazione; 2) è necessaria una relazione giurata del professionista il quale abbia le caratteristiche di cui art. 67 l.f., e da cui risulti il valore di mercato attribuibile ai beni o i diritti sui quali insiste la causa di prelazione.

In tale caso il debitore deve prevedere un vero e proprio piano di riparto, considerando il valore di mercato dei beni oggetto della prelazione e se da tale simulazione emerge l'incapienza di una o più categoria di creditori privilegiati può offrire un pagamento parziale (c.d. Degradamento del privilegio).

dei tributi e dei relativi accessori.

A tal proposito il nuovo art. 182-ter stabilisce che “il trattamento dei crediti tributari o contributivi può avvenire esclusivamente mediante proposta presentata del presente articolo”.

Ne deriva che da un regime di facoltatività previgente e fino al 2017 si è passato ad un regime di obbligatorietà a seguito della riforma.

Oltre la domanda e la proposta di concordato, il debitore, deve depositare una relazione redatta da un professionista (in possesso dei requisiti di cui all'art. 67 c. 3 lett. d, l. fall.) dalla quale risulti che la soddisfazione del credito tributario privilegiato non sia inferiore rispetto al valore di mercato dei beni o dei diritti sui quali il privilegio sussiste.

Ne consegue che il debitore deve prevedere un vero e proprio piano di riparto, considerando il valore di mercato dei beni oggetto della prelazione e se da tale simulazione emerge l'incapienza di una o più categoria di creditori privilegiati può offrire un pagamento parziale (c.d. Degrado del privilegio <sup>8</sup>).

Per quanto riguarda il presupposto oggettivo, in generale, è possibile ricorrere alla transazione fiscale per i tributi (con le relative sanzioni e interessi) amministrati dalle agenzie fiscali.

Tuttavia mentre fino al 31 dicembre 2016 la legge limitava la transazione per iva e ritenute operate e non versate (per le quali era ammessa solo una dilazione nel loro pagamento) e la escludeva del tutto per i tributi costituenti risorse proprie dell'UE, dal 1° gennaio 2017 la citata legge di stabilità 2017 ha eliminato ogni restrizione ampliandone l'ambito operativo (nuovo art. 182-ter l. fall.).

Di regola, dunque, la transazione fiscale può avere ad oggetto IREF, IRES, ILOR, INVIM E IRAP, così come sanzioni ed interessi <sup>9</sup>.

Considerato il presupposto oggettivo e soggettivo, nonché affrontato il tema della sua obbligatorietà, un importante punto su cui la riforma ha inteso intervenire risulta essere la non menzione, nella nuova formulazione dell'art. 182-ter, del consolidamento fiscale e della cessazione della materia del contendere.

La mancata espressa indicazione di tali effetti (di cui si discute la soprav-

<sup>8</sup> Si rinvia all'art. 162 co.2 L.F.

<sup>9</sup> Corte cass. 4 maggio 2016 n. 8804.

vivenza<sup>10</sup> essendo, secondo questa parte della dottrina il naturale effetto dell'istituto esaminato) potrebbe determinare delle condizioni di incertezza che non appaiono coerenti con una disciplina organica della materia.

Da quanto detto si intende agevole che la transazione fiscale si configuri come sub-procedimento accessorio ad una procedura principale<sup>11</sup> (di concordato preventivo, o ad un accordo di ristrutturazione dei debiti *ex art. 182-bis*,) che l'imprenditore in stato crisi deve attivare al fine di "concordare" con l'Erario la percentuale, e le modalità di pagamento dei tributi amministrati dalle Agenzie fiscali nel rispetto delle condizioni e dei limiti imposti dal legislatore<sup>12</sup>.

L'istituto, dunque, si inquadra perfettamente nell'ambito degli strumenti di "soluzione negoziale della crisi di impresa", in cui alla originaria prevalenza dell'interesse pubblicistico o dominanza dell'interesse creditore, si è data giusta considerazione all'impresa in sé da tutelare per salvaguardare il complesso produttivo ancora vitale nonché i livelli occupazionali.

2. – L'istituto della transazione fiscale ha fin dalla sua introduzione posto l'attenzione sulla sua compatibilità con il principio della indisponibilità del credito tributario<sup>13</sup>.

A tal proposito è stato rilevato che l'istituto de quo, nulla avrebbe da spartire con il tipo legale della transazione di diritto civile di cui all'art. 1965 non essendo ravvisabili i tratti peculiari di tale fattispecie contrattuale, quali la disponibilità del diritto controverso (cfr. art. 1966 cod. civ.) la *res litigiosa* (cfr. art. 1965 cod. civ., c. 1) nonché le reciproche concessioni.

Sotto tale ultimo profilo, è necessario evidenziare che, l'atto di transazione contiene la rinuncia ad una porzione del debito di imposta, ovvero l'accettazione di un pagamento dilazionato, senza alcuna "controprestazione" da parte del debitore, sicché non pare sia possibile ravvisare il requisito delle "reciproche concessioni" proprio della transazione civilistica.

<sup>10</sup> C. Farone, *Effetti della transazione fiscale: cristallizzazione del debito?*, in *Fisco*, 2017, 2658.

<sup>11</sup> V. Corte di Cassazione, con le pronunce "gemelle" nn. 22931 e 22932 del 4.11.2011.

<sup>12</sup> G. D'Antoni e S. Cayro, *La transazione fiscale*, il sole 24 ore, Sett. nr. 15 del 2014 pag. 3.

<sup>13</sup> O della "indisponibilità tributaria" di cui parla, con innovativa ricostruzione teorica, M. Versigioni, *Transazione fiscale e principio generale di indisponibilità rovesciata*, in *Diritto e processo tributario*, n.1/2015, 81 ss.

Quanto al secondo elemento dell'art. 1965 c.c. consistente nella volontà delle parti di "porre fine ad una lite già iniziata" la transazione può avere ad oggetto non solo crediti "in contenzioso" ma anche crediti definitivamente accertati (perché ad esempio scaturenti da atti impositivi non impugnati, ovvero oggetto di sentenza passata in giudicato). In tali ipotesi, dunque, non esistendo alcun contenzioso, o essendo questo oramai chiuso, non esiste alcuna "res litigiosa".

Sulla base di tali indicazioni autorevole giurisprudenza, seppur sottolineando le divergenze esistenti tra gli istituti considerati, che avrebbero in comune solo la denominazione, valorizzava comunque la natura negoziale della transazione fiscale, qualificandola in termini di accordo siglato tra l'Amministrazione ed il contribuente – imprenditore, avente ad oggetto la parziale remissione del credito tributario<sup>14</sup>: ovvero *ratio* dell'istituto sarebbe proprio quella di consentire agli uffici fiscali la partecipazione al concordato tramite l'espressione del proprio voto in adunanza, dettando le regole attraverso le quali tale voto è da considerarsi legittimamente espresso. In tali termini la Corte di Cassazione, con le pronunce "gemelle" nn. 22931 e 22932 del 4 novembre 2011, ha definito tale istituto in termini di "sub-procedimento", valorizzando il carattere endo-concorsuale dell'istituto. Queste considerazioni sono state confermate da quella parte della dottrina che richiama la figura, solo affine alla transazione codicistica, del *pactum ut minus solveatur*<sup>15</sup>, ossia di un negozio solutorio atipico, con il quale il creditore, al fine di ottenere la certezza dell'adempimento di un credito incontestato, conviene<sup>16</sup> con il debitore una riduzione dell'importo dovuto, ovvero una diversa modalità di pagamento<sup>17</sup>.

La natura giuridica di diritto privato inoltre mal si concilia con i caratteri propri della obbligazione tributaria che è di per se una obbligazione di

<sup>14</sup> Cfr. Tribunale di Bologna, 26 ottobre 2006, e Tribunale di Messina, 29 dicembre 2006, che definisce la transazione fiscale come "accordo negoziale bilaterale". In dottrina cfr. G. Lo Cascio, *Le nuove procedure di crisi: natura negoziale o pubblicistica?*, in *Fall.*, 2008, 999.

<sup>15</sup> Mandrioli, *La transazione fiscale*, in Bonfatti, Pansani, *La riforma organica delle procedure concorsuali*, Milano 2008, 741;

<sup>16</sup> Mazuccolo, *Transazione fiscale*, in *Fisco*, 2006, 5923; Stasi, *La transazione fiscale*, in *Fall.* 2008, 733;

<sup>17</sup> Debernardi, *La transazione fiscale: pari diritti con gli altri creditori privilegiati e limite della soddisfazione parziale del credito*, in *Giur. merito*, 2009, 1001 ss; Moscatelli, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, 403 ss.

diritto pubblico e, dunque, indisponibile: da qui ne deriva l'assenza di alcune facoltà o poteri che tipizzano il potere dispositivo, ossia della facoltà di rinuncia, rifiuto, rimessione, transazione, compromissione, in capo alla P.A.<sup>18</sup>.

A tal proposito, infatti, compito dell'ufficio dell'Amministrazione Finanziaria è quello di interpretare la norma legislativa attuandola nel caso concreto, data la sussistenza di vari presupposti di fatto espressivi di capacità contributiva (anch'essi determinati con legge) (in virtù del principio di legalità amministrativa artt. 113, art. 97 e 23 della cost.) non facendo parte dei suoi poteri le facoltà tipiche di rinuncia, transazione o compromissione tipiche del diritto privato.

L'Amministrazione finanziaria, infatti, provvede solo all'applicazione ed interpretazione della norma fiscale sostanziale<sup>19</sup>, essendo riservato, di contro, all'organo più rappresentativo della volontà popolare, il Parlamento, la determinazione ed individuazione del presupposto di imposta, dei soggetti passivi di imposizione e del quantum di imposizione.

In altre parole così come l'amministrazione non può creare norme contenenti presupposti impositivi, essa non può costituire fattispecie di esenzione o di esclusione tributaria.

Dunque gli articoli della Costituzione dai quali si ricava il principio di indisponibilità del tributo sono la riserva di legge di cui all'art. 23 cost., il principio di capacità contributiva che fa riferimento all'espressione "tutti", nonché il principio di legalità (art. 113) ed imparzialità (art. 97) dell'azione amministrativa.

Questi principi mal si conciliano con la figura della transazione fiscale intesa come negozio di diritto privato di rimessione del debito o negozio solutorio.

<sup>18</sup> Così Falsitta, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2008, pag. 46 e ss.

<sup>19</sup> Nella valutazione della base imponibile, si può ravvisare quella sorta di discrezionalità che viene detta tecnica (che non è vera discrezionalità); in nessun caso, comunque, vi è discrezionalità in senso proprio, circa la determinazione dell'obbligazione d'imposta". Sul tema si veda, anche Gallo, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, I, p. 655 ss; L. Perrone, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, 63 ss.

Sicché è stato giustamente osservato che se è vero che la indisponibilità del tributo è stabilito con legge ordinaria è sufficiente una disposizione di legge ordinaria (quale appunto quella contenuta nell'art. 182-ter) per derogare a tale principio.

Inoltre bisogna evidenziare che una copertura costituzionale della stessa "transazione fiscale" si può ricavare dagli interessi e valori che tale istituto mira a proteggere quali la salvaguardia dei livelli occupazionali e dei complessi produttivi ancora vitali.

Ed è in questo senso che l'amministrazione deve valutare la proposta facendo, appunto, riferimento alla ratio legis dell'istituto in esame il quale si "innesta" in una delle procedure principali e le quali sono volte a conservare le componenti positive dell'impresa (beni produttivi e livelli occupazionali) per evitare, quanto più possibile, un dissesto irreversibile<sup>20</sup>.

Orbene l'art. 182-ter non precisa quali debbano essere i criteri sulla scorta dei quali l'ufficio è chiamato a valutare le proposte di transazione fiscale sicché questi possono desumersi dallo intenzione del legislatore che ha inteso introdurre tale istituto (e art. 12 delle preleggi) dalla sua natura di sub-procedimento e, dunque, da una interpretazione sistematica dell'ordinamento in sé considerato.

Orbene, è stato sostenuto<sup>21</sup>, che al nuovo istituto sarebbero applicabili i criteri di "maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione coattiva" di cui all'abrogato art. 3, comma 3 D.L. n. 138/2002.

In particolare in tutte le situazioni nelle quali la riscossione del credito tributario presenta le caratteristiche oggettive di assoluta impossibilità alla riscossione e, dunque, non è possibile prevedere con certezza, come sostenuto da parte della dottrina, "l'effettivo incasso delle somme dovute dal contribuente per ragioni attinenti alla gravità della sua condizione economica (intesa come incapacità patrimoniale/reddituale che può assumere varie forme e graduazioni con diversa rilevanza giuridica)"<sup>22</sup>, il criterio che

<sup>20</sup> Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, Circolare n. 40 del 18 aprile 2008

<sup>21</sup> Sulle affinità con il precedente istituto della transazione dei ruoli cfr. G. Marini, *La transazione fiscale: profili procedurali e processuali*, in F. Paparella (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, 677.

<sup>22</sup> A. Cuva, *Transazione fiscale ed indisponibilità del credito tributario*, in *Riv. Oss. Permanente della giust. Trib.*, Anno 2017 numero speciale, 23.

deve orientare l'azione dell'amministrazione fiscale è quello della massima tutela "possibile" del suo credito; ciò significa che nel rispetto, ed in attuazione, delle norme costituzionali (artt. 23, 53, 97), che costituiscono il fondamento del principio di indisponibilità tributaria, l'attività di riscossione deve tendere a raggiungere l'obiettivo economicamente più vantaggioso per l'amministrazione stessa avvalendosi di strumenti legislativamente previsti.

In tale direzione è stato operato un richiamo specifico alla ratio dell'art. 97 della Costituzione rilevando che proprio il principio del buon andamento da esso previsti "impone di recuperare minori somme realizzabili, piuttosto che esigere interamente il credito tributario senza possibilità di successo"<sup>23</sup>. Tale istituto realizzerebbe dunque l'economicità e l'efficienza (*ex ante*) dell'azione amministrativa dando attuazione al principio di buon andamento e imparzialità della P.A. di fronte alla crisi di impresa"<sup>24</sup>.

Sotto quest'ottica è demandata all'ufficio è una vera e propria valutazione discrezionale, in quanto implica il bilanciamento dell'interesse primario del Fisco, da ravvisarsi nella soddisfazione del credito tributario nella più ampia misura possibile, con gli altri interessi e valori costituzionalmente tutelati, (tutela degli ulteriori creditori, salvaguardia dei livelli occupazionali, conservazione del complesso produttivo) suscettibili di essere di incisi dalla crisi imprenditoriale.

La valutazione dell'Amministrazione finanziaria, dunque, terrà conto sia dei profili di maggiore proficuità e convenienza della proposta rispetto ad un'esecuzione individuale, sia della concreta possibilità di salvataggio dell'impresa in crisi, con connessa salvaguardia dei molteplici interessi che gravitano attorno alla medesima.

3. – Appurato che la valutazione formulata dall'Erario in sede di transazione fiscale è espressione di discrezionalità amministrativa, si è posto in dottrina il problema dell'impugnabilità o meno dell'eventuale diniego dell'Amministrazione finanziaria, ed eventualmente dell'individuazione del

<sup>23</sup> Sull'istituto della transazione v. Allena, *La transazione fiscale*, in *Trattato di diritto fallimentare e delle altre procedure concorsuali*, diretto da F. Vassalli, F.P. Luiso, E. Gabrielli, IV, Torino, 2014, 604;

<sup>24</sup> Versiglioni, *Transazione fiscale e principio generale di 'indisponibilità rovesciata'*, cit., 107 e ss.

giudice competente.

A tal proposito una recente pronuncia cautelare<sup>25</sup> afferma la giurisdizione amministrativa sull'impugnazione del diniego dell'Agenzia delle Entrate sulla considerazione sia della valutazione discrezionale attribuita all'amministrazione finanziaria sia sulle posizioni di interesse legittimo in gioco.

Tuttavia è stato contestato che la qualificazione come interesse legittimo della posizione del contribuente così come la discrezionalità circa l'approvazione della "proposta" transattiva non possono essere considerate *ex se* sufficienti quali unici parametro per riconoscere la giurisdizione in favore del G.A.<sup>26</sup>; a tal fine, come ha affermato autorevole giurisprudenza, lo stesso art. 103 cost. non prevede una riserva assoluta in favore del giudice amministrativo per la tutela degli interessi legittimi<sup>27</sup>. Piuttosto è stato affermato che il diniego del Direttore dell'Amministrazione finanziaria espresso in forma di voto in sede di adunanza dei creditori, ha effetti diretti, ed in caso di illegittimità potenzialmente lesivi, nei confronti dell'imprenditore per cui la giurisdizione va affidata alla commissione tributaria<sup>28</sup>.

Orbene la conclusione del procedimento di transazione fiscale integra un atto di disposizione del rapporto tributario finalizzato all'accertamento del rapporto d'imposta e la cognizione per materia delle commissioni tributarie riguarda ogni residuale forma di chiusura del rapporto d'imposta.

A tal proposito il comma 2° dell'art. 12, L. n. 448/01, configura la giurisdizione tributaria come giurisdizione a carattere generale, che si radica in base alla materia, indipendentemente dalla specie dell'atto impugnato<sup>29</sup>.

Inoltre anche se l'art. 19 d.lgs, 546/1992, contiene un elenco degli atti "impugnabili", bisogna tenere in considerazione l'ampliamento della co-

<sup>25</sup> TAR Calabria, Catanzaro, sez. I, ord. 27 luglio 2012 n. 424, in *www.giustamm.it*.

<sup>26</sup> Cons. St., sez. IV, 26 gennaio 2009 n. 414, in *Foro amm.-C.d.S.* 2009, 142, in motivazione, relativa alle agevolazioni tributarie.

<sup>27</sup> Cass., sez. un., 27 marzo 2007 n. 7388, in *Giust. civ.* 2008, I, 2972, in tema di diniego di esercizio dell'autotutela tributaria.

<sup>28</sup> Ficari, *Riflessioni su transazione fiscale e ristrutturazione dei debiti tributari*, in *Ras. Trib.*, 2009, 1, p. 75.

<sup>29</sup> Commissione Tributaria Provinciale Milano - Sez. 25 -Sentenza 1541/25/14 del 14.02.2014

gnizione della giurisdizione tributaria operato con la legge n. 448 del 2001 (comunque denominati), in base alla quale la giurisdizione delle commissioni riguarda qualsiasi atto in cui si manifesti una pretesa impositiva ed autoritativa del contribuente.

Il silenzio-diniego o il rifiuto illegittimo della proposta della transazione fiscale è dunque una manifestazione della pretesa impositiva ed autoritativa dalla P.A. che hanno un'efficacia diretta nei confronti del singolo contribuente.

Le determinazioni riguardanti la proposta transattiva, infatti, vengono assimilate al diniego di definizione agevolata, o al diniego di autotutela, per il comune carattere confirmatorio della pretesa tributaria<sup>30</sup>. Sicché sulla base di tali orientamenti, a parere di chi scrive, la giurisdizione sul diniego o sul silenzio va affermata in favore del giudice tributario.

A conferma di tale ordine di idee si inseriscono anche le considerazioni di quella parte della giurisprudenza amministrativa le quali affermano che «la g.a. si esercita esclusivamente sugli cc.dd. «atti autoritativi presupposti», cioè sui provvedimenti di carattere generale o normativo collocati a monte degli atti di concreta determinazione dell'imposta, o che costituiscono il presupposto dell'esercizio della potestà impositiva (ad es. processo verbale di constatazione della Guardia di finanza)<sup>31</sup>.

Tale ordine di idee è stato recepito dalle ultime sentenze della suprema corte<sup>32</sup> nonché da varie commissioni tributarie provinciali<sup>33</sup>.

4. – In conclusione per quanto attiene al tema del presente studio, si può ritenere, che a seguito della modifica normativa di cui alla legge delega n. 155/2017, non vi siano state sostanziali novità in merito al principio di indisponibilità tributaria o impugnazione al diniego o silenzio da parte del-

<sup>30</sup> Ficari, *Riflessioni su transazione fiscale*, cit.; Del Federico, *Profili processuali*, cit.; Buscema, D'Angelo, *La giurisdizione in tema di transazione fiscale*, cit. Nel senso che la transazione fiscale consente di giungere (anche) ad una definizione agevolata dei crediti tributari, La Rocca, *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, in *Boll. trib.* 2011, pag. 5 dell'estratto.

<sup>31</sup> Cass., sez. un., 16 marzo 2009 n. 6315, in *Giust. civ.* 2010, I, 2022; Cass., sez. un., 20 settembre 2006 n. 20318; Cass., sez. un., 21 marzo 2006 n. 6224, in *Riv. dir. trib.* 2008, 3, II, 305; Cass., sez. un., 1° marzo 2002 n. 3030. Conformi, Cons. St., sez., VI, 5 settembre 2011 n. 4992, in *Foro amm.-C.d.S.* 2011, 2817; Cons. St., sez. IV, 19 marzo 2009 n. 1645, ivi 2009, 691.

<sup>32</sup> Cass. 14 dicembre 2016, n. 25632.

<sup>33</sup> Ctp Roma 1 dicembre 2017, n. 26135/17; Ctp Milano 14 febbraio 2014, n. 1541/25/14.

le agenzie fiscali, non essendo state affrontate dal legislatore, per cui le considerazioni prima espresse possono essere integralmente confermate. Sostanziali novità si hanno, di contro, in merito alla sua attivazione (obbligatoria) nonché alla possibilità di ammettere in transazione anche i debiti aventi ad oggetto IVA o ritenute omesse e ciò in conformità con quanto stabilito dalla Corte di giustizia europea del 7 aprile 2016, causa C-546/14.

*Abstract*

L'Autore evidenzia le novità legislative in tema di transazione fiscale apportate dalla legge di stabilità 2017, n. 232/2016. In particolare l'articolo confronta la facoltatività dell'istituto in ipotesi di concordato preventivo ed accordi di ristrutturazione del debito, prima dell'entrata in vigore della summenzionata normativa, con il regime di obbligatorietà previsto dalla disciplina vigente.

Il testo si divide in tre parti: nella prima vengono evidenziati i presupposti ai fini della attivazione della transazione fiscale, nella seconda viene affrontato il tema dell'inquadramento giuridico dell'istituto e dei suoi profili di compatibilità con l'ordinamento nel suo insieme considerato, e nell'ultima parte, viene analizzato il giudizio discrezionale della "massima tutela possibile" della P.A. nonché la tutela giuridica in caso di diniego illegittimo ad opera dell'amministrazione finanziaria.

The Author highlights the legislative changes regarding the tax transaction made by the budget law no. 232/2016.

In particular, the article compares the optional character of the institution in the case of debt restructuring agreements, before the entry into force of the aforementioned legislation, with the compulsory regime envisaged by current legislation.

The text is divided into three parts: in the first the conditions for the activation of the tax transaction are highlighted, in the second the legal framework of the institution and its compatibility profiles with the legal order are taken into account, and in the last part, the discretionary judgment of the "maximum possible protection" of the Tax Authorities is analyzed as well as legal remedies in case of unlawful refusal.