La transazione fiscale: brevi considerazioni introduttive

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Origini ed evoluzione dell'istituto: profili di criticità in merito al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria. – 3. Brevi cenni in merito alle novità introdotte dal decreto correttivo *ter* e dalla legge n. 120 dell'8 agosto 2025. – 4. Osservazioni conclusive.

*

1. Introduzione

L'istituto della transazione fiscale, attualmente disciplinato dall'art. 63 del d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, rappresenta oggi uno strumento essenziale, nell'ambito della crisi d'impresa, per accrescere la possibilità di garantire la continuità aziendale e scongiurare il rischio di paralizzare irrimediabilmente la prosecuzione dell'attività.

La particolare rilevanza dell'istituto, nel contesto di cui trattasi, appare evidente se sol si considera la sua odierna conformazione, frutto di una pluralità di interventi legislativi, susseguitesi negli anni successivi alla sua introduzione, che hanno infine condotto ad un considerevole (e apprezzabile) ampliamento della relativa sfera di applicazione.

2. Origini ed evoluzione dell'istituto: profili di criticità in merito al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria

È noto che la comparsa della transazione fiscale nel nostro ordinamento si debba all'art. 146 del d.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, che inserì all'interno della legge fallimentare (r.d. 16 marzo 1942, n. 267) l'art. 182-ter.

L'obiettivo perseguito dal legislatore, in conformità al principio costituzionale di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione (*ex* art. 97 Cost.), era di immaginare un istituto che garantisse di superare le criticità sorte nel vigore del suo "antecedente storico" (*id est*, lo strumento della "transazione sui ruoli", disciplinato dall'art. 3, co. 3, d.l. 8 luglio 2002, n. 138, convertito dalla l. 8 agosto 2002, n. 178), che si rivelò inadeguato rispetto alle finalità che sottendevano alla

sua introduzione. In altri termini, forte era l'esigenza di individuare uno strumento che, al contempo, fosse capace di esaudire contrapposti interessi, di natura privata (*id est*, scongiurare l'irreversibilità della situazione di crisi dell'impresa) e pubblica (*id est*, garantire il soddisfacimento, pur eventualmente parziale, dell'interesse erariale).

Nel contesto della più ampia riforma della normativa fallimentare, dunque, la transazione fiscale fu concepita quale strumento per consentire all'impresa in difficoltà di adempiere ai propri debiti fiscali, in misura ridotta o dilazionata, seppur, in origine, limitatamente ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate e ai contributi previdenziali, con esclusione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea.

L'istituto, di cui nella sua primaria conformazione era possibile avvalersi solo nell'ambito del concordato preventivo, conobbe un primo, ma significativo, ampliamento del proprio ambito di applicazione ad opera dell'art. 16, co. 5, del d.lgs. 12 settembre 2007, n. 169, che ne estese l'operatività anche nel contesto degli accordi di ristrutturazione dei debiti.

Nella sua rinnovata configurazione, dunque, la transazione fiscale ha assunto più chiaramente i tratti di un "sub-procedimento", interno ed accessorio rispetto alla procedura concorsuale nel cui contesto veniva avviata, perdendo di fatto (e indipendentemente dal suo *nomen iuris*) quella connotazione civilistica di vero e proprio "accordo transattivo" *ex* art. 1965 c.c. che, al contrario, era tradizionalmente attribuita al previgente istituto della transazione sui ruoli. Ciò nonostante, la circostanza che l'istituto in oggetto consentisse, sebbene entro limiti (originariamente) piuttosto stringenti, una rimodulazione del debito tributario effettivamente dovuto, ha generato forti dubbi di legittimità dell'art. 182-*ter* l.f. rispetto al principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, il cui fondamento costituzionale è generalmente individuato nei principi di uguaglianza, riserva di legge e capacità contributiva (*ex* artt. 3, 23 e 53 Cost.).

La compatibilità dell'istituto della transazione fiscale rispetto al suddetto principio, tuttavia, è stata da sempre sostenuta, con particolare decisione, dalla prevalente dottrina, trovando altresì conferma da parte della Consulta, stante la

speciale natura della disciplina dell'istituto, da ritenersi quale eccezionale deroga, disposta dal legislatore, al dogma di indisponibilità della pretesa tributaria (Corte Cost., sent. 25 luglio 2014, n. 225). L'esigenza di assicurare il rispetto del principio di cui trattasi, peraltro, deve inevitabilmente essere contemperata non solo con la necessità di garantire il soddisfacimento dell'interesse pubblico al prelievo, bensì anche il principio di buon andamento e imparzialità della pubblica amministrazione che, come accennato, ha originariamente orientato il legislatore nella scelta di introdurre citato art. 182-ter. Una norma destinata, come più volte osservato, a favorire il risanamento delle imprese in stato di crisi, garantendo la continuità aziendale, e, al contempo, ad assicurare la miglior soddisfazione dei creditori (ivi compreso l'Erario).

Si consideri peraltro che, qualora il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria fosse oggetto di un'interpretazione talmente restrittiva da escludere la possibilità di una riduzione e/o dilazione dell'originario debito tributario dell'impresa in stato di crisi, l'interesse pubblico ad una (quantomeno parziale) pronta riscossione sarebbe presumibilmente compromesso. È questa la ragione, difatti, per cui la discrezionalità dell'Amministrazione nell'accoglimento della proposta transattiva è stata definita, da alcuni, "vincolata", ossia condizionata ad un'attenta valutazione della bontà della stessa e, soprattutto, della convenienza di tale proposta rispetto all'alternativa liquidatoria.

Ebbene, proprio la necessità di individuare un punto di equilibrio tra contrapposte posizioni, parimenti meritevoli di considerazione, appare ancor più evidente alla luce delle più recenti modifiche che hanno interessato l'istituto, a seguito dell'emanazione del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza. In tale contesto, particolare importanza ha assunto l'istituto del c.d. *cram down* fiscale, che consente l'omologazione (forzata) del concordato preventivo o di un accordo di ristrutturazione dei debiti anche nell'eventualità in cui l'Amministrazione finanziaria (o, eventualmente, altri enti previdenziali) manifestino il proprio dissenso, anche implicito, in merito alla proposta transattiva presentata nell'ambito della procedura in corso.

Lo strumento in discorso, con tutta evidenza, risulta orientato ad agevolare il raggiungimento di una soluzione concordata della situazione di crisi d'impresa, nell'intento di salvaguardare con maggior efficacia la continuità aziendale in tutte quelle fattispecie in cui la liquidazione giudiziale rappresenterebbe un'alternativa deteriore e meno conveniente. Sotto quest'ultimo profilo, certamente, un'importanza essenziale deve riconoscersi all'attestazione del professionista indipendente, normativamente prevista. Detta attestazione, da presentarsi unitamente alla proposta transattiva, ha infatti quale scopo primario quello di dimostrare che la modalità (e la misura) di soddisfacimento dei crediti tributari da parte dell'impresa, nell'ambito della procedura concordataria o dell'accordo di ristrutturazione (nonché oggi, come si vedrà, della composizione negoziata della crisi), sia più vantaggiosa rispetto all'alternativa liquidatoria e, pertanto, funzionale alla miglior tutela dell'interesse erariale.

3. Brevi cenni in merito alle novità introdotte dal decreto correttivo *ter* e dalla legge n. 120 dell'8 agosto 2025

Certamente apprezzabile e degna di nota, tra le più recenti evoluzioni che hanno interessato la transazione fiscale, è la possibilità di avvalersi dell'istituto anche nell'ambito delle procedure di composizione negoziata della crisi, disciplinate dall'art. 12 e ss. del d.lgs. n. 14/2019.

L'art. 5, co. 9, del d.lgs. 13 settembre 2024, n. 136 (c.d. decreto correttivo *ter*) ha infatti introdotto una modifica di particolare rilievo all'art. 23 del d.lgs. n. 14/2019, inserendovi *ex novo* il comma 2-*bis*. Al pari di quanto già previsto nell'ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti, quest'ultima norma consente oggi di presentare, nel corso delle trattative avviate nell'ambito della procedura composizione negoziata, una proposta di transazione fiscale allo scopo di ottenere una riduzione e/o una dilazione dei debiti tributari e contributivi facenti capo all'impresa in stato di crisi.

Trattasi, con tutta evidenza, di una pregevole novità, che chiaramente testimonia una profonda consapevolezza circa la decisiva importanza che l'istituto in discorso ha assunto, nel corso degli anni, ai fini della più ordinata e vantaggiosa

risoluzione di situazioni di crisi. Occorre fare presente, tuttavia, che la novella trova applicazione solo nell'ambito delle procedure di composizione negoziata avviate dopo l'entrata in vigore della nuova norma, restando inevitabilmente inibita con riguardo ai procedimenti già in corso. Una preclusione, quest'ultima, che non si ritiene del tutto condivisibile.

Da ultimo, e ad ulteriore conferma della rilevanza crescente che la transazione fiscale attualmente riveste, non si può omettere di segnalare l'emendamento apportato all'art. 1, co. 1, lett. b) della 1. 9 agosto 2023, n. 111 (c.d. legge delega per la riforma fiscale), ad opera della 1. 8 agosto 2025, n. 120.

A tal riguardo si rammenti, come già osservato in precedenza, che l'originario ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale risultava particolarmente limitato, ragion per cui, tenuto conto altresì delle forti resistenze manifestate dall'Amministrazione finanziaria rispetto al raggiungimento di soluzioni concordate delle situazioni di crisi d'impresa, l'istituto trovava una scarsa attuazione pratica. Come accennato, tuttavia, negli anni successivi alla sua introduzione numerosi sono stati gli interventi legislativi volti a ridisegnare lo strumento in discorso, nell'ottica di garantirne un proficuo utilizzo in conformità agli obiettivi sottesi alla sua introduzione.

Per quanto di specifico interesse si segnala anzitutto l'estensione, ad opera del d.l. 29 novembre 2008, n. 185 (convertito dalla l. 29 gennaio 2009, n. 2) dell'ambito applicativo dell'istituto anche all'imposta sul valore aggiunto (seppur inizialmente entro un perimetro limitato unicamente alla possibilità di dilazionare il tributo in oggetto e non, invece, di falcidiarlo) e, in seguito, anche alle ritenute (ad opera del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla l. 30 luglio 2010, n. 122). Dovette poi attendersi l'ulteriore modifica dell'art. 182-*ter*, avvenuta ad opera della l. 11 dicembre 2016, n. 232, che recepì le conclusioni adottate sul tema dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea (cfr. CGUE, 7 aprile 2016, causa C-546/14), per ottenere il definitivo riconoscimento, a livello legislativo, della possibilità di soddisfare parzialmente anche i debiti IVA, subordinatamente alla dimostrazione della maggior convenienza della proposta transattiva rispetto all'alternativa liquidatoria.

Ebbene, nel chiaro intento di incoraggiare e promuovere l'utilizzo di strumenti di risoluzione concordata della crisi d'impresa, garantendo quella reciproca soddisfazione di interessi, privati e pubblici, di cui in precedenza s'è detto, l'art.1, co. 1, lett. b), l. n. 120/2025 ha modificato l'art. 9, co. 1, lett. a), n. 5 della legge delega, contemplando la possibilità di estendere anche ai tributi regionali e locali la disciplina del trattamento dei debiti tributari prevista, per quanto qui rileva, dall'art. 63, d.lgs. n. 14/2019, che oggi regolamenta l'istituto della transazione fiscale.

La previsione in discorso, che auspicabilmente sarà trasfusa all'interno del *corpus* normativo del Codice della crisi d'impresa entro il termine ultimo (così come prorogato dalla stessa l. n. 120/2025) del 31 dicembre 2026, deve essere accolta con particolare favore e, senza dubbio, costituisce ulteriore conferma dell'importanza dell'istituto di cui trattasi, nell'attuale contesto giuridico, economico e storico di riferimento.

4. Osservazioni conclusive

L'evoluzione della transazione fiscale, qui brevemente tratteggiata in taluni dei suoi aspetti essenziali, mostra con particolare chiarezza il crescente rilievo che l'istituto, originariamente poco applicato in concreto, abbia assunto progressivamente nel corso degli ultimi anni.

Ciò che emerge, dai plurimi interventi legislativi che hanno interessato l'art. 182ter, l.f. sin dalla sua introduzione e che hanno infine condotto alla più recente
versione della norma, riprodotta all'art. 63 del d.lgs. n. 14/2019 (che, come
osservato, sarà presumibilmente oggetto di ulteriori modificazioni volte a
realizzarne un ampliamento dell'ambito di applicazione oggettivo), è uno
strumento essenziale e determinante ai fini della gestione della crisi d'impresa,
nella prospettiva di garantire il più adeguato contemperamento, da un lato,
dell'interesse dell'Erario e, dall'altro, della continuità aziendale.

Professore Ordinario di Diritto Tributario Università degli Studi di Brescia