



COMUNE DI PALERMO

AREA DELLA RAGIONERIA GENERALE

Il Ragioniere Generale

Via Roma n.209 – 90133 PALERMO

ragioneriagenerale@comune.palermo.it

Sito internet www.comune.palermo.it

C.A.P. 90133

C.F. 80016350821

Ai Sigg. Dirigenti

E, p.c. Al Sig. Sindaco c/o Capo di Gabinetto Dott. Sergio Pollicita

Al Sig. Assessore al Bilancio – Avv. Brigida Alaimo

Al Sig. Direttore Generale – Dott. Eugenio Ceglia

Al Sig. Segretario Generale – Dott. Raimondo Liotta

Al Collegio dei Revisori

U.O. Direzione – Staff Ragioniere Generale

D.ssa Enrica Sarcinelli – e.sarcinelli@comune.palermo.it

OGGETTO: Escluso l'accordo transattivo del Comune in sede di composizione negoziata della crisi d'impresa – Deliberazione della Corte dei Conti – sez. regionale di controllo per la Lombardia n. 256 del 24.12.2024.

Si ritiene sottoporre all'attenzione delle SS.LL. la Deliberazione della Corte dei Conti indicata in oggetto (**Allegato “A”**), con la quale la sez. regionale di controllo per la Lombardia riscontra specifico quesito, formulato dal Sindaco di un Comune e segnatamente se è possibile anche per gli Enti locali, in sede di composizione negoziata della crisi, sottoscrivere contratti o accordi “transattivi” dei tributi “amministrati” dall'ente locale. In particolare, le imprese, nei cui confronti, da parte di altri creditori, è stata avviata una esecuzione immobiliare che coinvolge tutti i beni immobili dell'imprenditore e della società, propongono la stipula di un contratto compositivo del debito IMU da versare all'ente locale, ex art. 23, comma 1, del d.lgs. n. 14 del 12 gennaio 2019 (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza), avente ad oggetto il pagamento dei tributi locali in misura ridotta (almeno il 30 per cento del credito vantato dal Comune) e ritenuta più conveniente rispetto all'aspettativa di riscossione in sede di liquidazione giudiziale.

La Corte riscontra il quesito preliminarmente con *“una sintetica ricostruzione del quadro normativo concernente la portata del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria e della disciplina sulla c.d. ‘transazione fiscale’, per ciò che strettamente attiene ai riflessi sulla contabilità pubblica e degli enti locali in particolare. Il principio di tendenziale indisponibilità dell'obbligazione tributaria è inteso ‘quale corollario del principio di legalità, in connessione quindi alla natura vincolata dell'azione amministrativa in materia tributaria. Tale assunto si fonda sull'articolo 23 della Costituzione, secondo il quale nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge’”* (Corte dei conti, SRC Piemonte n. 7/2007/PAR; tra gli altri, cfr. pure SRC Lombardia n. 140/2018/PAR e SRC Campania n. 230/2023/PAR). Sul punto, la Sezione delle Autonomie (del. n. 2/2020/QMIG citata), ha affermato che *“la materia tributaria, come sancito dall'art. 23 della Costituzione, è coperta da riserva di legge, da intendersi come riserva ‘relativa’, nel senso che opera per le norme impositive in senso stretto (quelle che regolano l'an e il quantum della prestazione) [...]. La necessaria previsione dell'obbligazione tributaria in disposizioni imperative di legge, vincolanti sia per i soggetti passivi del tributo che per l'ente impositore, comporta l'obbligo, da parte di quest'ultimo, di esercitare i poteri conferitigli senza alcun potere discrezionale. Pertanto, lo Stato e gli altri enti pubblici che operano quali enti*



Città di Palermo

COMUNE DI PALERMO

AREA DELLA RAGIONERIA GENERALE

Il Ragioniere Generale

Via Roma n.209 – 90133 PALERMO

ragioneriagenerale@comune.palermo.it

Sito internet www.comune.palermo.it

C.A.P. 90133

C.F. 80016350821

impositori non hanno facoltà di rinunciare a tributi o di accordare ai singoli esenzioni o agevolazioni non previste dalla legge. Ne consegue che, per quanto qui di interesse, “il principio dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria risulta derogabile, nel nostro ordinamento, soltanto in forza di disposizioni di legge eccezionali (come tali da interpretarsi restrittivamente) che, nel rispetto del principio di legalità e operando un bilanciamento fra esigenze contrastanti, sacrificano gli interessi tutelati dagli articoli 53 e 97 della Costituzione, in favore di altri interessi, costituzionalmente garantiti, di rango pari o superiore” (SRC Piemonte n. 15/2007/PAR e SRC Lombardia n. 140/2018/PAR).

Ancora viene affrontato il tema della “*transazione fiscale*” che, come noto è un istituto disciplinato dall’art. 182-ter della c.d. “legge fallimentare” per essere poi definitivamente sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2017, dall’art. 1, comma 81, L. 11 dicembre 2016, n. 232, A seguito della emanazione del nuovo Codice della Crisi di Impresa e dell’Insolvenza, la legge Fallimentare continua ad applicarsi alle procedure concorsuali ancora pendenti alla data del 15 luglio 2022. Il comma 2-bis dell’art. 23 CCII, analogamente al previgente art. 182-bis della Legge fallimentare e agli artt. 63 e 88 dello stesso CCII, continua a riferirsi soltanto ai “tributi amministrati dalle agenzie fiscali”, senza menzionare i tributi locali.

Evidenzia la Corte che “*Il legislatore, in altre parole, continua a disegnare un perimetro che non contempla, al suo interno, i tributi locali (certamente per quelli auto-amministrati). Si tratta di un’omissione che, allo stato attuale, deve intendersi come voluta, ovvero equivalente ad una vera e propria preclusione tacita (ancorché, auspicabilmente, temporanea), in forza del noto brocardo per cui: “ubi lex tacuit, noluit”, anche perché il legislatore ben avrebbe potuto, nel ridisciplinare la materia, in sede di codificazione e dei successivi interventi correttivi, optare per un chiarimento che dottrina e giurisprudenza avevano ripetutamente sollecitato rispetto alla transigibilità fiscale anche dei tributi locali*”.

Pertanto, viene ribadito che “*nell’ordinamento rige un principio di tendenziale indisponibilità della pretesa tributaria, quale corollario del principio di legalità. Tale principio, pur non potendo più assurgere ad un assioma indefettibile, presuppone una legge di rango ordinario che ne preveda – espressamente – la deroga, in ragione di interessi ritenuti dal legislatore preminent, come, in effetti accade -seppur limitatamente ai tributi erariali- rispetto all’interesse alla continuità dei valori aziendali nell’ambito del nuovo diritto della crisi di impresa. La transazione fiscale, nel delicato equilibrio tra autorità e consenso, ha rappresentato una “disciplina eccezionale” rispetto al predetto principio (come testualmente affermato dalla stessa Corte costituzionale, con la ricordata sent. 15 luglio 2014, n. 225). In quanto “eccezione”, non spetta all’interprete estenderne in via analogica il campo di applicazione, ma solo ad un atteso (quanto auspicabile) intervento del legislatore che sia chiarificatore dei dubbi e risolutivo delle contraddizioni di fatto che il sistema produce e che, a questo punto, possono essere appropriatamente rilevate e risolte solo attraverso un passaggio nella sede legislativa.*

Infatti, a differenza di quanto avviene per i tributi locali auto amministrati, alla transazione permessa per i crediti erariali gestiti dall’Agenzia fiscale, l’ordinamento assicura uno speciale regime protettivo, evidenziato, tra le altre cose dalla necessità di una relazione redatta da un professionista indipendente che attesti la convenienza della transazione rispetto all’alternativa della liquidazione giudiziale; di una relazione del revisore legale circa la veridicità dei dati aziendali; di un parere conforme della Direzione Regionale o (in alcuni casi) della Direzione Centrale dell’agenzia fiscale (vedi art. 23, comma 2-bis, art. 63, comma 2 e art. 88, comma 6), della verifica di regolarità operata dal Giudice, ecc.

Per il Collegio contabile, pertanto, è avvertita l’urgenza di un intervento del legislatore che, oltre a sanare i difetti di coordinamento testé enunciati, superi anche le oggettive contraddizioni intrinseche di un sistema che continua ad escludere i tributi locali dal perimetro della transazione fiscale, a dispetto delle



Città di Palermo

COMUNE DI PALERMO

AREA DELLA RAGIONERIA GENERALE

Il Ragioniere Generale

Via Roma n.209 – 90133 PALERMO

ragioneriagenerale@comune.palermo.it

Sito internet www.comune.palermo.it

C.A.P. 90133

C.F. 80016350821

istanze legislative del c.d. federalismo fiscale, della moltiplicazione dei moduli dispositivi della pretesa erariale, degli strumenti deflattivi del contenzioso, dell'esigenza di salvaguardia della continuità aziendale e degli stessi equilibri di bilancio degli enti pubblici creditori. Nel caso di specie, quindi, “*il Comune di Castelluccio si vede, allo stato, costretto a rinunciare all'incameramento certo di almeno il 30 per cento del credito tributario (pari a circa 55 mila euro) e ad accettare il rischio concreto di impoverimento del tessuto economico comunale per effetto della probabile cessazione di due attività imprenditoriali del territorio*”.

Conclusivamente la Corte si esprime come segue in merito al quesito posto dal Comune “*in sede di composizione negoziata della crisi d'impresa, il Comune non può aderire ad un accordo transattivo dei crediti tributari auto-amministrati, in quanto, allo stato, escluso dalla normativa vigente*”.

In questa sede si torna a raccomandare la pedissequa osservanza dei principi *supra* delineati a tutela dell'Erario comunale.

IL RAGIONIERE GENERALE
Dott. Bohuslav Basile

Documento firmato digitalmente ai sensi e per gli effetti degli artt.20 e 21 del D. Lgs. n.82 del 07.03.2005



COMUNE DI PALERMO

AREA DELLA RAGIONERIA GENERALE

Il Ragioniere Generale

Via Roma n.209 – 90133 PALERMO

ragioneriagenerale@comune.palermo.it

Sito internet www.comune.palermo.it

C.A.P. 90133

C.F. 80016350821

Ai Sigg. Dirigenti

E, p.c. Al Sig. Sindaco c/o Capo di Gabinetto Dott. Sergio Pollicita

Al Sig. Assessore al Bilancio – Avv. Brigida Alaimo

Al Sig. Direttore Generale – Dott. Eugenio Ceglia

Al Sig. Segretario Generale – Dott. Raimondo Liotta

Al Collegio dei Revisori

U.O. Direzione – Staff Ragioniere Generale

D.ssa Enrica Sarcinelli – e.sarcinelli@comune.palermo.it

OGGETTO: Escluso l'accordo transattivo del Comune in sede di composizione negoziata della crisi d'impresa – Deliberazione della Corte dei Conti – sez. regionale di controllo per la Lombardia n. 256 del 24.12.2024.

Si ritiene sottoporre all'attenzione delle SS.LL. la Deliberazione della Corte dei Conti indicata in oggetto (**Allegato “A”**), con la quale la sez. regionale di controllo per la Lombardia riscontra specifico quesito, formulato dal Sindaco di un Comune e segnatamente se è possibile anche per gli Enti locali, in sede di composizione negoziata della crisi, sottoscrivere contratti o accordi “transattivi” dei tributi “amministrati” dall'ente locale. In particolare, le imprese, nei cui confronti, da parte di altri creditori, è stata avviata una esecuzione immobiliare che coinvolge tutti i beni immobili dell'imprenditore e della società, propongono la stipula di un contratto compositivo del debito IMU da versare all'ente locale, ex art. 23, comma 1, del d.lgs. n. 14 del 12 gennaio 2019 (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza), avente ad oggetto il pagamento dei tributi locali in misura ridotta (almeno il 30 per cento del credito vantato dal Comune) e ritenuta più conveniente rispetto all'aspettativa di riscossione in sede di liquidazione giudiziale.

La Corte riscontra il quesito preliminarmente con *“una sintetica ricostruzione del quadro normativo concernente la portata del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria e della disciplina sulla c.d. ‘transazione fiscale’, per ciò che strettamente attiene ai riflessi sulla contabilità pubblica e degli enti locali in particolare. Il principio di tendenziale indisponibilità dell'obbligazione tributaria è inteso ‘quale corollario del principio di legalità, in connessione quindi alla natura vincolata dell'azione amministrativa in materia tributaria. Tale assunto si fonda sull'articolo 23 della Costituzione, secondo il quale nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge’”* (Corte dei conti, SRC Piemonte n. 7/2007/PAR; tra gli altri, cfr. pure SRC Lombardia n. 140/2018/PAR e SRC Campania n. 230/2023/PAR). Sul punto, la Sezione delle Autonomie (del. n. 2/2020/QMIG citata), ha affermato che *“la materia tributaria, come sancito dall'art. 23 della Costituzione, è coperta da riserva di legge, da intendersi come riserva ‘relativa’, nel senso che opera per le norme impositive in senso stretto (quelle che regolano l'an e il quantum della prestazione) [...]. La necessaria previsione dell'obbligazione tributaria in disposizioni imperative di legge, vincolanti sia per i soggetti passivi del tributo che per l'ente impositore, comporta l'obbligo, da parte di quest'ultimo, di esercitare i poteri conferitigli senza alcun potere discrezionale. Pertanto, lo Stato e gli altri enti pubblici che operano quali enti*



Città di Palermo

COMUNE DI PALERMO

AREA DELLA RAGIONERIA GENERALE

Il Ragioniere Generale

Via Roma n.209 – 90133 PALERMO

ragioneriagenerale@comune.palermo.it

Sito internet www.comune.palermo.it

C.A.P. 90133

C.F. 80016350821

impositori non hanno facoltà di rinunciare a tributi o di accordare ai singoli esenzioni o agevolazioni non previste dalla legge. Ne consegue che, per quanto qui di interesse, “il principio dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria risulta derogabile, nel nostro ordinamento, soltanto in forza di disposizioni di legge eccezionali (come tali da interpretarsi restrittivamente) che, nel rispetto del principio di legalità e operando un bilanciamento fra esigenze contrastanti, sacrificano gli interessi tutelati dagli articoli 53 e 97 della Costituzione, in favore di altri interessi, costituzionalmente garantiti, di rango pari o superiore” (SRC Piemonte n. 15/2007/PAR e SRC Lombardia n. 140/2018/PAR).

Ancora viene affrontato il tema della “*transazione fiscale*” che, come noto è un istituto disciplinato dall’art. 182-ter della c.d. “legge fallimentare” per essere poi definitivamente sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2017, dall’art. 1, comma 81, L. 11 dicembre 2016, n. 232, A seguito della emanazione del nuovo Codice della Crisi di Impresa e dell’Insolvenza, la legge Fallimentare continua ad applicarsi alle procedure concorsuali ancora pendenti alla data del 15 luglio 2022. Il comma 2-bis dell’art. 23 CCII, analogamente al previgente art. 182-bis della Legge fallimentare e agli artt. 63 e 88 dello stesso CCII, continua a riferirsi soltanto ai “tributi amministrati dalle agenzie fiscali”, senza menzionare i tributi locali.

Evidenzia la Corte che “*Il legislatore, in altre parole, continua a disegnare un perimetro che non contempla, al suo interno, i tributi locali (certamente per quelli auto-amministrati). Si tratta di un’omissione che, allo stato attuale, deve intendersi come voluta, ovvero equivalente ad una vera e propria preclusione tacita (ancorché, auspicabilmente, temporanea), in forza del noto brocardo per cui: “ubi lex tacuit, noluit”, anche perché il legislatore ben avrebbe potuto, nel ridisciplinare la materia, in sede di codificazione e dei successivi interventi correttivi, optare per un chiarimento che dottrina e giurisprudenza avevano ripetutamente sollecitato rispetto alla transigibilità fiscale anche dei tributi locali.*”

Pertanto, viene ribadito che “*nell’ordinamento rige un principio di tendenziale indisponibilità della pretesa tributaria, quale corollario del principio di legalità. Tale principio, pur non potendo più assurgere ad un assioma indefettibile, presuppone una legge di rango ordinario che ne preveda – espressamente – la deroga, in ragione di interessi ritenuti dal legislatore preminent, come, in effetti accade -seppur limitatamente ai tributi erariali- rispetto all’interesse alla continuità dei valori aziendali nell’ambito del nuovo diritto della crisi di impresa. La transazione fiscale, nel delicato equilibrio tra autorità e consenso, ha rappresentato una “disciplina eccezionale” rispetto al predetto principio (come testualmente affermato dalla stessa Corte costituzionale, con la ricordata sent. 15 luglio 2014, n. 225). In quanto “eccezione”, non spetta all’interprete estenderne in via analogica il campo di applicazione, ma solo ad un atteso (quanto auspicabile) intervento del legislatore che sia chiarificatore dei dubbi e risolutivo delle contraddizioni di fatto che il sistema produce e che, a questo punto, possono essere appropriatamente rilevate e risolte solo attraverso un passaggio nella sede legislativa.*”

Infatti, a differenza di quanto avviene per i tributi locali auto amministrati, alla transazione permessa per i crediti erariali gestiti dall’Agenzia fiscale, l’ordinamento assicura uno speciale regime protettivo, evidenziato, tra le altre cose dalla necessità di una relazione redatta da un professionista indipendente che attesti la convenienza della transazione rispetto all’alternativa della liquidazione giudiziale; di una relazione del revisore legale circa la veridicità dei dati aziendali; di un parere conforme della Direzione Regionale o (in alcuni casi) della Direzione Centrale dell’agenzia fiscale (vedi art. 23, comma 2-bis, art. 63, comma 2 e art. 88, comma 6), della verifica di regolarità operata dal Giudice, ecc.

Per il Collegio contabile, pertanto, è avvertita l’urgenza di un intervento del legislatore che, oltre a sanare i difetti di coordinamento testé enunciati, superi anche le oggettive contraddizioni intrinseche di un sistema che continua ad escludere i tributi locali dal perimetro della transazione fiscale, a dispetto delle



COMUNE DI PALERMO

AREA DELLA RAGIONERIA GENERALE

Il Ragioniere Generale

Via Roma n.209 – 90133 PALERMO

ragioneriagenerale@comune.palermo.it

Sito internet www.comune.palermo.it

C.A.P. 90133

C.F. 80016350821

istanze legislative del c.d. federalismo fiscale, della moltiplicazione dei moduli dispositivi della pretesa erariale, degli strumenti deflattivi del contenzioso, dell'esigenza di salvaguardia della continuità aziendale e degli stessi equilibri di bilancio degli enti pubblici creditori. Nel caso di specie, quindi, “*il Comune di Castelluccio si vede, allo stato, costretto a rinunciare all'incameramento certo di almeno il 30 per cento del credito tributario (pari a circa 55 mila euro) e ad accettare il rischio concreto di impoverimento del tessuto economico comunale per effetto della probabile cessazione di due attività imprenditoriali del territorio*”.

Conclusivamente la Corte si esprime come segue in merito al quesito posto dal Comune “*in sede di composizione negoziata della crisi d'impresa, il Comune non può aderire ad un accordo transattivo dei crediti tributari auto-amministrati, in quanto, allo stato, escluso dalla normativa vigente*”.

In questa sede si torna a raccomandare la pedissequa osservanza dei principi *supra* delineati a tutela dell'Erario comunale.

IL RAGIONIERE GENERALE

Dott. Bohuslav Basile

Firmato da

Bohuslav Basile

Data: 13/01/2025

09:16:07 CET

Dott. Bohuslav Basile

Documento firmato digitalmente ai sensi e per gli effetti degli artt.20 e 21 del D. Lgs. n.82 del 07.03.2005

2025-01-09

Deliberazione Corte dei Conti - sez. regionale di controllo per la Lombardia 24/12/2024 n. 256

La transazione fiscale nell'ambito dei tributi locali

CONSIDERATO IN DIRITTO

L'accesso alla funzione consultiva della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica da parte delle autonomie territoriali, ai sensi dell'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131, soggiace ad un duplice filtro di ammissibilità, concernente il profilo soggettivo e oggettivo dell'istanza. Al fine di perimetrare l'ambito entro il quale può legittimamente esercitarsi la funzione consultiva attribuita al giudice contabile dalla citata disposizione, la Sezione delle autonomie della Corte dei conti ha da tempo enucleato i presupposti di ammissibilità soggettiva (legittimazione esterna ed interna dell'organo richiedente) e oggettiva consistente nell'attinenza alla materia della contabilità pubblica, nonché nel carattere generale ed astratto dei quesiti posti, in modo da escludere possibili ingerenze da parte della Sezione regionale di controllo nella concreta attività gestionale dell'ente, ovvero eventuali valutazioni in merito a singoli procedimenti o comportamenti che potrebbero interferire con le attività di altri organi giurisdizionali o in materie che rientrano nella cognizione a queste riservata.

Ammissibilità soggettiva Alla luce dei predetti presupposti, l'istanza oggetto del presente scrutinio è innanzitutto ammissibile sotto il profilo soggettivo, in quanto sottoscritta dal legale rappresentante del Comune richiedente.

Ammissibilità oggettiva L'istanza è ammissibile anche sotto il profilo oggettivo, nei termini e per i motivi di seguito rappresentati. Il quesito, innanzitutto, attiene alla materia della contabilità pubblica nella misura in cui afferisce alla gestione di un'entrata, ovvero alla rinuncia parziale all'ammontare di un tributo locale. Come tale, l'ammissibilità della soluzione transattiva è idonea a determinare effetti riflessi sugli equilibri di bilancio (in merito, cfr. Sezioni Riunite in sede di controllo, deliberazione n. 54/CONTR/2010 e Sezione

delle Autonomie, deliberazione n. 2/2020/QMIG). Sull’ammissibilità oggettiva di analoghi quesiti, aventi ad oggetto la possibilità di sottoporre a “transazione” tributi locali, si sono espresse anche molteplici Sezioni regionali di controllo di questa Corte, tra cui Abruzzo n. 266/2024/PAR, Campania 230/2023/PAR, Umbria 64/2022/PAR, Toscana n. 40/2021/PAR, Piemonte 15/2007/PAR. Dal parere in esame -pur ovviamente originato da situazioni specifiche- è possibile, inoltre, astrarre una questione meramente interpretativa di una norma di legge, suscettibile di vaglio nel quadro della sana gestione finanziaria dell’ente locale.

Merito

1. L’analisi del merito del quesito impone una sintetica ricostruzione del quadro normativo concernente la portata del principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria e della disciplina sulla c.d. “transazione fiscale”, per ciò che strettamente attiene ai riflessi sulla contabilità pubblica e degli enti locali in particolare. Il principio di tendenziale indisponibilità dell’obbligazione tributaria è inteso “quale corollario del principio di legalità, in connessione quindi alla natura vincolata dell’azione amministrativa in materia tributaria. Tale assunto si fonda sull’articolo 23 della Costituzione, secondo il quale nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge” (Corte dei conti, SRC Piemonte n. 7/2007/PAR; tra gli altri, cfr. pure SRC Lombardia n. 140/2018/PAR e SRC Campania n. 230/2023/PAR). Sul punto, la Sezione delle Autonomie (del. n. 2/2020/QMIG citata), ha affermato che “la materia tributaria, come sancito dall’art. 23 della Costituzione, è coperta da riserva di legge, da intendersi come riserva “relativa”, nel senso che opera per le norme impositive in senso stretto (quelle che regolano l’an e il quantum della prestazione) [...]. La necessaria previsione dell’obbligazione tributaria in disposizioni imperative di legge, vincolanti sia per i soggetti passivi del tributo che per l’ente impositore, comporta l’obbligo, da parte di quest’ultimo, di esercitare i poteri conferitigli senza alcun potere discrezionale. Pertanto, lo Stato e gli altri enti pubblici che operano quali enti impositori non hanno facoltà di rinunciare a tributi o di accordare ai singoli esenzioni o agevolazioni non previste dalla legge”. Ne consegue che, per quanto qui di interesse, “il principio dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria risulta derogabile, nel nostro ordinamento, soltanto in forza di disposizioni

di legge eccezionali (come tali da interpretarsi restrittivamente) che, nel rispetto del principio di legalità e operando un bilanciamento fra esigenze contrastanti, sacrificano gli interessi tutelati dagli articoli 53 e 97 della Costituzione, in favore di altri interessi, costituzionalmente garantiti, di rango pari o superiore” (SRC Piemonte n. 15/2007/PAR e SRC Lombardia n. 140/2018/PAR).

2. È questo il caso della c.d. “transazione fiscale” che, come affermato dalla stessa Corte costituzionale con la sentenza 15 luglio 2014, n. 225, “è, di per sé, disciplina eccezionale rispetto al principio dell’indisponibilità della pretesa erariale”. In via preliminare, occorre specificare che per “transazione” fiscale non s’intende un negozio propriamente riconducibile al tipo normativo di cui all’art. 1965 c.c. Nonostante, per quanto finora detto, la effettiva disponibilità del credito tributario in capo all’amministrazione che ne è titolare, manca, da un lato, l’elemento della reciprocità tra quantum dàtum e aliquid retèntum, poiché l’amministrazione creditrice concede soltanto, in virtù della rinuncia alla tempestività o integrità del pagamento; il che spiega la potenziale incidenza sugli equilibri di bilancio. Dall’altro lato, manca lo scopo transattivo tipico, ovvero evitare o porre fine ad una lite. Quando si parla di “transazione fiscale”, pertanto, ci si riferisce più propriamente ad un negozio solutorio che ha per effetto la riduzione o dilazione del debito tributario, in ragione della opportunità di deflazionare il contenzioso in materia oppure di un interesse –come la continuità aziendale, nel caso sottostante al quesito in discussione– riconosciuto dall’ordinamento come preminente, ma anche della reale aspettativa di incameramento da parte dell’ente impositore. Si tratta di un negozio tipizzato dalla legge, in ragione della specificità di crediti –tributari– particolarmente protetti dall’ordinamento in considerazione della loro natura pubblica e della necessità di integrare e disciplinare i poteri discrezionali degli enti impositivi coinvolti.

3. L’istituto è stato disciplinato, per la prima volta, dall’art. 182-ter della c.d. “legge fallimentare” (r.d. n. 267 del 1942), a sua volta introdotto, in sede di riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali, dall’art. 146 del d.lgs. n. 5 del 2006, e più volte modificato (in particolare, ad opera del d.lgs. n. 169 del 2007, del d.l. n. 185/2008 e, quindi, del d.l. n. 78/2010) per essere poi definitivamente sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2017, dall’art. 1, comma 81, L. 11 dicembre 2016, n. 232. A seguito

dell’emanazione del nuovo Codice della Crisi di Impresa e dell’Insolvenza, la Legge Fallimentare continua ad applicarsi alle procedure concorsuali ancora pendenti alla data del 15 luglio 2022. Un precedente storico dell’istituto è, tra l’altro, rappresentato dalla c.d. “transazione dei ruoli” (di cui al previgente art. 3, comma 3, del d.l. n. 138 del 2002, conv. in legge n. 178 del 2002) che prevedeva l’attribuzione dell’iniziativa della “transazione” alla sola Agenzia delle Entrate e solo in relazione ai tributi iscritti a ruolo. L’art. 182-ter, invece, concerne i tributi e i relativi accessori “amministrati dalle agenzie fiscali”, nonché i contributi “amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie” e relativi accessori. In virtù di tale norma, nell’ambito del concordato preventivo (commi da 1 a 4) e dell’accordo di ristrutturazione (commi 5 e 6), il debitore ha la possibilità di proporre la riduzione o la dilazione dei predetti tributi “amministrati” e dei menzionati contributi.

4. Per quanto qui di specifico interesse, secondo un consolidato indirizzo interpretativo di questa stessa Corte, il criterio di perimetrazione del campo applicativo dell’istituto concerneva l’aspetto meramente “gestionale-amministrativo” del tributo e non anche la sua natura o tipologia, conseguendone che oggetto della c.d. “transazione fiscale” potevano essere sia i tributi erariali che quelli locali, laddove amministrati dalle agenzie fiscali, in forza di apposite convenzioni stipulate ai sensi dell’art. 57 del d.lgs. n. 300 del 1999 (cfr. SRC Piemonte 15/2007/PAR, SRC Umbria n. 64/2022/PAR e SRC Toscana 40/2021/PAR).

5. Per contro risulta più controversa la questione della “transigibilità” dei tributi locali “non amministrati dalle agenzie fiscali”, registrandosi un indirizzo restrittivo per il quale i crediti tributari locali (non amministrati dalle agenzie fiscali), non potevano essere falcidiati ai sensi di cui all’art. 182-ter, in quanto non inclusi nel campo applicativo della c.d. “transazione fiscale”, potendo comunque conseguirsi l’effetto falcidiante dei tributi locali “auto-amministrati”, attraverso gli schemi negoziali e le procedurali generali di cui al previgente art. 182-bis della legge fallimentare, sempre nell’ambito dell’accordo di ristrutturazione e del concordato preventivo. Tale apertura è fondata sul “favor nei confronti dell’impresa in crisi, la salvaguardia della cui attività commerciale rappresenta il fine principale del sistema normativo in esame, riconoscere ai tributi locali una forza tale da richiederne sempre l’integrale

soddisfacimento frustrerebbe le stesse finalità della normativa fallimentare in quanto, con ogni probabilità, l’impresa in crisi non sarebbe in grado di soddisfare integralmente i crediti dell’ente locale. Ciò determinerebbe conseguenze estremamente negative per l’imprenditore e la propria attività” (SRC Toscana 40/2021/PAR). A ciò si aggiungerebbe un ragionamento, di tipo logico-argomentativo, in base al quale se l’ordinamento consente la falcidia transattiva dei tributi erariali, “a fortiori” dovrebbe consentire quella dei tributi locali, ovvero di tributi postergati rispetto all’ordine di privilegio previsto dall’art. 2752 c.c. Vi è poi l’argomentazione che guardando alle conseguenze (ritenute assurde) dell’orientamento restrittivo, le mette in connessione con il divieto di trattamento in pejus dei crediti erariali (superiori in ordine di privilegio) rispetto a quelli locali. L’art. 182-ter, comma 1, II parte, della Legge Fallimentare, infatti, prevede che, in sede di transazione fiscale: “se il credito è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie (offerte dal debitore) non possono essere inferiori a quelle offerte (dal debitore) ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore”. Pertanto, “la tesi secondo cui i tributi locali non ammessi alla transazione fiscale sarebbero da pagare per intero, potrebbe escludere anche la possibilità di pagamento in percentuale dei tributi erariali, essendo questi crediti garantiti da un grado di privilegio superiore rispetto a quello riconosciuto ai tributi locali” (SRC Umbria, n. 64/2022/PAR e, in termini analoghi, Sez. Toscana n. 40/2021/PAR). In altri termini, tutte le volte in cui oltre ai tributi amministrati dalle Agenzie fiscali vi fossero anche altri crediti tributari locali con privilegio postergato e non transigibili, all’imprenditore finirebbe per essere preclusa la falcidia anche dei primi.

6. Sull’ammissibilità della transazione fiscale anche per i tributi locali, comunque “amministrati” verrebbero ad aggiungersi ragioni sostanziali di carattere sociale ed economico, oltre che di convenienza e di efficienza della finanza locale sulle quali si dovrà tornare più avanti e, che vanno, tuttavia, considerate alla luce dell’evoluzione del sistema normativo previgente nelle nuove disposizioni del Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza (d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14) che contempla tre ipotesi di “transazione fiscale”: quella disciplinata dall’art. 63 e relativa agli accordi di ristrutturazione del debito; quella di cui all’art. 88 (che conserva la vecchia rubrica

dell'art. 182-ter), in seno alla procedura concordataria; e, infine, quella più recente, di cui all'art. 23, in seno alla disciplina della c.d. composizione negoziata della crisi su cui verte l'odierno quesito. Su quest'ultima disposizione è, infatti, recentemente intervenuto il c.d. "Decreto Correttivo ter del Codice della crisi" (d.lgs. n. 136 del 2014) che, all'art. 5, comma 9, lett. b), n. 3 ha introdotto il comma 2-bis dell'art. 23 CCII che sostanzialmente estende la transazione fiscale alla fase stragiudiziale della composizione negoziata della crisi. Con il Correttivo-ter si dà anche (ancorché parziale) attuazione a quanto prospettato dalla c.d. "Delega fiscale" (legge 9 agosto 2023, n. 111) che, tra i principi e criteri direttivi, all'art. 9, comma 1, lett. a), n. 5), contempla quello di: "prevedere la possibilità di raggiungere un accordo sul pagamento parziale o dilazionato dei tributi, anche locali, nell'ambito della composizione negoziata, prevedendo l'intervento del tribunale, e introdurre analoghe discipline per l'istituto dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi".

7. A dispetto degli enunciati programmatici, tuttavia, le nuove disposizioni sembrano addirittura chiudere la strada per aperture in via analogica alla transazione fiscale dei tributi locali, comunque amministrati.

8. Innanzitutto, quanto al profilo letterale, il comma 2-bis dell'art. 23 CCII, analogamente al previgente art. 182-bis della Legge fallimentare e agli artt. 63 e 88 dello stesso CCII, continua a riferirsi soltanto ai "tributi amministrati dalle agenzie fiscali", senza menzionare i tributi locali. Il legislatore, in altre parole, continua a disegnare un perimetro che non contempla, al suo interno, i tributi locali (certamente per quelli auto-amministrati). Si tratta di un'omissione che, allo stato attuale, deve intendersi come voluta, ovvero equivalente ad una vera e propria preclusione tacita (ancorché, auspicabilmente, temporanea), in forza del noto brocardo per cui: "ubi lex tacuit, noluit", anche perché il legislatore ben avrebbe potuto, nel ridisciplinare la materia, in sede di codificazione e dei successivi interventi correttivi, optare per un chiarimento che dottrina e giurisprudenza avevano ripetutamente sollecitato rispetto alla transigibilità fiscale anche dei tributi locali. Ciò non è avvenuto nemmeno quando si è trattato di dare attuazione, seppure in sede di correttivo al CCII, a quanto espressamente previsto dalla legge sulla c.d. "Delega fiscale" (art. 9, comma 1, lett. a),

n. 5). Il legislatore del Correttivo ter, infatti, ha sì esteso l’istituto della “transazione fiscale” alla fase stragiudiziale della composizione negoziata, ma ha ancora una volta omesso di attuare la parte della Delega fiscale che prevedeva l’estensione dell’istituto anche ai tributi locali. La predetta legge delega, nell’affermare, de iure condendo, l’intenzione di estendere la transigibilità fiscale anche ai tributi locali, finisce così, paradossalmente, per confermarne la non transigibilità, de iure condito. Sempre sul piano letterale, la disposizione di cui al comma 2-bis dell’art. 23, come quelle analoghe di cui agli artt. 63 e 88 del CCII, continuano ad evocare, anche proceduralmente, soltanto i tributi amministrati dalle agenzie fiscali e le interlocuzioni negoziali con i loro dirigenti.

9. Vi è poi un argomento di tipo logico sistematico. Come già evidenziato, nell’ordinamento vige un principio di tendenziale indisponibilità della pretesa tributaria, quale corollario del principio di legalità. Tale principio, pur non potendo più assurgere ad un assioma indefettibile, presuppone una legge di rango ordinario che ne preveda – espressamente – la deroga, in ragione di interessi ritenuti dal legislatore preminenti, come, in effetti accade – seppur limitatamente ai tributi erariali – rispetto all’interesse alla continuità dei valori aziendali nell’ambito del nuovo diritto della crisi di impresa. La transazione fiscale, nel delicato equilibrio tra autorità e consenso, ha rappresentato una “disciplina eccezionale” rispetto al predetto principio (come testualmente affermato dalla stessa Corte costituzionale, con la ricordata sent. 15 luglio 2014, n. 225). In quanto “eccezione”, non spetta all’interprete estenderne in via analogica il campo di applicazione, ma solo ad un atteso (quanto auspicabile) intervento del legislatore che sia chiarificatore dei dubbi e risolutivo delle contraddizioni di fatto che il sistema produce e che, a questo punto, possono essere appropriatamente rilevate e risolte solo attraverso un passaggio nella sede legislativa. E’ da notare, peraltro, che non essendo la transazione fiscale configurabile come istituto facoltativo e accessorio perché non è rimessa al debitore la facoltà di prospettare la falcidia o la dilazione del pagamento di tutte o parte delle proprie passività fiscali (sul punto, Cass. Sez. VI, 16 ottobre 2020, n. 22456), il ricorso all’analogia implicherebbe il conferimento all’amministrazione locale del potere di accettare o rifiutare quello che il debitore è in grado di offrire.

10. Non è quindi sostenibile che la disciplina della crisi d'impresa e della transazione fiscale sia teleologicamente funzionale all'esclusivo interesse alla continuità aziendale (e al soddisfacimento reale delle aspettative di riscossione degli enti impositori) e che tale ratio verrebbe tradita ove non fosse possibile transigere anche i tributi locali. La transazione fiscale, al contrario, rappresenta il punto di equilibrio tra le predette esigenze e quelle connesse alla natura pubblica e normalmente indisponibile dei crediti tributari. Per quest'ultimi, l'ordinamento assicura uno speciale regime protettivo, evidenziato, tra le altre cose dalla necessità di una relazione redatta da un professionista indipendente che attesti la convenienza della transazione rispetto all'alternativa della liquidazione giudiziale; di una relazione del revisore legale circa la veridicità dei dati aziendali; di un parere conforme della Direzione Regionale o (in alcuni casi) della Direzione Centrale dell'agenzia fiscale (vedi art. 23, comma 2-bis, art. 63, comma 2 e art. 88, comma 6), della verifica di regolarità operata dal Giudice, ecc.. I limiti, anche applicativi, della transazione fiscale consentita dal CCII sono, pertanto, espressione di quel bilanciamento e, come tali, non possono essere travalicati.

11. E', quindi, solo apparente la minor tutela che si finirebbe con il riservare ai crediti erariali (riducibili in via transattiva, ancorché maggiormente privilegiati) rispetto a quelli comunali (soddisfacibili solo per intero, ancorché meno privilegiati), poiché, in realtà, il diverso trattamento non si basa sulla differenza ontologica dei tributi – erariali e comunali –, ma sul difforme regime amministrativo del tributo. Si è già evidenziato, infatti, come i tributi locali, se amministrati dalle agenzie fiscali, possono essere oggetto di transazione fiscale. Il legislatore, nella sua discrezionalità insindacabile, considera ancora questa divergenza idonea a legittimare un diverso trattamento, presumibilmente, ma non soltanto, in ragione di una più affidabile valutazione di performatività della gestione e del tributo ad esse affidato. Si tratta di differenze che emergono, ad esempio, là dove la disciplina richiede cautele procedurali particolari che i tributi comunali auto-amministrati non sono in grado di offrire (quanto meno negli stessi termini): come nel caso dell'assoggettamento dell'accordo transattivo ai pareri obbligatori e vincolanti delle Direzioni regionali e Centrali delle agenzie fiscali. Peraltro, è da verificare anche cosa s'intenda per maggiore tutela. Nell'ottica di una tutela effettiva del credito tributario, ovvero attenta anche ai profili

della sua aspettativa di incasso, è possibile affermare che sia il credito erariale ad essere maggiormente tutelato, in quanto transigibile, ove esista un rischio di integrale insolvenza dovuta alla crisi del debitore.

12. Infine, riguardo all'argomento incentrato sugli effetti del divieto (ex art. 182-ter, comma 1, II periodo, della Legge fallimentare) di trattamento in pejus dei crediti erariali rispetto a quelli comunali va detto che il comma 2-bis dell'art. 23 non ripropone il medesimo divieto; e così anche l'art. 63, nell'ambito degli accordi di ristrutturazione. Il problema, semmai, persiste rispetto alla transazione fiscale nell'ambito del concordato preventivo, ex art. 88 CCII, che continua a prevedere il divieto di trattamento in pejus (rispetto a crediti anche tributari di grado di privilegio inferiore, come quelli locali), sia sotto il profilo delle eventuali garanzie, che della percentuale e dei tempi di pagamento. Il che, a contrario, potrebbe essere inteso come inesistenza del divieto nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione e della composizione negoziata della crisi cui, comunque, si riferisce il quesito in esame.

13. Quest'ultima considerazione, da cui in realtà potrebbe dedursi come conseguenza la rimessione al debitore della facoltà di proporre la falcidia o la dilazione del tributo locale ed alla procedura della decisione se accordare e in che misura la riduzione a prescindere dall'espressione di volontà dell'Amministrazione creditrice, evidenzia il grave difetto di coordinamento tra le predette norme e la persistente contraddittorietà degli effetti del divieto di trattamento in pejus della transazione fiscale (quanto meno in sede di concordato preventivo) rispetto alla possibile coesistenza di debiti tributari erariali e locali. E' quindi avvertita l'urgenza di un intervento del legislatore che, oltre a sanare i difetti di coordinamento testé enunciati, superi anche le oggettive contraddizioni intrinseche di un sistema che continua ad escludere i tributi locali dal perimetro della transazione fiscale, a dispetto delle istanze legislative del c.d. federalismo fiscale, della moltiplicazione dei moduli dispositivi della pretesa erariale, degli strumenti deflattivi del contenzioso, dell'esigenza di salvaguardia della continuità aziendale e degli stessi equilibri di bilancio degli enti pubblici creditori. Nell'ossequio delle norme vigenti -ed in tal senso è il parere di questa Sezione- il Comune di Castelluccio si vede, allo stato, costretto a rinunciare all'incameramento certo di almeno il 30 per cento del credito tributario (pari a circa 55 mila euro) e ad

accettare il rischio concreto di impoverimento del tessuto economico comunale per effetto della probabile cessazione di due attività imprenditoriali del territorio.

14. In ordine agli effetti del parere reso da questa Sezione, sia pure sulla sola scorta delle affermazioni e prospettazioni formulate dall'Ente, va precisato che all'interno del delineato quadro normativo il margine d'azione del Comune è talmente limitato da consentire, stante l'esimente prevista dagli artt. 69, comma 2, e 95, comma 4, d.lgs. 174/2016, di elidere od attenuare posizioni di responsabilità su fatti compiuti o da compiere nel rigoroso rispetto dello stesso. E in un'ottica di protezione, non si può non considerare, peraltro, che l'opzione normativa indicata non è necessariamente quella economicamente più conveniente -e, anzi, appare ad una agevole analisi predittiva quella decisamente più svantaggiosa-, né quella più coerente con le finalità istituzionali dell'Ente, potendo condurre al venir meno della continuità aziendale di soggetti economici insistenti sul territorio comunale. Rimanendo pur sempre le ulteriori, future determinazioni a valle rigorosamente intestate e circoscritte alla sfera di discrezionalità e responsabilità dell'Amministrazione istante, non può quindi escludersi -per quanto fin qui esposto e commentato e proprio in ragione delle rappresentate contraddizioni che derivano dall'affermazione dell'indisponibilità del credito tributario degli enti locali- che si possa addivenire ad una maggiore e più proficua soddisfazione degli obiettivi di bilancio e delle finalità istituzionali.

P.Q.M.

La Corte dei conti – Sezione regionale di controllo per la Lombardia esprime nei termini di cui in motivazione, il seguente parere in merito al quesito posto dal Comune di Castelluccio: “in sede di composizione negoziata della crisi d'impresa, il Comune non può aderire ad un accordo transattivo dei crediti tributari auto-amministrati, in quanto, allo stato, escluso dalla normativa vigente”. Dispone che copia della presente deliberazione sia trasmessa al Comune di Castelluccio a cura della Segreteria.