



**LA TRANSAZIONE FISCALE ED I RAPPORTI CON IL
PROCESSO TRIBUTARIO**

**RELAZIONE DELLA CAMERA DEGLI AVVOCATI
TRIBUTARISTI DI CATANIA
RELATORE AVV. SERGIO ANTONIO CACOPARDO**

VIII CONGRESSO NAZIONALE UNCAT
4-5 APRILE 2025

Abstract

L'intervento riguarda i rapporti tra la transazione fiscale ed il processo tributario. Essi si articolano attraverso tre diversi aspetti:

- **il trattamento dei crediti tributari in contenzioso;**
- **L'impugnazione del diniego alla transazione fiscale;**
- **L'impugnazione della certificazione del credito.**

Circa la prima questione registriamo la prosecuzione dei giudizi pendenti alla data della transazione fiscale salvo uno specifico accordo in linea con gli altri crediti.

Quanto alla seconda questione si rileva l'impugnabilità del diniego alla transazione fiscale espresso dall'Agenzia delle Entrate con giurisdizione del Giudice ordinario.

Quanto alla terza questione si rileva l'impugnabilità dei crediti certificati per vizi propri o per mancata notifica di atti precedenti.

Il trattamento dei crediti tributari in contenzioso nella transazione fiscale

Per quanto concerne i tributi oggetto di contenzioso, **la previgente versione dell'articolo 182-ter, comma 5, della L.F., nel disciplinare gli effetti della domanda di transazione fiscale presentata nell'ambito del concordato preventivo, statuiva che "La chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'articolo 181 determina la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi di cui al primo comma".**

Questa norma si poneva quale **deroga alla disciplina generale dei crediti contestati nel concordato preventivo contenuta nell'articolo 176 della L.F., che prevedeva, al contrario, la prosecuzione dei giudizi pendenti tra i creditori e l'impresa in crisi.**

Si privilegiava il consolidamento del debito nell'ottica di definizione complessiva del debito erariale.

A tali effetti erano collegati, da un lato, la **maggiore trasparenza della proposta** e la conseguente maggiore probabilità di ottenere l'assenso dei creditori, dall'altro, **la necessità di aderire alla pretesa dell'Amministrazione finanziaria nella sua interezza.**

L'art. 1, comma 81 della L. 232/2016 abrogò il comma 5 dell'art. 182-ter della L.F. e non ha introdotto ulteriori disposizioni volte a disciplinare, in deroga all'articolo 176 della L.F., gli effetti

processuali di una proposta di concordato preventivo avente ad oggetto anche i crediti tributari in contenzioso.

A fronte di queste modifiche normative, **si riespanse l'operatività della regola generale dettata dall'articolo 176 della L.F. e il trattamento dei crediti tributari venne ricondotto a quello degli altri creditori concorsuali, rispetto ai quali i contenziosi pendenti proseguono sino alla decisione che statuisce definitivamente nel merito.**

La proposta transattiva deve, in ogni caso, individuare il credito tributario complessivo, rappresentato sia dai debiti certi che dalle pretese in contestazione.

In altri termini, il debitore deve includere nella proposta di concordato anche i crediti oggetto di accertamento giudiziale, al duplice scopo di:

- consentire l'ammissione dell'Amministrazione finanziaria al voto anche per l'ammontare dei crediti incerti;
- rendere noto ai creditori l'intero ammontare dei debiti, certi e incerti, che gravano sulla massa attiva.

CONCORDATO PREVENTIVO

La possibilità di soddisfare in misura parziale i crediti tributari è prevista anche con riferimento alla pretesa impositiva in contestazione o comunque ancora non divenuta definitiva.

I contenziosi riguardanti una pretesa impositiva rientrante nel perimetro della procedura proseguono fino alla conclusione del giudizio.

All'esito del contenzioso, i crediti giudizialmente accertati saranno soddisfatti secondo le percentuali offerte nel concordato omologato.

Il trattamento del debito tributario proposto in sede di concordato si applicherà, pertanto, al credito contestato, non nella misura della pretesa originaria emergente dall'atto, ma nell'ammontare risultante dalla pronuncia che definisce il giudizio.

I crediti oggetto di contenzioso pendente, benché incerti, sono crediti anteriori all'apertura della procedura e non possono che essere soddisfatti nella misura riconosciuta al relativo creditore in sede di concordato, a pena di una inammissibile violazione della *par condicio creditorum*.

In sede di predisposizione della proposta di transazione fiscale il contribuente può:

-riconoscere la correttezza della pretesa erariale e rinunciare al giudizio includendo le somme in contestazione nel pagamento concordatario;

-proporre quella che ritiene essere la corretta determinazione della pretesa impositiva su cui potrebbe essere raggiunta l'intesa, facendo valere non solo le ragioni di merito ma anche la criticità della situazione finanziaria. A tale fine può anche utilizzare gli

strumenti deflattivi del contenzioso e pagare il definito con la falcidia concordataria;

-rappresentare la propria volontà di proseguire il giudizio, fermo restando il soddisfacimento con moneta concordataria. La lite sarà evidenziata nella proposta concordataria ed in transazione fiscale con un accantonamento prudenziale. Il debitore dovrebbe accantonare prudenzialmente un importo pari alla percentuale di soddisfacimento del credito contestato, offerta nella proposta di concordato.

Anche una eventuale ammissione del credito (in tutto od in parte) ai soli fini del voto non ha alcuna rilevanza sulla determinazione della pretesa creditoria che viene rimessa al giudice tributario: agli effetti del concordato preventivo assume rilevanza solo la determinazione conclusiva del giudizio che costituirà la base della eventuale falcidia concordataria.

Nella disciplina del codice della crisi di impresa relativamente al concordato preventivo non vi sono norme che regolano la disciplina del trattamento dei crediti contestati salvo che gli artt. 108 comma 1 e 118 comma 2.

L'art. 108 comma 1 prevede che il giudice delegato può ammettere provvisoriamente, in tutto od in parte, i crediti contestati ai soli fini del voto e del calcolo delle maggioranze senza che ciò pregiudichi le pronunce definitive sulla sussistenza dei crediti stessi.

L'art. 118 comma 2 prevede che le somme spettanti ai creditori contestati sono depositate nei modi stabiliti dal tribunale, che fissa altresì le condizioni per lo svincolo.

Il Tribunale deve vagliare la regolarità della procedura ed in particolare l'incidenza delle liti pendenti sulla tenuta del piano.

Non è escluso un accantonamento inferiore al valore del credito contestato sebbene falcidiato, se le ragioni che hanno condotto alla prognosi sono sostenute da valide ragioni giuridiche. La valutazione del debitore appare simile a quella che deve eseguire l'imprenditore nella redazione del bilancio nella valutazione delle passività potenziali (OIC 31), con maggiore attenzione dato che in questo caso potrebbero non esserci ulteriori risorse da trarre dall'attivo concordatario. **Sulla valutazione dell'accantonamento e del rischio di soccombenza, deve poi soffermarsi l'attestatore valutando la misura dell'accantonamento e le valutazioni operate nel piano.**

Al sensi dell'art. 118 comma 2 del CCI al Tribunale tocca una doppia valutazione una prima riguardante l'ammissione provvisoria al voto ed una seconda riguardante la valutazione dell'esecuzione della sentenza di omologa.

Le valutazioni da trarre in presenza di contenzioso tributario pendente al momento della presentazione di un concordato sono:

1) i riflessi su piano concordatario del contenzioso pendente e la valutazione sulla sua fattibilità quando lo stesso sia rilevante;

2) la funzione dell'accantonamento previsto dall'art. 118, comma 2 del CCI e del vincolo disposto dall'art. 90 del DPR 602/1973.

Infatti, sotto il profilo tributario, la norma di riferimento, che si interseca - pur munita di specialità - con la norma concorsuale, è contenuta nell'art. 90 del D.P.R. n. 602/1973.

Tale disposizione, **al primo comma, prevede che ove il contribuente sia ammesso al concordato preventivo, l'ente della riscossione compie ogni attività necessaria ai fini dell'inserimento del credito affidatole per l'esazione nell'elenco dei crediti della procedura, e ciò in base al ruolo.**

Il secondo comma prevede che ove sulle somme iscritte a ruolo sorgano contestazioni, il credito è inserito in via provvisoria nell'elenco ex art. 176, comma 1, L. fall., e ciò ai fini sia dell'esercizio del voto, sia della determinazione delle maggioranze previste per l'approvazione della procedura, senza che ciò pregiudichi le pronunzie definitive circa la sussistenza del credito contestato.

L'art. 90, comma 2, D.P.R. n. 602/1973, fa poi riferimento all'elenco previsto dall'art. 181, comma 3, primo periodo, L. fall., norma che disciplina(va) la fase dell'omologazione della procedura di concordato preventivo.

Tale disposizione prevedeva che il Tribunale, in sede di omologa, determinasse l'ammontare delle somme che il debitore avrebbe dovuto depositare per i crediti contestati, determinando le modalità

relative al versamento delle somme dovute in esecuzione del concordato ovvero rimettendone la determinazione al Giudice delegato con successivo decreto.

In sostanza, riassumendo, Il debitore, nell'ambito della formulazione della proposta di trattamento all'interno di una procedura concorsuale, in conformità ai criteri che informano il rispetto delle legittime cause di prelazione, può prospettare all'Amministrazione finanziaria un certo grado di soddisfacimento, in termini percentuali, del credito fiscale, sia lo stesso definitivo, sia lo stesso - in ipotesi - sub iudice o comunque contestato al momento della presentazione della domanda.

Circoscrivendo l'esame al trattamento dei crediti fiscali in ambito di concordato per i quali sia pendente il contenzioso, il debitore potrebbe formulare la propria proposta "transattiva" nei confronti dell'ente impositore, in base ad una determinata percentuale di soddisfacimento del credito, assumendo, in un'ottica prudenziale, che il giudizio fiscale si concluda con il definitivo, integrale rigetto del ricorso a suo tempo promosso dallo stesso contribuente.

A questo punto, in presenza di una proposta che non solo dia conto della pendenza del contenzioso fiscale, ma che chiaramente indichi il grado di soddisfacimento del credito oggetto dell'azionata controversia, assumendone l'entità sul presupposto di completa soccombenza, dovrebbero valere i generali criteri che regolano il funzionamento della transazione fiscale.

Pertanto, nel rispetto di tali criteri, si potrebbe verificare che:

- l'Amministrazione finanziaria decida di aderire alla proposta di trattamento.

- l'Amministrazione finanziaria, espressamente o tacitamente, vi si opponga.

Nel primo caso, perfezionandosi la transazione fiscale, e questa prevedendo anche il "componimento" della lite pendente, in caso di adempimento della proposta, le parti del rapporto giuridico d'imposta si attiverebbero per addivenire alla cessazione della materia del contendere avanti al giudice tributario.

Nel secondo, il Tribunale, verificate anche le risultanze della relazione del professionista indipendente, accertata, in ipotesi, sia la decisività del credito erariale ai fini della formazione del quorum, sia la convenienza della proposta rispetto all'alternativa liquidatoria, omologherebbe la procedura, tramite cram down fiscale.

In sede di omologa, assumendo che siano ancora pendenti i giudizi fiscali rientranti nel perimetro della transazione, il Tribunale potrebbe disporre l'accantonamento nei soli limiti della percentuale proposta in pagamento all'Erario da parte del debitore, In effetti, ciò non contrasterebbe con il disposto dell'art. 90, D.P.R. n. 602/1973 in quanto la proposta transattiva, vagliata ai sensi di legge, sarebbe stata formulata assumendo l'ipotesi di completa soccombenza del contribuente; ed avendo, l'accantonamento ex

art. 180, comma 6, L. fall., funzione di “cauzione”, ciò che dovrebbe essere garantito in sede di omologa sembra poter essere limitato alla percentuale di soddisfacimento dei crediti fiscali contestati, come prevista nell’ambito della transazione perfezionatasi per effetto del cram down fiscale.

In caso di successivo inadempimento del concordato omologato, resta fermo il diritto dell’Erario, così come quello di ogni altro creditore, di agire per la sua risoluzione.

Posto che l’accantonamento di cui all’art. 118 comma 2 CCII svolge la funzione di cauzione, lo stesso sarà oggetto di liberazione a favore del creditore ogni qual volta il contenzioso per il quale era posto a garanzia venga definito, se sfavorevolmente a favore del debito oggetto della lite, se favorevole a favore degli altri creditori.

I criteri da seguire ai sensi dell’art. 118 comma 2, nella determinazione dell’accantonamento sono sostanzialmente rimessi alla valutazione del Tribunale in sede di omologazione del concordato che può operare una valutazione incidentale sull’esistenza dei crediti contestati. Tale principio, però, in materia tributaria cozza con la giurisdizione del giudice tributario e con l’esistenza della norma speciale (art. 90 DPR 602/1973). Il comma 1 di tale norma prevede che il Concessionario si inserisce nell’elenco dei crediti della procedura, mentre il comma 2 prevede che se sorgono contestazioni il credito è comunque inserito in via provvisoria.

Peraltro, per l'attivazione della procedura di cui a tale norma non è nemmeno prevista la notifica della cartella o degli avvisi di accertamento impositivi.

In sostanza se è vero che di norma in caso di concordato preventivo il Tribunale opera una valutazione incidentale circa la fondatezza dei crediti contestati, il disposto dall'art. 90 obbliga ad un accantonamento rimettendo al tribunale solo la determinazione delle modalità.

In caso di accertamenti con esecutività frazionata, l'art. 90 opera solo per la parte esecutiva (assimilabile al ruolo).

ACCORDO DI RISTRUTTURAZIONE

In materia di accordi di ristrutturazione nessuna norma ha mai previsto espressamente la cessazione della materia del contendere delle liti relative ai debiti rientranti nel perimetro dell'accordo. Lo stesso comma 5 dell'articolo 182 ter L.F. vigente sino al 31.12.2016, prevedeva la cessazione della materia del contendere solo limitatamente alle ipotesi di transazioni fiscali concluse nell'ambito del concordato preventivo.

La questione che si pone nel caso in cui la transazione fiscale in accordo di ristrutturazione riguardi anche debiti in contenzioso, riguarda le conseguenze dei giudizi estinti per cessata materia del contendere, nel caso di risoluzione dell'accordo per inadempimento degli obblighi assunti. **Il comma 8 dell'art, 63 del CCI, infatti, prevede la risoluzione di diritto dell'accordo per inadempimento**

del debitore che non esegue integralmente i pagamenti entro sessanta giorni dalla scadenza.

In assenza di norme specifiche volte a disciplinare gli effetti processuali dei giudizi estinti per cessata materia del contendere nel caso in cui l'accordo venga risolto per inadempimento, ci si deve basare su principi generali in materia processuale.

L'Agenzia delle Entrate nella circolare 16 E del 2018 ha richiamato quanto già espresso dalla Corte di Cassazione nelle sentenze del 31.05.2016 numm. 11316 e ss., nel senso che nel caso in cui l'accordo di ristrutturazione si risolva per mancato adempimento da parte del debitore, all'estinzione della materia del contendere successiva all'accordo, **consegue la caducazione di tutte le sentenze emanate nei precedenti gradi di giudizio non passate in cosa giudicata e l'inidoneità ad acquisire efficacia di cosa giudicata sostanziale sulla pretesa fatta valere, limitando l'efficacia del giudicato al solo aspetto del venir meno dell'interesse alla prosecuzione del processo in corso. Su tale base l'agenzia ha sostenuto che una pronuncia di cessata materia del contendere, non travolge la pretesa tributaria ma il giudizio instaurato attraverso la pretesa tributaria; quindi, l'eventuale risoluzione di diritto alla transazione fiscale fa rivivere la pretesa tributaria nella misura originale.**

In sostanza la transazione fiscale nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione non realizza un effetto novativo del debito.

Questa interpretazione è stata criticata da qualche autore che ha ritenuto che la definizione della lite pendente ha effetto novativo atteso che la pretesa originaria viene annullata e sostituita dalla nuova determinazione del tributo che viene condivisa dal contribuente.

La prospettiva naturale sarebbe una sospensione del processo sino all'integrale estinzione della pretesa, occorre avere cura che venga inserito nell'accordo e nella transazione la sospensione del processo.

Pare condivisibile questa soluzione se solo pensiamo alle definizioni delle liti pendenti previste dalla legge (197 del 2022 da ultimo), si tratta sempre di un accordo tra le parti sebbene secondo parametri predeterminati dalla legge, ed in caso di estinzione del giudizio, esito anch'esso fissato dalla legge, e successivo inadempimento, la somma dovuta risulta essere quella definita, sebbene gravata dalle sanzioni (45%).

IMPUGNAZIONE DEL DINIEGO ALLA TRANSAZIONE

Riguardo alla tutela giurisdizionale avverso un provvedimento di diniego alla sottoscrizione della Transazione fiscale, dopo un primo orientamento diretto ad affermare la giurisdizione del giudice tributario, registriamo una parola definitiva, almeno per adesso, posta dalle Sezioni Unite che con la sentenza 8504/2021 ha affermato la giurisdizione del giudice ordinario.

In un primo momento la giurisprudenza amministrativa del Consiglio di Stato (4021 del 14.07.2016) e delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (14 dicembre 2016, 25632) avevano individuato il giudice tributario quale organo competente a valutare del diniego della transazione fiscale affermando che *“appartiene alla giurisdizione tributaria la ...controversia avente ad oggetto la transazione fiscale ... rifiutata dall’Agenzia delle entrate, atteso che ...l’atto conclusivo è pur sempre un atto di disposizione della pretesa tributaria ed attinente al rapporto tributario”* e, con riferimento al primo modello di transazione, che la natura discrezionale del provvedimento non limita la giurisdizione del giudice tributario sul diniego alla transazione fiscale, posta la natura generale della giurisdizione stessa.

Anche la dottrina si era divisa tra chi mantiene la transazione fiscale tra le procedure concorsuali e non ritiene sussistere una tutela estranea a quell’ambito e chi invece considera tutelabile in via giudiziaria il diniego alla transazione o presso il giudice amministrativo o presso quello tributario.

La transazione fiscale costituisce un procedimento amministrativo che si colloca all’interno di una procedura concorsuale ed a cui consegue sempre una valutazione giurisdizionale che non sempre è però collocata all’esito di un percorso giudiziale nel senso tecnico del termine.

In sostanza, nella transazione fiscale non è del tutto replicabile

l'attuale sistema giurisdizionale tributario disegnato dalla giurisprudenza delle Sezioni Unite come attivabile su un qualsiasi atto che contenga una "*pretesa tributaria definitiva*", in quanto in esso si tiene conto di un procedimento amministrativo tributario che è in genere tipizzato in fatti ed atti che esprimono, in diversa maniera, la pretesa fiscale, cioè in moduli attuativi che in qualche modo individuano la pretesa tributaria.

Il giudizio tributario può avviarsi solo attraverso un atto che ne concreti la pretesa, anche adesso che si può impugnare qualsiasi atto che, manifestando una pretesa impositiva, renda attuale l'interesse ad agire ex art. 100 cpc, serve comunque un canale di accesso alla giurisdizione.

Tale canale, invece, non è sempre rinvenibile nelle procedure concorsuali: la tutela giurisdizionale della transazione fiscale e dei diversi atti che la compongono, va collocata all'interno della procedura concorsuale di cui fa parte.

Con la citata ordinanza n. 8504/2021 le Sezioni Unite da un lato hanno ammesso la sussistenza del diritto di impugnazione del rigetto della proposta transattiva in capo al contribuente (in quanto titolare di una posizione degna di tutela) e dall'altro, disattendendo la richiesta del Procuratore Generale (che aveva concluso per la giurisdizione del giudice tributario), hanno dichiarato la giurisdizione del giudice ordinario.

Le argomentazioni, che hanno condotto i giudici a formulare il citato principio di diritto, sono così sintetizzabili:

1) **con il decreto legislativo 9 gennaio 2006, n. 5, il legislatore ha appositamente collocato l'istituto della transazione fiscale all'interno della disciplina delle procedure concorsuali**, a differenza della scelta operata con la prima forma di transazione fiscale, rappresentata dalla citata "transazione sui ruoli" cui poteva accedere il contribuente divenuto insolvente, che costituì una previsione normativa *"il cui modulo attuativo aveva quale presupposto sostanziale l'accertamento della sua convenienza rispetto alla riscossione coattiva"* e la cui applicazione era *"confinata nell'ambito dell'esecuzione esattoriale e quindi nell'ambito tributario, senza alcun riferimento diretto alle coeve esecuzioni concorsuali ordinarie"*;

2) l'art. 182-ter, "con più radicale deroga al detto principio di indisponibilità dei crediti tributari, ha previsto, per la prima volta nel nostro ordinamento, la possibilità di un accordo tra Ente impositore e contribuente insolvente sul pagamento parziale non soddisfattivo ovvero sul dilazionamento del pagamento dei debiti tributari di quest'ultimo. Il ricorso a questo "speciale modulo di attuazione consensuale (in senso lato) dei tributi", dapprima facoltativo, è stato reso obbligatorio con l'art. 1, comma 81, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, che al contempo ha soppresso la previsione che attribuiva al suo perfezionamento l'effetto del consolidamento

("cristallizzazione") dei debiti tributari e quello della cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi oggetto della transazione fiscale.

Tale obbligatorietà, nell'ambito della "procedura-madre" dell'accordo di ristrutturazione dei debiti o del concordato preventivo, ne ha determinato il carattere di sub-procedimento avente a oggetto il trattamento dei crediti tributari, connotato da "esclusività", nel senso che il soddisfacimento di tali crediti può essere regolamentato (con la sola eccezione del caso in cui vengano pagati integralmente e senza dilazione) esclusivamente attraverso la transazione fiscale;

3) tale carattere esclusivo rivela la prevalenza, nella transazione fiscale, della ratio concorsuale su quella tributaria, almeno in un'ottica funzionale, essendo essa finalizzata alla definizione concordataria o di ristrutturazione debitoria della crisi d'impresa secondo le regole procedurali dettate dalla legge fallimentare;

4) l'istituto della transazione fiscale va collocato nel campo del diritto fallimentare, piuttosto che nell'ambito delle procedure di attuazione dei tributi, ancorché ne siano evidenti i riflessi di diritto tributario. La configurazione dell'istituto è da ricercare "non nell'interesse fiscale che è la 'causa prima' dell'obbligazione tributaria (...), bensì nell'interesse concorsuale che è invece la 'ragione fondativa' delle procedure concordatarie ed assimilabili",

sempre più mirate alla conservazione dell'attività d'impresa e del relativo complesso aziendale.

Poiché la transazione fiscale rappresenta lo strumento di raccordo per il bilanciamento dell'interesse fiscale con l'interesse concorsuale, così come la discrezionalità riconosciuta all'amministrazione finanziaria nell'accoglierla o rigettarla è bilanciata dal sindacato giudiziale sul diniego di accettazione della proposta di transazione, assegnato al tribunale fallimentare. **Le Sezioni Unite hanno ritenuto di dover dare preminenza alla finalità concorsuale della transazione fiscale quale istituto della legge fallimentare, in quanto nella definizione del rapporto tra il debitore e l'ente impositore il ruolo principale ed essenziale è ricoperto dalle regole e dai principi di detto ordinamento (e non di quello tributario). In questa ottica l'oggetto della transazione fiscale (rappresentato dalle obbligazioni tributarie) assume un rilievo del tutto secondario o, comunque, non sufficiente per ricondurre la relativa controversia nella sfera di applicazione dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992.**

Allo stesso modo è stata giudicata altresì irrilevante l'analogia tra l'atto di diniego di agevolazione ovvero di rigetto della domanda di definizione agevolata di un rapporto tributario (quali atti rientranti nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992) e il dissenso opposto dall'ente impositore alla proposta di transazione fiscale.

Peraltro, la questione oggetto della valutazione del giudice del diniego, dopo la certificazione del credito e la sua impugnabilità, dopo tutto quanto visto in relazione ai giudizi insorti ed insorgenti, riguarda vicende diverse dalla determinazione del credito ma perlopiù relative alla valutazione della convenienza della transazione, questioni in sostanza non coperte da una presunta esclusività di valutazione da parte del giudice tributario.

In questa prospettiva il coordinamento tra la presenza di contestazioni (insorgenti o pendenti) sui crediti tributari e le esigenze della procedura concorsuale in corso si palesa regolato dalla norma speciale contenuta nell'art. 90 del D.P.R. 29.09.1973, n. 602. Ne discende che i profili eminentemente concorsuali del trattamento dei debiti tributari hanno come proprio giudice il tribunale fallimentare mentre i profili tributari restano affidati alla giurisdizione speciale configurata dal D.Lgs. n. 546/1992.

IMPUGNAZIONE DELLA CERTIFICAZIONE DEL CREDITO

Il primo atto amministrativo della transazione fiscale, sia nell'accordo di ristrutturazione che nel concordato preventivo, sarà la certificazione del credito, prodromica al voto e che contiene evidentemente la comunicazione di una pretesa impositiva definita che potrà quindi essere impugnata in Corte di Giustizia tributaria o per vizi propri o per mancata notifica degli atti presupposti che in essa sono indicati.

La via di accesso alla giurisdizione tributaria in questo caso è la conoscenza *aliunde* al momento della certificazione del debito tributario (vedi Cass. SS UU 2.10.2015 num. 19704 in tema di impugnazione dell'estratto ruolo).

L'impugnazione della certificazione del credito non incontra il limite della non impugnabilità dei ruoli per mancanza di interesse ad agire (normativamente fissato) prevista dall'art. 12 del DPR 602/1973, in quanto il comma 4 bis di tale norma prevede espressamente che il debitore può impugnare l'estratto a ruolo ove dimostri che possa derivargli un pregiudizio, tra l'altro "nell'ambito delle procedure previste dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza" (lett. d).

Il pregiudizio appare insito nel far rientrare nel perimetro della transazione fiscale somme che si ritengono non dovute.

Occorre tenere presente che nella certificazione del credito l'Agenzia liquida tutte le dichiarazioni non ancora liquidate ed anche l'ultima annualità ancora non oggetto di dichiarazione.