

SCHEDA DI ACCOMPAGNAMENTO

Titolo della rivista:	Nuove Autonomie - n. 6/2005
Titolo dell'articolo:	La transazione dei tributi iscritti a ruolo: le competenze della Regione siciliana
Anno di pubblicazione:	2005
Casa editrice:	QUATTROSOLI
ISSN:	1122-228-X

ISSN: 1122-228-X

5-6

Nuove Autonomie

NUOVE AUTONOMIE

Rivista di Diritto Pubblico

ESTRATTO DAL

N. 6/2005

QUADRIFOGLIO

La transazione dei tributi iscritti a ruolo:
le competenze della Regione siciliana

di Angelo Cuva

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La competenza della Regione siciliana. – 3. L'applicazione dell'Istituto nella Regione siciliana.

1. *Premessa.*

L'Istituto della transazione dei tributi iscritti a ruolo, introdotto nel nostro ordinamento con il terzo comma dell'art. 3 del d.l. 8 luglio 2002, così come convertito dalla legge 8 agosto 2002, n. 178, presenta profili di innovatività e di complessità riguardanti la sua natura ed il suo ambito di applicazione, in buona parte connessi alla scarsa indicazioni descrittive fornite dalla disposizione “de qua” e dai richiami (non approfonditi) da essa operati ad istituti o nozioni appartenenti prevalentemente ad altri settori del nostro ordinamento giuridico (“transazione”, “insolvenza”, “economicità e proficuità”)¹. Com'è noto la disposizione, che si inserisce in un corpo normativo che introduce una serie di misure tendenti a potenziare l'attività di riscossione dei tributi, prevede la possibilità per l'Agenzia delle Entrate, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, di procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo dai propri uffici il cui gettito sia di esclusiva competenza dello Stato, nei casi di accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle ordinarie attività di riscossione coattiva, quando nel corso della procedura esecutiva emerga l'insolvenza del debitore o questi risulti assoggettato a procedure concorsuali; viene, altresì, previsto che il pagamento delle somme iscritte a ruolo possa essere dilazionato anche in carenza delle condizioni di cui all'art. 19, primo e secondo comma, del d.P.R. n. 602 del 1973².

¹ È opportuno ricordare, preliminarmente, che l'art. 1 della L. n. 80/2005, che ha per oggetto la delega al Governo in materia di riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali di cui al regio decreto n. 67/1942, prevede che in tale ambito sia, anche, effettuata la “riconduzione della disciplina della transazione in sede fiscale per insolvenza o assoggettamento a procedure concorsuali al concordato preventivo come disciplinato in attuazione della presente legge”.

² Tale disposizione, così come novellata dall'art. 7 del d.lgs. n. 46/1999, stabilisce che “L'ufficio, su richiesta del contribuente, può concedere, nelle ipotesi di temporanea situazione di obier-

È di tutta evidenza che la norma per l'utilizzo stesso della locuzione "trasazione dei tributi iscritti a ruolo", pone un immediato e molto più ampio problema del rapporto dell'Istituto con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, rispetto al quale però, in considerazione del tema specifico oggetto di queste note, ci limitiamo a rinviare ad altro studio³ che, evidenziandone precisi e ristretti limiti di applicazione, conduce, alla fine, ad una soluzione di teorica compatibilità.

2. *1ª competenza della Regione siciliana.*

Nell'ambito della Regione siciliana l'applicazione dell'Istituto in esame assume connotazioni peculiari per la particolare competenza di cui la stessa gode in materia tributaria in virtù delle speciali prerogative attribuitele dalla Statuto⁴. L'art. 36 di tale impianto normativo, sul quale si è incentrata una copiosa attività ermeneutica volta ad individuare la natura della potestà legislativa conferita alla Regione in tale ambito⁵, prevede che al fabbisogno della stessa "si provvede con i redditi patrimoniali della regione e a mezzo di tributi, deliberati dalla medesima. Sono però riservate allo Stato le imposte di produzione e le entrate dei tabacchi e del lotto".

Ad integrazione di tale disposizione le norme di attuazione dello Statuto in materia finanziaria⁶ hanno, tra l'altro, precisato (art. 2) che spetteranno alla Regione, oltre alle entrate tributarie da essa deliberate, tutte le entrate erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, ad eccezione di quelle previste dal 2º comma dell'art. 36 dello Statuto e delle nuove entrate tributarie il cui gettito sia tiva difficoltà dello stesso, la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo fino ad un massimo di sessanta rate mensili ovvero la sospensione della riscossione per un anno e, successivamente, la ripartizione del pagamento fino ad un massimo di quarantotto rate mensili. Se l'importo iscritto a ruolo è superiore a cinquanta milioni di lire il riconoscimento di tali benefici è subordinato alla prestazione di idonea garanzia mediante polizza fidejussoria o fidejussione bancaria".

³ A. CURVA, *Conciliazione giurisdiziale ed indisponibilità della obbligazione tributaria*, Palermo, in corso di pubblicazione.

⁴ Legge costituzionale 26.2.1948, n. 2.

⁵ Con è noto la norma "de qua" per la sua estrema genericità e per la infelice formulazione ha dato luogo a numerose incertezze interpretative che hanno favorito, originariamente, l'affermazione di due tesi radicalmente divergenti. In estrema sintesi si ritiene opportuno ricordare soltanto che da parte di alcuni autori si sosteneva che l'art. 36 dello Statuto attribuisse alla Regione siciliana una potestà legislativa esclusiva, mentre altri affermavano che alla stessa spettassero solo poteri di istituzione di tributi predeterminati dalle leggi dello Stato e poteri di nominazione secondaria. Il successivo sviluppo dell'articolo dibattuto ha visto prevalere, anche in base all'orientamento assunto dalla giurisprudenza dell'Alta Corte per la Regione Siciliana e della Corte costituzionale, una tesi interpretativa intermedia per la quale si è riconosciuto alla Regione una potestà normativa di natura *concorrente* o *miscelata* (su tale tema si v. più ampiamente, A. CURVA, *L'Autonomia finanziaria della Regione siciliana. I limiti e le ipotesi di riforma*, Palermo, 1999, 18 ss.).

⁶ D.P.R. n. 1074 del 26 luglio 1965.

destinato con apposite leggi alla copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate nelle leggi medesime.

Alla luce di tali disposizioni la Regione siciliana è intervenuta legislativamente nella materia di cui ci si occupa con l'art. 5 della L.r. n. 10 del 9 agosto 2002 stabilendo che "Nelle more della conversione e subordinatamente alla stessa, si applica in Sicilia l'art. 3, comma 3, del decreto legge 8 luglio 2002, n. 138, sostituendo agli organi ed uffici ivi previsti quelli operanti in ambito regionale. A decorrere dall'entrata in vigore della relativa legge di conversione, la disposizione si applica nel testo risultante dalla suddetta legge di conversione e successive modifiche ed integrazioni". Con tale norma, dunque, il legislatore regionale ha voluto utilizzare in Sicilia il nuovo istituto della "transazione", previsto dall'art. 3 del d.l. 138/2002 solo per i tributi spettanti allo Stato, ed ha stabilito che le attività necessarie alla applicazione dell'Istituto stesso siano svolte dagli organi e gli uffici della Regione corrispondenti a quelli statali in tale materia.

A tale proposito si deve rilevare che le competenze degli organi regionali in materia di riscossione dei tributi sono state individuate dall'art. 2 della L.r. 5 settembre 1990, n. 35, che, facendo riferimento al sistema precedente alla introduzione dell'Agenzia delle Entrate, ha disposto l'attribuzione delle competenze del Ministero delle finanze previste dal D.P.R. n. 43/1988 (poi sostituito dal d.lgs. n. 119/1999) all'Assessorato regionale per il bilancio e le finanze e della Commissione consultiva per la riscossione (di cui all'art. 3 del D.P.R. n. 43/1988) all'analoga Commissione consultiva regionale (prevista dai successivi artt. 3 e 5 della legge 35⁹).

Da ciò deriva che nella Regione siciliana la facoltà di procedere alla transazione dei tributi a ruolo di propria spettanza spetta all'Assessorato regionale al bilancio e finanze e che il parere obbligatorio richiesto dalla norma richiamata deve essere espresso dalla citata Commissione consultiva regionale⁹.

⁹ Ora v. art. 6 del d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112.

⁸ Quest'ultima norma, così come modificata dall'art. 48 della L.r. siciliana n. 2 del 26 marzo 2002, attribuisce alla Commissione consultiva regionale i seguenti compiti (c. 6): "La commissione espone pareri non vincolanti in materia di: a) modificazioni degli ambiti territoriali della concessione; b) determinazione iniziale e revisione biennale delle misure della commissione e dei compensi spettanti ai concessionari; c) determinazione, ai fini del conferimento e del rinnovo delle concessioni, dei requisiti relativi alla organizzazione tecnica ed ai sistemi informativi per la corretta gestione del servizio di riscossione, con riferimento al numero, alla dislocazione ed ai periodi di apertura degli sportelli negli ambiti territoriali; d) procedure di conferimento delle concessioni; e) vigilanza sull'attività dei concessionari, sulla efficienza ed economicità delle gestioni, nonché in materia di sospensione cautelare dell'attività di gestione di revoca e di provvedimenti sanzionatori dei concessionari, compresa la decadenza dalla concessione; f) ogni altra questione attinente al servizio della riscossione.

⁹ In questo senso si v. il parere reso dalla Commissione consultiva nazionale per la riscossione nell'adunanza del 17 maggio 2005.

3. *L'applicazione dell'istituto nella Regione siciliana*

L'introduzione del nuovo istituto da parte della Regione siciliana fa sorgere, in considerazione della sopra richiamata autonomia in materia fiscale prevista dallo Statuto speciale, alcuni problemi particolari che attingono al suo ambito di operatività ed agli strumenti emendatici che devono essere utilizzati dagli organi competenti alla sua applicazione.

Sotto il primo profilo è opportuno precisare, ad integrazione di quanto sopra rilevato in ordine alla spettanza alla Regione dei tributi riscossi nell'ambito del suo territorio (ex art. 36 dello Statuto e 2 delle norme di attuazione), che possono formare oggetto di "transazione" anche i tributi sui redditi di lavoro dei dipendenti di imprese che hanno la sede centrale fuori del territorio regionale che sono addetti agli stabilimenti situati in Sicilia; ciò per effetto di quanto disposto dall'art. 37 dello Statuto regionale e dell'art. 7, comma, 2 del d.P.R. n. 1074/1965 che stabiliscono l'attribuzione alla Regione di tali tributi in base al principio della territorialità dell'imposta. La rilevanza, in questo ambito, di tali disposizioni speciali, che per altri versi è stata oggetto, com'è noto, di un lungo e vivace contenzioso tra Stato e Regione siciliana, è stata riconosciuta dalla stessa Commissione consultiva nazionale per la riscossione che ha tra l'altro affermato, alla luce di tale assetto normativo, che l'Agenzia delle entrate debba "rimettere all'Assessorato regionale al bilancio ed alle finanze della Regione Sicilia, per i conseguenti adempimenti", sia le istanze relative a transazioni presentate da contribuenti con domicilio fiscale nel territorio della stessa che quelle dei contribuenti "con domicilio fiscale fuori del territorio stesso ma che in Sicilia abbiano stabilimenti od impianti"¹⁰.

Per quanto, invece, attiene al secondo aspetto riguardante gli strumenti interpretativi che devono essere utilizzati dagli organi regionali deputati alla attuazione dell'istituto "de quo" il tema principale che si pone (strettamente connesso al profilo in precedenza analizzato) è quello della rilevanza che assume in tale contesto la circolare emanata dall'Agenzia delle entrate, Direzione centrale accertamento, avente ad oggetto l'art. 3, c. 3, del d.l. 138/2002 e finalizzata a "fortificare alcune prime precisazioni di natura interpretativa sui principali aspetti della norma, nonché alcune necessarie indicazioni di carattere operativo..."¹¹.

È opportuno precisare, preliminarmente, che tale circolare essendo stata emanata dall'Agenzia delle entrate per i tributi di competenza erariale previsti dal citato art. 3, c. 3, non vincola, secondo i principi generali che riguardano il sistema delle fonti normative, gli organi della Regione siciliana chiamati dall'art. 5 della L.r. 10/2002 a dare applicazione all'istituto recepito per rinvio dalla stessa disposizione. Infatti, com'è noto, le circolari interpretative non sono fonti del diritto tributario e quindi, "non sono vincolanti nell'ordinamento giuridico ge-

nerale"¹², ma solo all'interno di quello "amministrativo", determinando vincoli solo per gli uffici periferici gerarchicamente subordinati a quello che le ha emanate. Da ciò deriva che l'Assessorato regionale al bilancio e finanze della Regione Sicilia pur potendo liberamente apprezzare, anche in considerazione dell'autorevolezza della fonte, le indicazioni fornite dalla citata circolare dell'Agenzia delle entrate non deve ritenersi in alcun modo vincolato dalla stessa nell'applicazione dell'istituto "de quo".

Tale precisazione appare rilevante in considerazione del contenuto della circolare n. 8/E del 4 marzo 2005 che, nel ricadere in un "vizio" già manifestatosi in altre circostanze, va oltre la sua naturale funzione interpretativa e ne assume una "additiva" che integra il dettato normativo aggiungendo condizioni sostanziali e procedurali non previste dal legislatore. Non vi è dubbio che tale sconfinamento è riconducibile alla scarsa, limitata e non univoca indicazioni fornite dall'art. 3, c. 3 del d.l. n. 138/2002, di cui si è già detto all'inizio di questo lavoro, ma è altrettanto certo che tale limite della norma non legittima l'assunzione da parte dell'Amministrazione finanziaria di competenze esclusive del legislatore tributario.

In tal senso si deve rilevare che la Direzione centrale per l'accertamento dell'Agenzia delle entrate nel tentativo di fornire agli Uffici periferici indicazioni utili ad una uniforme applicazione del nuovo istituto pone una serie di limiti e condizioni, non previsti dalla norma istitutiva, che ne riducono fortemente l'ambito applicativo.

A tale proposito si deve rilevare, tra l'altro, che la circolare in esame, ritenendo che "il termine "transazione" utilizzato dal legislatore debba essere riferito al contratto tipico previsto dall'art. 1965 del c.c., primo comma", pone come condizione necessaria l'esistenza di una "fide" attuale o anche potenziale, precisando ulteriormente che queste devono "tuttavia pur sempre presentare condizioni di effettiva fondatezza tali da rendere incerto l'esito delle stesse".

Senza voler affrontare un commento approfondito delle conseguenze applicative connesse con tale impostazione interpretativa assunta dall'Agenzia, riteniamo opportuno osservare soltanto che essa andando oltre il dettato normativo sembra, per certi versi, contrastare la ratio sottesa alla introduzione del nuovo istituto che riteniamo sia quella di consentire all'Agenzia delle entrate, *anche in assenza di qualsiasi intervento di tipo subiettivo*, di procedere alla riscossione di una somma inferiore rispetto a quella dovuta ed iscritta a ruolo, per ragioni atinenti *esclusivamente* a profili di economicità ed efficacia dell'azione amministrativa volta al recupero dell'imposta¹³. La norma "de qua", infatti, riferisce

¹² Così F. TRSARRO, *Istituzioni di Diritto tributario*, Parte generale, Torino, 2003, 53.

¹³ Sulla sempre maggiore rilevanza di tali principi in materia fiscale si v. M. VERSTICIONI (*Ambito e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giurisdizionale*, Milano, 2001) il quale, in riferimento ai criteri che devono orientare le scelte discrezionali dell'Amministrazione finanziaria, ha affermato che "può darsi che l'ordinamento tributario presenta crescenti indici di conferma dell'immanenza, al suo interno, dei principi di efficacia e di

¹⁰ Parete citato nella nota precedente. Per quest'ultima ipotesi la Commissione auspica "opportune forme di coordinamento".

¹¹ Circolare n. 8/E del 4 marzo 2005.

l'applicabilità dell'istituto ai "tributi iscritti a ruolo ... il cui gettito è di spettanza dello Stato in caso di accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione ordinaria" e non pone espressamente alcuna condizione costituita dall'esistenza di un contenzioso pendente o potenziale o, a maggior ragione, di liti che presentino "connotazioni di effettiva fondatezza". Su questo punto si deve rilevare che lo stesso Consiglio di Stato nel parere reso nell'adunanza del 28.9.2004 (e richiamata dalla circolare dell'Agenzia), pur riferendosi ad un accordo con "effetti" transattivi, ha osservato che l'interesse pubblico perseguito dalla norma induce a ritenere che il nuovo istituto sia idoneo ad esplicare la sua efficacia "non solo nel caso di sussistenza di liti attuali, insaurate in tema di rapporti tributari sfociati nella iscrizione a ruolo, ma, in attuazione del principio di efficacia ed economicità dell'azione amministrativa, estenda la sua portata a tutti i crediti tributari derivanti da iscrizioni a ruolo nei confronti di contribuenti ritenuti insolventi"¹⁴. Ciò significa, come peraltro rilevato anche da attenta dottrina¹⁵, che l'istituto sia applicabile sia nell'ipotesi in cui l'esecuzione coattiva sia fondata su un titolo ormai definitivo (ad es., una sentenza passata in giudicato o un atto impositivo non impugnato) nella quale, dunque, non si è in presenza di un *res dubia*¹⁶ o litigiosa e non possono esserci conseguentemente "reciproche concessioni", sia in quella in cui il titolo legittimamente iscritto sia ancora provvisorio e, quindi, ancora contestabile. In tale ottica appare logico affermare che la "transazione" di cui parla la nuova norma non sia riconducibile, come fa l'Agenzia delle entrate, al contratto tipico previsto dall'art. 1965, c. 1, c.c.¹⁷, ma ad una peculiare figura che sulla base di una attenta analisi costi/benefici applicata all'attività di riscossione conduca alla soluzione economicamente più vantaggiosa per l'Amministrazione alla luce dei citati principi di efficacia ed efficienza che devono orientare la sua azione¹⁸. E sotto questo profilo non può non rilevarsi che

economicità, ormai divenuti regole precettive per l'attività della pubblica amministrazione in genere e, quindi, anche di quella finanziaria"¹⁹ (p. 379).

¹⁴ Il Consiglio di Stato, sempre con lo stesso parere, ha osservato, in riferimento alle "indecise portanti dell'istituto", che questo consente all'Amministrazione finanziaria di "conseguire un più proficuo introito rispetto a quello ottenibile dallo sviluppo delle procedure esecutive".

¹⁵ F. BRIGIETTI, *La transazione dei tributi: nuovo corso o strategia non vincente*, in *Boll. Trib.*, n. 18/2002, 1301 ss. L'Autore ha correttamente rilevato che il titolo esecutivo previsto dalla disposizione in esame può essere definitivo o provvisorio e che nel primo caso non vi è nulla da transigere; in questa ipotesi, infatti, "non esiste alcuna *res litigiosa* dato che l'obbligazione tributaria è ormai cristallizzata nell'*an* e nel *quantum* e, parallelamente, il credito dell'erario è divenuto incontestabile. Non esiste, quindi il *caput controversiae*, cioè quella situazione di conflitto che costituisce il presupposto ineludibile del negozio transattivo".

¹⁶ Questa può esserci stata, ad una volta divenuto definitivo l'atto impositivo non ha, più, alcuna rilevanza e non può dare luogo ad accordi transattivi.

¹⁷ Il quale definisce la transazione come "il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine ad una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro".

¹⁸ Si deve, anche, osservare che il fare coincidere l'istituto con la nozione civilistica di transazione prevista dall'art. 1965, 1 comma, del codice civile, comporta problemi di compatibilità con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria cui si è fatto cenno "in limine" e, più in

la stessa circolare dell'Agenzia, con evidente contraddizione concettuale, arriva ad affermare che "il principio della economicità dell'azione amministrativa assurge ad elemento qualificante dell'istituto ed al tempo stesso elemento importante di valutazione per la sua applicazione".

Alla luce delle precedenti considerazioni l'Assessorato regionale al bilancio e finanze della Regione siciliana, come già anticipato, potrà procedere all'applicazione dell'istituto recepito con l'art. 5 della L.r. n. 10/2002, per i tributi di propria competenza sopra richiamati, senza tenere conto delle condizioni formalmente limitative previste dalla Circolare dell'Agenzia delle entrate (con particolare riferimento alla esistenza di liti "fondate"), potendo, eventualmente e se lo riterrà opportuno, prendere in considerazione le indicazioni procedurali riguardanti le attività istruttorie contenute nella circolare stessa¹⁹.

In tale direzione il nuovo "strumento" messo a disposizione dell'Amministrazione regionale potrà avere una ampia applicazione che consentirà alla stessa di conseguire un maggiore (e meno costoso) e più rapido introito di risorse finanziarie rispetto alla ipotesi della esecuzione forzata ed al contribuente di beneficiare di una riduzione del carico tributario e, laddove ne ricorrano le condizioni soggettive, di non subire le conseguenze negative di una dichiarazione di fallimento²⁰.

particolare, per quanto attiene l'IVA, la proposizione di censure da parte degli Organismi comunitari. Si deve, infatti, ricordare che la Commissione Europea facendo riferimento agli art. 87 (ex 92) e seguenti del Trattato U.E. ha, in tale materia, espressamente considerato la transazione come un aiuto di stato idoneo ad alterare le regole della libera concorrenza. In questo senso cfr. R. RIZZARDI, *Tributi a rate! La Cc parlatosa*, in "Il Sole-24 Ore" dell'11 marzo 2005.

¹⁹ È utile ricordare che l'Assessorato, in tale ambito applicativo, potrà avvalersi per quanto in particolare attiene alla identificazione dello stato di "insolvenza" previsto dalla normativa in questione, delle utili indicazioni fornite dall'Ufficio legislativo e legale della Regione siciliana con il parere reso il 4 luglio 2005. In tale atto viene, correttamente, precisato che il termine *insolventia*, utilizzato dal legislatore nella norma in commento, "non appare riferibile ad un puro e semplice comportamento omissivo, accertabile a prescindere da ogni indagine circa il perché non si paga, e cioè circa la volontarietà, o no, del mancato pagamento e quindi in ordine alla possibilità o meno di procedere diversamente; il termine indicato, viceversa, pertiene ad uno stato del patrimonio considerato nella sua capacità di soddisfare obbligazioni ed implicante una indagine ed una valutazione circa la consistenza del medesimo correlata alla capacità produttiva del soggetto che ne ha la titolarità ed al credito di cui il medesimo gode".

²⁰ In questo senso, ed in particolare sugli effetti vantaggiosi per le parti derivanti dall'applicazione dell'istituto si v. S. LA ROCCA, *La transazione fiscale dai tributi iscritti a ruolo*, in "Il Fisco", n. 29/2005, 4505.