

**Le Sezioni Unite ribadiscono la giurisdizione del giudice fallimentare nelle controversie originate dalla condotta dell'Amministrazione Finanziaria avverso la proposta di transazione fiscale**

*The Joined Chambers of the Court of Cassation confirm the jurisdiction of the bankruptcy judge over the behavior of the fiscal Administration with respect to the tax settlement's proposal*

di Franco Paparella -18 gennaio 2022

(commento a/notes to Cass. civ., Sez. Un., ord. 12 ottobre 2021, n. 35954)

#### **Abstract**

Con una seconda ordinanza delle Sezioni Unite, intervenuta a distanza di pochi mesi dalla prima, la Suprema Corte ha riaffermato la giurisdizione del giudice fallimentare avverso il diniego erariale alla proposta di transazione fiscale. In questo senso è stata ritenuta decisiva l'evoluzione della disciplina sostanziale, che ha conferito all'istituto una connotazione più endofallimentare, a scapito della natura dei rapporti sottostanti e della giurisdizione esclusiva, ancorché non generale, delle Commissioni tributarie per "tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati".

**Parole chiave:** proposta di transazione fiscale, atto di diniego, impugnabilità, giurisdizione del giudice fallimentare

#### **Abstract**

*With a second ruling pronounced by the Joined Chambers every few months after the first, the Court of Cassation confirm the jurisdiction of the bankruptcy judge over the denial of the fiscal Administration with respect to the tax settlement's proposal. In this perspective was appreciated the evolution of the substantive discipline, which gave the institution a more typically endofallimental connotation, at the expense of the underlying relationship's nature and the exclusive jurisdiction, although not general, of the Tax Courts for "all disputes concerning taxes of all kinds and types, however named".*

**Keywords:** tax settlement's proposal, denial, contestability, jurisdiction of the bankruptcy judge

**SOMMARIO:** 1. Introduzione. - 2. Il potere suppletivo (e non sostitutivo) del Tribunale ai fini del giudizio di omologazione. - 3. La rilevanza dell'atto con il quale l'Amministrazione Finanziaria esprime il dissenso alla proposta di transazione fiscale.

- 4. Cenni in merito alla norma di riferimento sul riparto di giurisdizione tra il giudice fallimentare ed il giudice tributario. - 5. Conclusioni.

1. Con l'ordinanza in esame le Sezioni Unite della Suprema Corte hanno riaffermato il principio espresso dalla pronuncia n. 8504 del 25 marzo 2021, resa sempre dalle Sezioni Unite, riproponendo i passaggi argomentativi principali o ritenuti di maggiore rilievo ricostruttivo: la tutela giurisdizionale avverso il diniego dell'Amministrazione Finanziaria rispetto alla proposta di transazione fiscale appartiene alla giurisdizione del giudice fallimentare (non del giudice tributario) in quanto l'evoluzione della disciplina consente di riconoscere la *“prevalenza della ratio concorsuale su quella fiscale dell'istituto in esame, almeno nel senso funzionale ossia nel senso che questo «incidente tributario» è essenzialmente finalizzato alla definizione concordataria o di ristrutturazione debitoria della crisi di impresa, secondo le regole procedurali dettate per tali procedure concorsuali e di quelle più specifiche di cui alla L. Fall., art.182-ter”* (n. 8504) nonché *“la prevalenza ... dell'interesse concorsuale su quello tributario, senza che assuma rilievo, invece, la natura giuridica delle obbligazioni oggetto dei menzionati crediti”* (n. 35954).

In questo senso l'unico sforzo è stato quello di replicare alle conclusioni di segno opposto del Procuratore Generale ma, se questo fosse il principale motivo di interesse dell'ordinanza, sarebbe sufficiente rinviare alle posizioni manifestate dalla dottrina, che peraltro ha accolto il precedente in modo abbastanza diversificato in quanto alle opinioni adesive (cfr. CORRARO D., *Il giusto ravvedimento della Cassazione sulla giurisdizione in materia di transazione fiscale*, in *Riv. giur. trib.*, 2021, 6, 497, e, se abbiamo compreso bene, ANDREANI G. - TUBELLI A., *Le Sezioni Unite della Cassazione rimodellano la transazione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2021, 6, 539) e contrarie (ad esempio, si veda CARINCI A., *Il diniego di transazione fiscale nel prisma del nuovo Codice sulla crisi di impresa*, in *il fisco*, 2021, 23, 2243.; GARGANESE F., *Omologa giudiziaria della transazione fiscale e problematiche applicative del cram down*, in *Corr. Trib.*, 2021, 7, 660 ss.; CIARCIA A.R., *Diritto della crisi d'impresa: le novità in tema di transazione fiscale*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 14 aprile 2021) se ne aggiungono altre collocabili in posizione intermedia in quanto non escludono che sussista un ambito residuale riservato alla giurisdizione del giudice tributario in ragione delle modalità con le quali si esprime l'Amministrazione Finanziaria e delle vicende della proposta di transazione fiscale sul piano degli atti resi dagli Uffici competenti (per conferma, cfr. PAPARELLA F., *L'esperienza infinita della transazione fiscale tra natura giuridica dei rapporti e successione delle leggi nel tempo: le Sezioni Unite si esprimono anche sul riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice fallimentare*, in corso di pubblicazione sulla *Riv. dir. trib.*; DEL FEDERICO L., *Transazione fiscale, profili procedurali e tutela del contribuente*, di prossima pubblicazione nel volume che raccoglie gli studi in memoria del Prof. Francesco Tesaurò; FICARI V., *Gli “interessi” pretensivi del contribuente: dagli “strumenti” di*

*collaborazione e partecipazione del contribuente alle “definizioni consensuali”, in corso di pubblicazione sulla Riv. trim. dir. trib.).*

In realtà, senza sopravvalutare enunciati particolari che meriterebbero ben altro approfondimento, l’ordinanza precisa taluni aspetti di particolare rilievo, pratico e ricostruttivo, che influenzano il tema principale e su di essi intendiamo indirizzare le considerazioni successive non senza ribadire che le pronunce della Cassazione hanno colmato un persistente vuoto legislativo ma intervengono in un contesto in cui il tema ha perso di interesse in quanto l’evoluzione della disciplina dell’istituto, a partire dalla novella recata dall’art. 1, comma 81, L. 11 dicembre 2016, n. 232 si è indirizzata quasi esclusivamente in funzione del giudizio di omologazione della procedura senza pregiudicare le vicende e l’evolversi dei rapporti tributari che proseguono il loro corso naturale fatta eccezione per le attività di *“liquidazione dei tributi risultati dalle dichiarazioni e la notifica dei relativi avvisi di irregolarità”* ai sensi del secondo periodo dell’art. 182-ter della legge fall.

Per tale ragione, il nucleo centrale della soluzione indicata dalla Suprema Corte è condivisibile in prospettiva futura alla condizione che si precisi che l’ambito del giudizio dinanzi al giudice fallimentare è limitato agli atti ed alle attività propedeutiche al giudizio di omologazione e non influenza i diritti dell’Erario e la definizione dei rapporti tributari che restano affidati alle rispettive vicende (giudiziali o amministrative) ed ai risultati conseguiti nella fase di esecuzione della proposta e del piano concordatario.

**2.** Il primo aspetto rilevante rispetto al quale l’ordinanza in esame sembra fornire indicazioni proficue attiene alle modifiche all’art. 182-ter della legge fallimentare intervenute con la L. 27 novembre 2020, n. 159 (di conversione del D.L. 7 ottobre 2020, n. 125) che ha anticipato l’entrata in vigore degli artt. 48, comma 5, 63 e 88 del Codice della crisi di cui al D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 (cfr. DEL FEDERICO L., *La nuova transazione fiscale entra in vigore immediatamente, anticipa il CCII e, con il cramdown, supera la tradizionale ritrosia dell’Agenzia delle Entrate*, in *Tax News*, dicembre 2020).

Infatti, il Codice della crisi, da un lato, ha scisso la disciplina prevista dall’art. 182-ter per pervenire ad un’autonoma regolamentazione per gli accordi di ristrutturazione (art. 63) e per il concordato preventivo (art. 88) ma, dall’altro, ha introdotto un potere suppletivo del Tribunale - ed il relativo fenomeno definito *“cram down fiscale”* da una parte della dottrina - in quanto al quinto comma dell’art. 48 è stata introdotta una regola del seguente tenore: *“Il tribunale omologa gli accordi di ristrutturazione anche in mancanza di adesione da parte dell’amministrazione finanziaria ... quando l’adesione è decisiva ai fini del raggiungimento delle percentuali ... e quando, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista indipendente, la proposta di soddisfacimento della predetta amministrazione è conveniente rispetto all’alternativa liquidatoria”*.

All’origine essa era appunto limitata agli accordi di ristrutturazione ma l’art. 3 D.L. n. 125/2020 ne ha esteso l’ambito di applicazione al concordato preventivo,

integrando il quarto comma dell'art. 180 della legge fall. ed il quarto comma dell'art. 182-bis (in materia, tra i tanti, cfr. DEL FEDERICO L., *Transazione fiscale, profili procedurali e tutela del contribuente*, cit.; IDEM, *Transazione fiscale*, in corso di pubblicazione sulla *Enc. del dir.*; FRANSONI G., *Trattamento dei debiti tributari e concordato preventivo: dal procedimento al processo*, in *Rass. trib.*, 2021, 2, 305; ALLENA M., *La transazione fiscale: dalla legge fallimentare al codice della crisi d'impresa*, in GUIDARA A., a cura di, *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, Pisa, 2020, 176; ANDREANI G. - TUBELLI A., *Transazione fiscale e crisi d'impresa*, Milano, 2020, 143; ROSSI P., *La transazione fiscale tra Codice della crisi e legislazione di emergenza*, in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 439; GOLISANO M., *La nuova "transazione fiscale" dell'art. 63 del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza: fra nuove difficoltà interpretative, inediti poteri sostitutivi e definitive conferme circa la vincolatezza della funzione esercitata*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 3, 499).

Si tratta di un principio sconosciuto nell'esperienza precedente che si risolve in una sorta di omologazione forzata (ovvero indipendentemente dall'adesione dell'Amministrazione Finanziaria), al ricorrere degli altri requisiti previsti dalla legge, per far fronte all'inerzia degli Uffici (fiscali e previdenziali) a prendere posizione sulla proposta ed in questo senso si indirizzano anche le indicazioni della relazione illustrativa ove si legge che per *"superare le ingiustificate resistenze alle soluzioni concordate, spesso registrate nella prassi, è previsto che il tribunale possa omologare gli accordi di ristrutturazione anche in mancanza di adesione dell'amministrazione finanziaria, quando l'adesione è decisiva ai fini del raggiungimento delle percentuali di legge sempre che, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista indipendente, la proposta di soddisfacimento della predetta amministrazione è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria"*.

Per questa ragione abbiamo ritenuto intrinsecamente contraddittorio il punto dell'ordinanza n. 8504/2021, riproposto dalla pronuncia in rassegna, ove la novella recata dal D.L. n. 125/2020 è stata considerata decisiva per affermare *"la competenza giurisdizionale di merito del tribunale fallimentare"* in relazione all'assetto normativo precedente (ma limitatamente ai processi avviati prima del 4 dicembre 2020), in ossequio al principio *tempus regit actum*, ed è stata esclusa *"una «soluzione di continuità» tra la vecchia e la nuova disciplina"*.

In senso opposto, infatti, depone l'introduzione di una regola innovativa e priva di contatti (o di *"continuità"*) con l'esperienza normativa precedente nel cui ambito era largamente prevalente la considerazione che il giudice chiamato a risolvere le liti sul diniego dell'Amministrazione Finanziaria fosse quello tributario (per i riferimenti al precedente conforme delle Sezioni Unite anche se riferito ad un contesto normativo diverso, all'orientamento del Consiglio di Stato, alla giurisprudenza di merito ed alla dottrina sia consentito rinviare al nostro *L'esperienza infinita della transazione fiscale tra natura giuridica dei rapporti e successione delle norme nel tempo*, cit., ma su altri aspetti di natura intertemporale cfr. FRANSONI G., *La nuova disciplina della "transazione tributaria" e la successione delle leggi nel tempo*, in FRANSONI G., *Casi*



e osservazioni di diritto tributario, Bari, 2021, 139), con l'eccezione di un filone dottrinale minoritario che da tempo ha escluso l'impugnazione del diniego in ragione essenzialmente della natura discrezionale dell'atto (per conferma, si veda GAFFURI G., *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2011, 5, 1115; TOSI L., *La transazione fiscale: profili sostanziali*, in PAPARELLA F., a cura di, *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, 647; MAGNANI L., *La transazione fiscale*, in SCHIANO DI PEPE G., a cura di, *Il diritto fallimentare riformato*, Padova, 2007, 682; RANDAZZO F., *Il consolidamento del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 10, I, 824).

Peraltro, incertezze non trascurabili sono sorte in merito all'ampiezza del potere del Tribunale di omologare il concordato o l'accordo di ristrutturazione (per la ricognizione delle diverse opzioni interpretative cfr. GOLISANO M., *La nuova "transazione fiscale" dell'art. 63 del codice della crisi e dell'insolvenza*, cit., 499) ed al riguardo, sin dall'origine, abbiamo ritenuto di escludere qualsiasi prerogativa nell'ipotesi di diniego espresso (cioè, ove intervenga un atto amministrativo o il voto contrario), in coerenza con testo legislativo che lo limita espressamente alla "mancanza di voto" dell'Amministrazione Finanziaria, in quanto la parificazione del diniego espresso all'inerzia o alla mancanza di voto confligge con le indicazioni della relazione illustrativa (che sembrano implicare un potere concorrente ma suppletivo del Tribunale nonostante il termine "anche"), è fonte di irrazionalità e, in definitiva, è contrario ai criteri di calcolo delle maggioranze nel diritto fallimentare in quanto, mentre il legislatore ha attribuito da tempo una rilevanza giudica specifica alla mancanza di voto (di adesione o di dissenso), non altrettanto è accaduto per sovvertire quello espresso da un creditore (cfr. PAPARELLA F., *Il rapporto tra diritto tributario e diritto fallimentare nel pensiero di Augusto Fantozzi*, in *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, cit., 434, ove ulteriori considerazioni sull'impossibilità di prefigurare una sorta di accettazione giudiziale della proposta e sul difetto che sconta la tesi da noi non condivisa di dover giustificare negli accordi di ristrutturazione il pagamento integrale del creditore chirografario dissenziente a fronte della falcidia dei crediti tributari; in senso analogo si è espresso GARGANESE F., *Omologa giudiziaria della transazione fiscale e problematiche applicative del cram down*, cit., 660, nonché Trib. Bari, 18 gennaio 2021).

In realtà, la tesi da noi privilegiata è diventata nel corso del tempo quantomeno controversa – nell'assunto che vanifica la portata della novella, tradisce la *ratio* della norma e determina un'ingiustificata diversità di regime tra le due fattispecie sebbene sia riconducibile ad una indicazione legislativa univoca – e, anzi, l'orientamento favorevole all'assimilazione del diniego espresso alla mancanza di voto ha avuto il sopravvento nella giurisprudenza di merito ed in dottrina (per conferma, si vedano i riferimenti giurisprudenziali richiamati da CARINCI A., *Il diniego di transazione fiscale nel prisma del nuovo Codice sulla crisi di impresa*, cit., 224, nonché FRANSONI G., *Cram down fiscale: aspetti sostanziali e processuali*, in FRANSONI G., *Casi e osservazioni di diritto tributario*, cit., 149; FICARI, *Gli "interessi" pretensivi del contribuente*, cit.; ROSSI P., *La transazione fiscale tra Codice della crisi e legislazione*

*di emergenza*, cit., 467; ANDREANI G. - TUBELLI A., *Transazione fiscale omologabile anche con il rigetto del Fisco*, in *il fisco*, 2021, 4, 307 ss.).

Ciò nonostante abbiamo ritenuto opinabile uno dei principi cardine dell'ordinanza n. 8504 del 2021 – allorquando precisa che “è necessario valorizzare la prevalente/assorbente finalità concorsuale dell'accordo transattivo e quindi del suo mancato raggiungimento a causa del dissenso opposto dall'Ente impositore” – ed abbiamo ribadito che la norma non sembra introdurre un potere sostitutivo del “dissenso” dell'Amministrazione Finanziaria ma, più semplicemente, una regola che supplisce all'inerzia dell'Ufficio ai soli fini del giudizio di omologazione: essa non consente di valutare la condotta dell'Ufficio o di sostituirsi nell'esercizio dell'azione impositiva con riferimento ai rapporti tributari compresi nella proposta di transazione fiscale perché si limita ad attribuire al Tribunale un potere concorrente in presenza di una proposta (concordataria o di un accordo di ristrutturazione) che esprime la soluzione più conveniente anche per gli interessi erariali.

In questo contesto si colloca la pronuncia in commento che contiene una indicazione non secondaria ai nostri fini perché precisa “che l'orientamento qui condiviso non ha affatto inteso riconoscere l'applicabilità retroattiva della disciplina in tema di omologazione del concordato preventivo anche in caso di parere contrario dell'amministrazione fiscale” ed altre conferme si desumono dai passi ove si richiama la “disciplina sopravvenuta introdotta dal D.L.125/2020 in tema di omologazione in caso di mancata adesione” oppure “la normativa sopravvenuta introdotta con il D.L. n. 125/2020 in punto di omologa, pur a fronte della «mancata adesione» determinante dell'Amministrazione”.

Siamo consapevoli che, per pervenire ad una soluzione definitiva, occorreranno altre conferme più puntuali, se non altro perché il principio è stato espresso con riferimento ad una fattispecie concreta ove era intervenuto il parere negativo dell'Ufficio, ma ci pare che l'assimilazione del diniego espresso alla mancanza di voto sia quantomeno rimessa in discussione, come pure ha dimostrato la giurisprudenza di merito recente che ha corretto taluni asprezze dei passaggi argomentativi prospettati con l'ordinanza n. 8504/2021 (ad esempio, cfr. Trib. Genova, sez. VII, 13 maggio 2021, commentata da FRANSONI G., *Cram down fiscale: aspetti sostanziali e processuali*, cit., 147, nonché Trib. Bari, 18 gennaio 2021).

**3.** Il secondo aspetto meritevole di attenzione riguarda la natura dell'atto impugnabile e le modalità utilizzate dall'Amministrazione Finanziaria per esprimere il proprio dissenso (espresso o tacito), trattandosi di un profilo decisivo per individuare il giudice chiamato a risolvere le relative controversie.

Al riguardo, a noi pare dirimente ancora una volta la novella dell'art. 182-ter di fine 2016 in quanto nella versione precedente al 1° gennaio 2017 la norma distingueva i tributi iscritti a ruolo dagli altri: per la prima categoria l'assenso o il diniego era espresso dall'Agente della riscossione con “il voto in sede di adunanza dei creditori, su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione regionale” ma per la seconda era previsto un “atto del direttore dell'ufficio,

*su conforme parere della competente direzione regionale” propedeutico alla manifestazione di “voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori”. Invece, le modifiche successive hanno interessato sia i soggetti legittimati ad esercitare il voto, che le relative modalità, in quanto è venuta meno la distinzione tra i tributi iscritti a ruolo e non, il diritto ad esprimere il voto spetta solo all’Agenzia delle Entrate (mentre l’Agente della riscossione lo esercita limitatamente all’aggio) e, infine, il quarto comma dell’art. 182-ter della legge fall. dispone che “relativamente al credito tributario complessivo, il voto sulla proposta concordataria è espresso dall’ufficio, previo conforme parere della competente direzione regionale, in sede di adunanza dei creditori”.*

La rilevanza della modifica dell’art. 182-ter è stata prontamente evidenziata dalla dottrina (ad esempio, DEL FEDERICO L., *Transazione fiscale, profili procedurali e tutela del contribuente*, cit., precisa che nel sistema attuale “l’unico atto amministrativo rilevante di per sé è il parere della Direzione Regionale dell’Agenzia”, ma si consulti altresì il nostro *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all’art. 182-ter L.F.: dalla transazione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva*, in *Rass. trib.*, 2018, 2, 317; FRANSONI G., *Trattamento dei debiti tributari e concordato preventivo: dal procedimento al processo*, cit., 305) ed anche le Sezioni Unite ne hanno colto la portata sistematica nel punto in cui è stato precisato “nell’ambito del concordato preventivo la posizione dell’Ente impositore non è più espressa con un «atto autonomo», di accoglimento ovvero rigetto della proposta, bensì con il voto dell’ufficio territoriale sulla proposta concordataria, ricomprendente quella di transazione fiscale, previo parere della Direzione Regionale dell’agenzia fiscale” (ord. n. 8504/2021) oppure che “mancando la natura provvedimentale della scelta assunta dall’amministrazione in sede di voto contro la quale si rivolge la società ... tanto fa convergere verso l’individuazione, in punto di giurisdizione, del tribunale fallimentare, essendo appunto in discussione la mera manifestazione di volontà di uno dei creditori sulla transazione fiscale, sulle quali è funzionalmente competente a decidere detto organo giurisdizionale” (ord. n. 35954/2021) oppure ancora “l’intento del legislatore ... di concentrare innanzi al tribunale fallimentare la cognizione delle questioni che gravitano attorno alla procedura della transazione fiscale e del concordato preventivo, all’interno delle quali si collocano pienamente quelle relative alle manifestazioni di voto , da qualunque creditore espresse, sulla proposta di transazione fiscale” (ord. n. 35954/2021).

Infatti, se il giudizio è espresso dall’Ufficio con il voto contrario le prerogative dell’impresa in crisi nei confronti del creditore Erario sono le stesse esercitabili in via ordinaria nei confronti di tutti gli altri (prima dell’omologazione della proposta oppure avverso il relativo decreto del Tribunale), con la conseguenza che, in via di principio, la giurisdizione appartiene inevitabilmente al giudice fallimentare (l’assenza di un atto di diniego, qualificabile alla stregua di un atto impugnabile, è stata già sottolineata nel passato per escludere la tutela giudiziale da RANDAZZO F., *Il consolidamento del debito tributario nella transazione fiscale*, cit., 836, che ha evidenziato come

l'espressione del voto contrario “*non è rivolta al debitore, ma si inserisce nella procedura concorsuale, quale elemento partecipativo del volere dei creditori in ordine alla approvazione della proposta*”; in termini analoghi si veda CACOPARDO S., *Il diniego alla transazione fiscale: mezzi di tutela ed ambito del giudizio*, in *Riv. giur. trib.*, 2020, 7, 634, che sottolinea come il “*semplice voto all’adunanza dei creditori ..., per quanto debitamente motivato, è pur sempre reso nell’ambito di una procedura entro la quale deve trovare i propri mezzi di tutela*”, nonché ALLENA M., *La transazione fiscale nell’ordinamento tributario*, Padova, 2017, 181, che rileva “*pare difficile, infatti, immaginare allo stato un diniego dell’Amministrazione alla proposta di transazione in sede di concordato preventivo, stante la attuale configurazione dell’istituto*”).

In sostanza, se manca un atto (di natura provvedimentoale e/o impositiva) mediante il quale l’Amministrazione Finanziaria esprime il diniego e se l’Ufficio si limita a manifestare il dissenso con il voto contrario, l’ambito dei rimedi concretamente esperibili è angusto e la giurisdizione appartiene inevitabilmente del giudice fallimentare perché viene meno uno dei pilastri della giurisdizione del giudice tributario ovvero la necessità di impugnare un provvedimento di natura impositiva, anche in senso lato, per quanto l’evoluzione dell’art. 19 D.Lgs. n. 546/1992 abbia ridimensionato i cosiddetti limiti interni ed abbia ampliato la sfera dell’impugnazione meramente facoltativa nonostante i dubbi sollevati dalla risalente sentenza della Corte Costituzionale n. 313/1985 (tra i tanti, cfr. RUSSO P., da ultimo in *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, 103; TESAURO F., *Gli atti impugnabili ed i limiti alla giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 1, 11; TABET G., *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, in *Riv. giur. trib.*, 2008, 6, 507; BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, 48; FRANSONI G., *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 11, I, 979; PAPARELLA F., *Le indicazioni delle Sezioni Unite della Suprema Corte sull’impugnabilità dell’estratto di ruolo e gli effetti sull’ammissione al passivo dei crediti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 1, I, 1; CIPOLLA G.M., *Processo tributario e modelli di riferimento: dall’onere di impugnazione all’impugnazione facoltativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 11, I, 957; INGRAO G., *Prime riflessioni sull’impugnazione facoltativa nel processo tributario [a proposito dell’impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture]*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 12, I, 1075).

Tuttavia, come abbiamo evidenziato in altra sede (PAPARELLA F., *L’esperienza infinita della transazione fiscale tra natura giuridica dei rapporti e successione delle leggi nel tempo*, cit.), sempre in linea di principio, la conclusione dovrebbe indirizzarsi in favore della giurisdizione del giudice tributario se l’Ufficio dovesse esprimersi con un provvedimento motivato (coincidente o meno con il parere della Direzione regionale delle Entrate) propedeutico al voto contrario anche solo nel rispetto del principio della trasparenza dell’azione amministrativa (questa eventualità è stata ritenuta fisiologica, anche nel caso di inerzia dell’Amministrazione Finanziaria, da DEL FEDERICO L., *Transazione fiscale, profili procedimentali e tutela del*



*contribuente, cit., perché, in forza della natura procedimentale delle istruttorie, del contraddittorio endoprocedimentale – desumibile dalla circ. 29 dicembre 2020, n. 34/E – e del parere obbligatorio e vincolante della Direzione Regionale, conclude “la proceduralizzazione delineata dalla norma, con l’introduzione di un’articolata istruttoria, che per sua natura sfocia in un atto da motivare, dà inequivocabilmente corpo alla situazione soggettiva del debitore-contribuente in termini di diritto/interesse al corretto esercizio della funzione”).*

Questa prospettiva assume una rilevanza concreta se il potere suppletivo del Tribunale fosse limitato al giudizio di omologazione (ma in senso contrario si sono espressi DEL FEDERICO L., *Transazione fiscale, profili procedurali e tutela del contribuente*, cit.; CARINCI A., *Il diniego di transazione fiscale nel prisma del nuovo Codice sulla crisi di impresa*, cit., 224; BOGONI R. - ARTUSO E., *La “transazione fiscale”: profili tributari e processuali*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 1, II, 409 ss.; ANDREANI G. - TUBELLI A., *Transazione fiscale, indisponibilità dell’obbligazione tributaria e discrezionalità dell’Amministrazione*, in *il fisco*, 2020, 29, 2850) e se fosse condivisa la distinzione tra gli effetti ai fini del calcolo delle maggioranze e le vicende dei rapporti tributari pendenti in quanto è più agevole attribuire alla giurisdizione di giudici diversi (rispettivamente quello fallimentare e quello tributario) questioni profondamente distinte, con la possibilità di configurare un doppio ed alternativo livello di tutela in ragione delle modalità con le quali l’Amministrazione Finanziaria esercita i propri poteri ed esprime il proprio dissenso (in termini analoghi si è espresso FICARI V., *Gli “interessi” pretensivi del contribuente*, cit., nel punto in cui evidenzia “Si ha, pertanto, non una asimmetria ma una alternatività delle concrete modalità di azione in quanto dello stesso interesse pubblico si giudicherebbe in due diverse sedi a seconda della tipologia di atto lesivo”, ma l’esigenza di distinguere le modalità e gli atti in cui può manifestarsi in concreto la valutazione dell’Amministrazione Finanziaria avverso la proposta di transazione fiscale è condivisa da CACOPARDO S., *Il diniego alla transazione fiscale*, cit., 639, che evidenzia “la tutela in sede di transazione fiscale, può assumere varie forme come vario può essere il percorso della stessa transazione fiscale nell’ambito dei rapporti tra Fisco e contribuente nella soluzione della crisi di impresa”).

D’altro canto, tale conclusione è coerente con le indicazioni della Suprema Corte laddove ammette la possibilità di impugnare dinanzi al giudice tributario (seppure in via facoltativa) il cosiddetto estratto di ruolo o altri documenti aventi una funzione ricognitiva del debito tributario (si veda, se si vuole, il nostro *Le indicazioni delle Sezioni Unite della Suprema Corte sull’impugnabilità dell’estratto di ruolo e gli effetti sull’ammissione al passivo dei crediti tributari*, cit., nonché *L’impugnabilità del certificato dei carichi pendenti: l’assenza di tutela avverso gli atti ricognitivi dei debiti tributari anche nell’ipotesi di infedeltà dannosa per il richiedente*, in questa *Rivista*, 2 settembre 2020, ove ulteriori riferimenti dottrinali) – ovvero la base documentale ed informativa che consente di formulare la proposta di transazione fiscale ed alla quale è stata riconosciuta una rilevanza particolare dall’ordinanza delle Sezioni Unite n. 8504 – sicché diventa oltremodo difficile escludere ambiti, più o

meno rilevanti, che restano acquisiti alla cognizione del giudice tributario in favore di una sorta di giurisdizione esclusiva del giudice fallimentare.

Sotto questo profilo, tuttavia, occorre segnalare la recente iniziativa legislativa che esclude l'impugnazione dell'estratto di ruolo (trattasi, in particolare, di un emendamento approvato al Senato nell'ambito del procedimento di conversione del D.L. 21 ottobre 2021, n. 146) per gli intuibili effetti negativi rispetto all'attività ricognitiva propedeutica alla proposta di transazione fiscale (tra i primi commenti critici cfr. RAGUCCI G., *Su ruoli e cartelle una volta inopportuna*, in *Il Sole 24 Ore*, 6 dicembre 2021); è ovvio che occorrerà attendere la conclusione dell'*iter* legislativo ma se intervenisse questa (sgradita) novità saremmo in presenza di una misura recessiva sul piano della tutela giudiziale che conferma la tendenza da sempre oscillante tra soluzioni promozionali e misure restrittive riservate alla transazione fiscale.

4. L'ultimo punto al quale occorre riservare un cenno riguarda la norma espressiva del criterio di riparto di giurisdizione tra il giudice fallimentare ed il giudice tributario ovvero un un tema già affrontato nel passato con riferimento all'ammissione al passivo fallimentare dei crediti tributari e risolto con alterne vicende, ad esempio, nell'ipotesi di crediti prescritti (per conferma, si veda Cass., Sez. Un., 23 maggio 2017, n. 14648, ed in precedenza Cass., Sez. Un., 19 novembre 2007, n. 23832; Cass., Sez. Un., 3 maggio 2016, n. 8770 che hanno riconosciuto la giurisdizione del giudice tributario; invece, in forza delle indicazioni della sentenza della Corte Costituzionale 31 maggio 2018, n. 114 in seguito le stesse Sezioni Unite hanno ribaltato il principio di diritto per affermare la giurisdizione del giudice fallimentare come risulta da Cass. Sez. Un., 24 dicembre 2019, n. 34447 del in *Corr. trib.*, 2020, 3, 275, con nota di GLENDI G., *Eccezione di prescrizione in sede fallimentare tra giurisdizione tributaria ed ordinaria*, ed in *Giur. Comm.*, 2021, 1, 110, con commento di CIPOLLA, *Il riparto di giurisdizione tra Commissioni tributarie e giudice delegato nella fase di insinuazione al passivo dei crediti tributari*) oppure con riferimento agli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento (in materia, si veda principalmente VELLA P., *Procedure concorsuali e processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 1, I, 61, ed i relativi riferimenti dottrinali e giurisprudenziali).

In ogni caso l'orientamento prevalente in dottrina e nella giurisprudenza della Corte di Cassazione è consolidata nel senso di privare il giudice fallimentare di qualsiasi sindacato sul titolo del credito tributario ed in merito all'*an* ed al *quantum* della pretesa, trattandosi di materie rimesse alla giurisdizione delle Commissioni tributarie (tra i tanti cfr. QUATRARO B., *I rapporti tra procedure concorsuali e fisco*, in *Il dir. fall.*, 2008, 5, I, 519; APICE, *La verifica dei crediti nel fallimento*, in *Il Fallimento*, 1991, 221; ABATE, *L'accertamento dei crediti d'imposta*, in *Dir. Fall.*, 2003, I, 1056; invece, tra gli studiosi della nostra materia si veda DEL FEDERICO L., *I crediti tributari nell'accertamento del passivo fallimentare*, in *Rass. trib.*, 2015, 1, 11; PAPARELLA F., *L'ammissione al passivo fallimentare dei crediti fiscali a seguito della soppressione*

*del ruolo*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 6, I, 1193; MAURO M., *Questioni in tema di ammissione dei crediti tributari al passivo fallimentare*, in *Rass. trib.*, 2015, 4, 805): la sua cognizione, infatti, è sostanzialmente limitata all'esistenza del titolo, al carattere concorsuale del credito, all'adeguatezza della prova nonché alla verifica del titolo di preferenza.

Anche in merito a questo profilo il ruolo di apripista è stato svolto dall'ordinanza n. 8504 in quanto – richiamando la sentenza n. 15414 del 13 giugno 2018 – ha affermato il seguente principio: *“il punto di congiunzione regolativa delle due giurisdizioni deve rinvenirsi in detta previsione normativa del DPR 602/1973 [ovvero l'art. 90], intesa quale espressione di un principio generale di riparto, che indica quale rimedio pratico volto ad evitare conflitti di pronunce e vuoti di tutela l'accantonamento dei crediti in controversia insorgenda (a conseguenza delle certificazioni amministrative di cui si è detto ovvero dell'emanazione di atti impositivi/della riscossione) ovvero insorta (liti pendenti)”*.

Tale indicazione non convince per almeno due ragioni.

Anzitutto, come è stato osservato, il secondo comma dell'art. 90 D.P.R. n. 602/1973 – che impone l'iscrizione in via provvisoria nell'elenco dei creditori dei crediti tributari contestati *“ai soli fini del voto e del calcolo delle maggioranze”* – riguarda espressamente le (sole) *“somme iscritte a ruolo”* (cfr. ANDREANI G. - TUBELLI A., *Le Sezioni Unite della Cassazione rimodellano la transazione fiscale*, cit., 539). Com'è noto, l'ambito delle relative fattispecie ha subito un ampliamento a seguito del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 e dei cosiddetti avvisi di accertamento *“esecutivi”* ma, in ogni caso, permangono situazioni in cui la pretesa fiscale non è assistita, in tutto o in parte, dall'iscrizione a ruolo (sul tema, tra i tanti, sia consentito di rinviare a PAPARELLA F., *Gli effetti della soppressione del ruolo e del nuovo accertamento esecutivo ai fini dell'ammissione al passivo fallimentare dei crediti fiscali*, in GHIA L. - PICCININNI C. - SEVERINI F., diretto da, *Trattato delle procedure concorsuali*, VI, Torino, 2012, 643; IDEM, *Insinuazione al passivo tardiva dei crediti fiscali: recenti pronunce della Suprema Corte tra vecchie questioni e nuova disciplina dell'accertamento esecutivo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 2, I, 415; DEL FEDERICO L., *I crediti tributari nell'accertamento del passivo fallimentare*, cit.; ID., *Gli accertamenti esecutivi e le procedure concorsuali*, in GLENDI C. – UCKMAR V., a cura di, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 161; CARINCI A., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari*, in PAPARELLA F., a cura di, *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, cit., 547).

In secondo luogo, come pure è stato evidenziato (si veda CARINCI A., *Il diniego di transazione fiscale nel prisma del nuovo Codice sulla crisi di impresa*, cit., 2243), è stata decisamente sottovalutata la portata del primo comma dell'art. 2 D.Lgs. n. 546/1992 ovvero della norma che individua l'ambito della giurisdizione tributaria ed i limiti cosiddetti *“esterni”* per richiamare un'espressione ricorrente in dottrina. Essa comprende *“tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati”* ed è dunque estesa a tutti i giudizi aventi ad oggetto l'an ed il quantum del tributo, anche alla luce delle ulteriori precisazioni che attengono alle

fattispecie escluse ed a quelle che sono da considerare comprese in base al secondo comma.

Rispetto a tali profili critici l'ordinanza in esame indica un principio così ampio e generico da risultare inutile in quanto si limita a ribadire che *“va dichiarata la giurisdizione del giudice ordinario nella declinazione del giudice competente in ordine alle procedure concorsuali”*. Infatti, che sussista un cognizione generale del giudice fallimentare in merito alle *“procedure concorsuali”* è persino ovvio e peraltro non risulta nemmeno che la regola sia stata messa in discussione.

Invece, ciò che sarebbe stato utile precisare è l'oggetto del giudizio ed in proposito, al paragrafo precedente, abbiamo già evidenziato come l'ordinanza in rassegna condivida in qualche modo la conclusione che esso sia circoscritto *“alle manifestazioni di voto”* ovvero a tutto ciò che è necessario ai fini del giudizio di omologazione (formazione dell'elenco dei creditori, incluse le iscrizioni a titolo provvisorio, e calcolo delle maggioranze). Sul piano sistematico, peraltro, in questo senso depone anche il secondo comma dell'art. 90 D.P.R. n. 602/1973 perché detta un regola che è limitata alla formazione dell'elenco dei creditori e, pertanto, se la norma esprime la regola sul riparto di giurisdizione essa inevitabilmente delimita altresì l'oggetto del giudizio al giudizio di omologazione come abbiamo sostenuto altrove (ad esempio, si veda PAPARELLA F., *Prime riflessioni sui profili tributari del nuovo Codice della crisi e dell'insolvenza*, in JORIO A. - ROSAPEPE R., a cura di, *La riforma delle procedure concorsuali, Quaderni di Giur. Comm.*, Milano, 2021, 385; ID., *Il rapporto tra diritto tributario e diritto fallimentare nel pensiero di Augusto Fantozzi*, cit., 397).

**5.** Quanto sin qui illustrato consente di avviarci alla conclusione e di ribadire il nostro pensiero. Indubbiamente le Sezioni Unite colgono nel segno allorquando enfatizzano la profonda evoluzione intervenuta nella disciplina sostanziale della transazione fiscale a partire dalla novella del 2016. Infatti, l'introduzione di un principio generale di rango legislativo, ispirato al principio dell'economicità, idoneo a determinare *ex ante* la misura della realizzabilità dei crediti tributari senza pregiudicare le vicende e l'evolversi dei rapporti tributari può considerarsi il punto di svolta del passaggio da una funzione sostanziale della transazione fiscale, con effetti sulla definizione dei rapporti pendenti, ad un'altra quasi esclusivamente proiettata ad agevolare il giudizio di omologazione.

È dunque condivisibile, in prospettiva futura, il nucleo centrale della soluzione indicata dalla Suprema Corte alla condizione che si precisi che l'ambito del giudizio dinanzi al giudice fallimentare è limitato a tali aspetti e non influenza i diritti dell'Erario o la definizione dei rapporti tributari che restano affidati alle rispettive vicende (giudiziali o amministrative) ed ai risultati conseguiti nella fase di esecuzione della proposta e del piano concordatario.

D'altro canto, gli Uffici dispongono ora di regole univoche alle quali ispirare le proprie decisioni, di apparati documentali adeguati per valutare il grado di realizzabilità dei crediti tributari e del supporto delle verifiche analitiche di un



professionista indipendente sicché all'eventuale ostruzionismo dell'Amministrazione Finanziaria sopperisce l'omologazione forzata (che comunque solleva delicate questioni processuali per il solo fatto che le garanzie devono essere almeno analoghe a quelle degli altri creditori come evidenziato da FRANSONI G., *Cram down fiscale: aspetti sostanziali e processuali*, cit., 151, ma l'impostazione è stata in qualche modo recepita dal provvedimento del Trib. Roma 31 maggio 2021): essa ha ridimensionato il tema della tutela giudiziale ma non ha travolto in assoluto le possibilità di difesa dinanzi al giudice tributario.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALLENA M., *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Padova, 2017, 181 ss.
- ALLENA M., *La transazione fiscale: dalla legge fallimentare al codice della crisi d'impresa*, in GUIDARA A. (a cura di), *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, Pacini, 2020, 176 ss.
- ANDREANI G. - TUBELLI A., *Transazione fiscale omologabile anche con il rigetto del Fisco*, in *il fisco*, 2021, 4, 307 ss.
- ANDREANI G. - TUBELLI A., *Le Sezioni Unite della Cassazione rimodellano la transazione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2021, 6, 539 ss.
- ANDREANI G. - TUBELLI A., *Transazione fiscale e crisi d'impresa*, Milano, 2020, 128 ss.
- ANDREANI G. - TUBELLI A., *Transazione fiscale, indisponibilità dell'obbligazione tributaria e discrezionalità dell'Amministrazione*, in *il fisco*, 2020, 29, 2850 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, 48 ss.
- BOGONI R. - ARTUSO E., *La "transazione fiscale": profili tributari e processuali*, *Dir. prat. trib.*, 2020, 1, II, 409 ss.
- CACOPARDO S., *Il diniego alla transazione fiscale: mezzi di tutela ed ambito del giudizio*, in *Riv. giur. trib.*, 2020, 7, 634 ss.
- CARINCI A., *Il diniego di transazione fiscale nel prisma del nuovo Codice sulla crisi di impresa*, in *il fisco*, 2021, 23, 2243 ss.
- CARINCI A., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari*, in PAPARELLA F. (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, 547 ss.
- CIARCIA A.R., *Diritto della crisi d'impresa: le novità in tema di transazione fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 14 aprile 2021
- CIPOLLA G.M., *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 11, I, 957 ss.
- CIPOLLA G.M., *Il riparto di giurisdizione tra Commissioni tributarie e giudice delegato nella fase di insinuazione al passivo dei crediti tributari*, in *Giur. Comm.*, 2021, 1, 110 ss.

- CORRARO D., *Il giusto ravvedimento della Cassazione sulla giurisdizione in materia di transazione fiscale*, in *Riv. giur. trib.*, 2021, 6, 497 ss.
- DEL FEDERICO L., *Profili processuali della transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2007, 45, 3657 ss.
- DEL FEDERICO L., *Transazione fiscale, profili procedurali e tutela del contribuente*, di prossima pubblicazione nel volume che raccoglie gli studi in memoria del Prof. Francesco Tesaurò
- DEL FEDERICO L., *La nuova transazione fiscale entra in vigore immediatamente, anticipa il CCII e, con il cramdown, supera la tradizionale ritrosia dell' Agenzia delle Entrate*, in *Tax News*, dicembre 2020
- DEL FEDERICO L., *I crediti tributari nell' accertamento del passivo fallimentare*, in *Rass. trib.*, 2015, 1, 11 ss.
- DEL FEDERICO L., *Gli accertamenti esecutivi e le procedure concorsuali*, in GLENDI C. - UCKMAR V. (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell' accertamento*, Padova, 2011, 161 ss.
- FICARI V., *Riflessioni su "transazione fiscale" e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, in *Rass. Trib.*, 2009, 1, 68 ss.
- FICARI V., *Gli "interessi" pretensivi del contribuente: dagli "strumenti" di collaborazione e partecipazione del contribuente alle "definizioni consensuali"*, in corso di pubblicazione sulla *Riv. trim. dir. trib.*
- FRANSONI G., *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 11, I, 979 ss.
- FRANSONI G., *Trattamento dei debiti tributari e concordato preventivo: dal procedimento al processo*, in *Rass. trib.*, 2021, 2, 304 ss.
- FRANSONI G., *La nuova disciplina della "transazione tributaria" e la successione delle leggi nel tempo*, in FRANSONI G., *Casi e osservazioni di diritto tributario*, Bari, 2021, 139 ss.
- FRANSONI G., *Cram down fiscale: aspetti sostanziali e processuali*, in FRANSONI G., *Casi e osservazioni di diritto tributario*, Bari, 2021, 149 ss.
- GAFFURI G., *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2011, 5, 1115 ss.
- GARGANESE F., *Omologa giudiziaria della transazione fiscale e problematiche applicative del cram down*, in *Corr. trib.*, 2021, 7, 660 ss.
- GLENDI G., *Eccezione di prescrizione in sede fallimentare tra giurisdizione tributaria ed ordinaria*, in *Corr. trib.*, 2020, 3, 275, ss.
- GOLISANO M., *La nuova "transazione fiscale" dell' art. 63 del codice della crisi d'impresa e dell' insolvenza: fra nuove difficoltà interpretative, inediti poteri sostitutivi e definitive conferme circa la vincolatezza della funzione esercitata*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 3, 499 ss.
- INGRAO G., *Prime riflessioni sull' impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell' impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 12, I, 1075 ss.

- MAGNANI L., *La transazione fiscale*, in SCHIANO DI PEPE G. (a cura di), *Il diritto fallimentare riformato*, Padova, 2007, 682 ss.
- MARINI, *La transazione fiscale: profili procedurali e processuali*, in PAPARELLA F. (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, 661 ss.
- MAURO M., *Questioni in tema di ammissione dei crediti tributari al passivo fallimentare*, in *Rass. trib.*, 2015, 4, 805 ss.
- PAPARELLA F., *Le indicazioni delle Sezioni Unite della Suprema Corte sull'impugnabilità dell'estratto di ruolo e gli effetti sull'ammissione al passivo dei crediti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 1, I, 1 ss.
- PAPARELLA F., *Prime riflessioni sui profili tributari del nuovo Codice della crisi e dell'insolvenza*, in JORIO A. – ROSAPEPE R. (a cura di), *La riforma delle procedure concorsuali*, *Quaderni di Giur. Comm.*, Milano, 2021, 385 ss.
- PAPARELLA F., *Il rapporto tra diritto tributario e diritto fallimentare nel pensiero di Augusto Fantozzi*, in *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 397 ss.
- PAPARELLA F., *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all'art. 182-ter L.F.: dalla transazione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva*, in *Rass. trib.*, 2018, 2, 317 ss.
- PAPARELLA F., *L'ammissione al passivo fallimentare dei crediti fiscali a seguito della soppressione del ruolo*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 6, I, 1193 ss.
- PAPARELLA F., *Gli effetti della soppressione del ruolo e del nuovo accertamento esecutivo ai fini dell'ammissione al passivo fallimentare dei crediti fiscali*, in GHIA L. - PICCININNI C. - SEVERINI F., diretto da, *Trattato delle procedure concorsuali*, VI, Torino, 2012, 643 ss.
- PAPARELLA F., *Insinuazione al passivo tardiva dei crediti fiscali: recenti pronunce della Suprema Corte tra vecchie questioni e nuova disciplina dell'accertamento esecutivo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 2, I, 415 ss.
- PAPARELLA F., *L'impugnabilità del certificato dei carichi pendenti: l'assenza di tutela avverso gli atti ricognitivi dei debiti tributari anche nell'ipotesi di infedeltà dannosa per il richiedente*, *Riv. telematica dir. trib.*, 2 settembre 2020
- PAPARELLA F., *L'esperienza infinita della transazione fiscale tra natura giuridica dei rapporti e successione delle leggi nel tempo: le Sezioni Unite si esprimono anche sul riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice fallimentare*, in corso di pubblicazione sulla *Riv. dir. trib.*
- RAGUCCI G., *Su ruoli e cartelle una volta inopportuna*, in *Il Sole 24 Ore*, 6 dicembre 2021
- RANDAZZO F., *Il consolidamento del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 10, I, 825 ss.
- ROSSI P., *La transazione fiscale tra Codice della crisi e legislazione di emergenza*, in *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 439 ss.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, 103 ss.
- TESAURO F., *Gli atti impugnabili ed i limiti alla giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 1, 11 ss.

TABET G., *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, in *Riv. giur. trib.*, 2008, 6, 507 ss.

TOSI L., *La transazione fiscale: profili sostanziali*, in PAPARELLA F. (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, 647 ss.

VELLA P., *Procedure concorsuali e processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 1, I, 61 ss.