

**Fondazione Centro Studi
U.N.G.D.C.**

Circolare n° 1



**Sull'impugnabilità del “diniego” avverso
la proposta di “transazione fiscale”**

Roma, 14.02.2019



CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE
Centro Studi UNGDC

Presidente	<i>Dott. ssa Raffaella Messina</i>
Segretario	Dott. Alberto Vacca
Tesoriere	Dott. Paolo Florio
Consiglieri	Dott. Fabio Sansalvadore Dott.ssa Laura Manzo Dott. Valerio Garozzo Dott. Marco Anesa Dott. Pasquale Murgo Dott.ssa Giulia Milan Dott. Francesco Nardini Dott. Alessandro Garlassi

COMITATO SCIENTIFICO
Centro Studi UNGDC

Presidente <i>Dott.ssa Simona Bonomelli</i>		
Area Giudiziaria: PRESIDENTE DI AREA: Prof. Marcello Pollio COORDINATORE: Dott. Gianvito Morretta Componenti: Dott. Fabio Battaglia Dott.ssa Renata Carrieri Dott. Antonino Dattola Dott. Giovanni Lanza Dott. Pierluigi Pisani Dott. Francesco Pozzi Dott.ssa MaricheleVigani	Area Societaria e materie Giuridiche: PRESIDENTE DI AREA: Prof. Marco Tortoriello COORDINATORE: Prof. Avv. Cristiano Cincotti Componenti Dott. Renato Bogoni* Dott. Giorgio Caratozzolo Dott. Michele Coppo Dott. Avv. Pierpaolo Galimi Dott. Andrea Arrigo Panato Prof. Avv. Alessandro Parrotta Dott. Marco Rescigno <small>*Redattore del documento</small>	Area Tributaria PRESIDENTE DI AREA: Rag. Gian Paolo Tosoni COORDINATORE: Dott. Avv. Daniele Giacalone Componenti Dott. Guido Doneddu Dott. Luca Ferrini Dott.ssa Mariangela Palazzo Dott. Michele Rossini Dott. Alessandro Terzuolo



SULL'IMPUGNABILITA' DEL "DINIEGO" AVVERSO LA PROPOSTA DI "TRANSAZIONE FISCALE"

di

Renato Bogoni

Comitato Scientifico – Centro Studi UNGDC – Area Societaria e materie Giuridiche

Emanuele Artuso

Componente Ugdec di Padova

SOMMARIO

SOMMARIO	3
1. <u>NOTA INTRODUTTIVA ALLA PRESENTE CIRCOLARE, ALLA LUCE DELLA "RIFORMA"</u>	4
2. <u>PREMESSA: IL "TRATTAMENTO DEI CREDITI TRIBUTARI E CONTRIBUTIVI"</u>	5
3. <u>IL "PARERE" DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E LA SUA IMPUGNABILITA'. IL "NODO GORDIANO" DEL RAPPORTO TRA PROCESSO TRIBUTARIO E PROCEDURA CONCORDATARIA</u>	7
4. <u>IL GIUDICE COMPETENTE PER LA CONTROVERSIA AVENTE AD OGGETTO IL "PARERE" DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE</u>	16
5. <u>I DUE CRITERI VALUTATIVI IN CAPO ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE</u>	17
6. <u>LA RESPONSABILITA' AMMINISTRATIVA ED IL CONTENUTO DELL'ATTO</u>	19
7. <u>L'ART. 29, CO. 7, D.L. 31 MAGGIO 2010, N. 78</u>	22
8. <u>SUL RIGETTO ALLA TRANSAZIONE OPPOSTO DAGLI ENTI PREVIDENZIALI</u>	25
9. <u>CONCLUSIONI</u>	26



1. NOTA INTRODUTTIVA ALLA PRESENTE CIRCOLARE, ALLA LUCE DELLA “RIFORMA”

Preliminarmente, vale notare che il presente contributo è stato redatto in concomitanza con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale 14 febbraio 2019 del Decreto Legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, che, in attuazione della legge 19 ottobre 2017, n. 155, introduce il nuovo Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza.

Nel nuovo “Codice”, per quanto concerne il trattamento dei debiti fiscali e contributivi, sembra profilarsi uno “sdoppiamento”.

Da un lato, vi è la "transazione fiscale" (subprocedura che può essere incardinata in quella prevista per gli accordi di ristrutturazione del debito), disciplinata nell'art. 63 del D. Lgs. 14/2019. Rispetto alla norma attualmente in vigore (art. 182-ter, commi 5 e 6, L. F.), le principali differenze sono:

- i) l'attestazione del professionista, riguardante anche la convenienza del trattamento proposto, non è più circoscritta ai soli crediti fiscali ma anche a quelli previdenziali;
- ii) l'attestazione non è più riferita alle alternative concretamente praticabili, ma alla liquidazione giudiziale (procedura che va a sostituire il fallimento), esattamente come stabilito per la procedura da esperire nell'ambito del concordato preventivo;
- iii) è stata confermata la necessità della specifica valutazione da parte del Tribunale delle conclusioni dell'attestazione in ordine al giudizio di convenienza;
- iv) l'eventuale adesione deve intervenire entro 60 giorni dal deposito della proposta di transazione.

Dall'altro lato, in seno alla procedura concordataria, la “transazione” fiscale è disciplinata dall'art. 88 del medesimo Codice, rubricato "trattamento dei crediti tributari e contributivi", e presenta le seguenti novità rispetto all'odierno art. 182-ter, commi da 1 a 4, L. F.:

- i) la relazione e l'attestazione del professionista sono regolate in due commi diversi (commi 1 e 2);
- ii) è stato introdotto l'onere, a carico dell'attestatore, di operare un ulteriore termine di confronto rispetto al valore di mercato per la determinazione dell'importo massimo della riduzione; dovrà infatti essere posta in essere da quest'ultimo anche una valutazione di convenienza rispetto all'esito di un'eventuale liquidazione giudiziale;
- iii) è stata espunta la previsione (attualmente contenuta nel comma 1) che la quota di credito fiscale degradata a chirografo debba essere inserita in un'apposita classe;
- iv) al comma 3 (attuale comma 2) si pone riferimento alla sola proposta, senza alcun riferimento



alla "domanda".

Non va comunque sottaciuto che, stanti gli effetti temporali delle disposizioni contenute nel nuovo Codice, recati dall'art. 389 (rubricato "Entrata in vigore"), le due disposizioni introdotte, rispettivamente, dagli art. 63 ed 88, entreranno in vigore decorsi diciotto mesi dalla data della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale; ciò, salvo quanto disposto dal comma 2, che prevede una sorta di "decorrenza anticipata" per un ristretto corpus di disposizioni, le quali entrano in vigore il trentesimo giorno successivo alla pubblicazione nella G.U. del nuovo decreto. Tra queste norme, alcuni punti di contatto con il trattamento dei debiti tributari e previdenziali si possono registrare negli artt. 363 e 364, che disciplinano le relative certificazioni da parte degli enti competenti.

Tuttavia, è ragionevole affermare che, perlomeno nell'immediato, l'impianto di cui all'odierno art. 182 ter L.F. non sarà oggetto di mutamento; del pari, allorquando sarà entrato in vigore il nuovo "Codice" – e per l'effetto i già citati artt. 63 ed 88 – non si registreranno novità così radicali da stravolgere quanto già oggi in vigore.

In buona sostanza, si può fondatamente affermare che quanto sarà di seguito illustrato conserverà pieno valore anche una volta pienamente "entrato a regime" il nuovo "Codice", sempre che – beninteso – non siano in seguito introdotte nuove e sostanziali modifiche.

2. PREMESSA: IL "TRATTAMENTO DEI CREDITI TRIBUTARI E CONTRIBUTIVI"

Come noto, la disciplina prevista dall'art. 182-ter Legge Fallimentare è stata profondamente modificata dalla Legge di Stabilità 2017, anche nella rubrica, tant'è che ora recita "*Trattamento dei crediti tributari e contributivi*", stante l'obbligatorietà della stessa in seno al concordato.

Così, sono stati recepiti sia gli impulsi di matrice comunitaria, sia le numerose istanze emerse dall'attuazione concreta dell'istituto. Non solo: di recente, anche l'Amministrazione finanziaria ha fornito alcune interpretazioni sulla disciplina *de qua*, mediante la Circolare 23 luglio 2018, n. 16 ⁽¹⁾.

¹ Per un'ampia trattazione sugli aspetti critici della disciplina della transazione fiscale vigente anteriormente alle modifiche recate a partire dal 2017, cfr. *ex multis*: (i) sul piano squisitamente tributario, L. Tosi, *La transazione fiscale: profili sostanziali*, in F. Paparella (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, 647 ss.; Lo. Del Federico, *Profili processuali della transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2007, 3657 ss.; Id., *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2010, 2377 ss.; V. Ficari, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, in *Rass. Trib.*, 2009, 68 ss.; G. Marini, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2010, 1193 ss.; Id., *La transazione fiscale: profili procedurali e processuali*, in F. Paparella (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali*, cit., 661 ss.; (ii) sul piano eminentemente concorsuale, 5



A circa due anni di distanza dall'intervento riformatore, a tutt'oggi permangono irrisolte alcune aree critiche.

Una di queste riguarda anche l'eventuale "diniego" che gli Uffici tributari competenti oppongano alla proposta *de qua*: esistono rimedi giurisdizionali esperibili dal contribuente ?

La criticità è ancor più acuta se si pensa che, allo stato attuale, è verosimile ipotizzare che il "diniego" possa esprimersi non già in un "atto" formalizzato, bensì anche in un "non voto" in sede di adunanza dei creditori.

Va peraltro preliminarmente precisato che il presente contributo riguarda principalmente il concordato preventivo, che presenta come noto talune differenze rispetto all'accordo di ristrutturazione ex art. 182-bis LF, tuttavia: i) l'impugnabilità vale anche per l'accordo di ristrutturazione, ii) il principale problema, ossia – come vedremo – quello relativo alla tempistica ed al coordinamento tra processo tributario e procedura concorsuale, risulta estremamente meno complicato nell'accordo di ristrutturazione.

Per completezza, infine, va sin da ora evidenziato che, perlomeno nell'ambito del concordato preventivo, la proposta ex art. 182-ter L.F. non costituisce più una "transazione". Tuttavia, poiché il termine è generalmente utilizzato per "prassi storica", nel presente contributo con "transazione fiscale" si farà riferimento proprio alla disciplina dell'art. 182-ter L.F..

M. Ferro – R. Roveroni, *Commento sub art. 182-ter*, in M. Ferro (a cura di), *La Legge Fallimentare*. Terza Edizione, Padova, 2014, 2563 ss.; E. Stasi, *Commento sub art. 182-ter*, in G. Locascio (a cura di), *Codice commentato del Fallimento*. II Edizione, Milano, 2013, 2173 ss.; V. Comerci – S. Chinaglia, *Commento sub art. 182-ter*, in A. Maffei Alberti (a cura di), *Commentario breve alla Legge Fallimentare*. VI Edizione, Padova 2013, 1267 ss.; F. Miconi, *La transazione fiscale*, in *Il Fallimento*, 2015, 729 ss.; R. Acierio, *La transazione fiscale secondo l'Agenzia delle Entrate*, in *Il Fallimentarista*, 11 aprile 2012.

Per un primo inquadramento intorno alle modifiche normative introdotte a valere dal 2017, cfr. F. Paparella, *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, 317 ss.; M. Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Padova, 2017, passim; E. Belli Contarini, *Parametri da coordinare tra loro nella nuova "transazione fiscale"*, in *Riv. Dir. Trib.*, supplemento online, 11 aprile 2018; C. Attardi, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, in *Fisco*, 2017, 4448 ss.; A. Damascelli, *Restyling per la transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2017, 1839 ss.; V. Lenoci, *Commento sub art. 182-ter*, in F. Di Marzio (a cura di), *Codice della crisi d'impresa*, Milano, 2017, 1196 ss.; E. Stasi, *Transazione fiscale e contributiva nel risanamento imprenditoriale*, in *Fallimento*, 2017, 1101 ss.; M. Spadaro, *Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182 ter l.fall.*, in *Il Fallimento*, 2018, 7 ss.; Fondazione Nazionale Commercialisti, *L'ambito applicativo della "nuova" transazione fiscale*, Documento di ricerca 4 maggio 2018.

Infine, sulla Circolare Agenzia Entrate 23 luglio 2018, n. 16, cfr. G. Andreani – A. Tubelli, *La posizione dell'Agenzia sulla "transazione fiscale": pregi e difetti*, in *Fisco*, 2018, 3241 ss.; S. Guarino, *Concordato con continuità, surplus e cause legittime di prelazione*, in *Corr. Trib.*, 2018, 2901 ss..



3. IL “PARERE” DELL’AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E LA SUA IMPUGNABILITA’. IL “NODO GORDIANO” DEL RAPPORTO TRA PROCESSO TRIBUTARIO E PROCEDURA CONCORDATARIA

Come noto, l’art. 182-ter LF prevede che si debba presentare all’Agenzia delle Entrate, nell’ambito di una proposta di concordato preventivo, una transazione fiscale con la “falcidia” di alcuni crediti erariali, il cui perimetro oggettivo è stato peraltro significativamente ampliato con la già accennata “Riforma” decorsa dal 2017, che ha incluso Iva e ritenute ⁽²⁾. Inoltre, l’art. 182-ter LF stabilisce criteri oggettivi entro i quali deve essere proposta la transazione fiscale.

Ebbene, a fronte della proposta avanzata dal contribuente, prima della Riforma l’Amministrazione finanziaria riscontrava con un “parere”, in accoglimento o in rigetto, di natura assai dibattuta: in tal senso, appare utile rivolgersi alle interpretazioni giurisprudenziali e dottrinali formatesi in ordine alle questioni poste sull’impugnabilità del diniego alla proposta transattiva e sull’individuazione del Giudice eventualmente competente a decidere dell’azione impugnatoria.

Secondo un primo orientamento, laddove il parere alla proposta transattiva fosse negativo, non sarebbe atto impugnabile giacché avente natura talmente discrezionale da rendere di fatto irragionevole qualsiasi controllo giudiziale, attesa l’assenza di criteri legislativi regolanti le valutazioni dell’Agenzia delle Entrate sul punto ⁽³⁾.

² Va ricordato che precedentemente gli importi per Iva e ritenute non erano “riducibili” bensì solo “dilazionabili”, diversamente da quanto oggi riconosciuto.

In generale, su quali tributi fossero “transabili” (o meno), anteriormente al 2017 si veda M. Cardillo, *La transazione fiscale dei tributi locali*, in F. Paparella (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali*, cit., 681 ss.; F. Amatucci, *La transazione fiscale tra disciplina comunitaria dell’IVA e divieto di aiuti di Stato*, in F. Paparella (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali*, cit., 687 ss.; E. M. Bagarotto, *L’ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2011, 1472 ss.; C. Gioè, *I limiti della transazione fiscale in materia di tributi locali*, in *Rass. Trib.*, 2011, 94 ss.; M. Ferro – R. Roveroni, *Commento*, cit., 2572 ss.; V. Comerci – S. Chinaglia, *Commento*, cit., 1268.

In specie poi, sulla falcidiabilità dell’Iva, vedi l’ampia e chiara ricostruzione (anche da un punto di vista “storico” sulle posizioni dottrinali e giurisprudenziali), di: F. Paparella, *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all’art. 182-ter L.F.*, cit., 323 ss.; V. Ficari, *Falcidia dell’IVA e transazione fiscale: la sentenza “Degano trasporti” è “tamquam non esset”?*, in *Corr. Trib.*, 181 ss.; V. Lenoci, *Commento*, cit., 1200-1201; E. Stasi, *Transazione fiscale – La transazione fiscale secondo le Sezioni Unite della cassazione*, in *Il Fallimento*, 2017, 267 ss.; D. Pezzella, *IVA falcidiabile in concordato anche per le Sezioni Unite*, in *Corr. Trib.*, 2017, 516 ss.; S. Morri – S. Guarino, *La fine del “dogma” dell’infalcidiabilità del credito IVA*, in *Corr. Trib.*, 2016, 3009 ss.

³ Cfr. ad esempio L. Tosi, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2006, 1071 ss. ed in specie 1090; L. Magnani, *La transazione fiscale*, in G. Schiano di Pepe (a cura di), *Il diritto fallimentare riformato*, Padova, 2007, 682 e ss.



Per l'effetto, il debitore potrebbe chiamare in giudizio l'Amministrazione finanziaria solo per richiedere, ai sensi dell'art. 2043 c.c., il risarcimento dell'eventuale danno discendente dal rifiuto – ritenuto illegittimo – di accettare la proposta transattiva, quale, per esempio, quello derivante dall'apertura della procedura fallimentare che dovesse seguire la mancata omologazione del concordato preventivo.

Altro filone interpretativo (come si vedrà, largamente maggioritario e sul quale ci si soffermerà a breve), reputa invece sussistere un rimedio giurisdizionale teso a rimuovere il diniego manifestato dall'Amministrazione finanziaria, così da ottenere la produzione degli effetti derivanti dall'accettazione della proposta di transazione fiscale, sia in relazione alle modalità di manifestazione del diniego (assenza di motivazione; silenzio-rifiuto), sia in relazione ai fatti e agli elementi su cui erroneamente si fonda la decisione di disattendere la proposta.

Un effettivo interesse all'impugnazione è stato del resto ravvisato dalla Corte di cassazione con le sentenze n. 22931 e n. 22932 del 2011, qualora il diniego alla proposta sia ostativo all'omologazione del concordato, non consentendo il raggiungimento della maggioranza richiesta dall'art. 177 LF.

Tale impostazione viene in questa sede condivisa, in base alle argomentazioni nel seguito illustrate.

In questa prospettiva, merita soffermarsi su alcuni imprescindibili profili di coordinamento tra la normativa processualistica tributaria e quella concorsuale (si badi: coordinamento che incide direttamente sul merito, sulla fattispecie sostanziale), focalizzandosi anzitutto su come concretamente si estrinseca la presa di posizione dell'Erario.

Ebbene oggi, in un quadro di obbligatorietà della transazione, il “parere” dell'Amministrazione finanziaria in ordine alla “transazione fiscale” segue obbligatoriamente le regole fissate in materia concorsuale per il voto dei creditori dagli artt. 174 e ss. LF: di talché, è evidente che anche il “non voto” da parte dell'Erario qualifica un “silenzio rifiuto”, non contenuto in qualsivoglia “atto” formalizzato ⁽⁴⁾.

In alternativa, l'Agenzia delle Entrate potrebbe far constare il proprio diniego espresso direttamente nel processo verbale dell'adunanza. Per tacere, poi, del fatto che in ogni caso il Fisco potrebbe riservarsi di esprimere la propria manifestazione di voto negli ulteriori 20 giorni concessi dall'art. 178 LF.

In altre parole, va ben messo in luce che, rispetto al passato, dal momento che oggi la transazione si incapsula obbligatoriamente in seno al concordato preventivo, essa non segue più un procedimento “isolato” rispetto al concordato e per l'effetto non esiste più – tendenzialmente – un “atto autonomo” di risposta (negativa o positiva) da parte dell'Amministrazione finanziaria; sicché, non è di poco momento comprendere (i) quale “atto” amministrativo si impugna, nonché (ii) il termine per la predetta impugnazione.

⁴ Sul tema del voto, cfr. per tutti il recente e chiaro contributo di S. Ambrosini, *Problemi in tema di voto nel concordato preventivo*, in *Fallimenti e Società*.it, 12 dicembre 2017.



Proprio qui si innestano i profili di problematicità con le (rigide) regole che governano il processo tributario.

Infatti, in breve si può affermare che quest'ultimo è un processo che muove dall'impugnazione di un atto che deve forzatamente ricadere entro il *numerusclausus* recato dall'art. 19, d.lgs. n. 546/1992.

Ad evidenza, il “diniego” (tacito o espresso) alla “transazione” non è esplicitamente ricompreso tra gli atti elencati dalla predetta norma, tuttavia l'ormai maggioritaria giurisprudenza e dottrina rimarcano – pur tenendo ferma l'elencazione *de qua* – la possibilità di interpretarla estensivamente o analogicamente, catalogando un atto come impugnabile poggiando non tanto sul *nomeniuris*, ma quanto sulla corrispondenza della funzione e degli effetti di esso con i tipi già normativamente previsti riconducendovi ulteriori atti di identico tenore, che siano idonei a recare una pretesa tributaria potenzialmente lesiva degli interessi del contribuente.

Ciò, in forza dei principi costituzionali (5).

L'orientamento consolidato del Supremo Collegio afferma infatti che *“In tema di impugnazione di atti dell'amministrazione tributaria, nonostante l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, i principi costituzionali di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.) e di tutela del contribuente (art. 24 e 53 Cost.) impongono di riconoscere l'impugnabilità di tutti gli atti adottati dall'ente impositore che portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, senza necessità di attendere che la stessa si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dalla norma su richiamata, e tale impugnazione va proposta davanti al giudice tributario, in quanto munito di giurisdizione a carattere generale e competente ogni qualvolta si controverta di uno specifico rapporto tributario”* (6).

⁵ Per una ricostruzione del tema autorevolissima, approfondita e non priva di acuti spunti critici, cfr. per tutti C. Glendi, *Commento sub art. 19, d. lgs. n. 546/1992*, in C. Consolo – C. Glendi, *Commentario breve al processo tributario*, Padova, 2017, 300 ss..

⁶ Così Cass. Civ., 8 aprile 2014, n. 8214. Cfr., inoltre, *ex multis*, Cass. Civ., 22 febbraio 2013, n. 4490; Cass. Civ., 5 ottobre 2010, n. 17010; Cass. Civ., 11 maggio 2012, n. 7344; Cass. Civ., SS UU, 7 maggio 2010, n. 11087; Cass. Civ., SS UU, 23 aprile 2009, n. 9669; Cass. Civ., 25 febbraio 2009, n. 4513; Cass. Civ., 9 agosto 2007, n. 17526; Cass. Civ., 8 ottobre 2007, n. 21045; Cass. Civ., SS UU, 26 luglio 2007, n. 16429; Cass. Civ., SS UU, 24 luglio 2007, n. 16293; Cass. Civ., 9 agosto 2006, n. 18008; Cass. Civ., SS UU, 25 maggio 2005, n. 10958.

In quest'ottica sono stati ritenuti impugnabili, *inter alia*: l'avviso di pagamento; la comunicazione di irregolarità; il diniego di rimborso, espresso o tacito; il diniego di autotutela; l'invito “bonario” a versare quanto dovuto; il rifiuto di rateizzazione dei tributi da parte dell'Agente della riscossione; la richiesta di pagamento del gestore del servizio di smaltimento, anche se mediante fattura, ecc.



In altre parole, all'elencazione dell'art. 19 non possono essere aggiunti ulteriori atti; tuttavia, in base alla "sostanza", e non già alla "forma", un atto potrebbe essere assimilato, equiparato ad uno degli atti già espressamente compresi nella catalogazione dell'art. 19.

Del resto, se da un lato la giurisdizione tributaria è ormai chiaramente incanalata verso l'esclusività rispetto alla conoscenza del rapporto giuridico di imposta (⁷), dall'altro lato nel caso della transazione fiscale potrebbe esser ritenuta difettante proprio la natura tributaria della lite.

Infatti, si controverte delle ragioni non di una "pretesa" (quella transigibile) espressa, bensì di un "rifiuto di transigere" la pretesa stessa (o meglio, di votare favorevolmente alla proposta del debitore), stante la valutazione di interessi pubblici asseriti come ostativi rispetto a quelli privati espressi.

Sul punto è però agevole controbattere che l'(inarrestabile?) ampliamento degli stessi atti impugnabili dimostra come la rilevanza esterna (da intendersi quindi come incidenza concreta sulla sfera patrimoniale del contribuente) di un atto, ai fini del suo incardinamento avanti al Giudice tributario, è ormai autonoma dalla espressione della pretesa, potendo riguardare anche la successiva attuazione nonché la conservazione della garanzia patrimoniale del relativo adempimento (ad esempio, si ponga mente all'ipoteca ed al fermo amministrativo).

In tale ottica, in aderenza ad attenta dottrina, nel caso di specie è ragionevole ritenere che possa comunque soccorrere l'art. 19, co. 1, lett. h), d.lgs. n. 546/1992, che prevede come impugnabili: "il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari"⁸).

Sul tema dell'impugnabilità degli atti non espressamente enunciati dall'art. 19 ma riconducibili alla elencazione colà recata, sia consentito rinviare anche alla Circolare Fondazione Centro Studi UNGDC, *La tutela del contribuente avverso il diniego alla disapplicazione di norme antielusive specifiche: profili di problematicità*, 19 novembre 2009, n. 9.

⁷ Seppur appunto nei limiti in cui la controversia può essere incardinata attraverso un atto impugnabile (espressamente o per interpretazione), peraltro riguardando una cognizione coinvolgente l'intero rapporto controverso, secondo la nota tesi dell'impugnazione-merito, quindi non finalizzata alla mera rimozione dell'atto.

⁸ Così, *ex multis*, V. Ficari, *Riflessioni*, cit., 79 ss.; L. Del Federico, *Profili evolutivi della transazione fiscale*, in A. Jorio- M. Fabiani (a cura di), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna - Torino, 2010, 1224 ss.; V. De Bonis, *Tutela giurisdizionale del contribuente avverso i provvedimenti della transazione fiscale in ambito fallimentare*, in *Boll. Trib.*, 2013, 1548 ss.

In giurisprudenza, sul punto, *Comm. Trib. Prov. Milano*, 14 febbraio 2014, n. 1541, commentata da E. Stasi, *Impugnabilità del diniego alla transazione fiscale – Transazione fiscale – La transazione fiscale dal punto di vista del giudice tributario*, in *Il Fallimento*, 2014, 1222 ss..

Così i Giudici milanesi si esprimono: "*Innanzitutto, va detto che in tema di diniego alla transazione fiscale nessuna opposizione può essere sollevata circa il diritto del contribuente di impugnare tale provvedimento, specialmente se questo ha impedito il concordato preventivo e l'accordo di ristrutturazione del debito facendo conseguentemente aprire la procedura fallimentare, con i relativi pesanti risvolti economici e morali per il fallito...*

L'elencazione degli atti impugnabili davanti al giudice tributario, di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, non esclude l'impugnabilità di atti non compresi in tale novero ma contenenti la manifestazione di una compiuta e definita pretesa tributaria.



Tanto chiarito, e scendendo nel dettaglio, si pensi al caso di concordato preventivo ammesso, e per la cui omologazione sia determinante il voto dell’Agenzia delle Entrate; a questo punto si possono profilare le seguenti ipotesi, alternative al voto positivo:

a) se “a monte” vi sono istanze di fallimento, il voto negativo dell’Erario comporta *de plano* la

Il principio da cui dedurre l'impugnabilità di un atto è desumibile dal postulato che un atto che abbia contenuto impositivo non può essere privato di tutela giurisdizionale. Va, al riguardo, operata una precisazione, nel senso che l'elencazione degli "atti impugnabili" contenuta nell'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992, tenuto conto dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la L. n. 448 del 2001, deve essere interpretata alla luce delle norme costituzionali di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost) e di tutela del contribuente (art. 24 e 53 Cost.), riconoscendo la impugnabilità davanti al giudice tributario di tutti gli atti adottati dall'ente impositore che portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, con l'esplicitazione delle concrete ragioni che la sorreggono, senza necessita di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo della spontaneo adempimento a cui è naturalmente preordinato, si vesta della forma impositiva di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 citato.

Pertanto, risulta ormai superato il principio della tassatività degli atti impugnabili indicati dall'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992, alla luce delle pronunce della Suprema Corte che hanno riconosciuto l'impugnativa e la consequenziale tutela giurisdizionale davanti alle Commissioni tributarie contro l'atto di revoca dell'accertamento con adesione e contro il diniego di autotutela. Infatti, anche il provvedimento di rigetto della domanda di condono è atto autonomamente impugnabile, in considerazione dello scopo che ha e degli effetti che produce, nonostante, l'assenza di una specifica previsione.

In merito alla fattispecie in esame, ritenuto che la valutazione in merito alla transazione fiscale parte dalla verifica delle posizioni tributarie; rilevato che oggetto della transazione fiscale è comunque una questione di natura tributaria basata su una verifica fondata sull'interpretazione e sull'applicazione di norme tributarie, si deve riconoscere l'impugnabilità di provvedimenti davanti al Giudice tributario ogni qual volta vi sia un collegamento fra atti della Amministrazione e rapporto tributario; nel senso che tali provvedimenti debbano essere idonei ad incidere sui rapporto tributario, dovendosi ritenere possibile una interpretazione non solo estensiva ed anche analogica della categoria degli atti impugnabili previsti dal citato art. 19, D.Lgs. n. 546 del 1992.

Per cui costituisce, ormai, principio affermato "che con l'art. 12, comma 2, della L. 28 dicembre 2001, n. 448 (secondo cui "appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie") la giurisdizione tributaria è divenuta - nell'ambito suo proprio - una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qual volta si controverta ad uno specifico rapporto tributario, o di sanzioni inflitte da uffici tributarie. Di conseguenza, è stato modificato l'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in quanto il contribuente può rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta abbia interesse a contestare la convinzione espressa dall'Amministrazione in ordine alla disciplina del rapporto tributario (Cass., SS.UU., 10 agosto 2005. n.16776).

Pertanto, nonostante l'elencazione tassativa degli atti impugnabili, contenuta nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, il contribuente può impugnare anche atti diversi da quelli contenuti in detto elenco, purché espressione di una compiuta pretesa tributaria.

Altra considerazione a supporto della giurisdizione tributaria è che la transazione fiscale produce degli effetti pressochè identici con le domande di definizione agevolata dei rapporti tributarie, nonostante essi non siano espressione di un potere discrezionale, bensì un dovere di esercizio della pubblica funzione. L'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, infatti, anche se non indica l'impugnazione alla transazione fiscale nell'elenco degli atti tassativamente indicati, devolve esplicitamente al giudice tributario l'impugnazione del rigetto di domande di definizione agevolata del rapporto tributario.

Inoltre, il diniego di transazione potrebbe essere assimilabile al diniego di autotutela per la fondatezza e legittimità dell'intera pretesa, ma anche alla luce delle sue possibilità di recupero, nonostante il nuovo elemento costituito dalla situazione di crisi imprenditoriale causa dell'indebitamento. Pertanto, ritiene la Commissione che la fattispecie di cui è controversia rientra nel novero della giurisdizione tributaria?.



revoca del concordato e la dichiarazione di fallimento;

- b) se “a monte” non vi sono istanze di fallimento, il voto negativo dell’Erario comporta *de plano* la revoca del concordato, ponendo il debitore in una posizione delicatissima, in quanto (i) da un lato è esposto ad evidenti profili di responsabilità (anche penale) laddove decida di proseguire comunque l’attività senza presentare istanza di auto-fallimento, eventualmente anche solo per il tempo necessario alla predisposizione di una nuova proposta di concordato (ii) dall’altro egli decade dalla protezione prevista dall’art. 168 LF, e conseguentemente tutto il patrimonio aziendale sarà esposto alle azioni individuali dei creditori.

In ogni caso, tanto nell’ipotesi sub a), quanto in quella sub b), le implicazioni sul piano economico e sociale rischiano di essere significative: si pensi alla inevitabile compromissione della continuità operativa, al depauperamento del patrimonio aziendale, alla situazione dei dipendenti, ecc.

Insomma, trattasi di profili che necessitano di tempi rapidissimi di soluzione, esigenza questa che ad evidenza mal si concilia con i tempi – notoriamente dilatati – tipici del processo tributario.

Infatti, secondo una semplice osservazione empirica della durata di un primo grado di giudizio avanti la competente Commissione Tributaria, potrebbero trascorrere alcuni mesi prima di giungere al deposito della sentenza, anche laddove si procedesse con un’istanza di fissazione urgente del dibattimento. Tempistica, quella appena segnalata, che evidentemente non si combina con la indefettibile necessità di conservazione della continuità aziendale.

Sul punto, merita rimarcare che appare di non piana applicabilità la sospensione giudiziale contemplata nel processo tributario dall’art. 47, d. lgs. n. 546/1992.

Nel caso di un provvedimento “negativo” (come risulta essere il “non voto”), sia difetta l’iscrizione a ruolo (di talché parrebbe mancare un *periculum grave*, irreparabile ed imminente), sia rischia di generarsi una sostituzione del Giudice tributario rispetto all’autorità amministrativa, nell’esercizio di attribuzioni a questa riservate.

Tuttavia, da un lato potrebbe sostenersi che (i) la formulazione letterale dell’art. 47, d. lgs. n. 546/1992, non pone limiti a quale tipo di “atto” possa essere oggetto di istanza di sospensione, e (ii) nel caso di specie, trattasi di atto che di negativo ha solo la “forma”, in realtà disvelando un contenuto sostanzialmente decisorio, in quanto idoneo, in relazione al mancato accoglimento della domanda del contribuente, a determinare l’insorgenza di un’obbligazione a carico di quest’ultimo (*recte*: la mancata possibilità di procedere alla quantificazione, in riduzione, del debito tributario secondo il piano concordatario) ⁽⁹⁾.

⁹ Per un’ampia ricostruzione sul punto, oltre che per approfonditi riferimenti giurisprudenziali, cfr. L. Burana, *Commento sub art. 47, d. lgs. n. 546/1992*, in C. Consolo – C. Glendi, *Commentario breve al processo tributario*, Padova, 2017, 590 ss. 12



Pare quindi esservi spazio per la richiesta al Giudice tributario della sospensione degli effetti dell'atto dell'Amministrazione finanziaria, secondo lo schema dell'art. 47, d. lgs. n. 546/1992; sospensione che dovrà essere prodromica alla pronuncia definitiva della Commissione Tributaria, essendo evidente che solo tale giudizio potrà essere assunto in sede fallimentare per qualificare definitivamente il voto dell'Erario.

Resta poi da chiarire il termine da cui far decorrere i 60 giorni per l'impugnazione del "diniego":

- in caso di voto negativo espresso, laddove
 - (a) formulato in sede di adunanza, il termine decorre dalla data di quest'ultima
 - (b) formalizzato anticipatamente rispetto all'adunanza, dalla data in cui il contribuente ne ha preso effettiva conoscenza;
- in caso di silenzio rifiuto, come termine può essere assunto il ventesimo giorno successivo alla data dell'adunanza (cfr. art. 178, u. co., LF).

In ogni caso, *last but not least*, "a monte" resta comunque da definire il rapporto tra il giudizio concordatario/civile e quello tributario (al di là poi dell'applicabilità della specifica norma tributaria ex art. 47, d. lgs. n. 546/1992): il primo può essere sospeso in attesa dell'esito del secondo?

Il problema è acuito dalla tendenziale lacunosità, nel procedimento concordatario, di strumenti espressi con i quali le parti possono far valere i propri diritti (anche dal lato creditore, si pensi a mero titolo esemplificativo alla mancanza di una vera fase di accertamento del passivo): sicché, pare venire in rilievo la norma generale di cui all'art. 295 c.p.c.: "*Il giudice dispone che il processo sia sospeso in ogni caso in cui egli stesso o altro giudice deve risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa*".

A tale riguardo va segnalato che mentre la decisione relativa all'ammissione al voto possa essere assunta in via totalmente autonoma nell'ambito del processo concordatario, senza attendere l'esito di eventuali giudizi pendenti in altre sedi (¹⁰), ben maggiori complessità derivano dall'eventuale voto illegittimo (e determinante) dell'Agenzia delle Entrate.

In questo caso, infatti, esiste evidentemente un nesso di pregiudizialità sostanziale, se solo si pensa a quanto autorevolmente affermato dal Supremo Collegio.

Sul punto, risulta chiaro quanto propugnato da Cass. Civ., 8 febbraio 2011, n. 3059: "*E' invero noto come la pregiudizialità delineata dall'art. 295 c.p.c. per addivenire alla sospensione del processo, in attesa della decisione con forza di giudicato di altra causa, ricorra le sole volte in cui il processo "pregiudicante" abbia ad oggetto una situazione sostanziale che rappresenti il fatto costitutivo od un elemento fondante della situazione sostanziale esaminata nel processo "pregiudicato"*" (principio consolidato nella giurisprudenza sia di legittimità sia di merito: *ex multis*, in termini analoghi, anche Cass. Civ., 25 giugno 2010, n. 15353, nonché Trib. Pordenone, 18 marzo 2011,

¹⁰*Ex multis*, cfr. ad esempio Cass. Civ., 14 febbraio 2002, n. 2104, e Cass. Civ., 18 giugno 2008, n. 16598.



e Corte App. Trieste, 18 luglio 2011).

In specie, poi, Cass. Civ., SS UU, 19 giugno 2012, n. 10027, ha ulteriormente chiarito quali siano i presupposti applicativi della sospensione necessaria (e la loro “durata”), così enucleandoli:

- a) la rilevazione del rapporto di dipendenza, che si effettua comparando gli elementi fondanti delle due cause, quella pregiudicante e quella pregiudicata;
- b) la conseguente necessità che i fatti siano conosciuti e giudicati secondo diritto nello stesso modo;
- c) lo stato di incertezza in cui versa il giudizio su quei fatti, perché controversi tra le parti processuali.

La sussistenza di tali requisiti – appunto idonei a giustificare la necessità della sospensione del giudizio dipendente – cade quando nel processo sulla causa pregiudicante sia sopravvenuta la decisione di primo grado: pertanto, non risulta necessario che tale decisione passi in giudicato. Pertanto “*quando tra due giudizi esista rapporto di pregiudizialità, e quello pregiudicante sia stato definito con sentenza non passata in giudicato, è possibile la sospensione del giudizio pregiudicato soltanto ai sensi dell’art. 337 cod. proc. civ.*” (Cass. Civ., 29 agosto 2008, n. 21924).

Quindi, raggiunto l’esito di primo grado del giudizio “a monte”, in caso di dipendenza tra giudizi, la sospensione del giudizio pregiudicato diviene facoltativa ai sensi dell’art. 337, co. 2, c.p.c.: ciò vuol dire che ⁽¹¹⁾ in caso di impugnazione della decisione pronunciata sul giudizio pregiudicante, spetterà al giudice della lite pregiudicata decidere se sospendere o meno il relativo giudizio, ovvero, in caso di sospensione già in atto, mantenere o meno in tale stato il processo di cui una delle parti abbia sollecitato la ripresa.

In altri termini, se vogliamo più semplicistici, la Corte restringe il campo di applicazione dell’art. 295 c.p.c. (sospensione necessaria) al solo spazio temporale delimitato dalla contemporanea pendenza dei due giudizi in primo grado, senza che quello pregiudicante sia stato ancora deciso; per converso, qualora sia intervenuta la decisione di primo grado sul giudizio pregiudicante, si applicherà l’art. 337, co. 2, c.p.c. (sospensione facoltativa).

In definitiva, nel caso di voto determinante dell’Erario – quindi, di fattispecie idonea ad incidere sul contenuto del procedimento concordatario, meglio ancora, per assumere i medesimi, icastici termini del Supremo Collegio: di fattispecie che “*produce interferenze sostanziali tra le situazioni litigiose*” (cfr. la già

¹¹ Salvi i casi in cui la sospensione del giudizio sulla causa pregiudicata sia imposta da una disposizione specifica ed in modo che debba attendersi che sulla causa pregiudicante sia pronunciata sentenza passata in giudicato, imponendosi in tal modo che la composizione della lite pregiudicata debba attendere il giudicato sull’elemento di connessione tra le situazioni giuridiche collegate e controverse (es. art. 75 c.p.p.).



evocata Cass. Civ., 8 febbraio 2011, n. 3059) – il nesso di dipendenza sostanziale del giudizio civile/concordatario rispetto a quello tributario appare concretamente ipotizzabile, non trattandosi di un mero coordinamento processuale.

Tuttavia, rimane irrisolto il nodo della tempistica, ad evidenza stridendo le cogenze concordatarie con la dilatazione dei tempi tributari ⁽¹²⁾.

¹² E' verosimilmente dettata proprio da esigenze di certezza la modifica recata dal "Codice della crisi", segnatamente dal combinato disposto dell'art. 48, co. 5 e dell'art. 63: infatti, il Tribunale può imporre coattivamente all'Amministrazione finanziaria l'approvazione della proposta inclusa nell'accordo di ristrutturazione del debito, laddove il voto erariale risulti determinante per l'omologazione, in tal senso prevedendo un termine stringente (60 giorni).



4. IL GIUDICE COMPETENTE PER LA CONTROVERSIA AVENTE AD OGGETTO IL “PARERE” DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

Sciolto (in senso positivo) il nodo sulla possibilità di impugnare in sede giurisdizionale il diniego, ne consegue un’ulteriore questione, riguardante l’individuazione del Giudice competente, che potrebbe rinvenirsi nel Giudice tributario ovvero in quello amministrativo ovvero ancora in quello ordinario.

Ebbene, secondo Consiglio di Stato, 14 luglio 2016, n. 4021, la giurisdizione sull’impugnazione spetta al Giudice tributario, considerando:

- (i) che la discrezionalità dell’Erario di disporre del proprio credito non è agganciata all’esercizio del potere pubblico autoritativo;
- (ii) che l’accettazione della proposta transattiva è condizionata a valutazioni di merito ed opportunità, sulle quali non è possibile un sindacato del Giudice amministrativo e
- (iii) che il debitore può accedere comunque al concordato preventivo anche laddove la transazione non sia accettata (sempre che, naturalmente, il voto erariale non risulti decisivo per la formazione delle maggioranze).

In senso conforme, altresì, Cass. Civ., SS UU, 14 dicembre 2016, n. 25632 (seppur con riguardo all’impugnazione del diniego a una proposta di transazione fiscale presentata ai sensi della normativa precedente, cioè dell’art. 3, co. 3, d.l. n. 138 del 2002) ⁽¹³⁾.

Su questi profili si è chiaramente espressa la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, 14 febbraio 2014, n. 1541, secondo la quale, anche in forza di una lettura estensiva dell’art. 19, d. lgs. n. 546/1992, conformata alla più evoluta giurisprudenza della Corte di Cassazione, il diniego (i) è impugnabile, (ii) avanti il Giudice tributario ⁽¹⁴⁾.

¹³ In tema, cfr. V. Ficari, *Falcidia dell’IVA e transazione fiscale*, cit., 183 ss.; C. Attardi, *Transazione fiscale*, cit., 4455 ss.

¹⁴ Comm. Trib. Prov. Milano, 14 febbraio 2014, n. 1541 così giudica: “*Preliminarmente occorre sgomberare il campo dall’eccezione di inammissibilità del ricorso per violazione dell’art. 19, D.Lgs. n. 546 del 1992, in merito al difetto d’impugnabilità della dichiarazione di voto contrario alla proposta di transazione fiscale, ritenendo l’Ufficio che il predetto atto non possa trovare accoglimento nella giurisdizione tributaria. Sul punto, occorre premettere che il giudice tributario può risolvere, in via incidentale, senza autorità di giudicato, ogni questione pregiudiziale alla pretesa fatta valere nell’ambito delle controversie rientranti nella propria giurisdizione con le sole eccezioni delle questioni in materia di falso e sullo stato o capacità delle persone diversa dalla capacità di stare in giudizio; ciò consente al Collegio di affrontare la questione sulla giurisdizione con piena cognizione.*”

Il comma 2 dell’art. 12, L. n. 448 del 2001, configura la giurisdizione tributaria come giurisdizione a carattere generale, che si radica in base alla materia, indipendentemente dalla specie dell’atto impugnato; poi l’art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992, reca l’elenco degli atti dei vari uffici dell’A.F. e degli altri enti territoriali aventi capacità impositiva ed emessi in una delle materie descritte al precedente art. 2, suscettibili d’impugnazione avanti le commissioni tributarie?”.



5. I DUE CRITERI VALUTATIVI IN CAPO ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

D'altro canto, l'indirizzo appena evocato parrebbe corroborato dalla novellazione che ha interessato l'art. 182-ter LF, laddove sono ora previsti due peculiari criteri, al fine di regolare la valutazione dell'Agenzia delle Entrate.

Trattasi, come noto, (i) del criterio della comparazione fra il soddisfacimento dei crediti erariali previsto dalla transazione ed il soddisfacimento conseguibile mediante altre soluzioni e (ii) del criterio del divieto di trattamento deteriore dei crediti erariali rispetto a quelli assistiti da una causa di prelazione di grado inferiore e ai crediti chirografari.

Ebbene, l'errata applicazione di questi criteri costituisce specifico motivo di impugnazione del rigetto della proposta di transazione fiscale, tale da comportare l'illegittimità di quest'ultimo.

Infatti, sembra profilarsi da un lato un difetto di motivazione, laddove viene erroneamente ricostruito l'iter logico-giuridico "a monte" del provvedimento, dall'altro anche un'oggettiva infondatezza, laddove si considerino anche i profili quantitativi relativi alla comparazione fra la soluzione concordataria e quelle alternative.

Di recente, la sentenza Commissione Tributaria Provinciale di Roma, 1 dicembre 2017, n. 26135, ha confermato l'impugnabilità avanti al Giudice tributario del diniego opposto alla transazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, laddove sia dimostrata la maggior convenienza della proposta transattiva, rispetto a quella meramente liquidatoria.

Il tassello su cui fa leva il Giudice romano è la relazione del professionista, da cui si deve evincere il valore di mercato dei beni o dei diritti su cui sussiste la causa di prelazione, e in definitiva la maggior appetibilità della proposta transattiva.

Giova riportare il passaggio saliente della pronuncia: *"In tema di impugnabilità dei provvedimenti di diniego, anche in autotutela, dell'Amministrazione Finanziaria, la giurisprudenza di legittimità (Cassaz. SS.UU. sent. n. 5776/05, SS.UU. n. 7388 del 27.3.2007) ne ha riconosciuto la ricorribilità davanti al giudice tributario essendo superato il principio per cui dovevano ritenersi impugnabili esclusivamente quelli contemplati nell'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992, in quanto sorge in capo al contribuente destinatario dell'atto l'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c. fin dal momento della ricezione della notizia e poter quindi invocare una tutela giurisdizionale (Cassaz. N. 21045 del 08.10.2007).*

Ancora in tema, una recente sentenza della Corte di Cassazione ovvero la n.25632 del 14.12.2016 in controversia simile a quella in oggetto trattandosi di diniego ad istanza di transazione fiscale ex art. 3 c.2 D.L. n. 138 del 2002 ha ritenuto impugnabile tale diniego dinanzi al giudice tributario ...



Condizione, affinché tale proposta possa essere avanzata dal debitore è che il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti su cui sussiste la causa di prelazione, valore di mercato che in ragione del comma 2 di detto art. 182 ter deve essere indicato nella relazione di stima di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art.67 co.3 lettera d) della L.F.

Ebbene dalla documentazione versata in atti dalla ricorrente e in particolare dalla relazione di stima del patrimonio aziendale e relative osservazioni redatta da un soggetto abilitato come da suddetta normativa emerge con sufficiente chiarezza che l'importo proposto e articolato come dettagliato in fatto sebbene versato a rate risulta sicuramente superiore a quello eventuale ricavabile in sede di liquidazione del patrimonio aziendale in sede fallimentare”.

Peraltro, secondo chi scrive, tali assunti si mostrano ancor più convincenti e condivisibili, nell'ipotesi in cui anche il Commissario Giudiziale (organo della procedura) addivenga alle medesime risultanze del professionista attestatore e ne sposi le conclusioni.



6. LA RESPONSABILITA' AMMINISTRATIVA ED IL CONTENUTO DELL'ATTO

Si tratta ora di capire come le osservazioni sin qui sviluppate si collochino nel contesto più specifico della responsabilità amministrativa dei funzionari di cui giudica la Corte dei conti, ai sensi dell'art. 103 Cost. e, oggi, dell'art. 1, co. 1, del Codice della giustizia contabile, d.lgs. 26 agosto 2016, n. 174.

A tal proposito, giova rammentare che la valutazione anche da parte del Giudice contabile delle scelte discrezionali operate dai pubblici agenti è oggetto di un'esplicita previsione normativa, contenuta nella Legge n. 20 del 1994, disposizione che, sotto questo specifico profilo, positivizza un orientamento pretorio già in precedenza consolidato.

L'art. 1 di questa Legge ha statuito l'insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali da parte del Giudice contabile. Tuttavia, questa limitazione, idonea a definire l'area della giurisdizione erariale, attiene all'opportunità della determinazione assunta, tenendosi fermo il rispetto delle disposizioni normative che disciplinano la condotta dell'agente. La medesima condotta dovrà sempre rispettare criteri di ragionevolezza e proporzionalità.

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione in più occasioni hanno infatti affermato che *“L'insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali compiute da soggetti sottoposti, in astratto, alla giurisdizione della Corte dei conti, non comporta la sottrazione a ogni possibile controllo. L'insindacabilità nel merito sancita dall'art.1, comma 1, L. n. 20 del 1994, infatti, non priva la Corte dei conti della possibilità di accertare la conformità alla legge dell'attività amministrativa, verificandola anche sotto l'aspetto funzionale in ordine, cioè, alla congruità dei singoli atti compiuti rispetto ai fini imposti, in via generale o in modo specifico, dal legislatore. Limite all'insindacabilità delle scelte discrezionali della pubblica amministrazione è l'esigenza di accertare che l'attività svolta si sia ispirata a criteri di ragionevole proporzionalità tra costi e benefici”* (Cass. Civ., SS UU, 19 gennaio 2018, n. 1408).

Insomma, nella sua qualità di giudice contabile, la Corte dei conti può verificare la compatibilità delle scelte amministrative con i fini dell'ente pubblico.

A tal proposito si è precisato che *“se da un lato (...) l'esercizio in concreto del potere discrezionale dei pubblici amministratori costituisce espressione di una sfera di autonomia che il legislatore ha inteso salvaguardare dal sindacato della Corte dei conti, dall'altro, l'art. 1, comma 1, L. n. 241 del 1990, stabilisce che l'esercizio dell'attività amministrativa deve ispirarsi a criteri di economicità ed efficacia, costituenti specificazione del più generale principio costituzionale di cui all'art. 97 Cost., e rilevanti non solo sul piano della mera opportunità, ma anche della legittimità della azione amministrativa”* (Cass. Civ., SS UU, 25 maggio 2016, n. 10814).

Le Sezioni Unite hanno evidenziato, inoltre, come non sia imposto da alcuna ragione di carattere sistematico che il controllo di legalità nel giudizio di responsabilità amministrativa debba avere un



contenuto meno ampio e debba essere meno penetrante di quanto avviene nel giudizio di legittimità sugli atti amministrativi, affidato al giudice amministrativo e, in via incidentale, al giudice ordinario, certo ferme le diversità dei rispettivi giudizi (Cass. Civ., SS UU, sentt. nn. 14488/2003 e 7024/2006).

Sulla portata del limite dell'insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali vi è inoltre giurisprudenza della Corte dei conti conforme all'orientamento della Cassazione appena richiamato (in questi termini, *ex multis*, si vedano Corte conti, Sez. III, n. 786/2013; Sez. II, n. 367/2010; Sez. I, n. 806/2014).

La Corte dei conti può, dunque, sempre valutare il rispetto dei criteri logici che sorreggono la condotta oggetto del giudizio, alla luce delle motivazioni rese o, eventualmente, omesse.

Ancora, potrà sempre giudicare sul rispetto di criteri di scelta o di condotta che il Legislatore abbia dettato, non versandosi evidentemente, in queste ipotesi, in un sindacato di merito.

Alla luce di quanto si è spiegato circa il perimetro del giudizio della Corte dei conti in ordine alle scelte compiute dai pubblici agenti, si possono svolgere alcune riflessioni sulla sindacabilità delle valutazioni compiute dai funzionari erariali sulle proposte transattive.

In primo luogo, si può segnalare che – in ipotesi di adesione alla proposta del debitore – la rinuncia a parte del credito erariale non potrebbe costituire, in sé e per sé, ragione di responsabilità amministrativa, invocandosi un depauperamento patrimoniale dell'Amministrazione e, dunque, il determinarsi di un danno erariale.

Ciò, non tanto perché, quantomeno nel concordato preventivo, non si verifica un'espressa rinuncia a parte del credito, quanto più perché l'art. 182-ter LF prevede esplicitamente questa ipotesi, sulla base di una *ratio legis* che – oltre a tutelare interessi pubblicistici di carattere generale, che militano per la continuità di impresa – esprime una evidente preferenza per la concreta riscossione di un importo parziale del credito dell'Erario rispetto alla conservazione di una titolarità, tutta teorica, dell'ammontare totale del credito stesso.

Naturalmente, al funzionario sarà richiesto il rispetto dei criteri e dei limiti sanciti dall'art. 182-ter LF, sia che accetti sia che rifiuti la proposta di transazione fiscale.

In secondo luogo, la scelta operata potrà essere vagliata anche dal Giudice contabile sotto il profilo della conformità alla Legge della scelta, verificandola anche sotto l'aspetto funzionale in ordine alla congruità dei singoli atti compiuti rispetto ai fini imposti. La Corte dei conti potrà, dunque, accertare che la decisione si sia ispirata a criteri di ragionevole proporzionalità tra costi e benefici.

Ciò detto, in ordine al giudizio operabile sulla condotta, va evidenziato, sotto il profilo del riscontro dell'elemento oggettivo della responsabilità, come spetti al Pubblico ministero contabile la determinazione e la prova del danno erariale.



La quantificazione del danno non sarà agevole in ipotesi di adesione alla proposta concordataria, dovendosi determinare la differenza, pregiudizievole per l'Erario, tra la scelta effettivamente compiuta e l'ipotesi alternativa non percorsa, di diniego.

Nelle fattispecie di diniego della proposta dovranno essere determinati e provati i danni diretti all'Amministrazione, seguendo la medesima logica alternativa e probabilistica, ovvero i danni erariali indiretti causati a seguito di eventuali sentenze di condanna al risarcimento del danno discendente dal rifiuto – ritenuto illegittimo – di accettare la proposta concordataria.



7. L'ART. 29, CO. 7, D.L. 31 MAGGIO 2010, N. 78

Svolte le necessarie osservazioni in termini di perimetro della giurisdizione, sulla condotta rilevante e sul danno erariale, va infine richiamata l'attenzione su di una disposizione, di carattere eccezionale, relativa all'elemento soggettivo dell'illecito in queste specifiche fattispecie di responsabilità.

Ebbene, l'art. 29, co. 7, d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito nella l. 30 luglio 2010, n. 122, confina alle sole ipotesi di dolo la responsabilità amministrativa dei funzionari dell'Agenzia delle Entrate, con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto effettuate ai fini della definizione delle transazioni con i contribuenti.

La norma non conferisce rilievo alla colpa grave, costituente limite generale della soglia di responsabilità, ai sensi dell'art. 1, co. 1, l. n. 20 del 1994.

La disposizione citata, al co. 7, testualmente stabilisce: *“Con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini della definizione del contesto mediante gli istituti previsti dall'articolo 182-ter del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (...) la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, è limitata alle ipotesi di dolo”*.

Chiara la volontà del Legislatore: circoscrivere all'estremo limite del dolo la responsabilità dei funzionari chiamati a operare scelte che potrebbero avere conseguenze molto pregiudizievoli – in termini patrimoniali – per l'Amministrazione e, dunque, potenzialmente produttive di ingenti danni erariali, per consentire loro di porre in essere quelle decisioni ed agevolare, dunque, le soluzioni transattive.

Se – in termini di disciplina generale della responsabilità amministrativa – la soglia dell'illecito è marcata dalla colpa grave, e non dalla colpa semplice, per consentire che la prospettiva di quella stessa responsabilità *“sia ragione di stimolo e non di disincentivo”* (così Corte cost., sent. n. 371/1998), qui la Legge decide di ridurre addirittura al minimo la funzione di deterrenza, congiuntamente presente alla funzione restitutoria nell'illecito contabile.

Vale la pena di osservare che la disposizione normativa in commento è stata introdotta in un momento in cui le complessità conseguenti all'emanazione del parere dell'Amministrazione finanziaria erano ben superiori a quelle derivanti dalla presente normativa. Infatti, secondo la precedente disciplina la decisione assunta dall'Agenzia delle Entrate assumeva il carattere di una vera e propria *“transazione definitiva”*, rispetto alle passività fiscali.

Secondo la giurisprudenza e la dottrina largamente dominanti ⁽¹⁵⁾ la normativa oggi modificata faceva sì che l'eventuale adesione alla proposta di transazione fiscale *“tombalizzava”* ogni possibile pretesa del Fisco relativa alla posizione del debitore, di talché la determinazione assunta dai funzionari rivestiva un'enorme complessità, ben superiore a quella scaturente dalla nuova disciplina ove il confronto – per

¹⁵ Cfr. le citazioni bibliografiche di cui alle prime note a piè di pagina del presente documento.



così dire – “a bocce ferme” tra le specifiche posizioni di credito dell’Erario e il contenuto dell’offerta, con le alternative conseguibili nell’ipotesi fallimentare, assume caratteri oggettivi, ragionevolmente inquadrabili e quantificabili nell’ambito di un parere tecnico.

Insomma, valutazioni deterministiche per le quali le considerazioni dell’attestatore e del commissario giudiziale potranno costituire un valido supporto e che difficilmente potrebbero non essere considerate.

Alla luce di tale complessa evoluzione normativa vi è da chiedersi, quindi, se le limitazioni di responsabilità riportate nella predetta disposizione possano avere ancora rilevanza o, invece, ragioni di carattere logico e giuridico possano far ritenere superata – abrogata di fatto – la norma, anche in considerazione dei principi scolpiti nell’art. 97 Cost., secondo cui l’attività della Pubblica Amministrazione, conformandosi a “buon andamento” ed “imparzialità”, persegue i fini determinati dalla Legge ossia economicità, efficacia, trasparenza.

In definitiva, parrebbero sussistere tutt’altro che trascurabili ragioni per far credere che una lettura sistematica, costituzionalmente orientata, della normativa *de qua* debba considerare superato il disposto dell’art. 29, oltretutto considerando che non trattandosi di ambiti penalistici non vige il principio di stretta legalità disciplinata dalla stessa Carta costituzionale¹⁶.

D’altro canto la significativa evoluzione normativa che ha pervaso la legislazione concorsuale ha reso tutt’altro che infrequente la distonia tra “norme richiamanti” e “norme richiamate”: non a caso la giurisprudenza, anche di recente, è intervenuta con la propria attività interpretativa a “tagliare e ricucire” il testo normativo.

A mero titolo esemplificativo, si pensi a quanto stabilito proprio in relazione alla rilevanza e determinazione del credito tributario nell’ambito della procedura di concordato preventivo, tema così riassumibile in termini se vogliamo più semplicistici: nel caso di credito tributario contestato, il fondo rischi deve essere sempre pari all’intero ammontare del credito?

A tal proposito, si segnala la recente (e stringente) impostazione di Cass. Civ., 13 giugno 2018, n. 15414, secondo cui consta l’obbligo – anche a carico del tribunale – di operare l’accantonamento a fronte di importi tributari controversi, facendo leva su una interpretazione espansiva dell’art. 90, d.p.r. n.

¹⁶ Per completezza, qualora si ritenesse ancora operativo il predetto art. 29, vanno infine svolte alcune precisazioni in ordine alla nozione di “dolo” rilevante nell’ambito della responsabilità amministrativa.

Va chiarito, infatti, che la giurisprudenza contabile ha ritenuto che nel giudizio avanti alla Corte dei conti non viene in questione il “dolo penalistico”, inteso come diretta e cosciente intenzione di nuocere, bensì il “dolo contrattuale”, che consiste nell’obbligo cosciente di non adempiere all’obbligazione assunta (in questi termini, tra le tante, Sez. III Appello, sent. n. 402/2013; Sez. II Appello, sent. n. 481/2017; Sez. Giur. Veneto, n. 22 e 35/2014 e n. e 215/2015).

In altri termini, secondo questo orientamento, il dolo erariale è da ricondursi al dolo contrattuale, posto che il soggetto danneggiante è avvinto con l’ente di appartenenza mediante un rapporto obbligatorio di natura contrattuale.



602/1973.

Tale norma, infatti, letteralmente dispone l'inserimento del credito iscritto a ruolo nell'elenco previsto dall'art. "181, terzo comma, primo periodo del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267". In realtà l'articolo citato non tratta di alcun elenco, riferendosi letteralmente alla "chiusura della procedura". Ebbene, la Suprema Corte, con un'interpretazione di carattere estensiva e sostanzialista non ha considerato abolita, di fatto, la disposizione dell'art. 90, d.p.r. n. 602/1973, ma ha ritenuto che il riferimento debba essere fatto "in via interpretativa" all'art. 180, co. 6, LF, che contiene oggi una disposizione analoga a quella originariamente contenuta nell'art. 181, co. 3, LF ⁽¹⁷⁾.

¹⁷ Il tema che si pone è di estremo rilievo: è sufficiente l'accantonamento della somma (a tal proposito, se l'accantonamento non era originariamente previsto a piano nulla muta, salva l'ipotesi di soccombenza e l'eventuale conseguente infattibilità/risoluzione); o il Tribunale deve imporre di considerare l'accantonamento non solo come "rischio eventuale", ma come "impegno", tale per cui il piano è omologabile solo se, al netto di questa somma, la proposta risultasse fattibile? E' evidente che, laddove si avallasse quest'ultima esegesi, di fatto si potrebbe "paralizzare" la procedura concordataria.

Per tacere poi del fatto che altro è l'inserimento nell'elenco dei creditori previsto dalle disposizioni della LF, altro è l'obbligo di accantonare le somme relative a tali rapporti.

Un recentissimo provvedimento di merito (Tribunale di Catania, 27 settembre 2018), in sede di procedimento ex art. 173 LF, ha – correttamente – ridimensionato l'applicazione dell'appena richiamata pronuncia del Supremo Collegio, affermando che l'istituzione di un fondo rischi pari all'intero ammontare del credito tributario in contestazione non deve effettuarsi le volte che i crediti iscritti a ruolo siano stati annullati con sentenze del Giudice tributario, ancorché si tratti di pronunzie non ancora passate in giudicato. Del resto, quest'ultimo decreto pare a ben vedere allinearsi a quanto autorevolmente espresso già da Cassazione, Sezioni Unite, 13 gennaio 2017, n. 758, secondo cui, stante l'annullamento dell'avviso di accertamento ad opera di una sentenza del giudice di merito – ancorché non passata in giudicato – l'ente impositore ha l'obbligo di agire in conformità alla statuizione giudiziale (ciò, sia nel caso in cui l'iscrizione non sia ancora stata effettuata sia, se già effettuata, adottando i consequenziali provvedimenti di sgravio ed eventualmente di rimborso dell'eccedenza versata). Tale autorevole pronuncia espande il ruolo del Giudice della procedura, dimostrando che non sarebbe possibile applicare passivamente il disposto dell'art. 90, d.p.r. n. 602/1973 (norma che, letteralmente, per le somme iscritte a ruolo e contestate contiene riferimenti a norme non più vigenti, o meglio ora di differente contenuto, cfr. l'art. 181, co. 3, LF); diversamente, infatti, la richiesta controversa di una parte processuale (quale è l'Amministrazione finanziaria nell'ambito del processo tributario) troverebbe totale ed automatico riconoscimento nell'ambito del concordato.



8. SUL RIGETTO ALLA TRANSAZIONE OPPOSTO DAGLI ENTI PREVIDENZIALI

Merita infine una breve digressione sul trattamento dei crediti di cui sono titolari INPS ed INAIL.

A tal proposito, sovente accade che i competenti Uffici previdenziali esprimano un rigetto avverso la proposta di trattamento di tali crediti, sulla scorta di quanto recato (in termini di percentuali di soddisfacimento, di tempistica e di tipologia dei crediti trattati, ecc.) dal decreto interministeriale 4 agosto 2009 e della Circolare INPS n. 38/2010.

Qui, corre l'obbligo di sottolineare che alle odierne proposte di transazione si rende ovviamente applicabile l'art. 182-ter LF nella versione novellata dai recenti interventi legislativi, pertanto non pare che i riferimenti di prassi e di interpretazione citati risultino di alcun rilievo, in quanto riferiti ad un quadro normativo oramai superato.

Gli stessi, infatti, sono stati emanati in dipendenza di un testo normativo vigente nel 2009, decisamente differente da quello odierno: all'epoca, infatti, l'art. 182-ter LF non conteneva alcuna indicazione sui criteri utilizzabili dagli Enti previdenziali ed assistenziali per approvare le transazioni *de quibus*, quindi il citato decreto svolgeva una funzione integrativa al "vuoto normativo".

Ne consegue, per l'effetto, che i rigorosi parametri imposti dai predetti documenti non possono e non devono trovare applicazione oggi ⁽¹⁸⁾.

In ogni caso, si osserva che un decreto interministeriale ed una circolare INPS non possono integrare i presupposti di ammissione al concordato preventivo (*recte*, alla transazione), dovendo necessitare una copertura di fonte legale che oggi è già pienamente garantita dal contenuto dell'art. 182-ter L.F..

A chiusura, quanto esposto acquista ulteriore forza considerando che con l'incardinamento del fallimento l'INPS, attraverso il fondo di garanzia, è tenuto come noto al pagamento del trattamento di fine rapporto e delle ultime tre mensilità a favore dei dipendenti che si siano insinuati nello Stato Passivo: quindi, per l'Ente pubblico si tratta di un esborso sicuro (ed in linea di principio, soprattutto per le realtà aziendali di maggiori dimensioni, tutt'altro che trascurabile), che segue alla perdita di posti di lavoro (con gli evidenti effetti sociali del caso).

¹⁸ D'altro canto, il consolidamento del debito transato – che secondo l'opinione dominante in dottrina conseguiva all'adesione alla proposta – rendeva difficilmente sindacabile il confronto tra (i) l'offerta "chiusa" contenuta nella proposta concordataria e (ii) quanto incassabile dagli enti in relazione ai debiti emersi, ma anche in relazione alle loro eventuali pretese potenziali.



9. CONCLUSIONI

Alla luce di quanto esposto, si può conclusivamente affermare che il “diniego” dell’Agenzia delle Entrate avverso la proposta di transazione può essere impugnato avanti la competente Commissione Tributaria Provinciale.

Tuttavia – fermo restando il dubbio sull’esperibilità della sospensione giudiziale ex art. 47, d. lgs. n. 546/1992, e più “a monte” dell’applicabilità dell’art. 295 c.p.c. – in concreto la tutela garantita dalla predetta impugnazione sembra affievolirsi, se si comparano le tempistiche tipiche del processo tributario con le indefettibili esigenze di celerità che riguardano la procedura concorsuale, esponendo il complesso produttivo al rischio di interrompere la propria piena funzionalità; come detto, si pensi ad esempio al voto negativo (espreso o tacito) che impedisca l’omologazione e che potrebbe condurre o al fallimento o a potenziali responsabilità (anche penali) in capo al debitore, in caso di prosecuzione dell’attività.

E’ pertanto auspicabile un approccio dell’Amministrazione finanziaria volto a non rigettare aprioristicamente le proposte di transazione, bensì attento a ponderare il *quantum* ottenibile dalla transazione e quello ritraibile dall’alternativa fallimentare; d’altro canto, le prime esperienze “sul campo” rispetto alla rinnovata disciplina di cui all’art. 182-ter LF stanno palesando un rapporto particolarmente equilibrato e trasparente da parte degli Uffici finanziari.

Ciò, a maggior ragione se si pensa che – anche in tema di responsabilità dei funzionari – l’evoluzione dell’orientamento legislativo (come pure giurisprudenziale) sembra deporre, secondo basi sia di puro diritto sia di pragmatismo, più verso l’approvazione della proposta (e quindi il buon esito del concordato), che verso un apodittico rifiuto allo stralcio del credito tributario.