

Spunti e osservazioni sull'impugnabilità del diniego alla proposta di “transazione fiscale” ex art. 182-ter LF

1

di Renato Bogoni ed Emanuele Artuso - 15 novembre 2019

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. L'atto impugnabile. – 3. La valutazione “nel merito” del diniego e la giurisdizione. – 4. Gli effetti del diniego determinante ed i rimedi processuali esperibili. – 5. Sul rapporto tra il giudizio concordatario/civile e quello tributario: il problema della sospensione del primo giudizio.

1. Un tema particolarmente delicato del diritto concorsuale è costituito dalla “risposta” negativa dell’Agenzia delle Entrate avverso la proposta di trattamento dei crediti fiscali presentata dal contribuente ex art. 182-ter LF. Trattasi di questione, da un lato, ricca di implicazioni sistematiche e di significative ricadute anche sul piano tributario nonché, dall’altro lato, sempre più cogente nell’attività professionale laddove si intraprenda l’assistenza in un concordato preventivo.

Nel seguito ci si soffermerà, fornendo alcuni spunti e osservazioni, su talune questioni rilevanti del tema in esame, quali la natura di tale atto, l’impugnabilità (o meno) in via giudiziaria del diniego e il conseguente rapporto tra processo tributario e procedura concorsuale.

2. Stante l’obbligatorietà della transazione nel concordato preventivo – confermata anche nel “nuovo” Codice della Crisi e dell’Insolvenza – essa non segue più un procedimento isolato: per l’effetto, tendenzialmente, non esiste più un atto autonomo di risposta dell’Amministrazione finanziaria, bensì un “non voto” in sede di adunanza dei creditori. Seguendo le ordinarie regole fissate per il voto dei creditori dagli artt. 174 e ss. LF, anche il “non voto” da parte dell’Erario qualifica un “silenzio rifiuto” (un diniego tacito), non contenuto in qualsivoglia “atto” formalizzato.

Proprio qui si innestano significativi profili di problematicità con le regole che governano il processo tributario, posto che – semplificando di molto la questione per evidenti ragioni di spazio – il processo tributario muove dall’impugnazione di un atto che deve tendenzialmente ricadere entro il *numerus clausus* recato dall’art. 19, d.lgs. n. 546/1992.

Ad evidenza, quest’ultima norma non enuncia esplicitamente il “diniego” (tacito o espresso) alla transazione: tuttavia, come già anticipato, l’ormai maggioritaria giurisprudenza di Cassazione riconosce la possibilità di interpretare estensivamente o analogicamente l’elencazione dell’art. 19, cit., classificando un atto come impugnabile facendo leva non tanto sul *nomen iuris*, ma quanto sulla corrispondenza della funzione e degli effetti di esso con i tipi già normativamente previsti (cfr., *ex pluribus*, Cass., sez. trib., 8 aprile 2014, n. 8214; Cass., sez. trib., 22 febbraio 2013, n. 4490; Cass., sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7344; Cass., sez. trib., 5 ottobre 2010, n. 17010; Cass., sez. un. civ., 7 maggio 2010, n. 11087; Cass., sez. un. civ., 23 aprile 2009, n. 9669; Cass., sez. trib., 25 febbraio 2009, n. 4513; Cass., sez. trib., 9 agosto 2007, n. 17526; Cass., sez. trib., 8 ottobre 2007, n. 21045; Cass., sez. un. civ., 26 luglio 2007, n. 16429; Cass., sez. un. civ., 24 luglio 2007, n. 16293; Cass., sez. trib., 9 agosto 2006, n. 18008; Cass., sez. un. civ., 25 maggio 2005, n. 10958)

Seguendo tale approccio, non è irragionevole ricondurre il diniego *de quo* nell'alveo dell'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”, donde la sua impugnabilità (*ex multis*: Cass. civ., 4 novembre 2011, n. 22931 e n. 22932; Comm. Trib. Prov. Roma, 1 dicembre 2017, n. 26135; Comm. Trib. Prov. Milano, 14 febbraio 2014, n. 1541). Di talché, si potranno conseguire in via giudiziale gli effetti derivanti dall'accettazione della proposta di transazione fiscale, sia con riferimento alle modalità di manifestazione del diniego (tra i possibili vizi, spicca senz'altro l'eventuale difetto di motivazione dell'atto), sia in relazione ai fatti e agli elementi su cui poggia la decisione di respingere la proposta.

3. Quanto sin qui affermato è corroborato dalla stessa formulazione letterale dell'art. 182-ter, laddove sono ora previsti due peculiari criteri, al fine di regolare la valutazione dell'Agenzia delle Entrate. Trattasi: (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 deterioro 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 integra specifico motivo di impugnazione del rigetto della proposta di transazione fiscale, tale da comportare l'illegittimità di quest'ultimo. In tale senso si è, peraltro, espressa la Comm. Trib. Prov. Roma, 1 dicembre 2017, n. 26135, che 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 ha fatto leva il giudice di merito romano è la relazione del professionista, dalla quale si evinceva 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.

Quanto alla giurisdizione, secondo il Consiglio di Stato, 14 luglio 2016, n. 4021, l'impugnazione va fatta al giudice tributario, in ragione del fatto che: (i) la discrezionalità dell'Erario di disporre del proprio credito non è agganciata all'esercizio del potere pubblico autoritativo; (ii) l'accettazione della proposta transattiva è condizionata a valutazioni di merito e opportunità, sulle quali non è possibile un sindacato del giudice amministrativo; e infine che (iii) 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, *ex pluribus*, si sono espresse Cass., sez. un. civ., 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. 138/2002), e Comm. Trib. Prov. Roma, 1 dicembre 2017, n. 26135.

4. Il punto di caduta di quanto sin qui esposto è costituito dal caso di concordato preventivo ammesso, per la cui successiva omologazione sia determinante il voto dell'Agenzia delle Entrate.

A tal proposito, 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 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, collocando 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 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 dalle garanzie previste

dall'art. 168 LF, e conseguentemente tutto il patrimonio aziendale sarà aggredibile dalle azioni individuali dei creditori.

³ 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, il che mal si concilia con i tempi – notoriamente dilatati – tipici del processo tributario.

In merito, non appare affatto piana l'applicabilità la sospensione giudiziale contemplata nel processo tributario dall'art. 47, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Ed infatti, nel caso di un provvedimento “negativo” (come risulta essere il “non voto”), per un verso, difetta l'iscrizione a ruolo (di talché parrebbe mancare un *periculum* grave, irreparabile ed imminente); e, per altro verso rischia di generarsi una sostituzione del giudice tributario rispetto all'autorità amministrativa nell'esercizio di attribuzioni a questa riservate. Tuttavia, a ciò potrebbe opporsi che: (i) la formulazione letterale dell'art. 47, prima richiamato, non pone limiti a quale tipo di “atto” possa essere oggetto di istanza di sospensione; (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).

Se condividono le argomentazioni svolte, si apre lo spazio per la richiesta al giudice tributario della sospensione degli effetti dell'atto dell'Amministrazione finanziaria, secondo lo schema dell'art. 47, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; 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 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, il termine decorre 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, co. 4, LF).

5. In ogni caso, *last but not least*, “a monte” si deve comunque definire il rapporto tra il giudizio concordatario/civile e quello tributario (al di là poi dell'applicabilità della specifica norma tributaria ex art. 47, cit.).

La domanda a cui occorre trovare una risposta è la seguente: 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..

A tale riguardo va segnalato che, mentre la decisione relativa all'ammissione al voto può essere assunta in via totalmente autonoma nell'ambito del processo concordatario, senza attendere l'esito di eventuali giudizi pendenti in altre sedi (*ex multis*, cfr. ad esempio Cass., sez. I civ., 14 febbraio 2002, n. 2104, e Cass., sez. I civ.,

18 giugno 2008, n. 16598), ben maggiori complessità derivano dall'eventuale voto illegittimo (e determinante) dell'Agenzia delle Entrate.

⁴ In questo caso, infatti, esiste evidentemente un nesso di pregiudizialità, posto che *“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”*” (così, Cass., sez. VI civ., 8 febbraio 2011, n. 3059; nel stesso senso, fra le molte, anche Cass., sez. II civ., 25 giugno 2010, n. 15353, nonché Trib. Pordenone, 18 marzo 2011, e Corte App. Trieste, 18 luglio 2011).

Quanto ai presupposti applicativi della sospensione necessaria (e la loro “durata”), sempre la giurisprudenza di legittimità li ha così individuati: (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 (cfr. Cass., sez. un. civ., 19 giugno 2012, n. 10027). Di talché *“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 ⁽¹⁾ 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 e più semplicistici termini, 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, 2° co., 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 evocata Cass. civ., 8 febbraio 2011, n. 3059) – il nesso di dipendenza el giudizio civile/concordatario rispetto a quello tributario appare concretamente ipotizzabile, non trattandosi di un mero coordinamento processuale.

Rimane comunque irrisolto il nodo della tempistica, ad evidenza stridendo le cogenze concordatarie con la dilatazione dei tempi tributari ⁽²⁾.

¹ 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.).

² 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

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- 5 ALLENA M., *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Padova, 2017, passim
- AMATUCCI F., *La transazione fiscale tra disciplina comunitaria dell'IVA e divieto di aiuti di Stato*, in PAPARELLA F. (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, 687 ss.
- BELLI CONTARINI E., *Parametri da coordinare tra loro nella nuova "transazione fiscale"*, in Riv. Dir. Trib., supplemento online, 11 aprile 2018
- DEL FEDERICO L., *Profili processuali della transazione fiscale*, in Corr. Trib., 2007, 3657 ss.
- DEL FEDERICO L., *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, in Corr. Trib., 2010, 2377 ss.
- FICARI V., *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, in Rass. Trib., 2009, 68 ss.
- FONDAZIONE NAZIONALE DOTTORI COMMERCIALISTI, *L'ambito applicativo della "nuova" transazione fiscale*, Documento di ricerca 4 maggio 2018;
- FONDAZIONE NAZIONALE DOTTORI COMMERCIALISTI, *Il trattamento dei crediti tributari nel concordato e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, Documento di ricerca 20 febbraio 2019.
- FONDAZIONE CENTRO STUDI - UNGDC, *Sull'impugnabilità del "diniego" avverso la proposta di "transazione fiscale"*, 14 febbraio 2019, n. 1.
- MAGNANI L., *La transazione fiscale*, in G. SCHIANO di PEPE (a cura di), *Il diritto fallimentare riformato*, Padova, 2007, 682 e ss.
- MARINI G., *La transazione fiscale*, in Rass. Trib., 2010, 1193 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, 317 ss.
- SPADARO M., *Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182 ter l.fall.*, in *Il Fallimento*, 2018, 7 ss.
- STASI E., *Transazione fiscale e contributiva nel risanamento imprenditoriale*, in *Fallimento*, 2017, 1101 ss.
- STASI E., *Transazione fiscale nelle procedure concorsuali*, in *Il Fallimentarista*, 9 maggio 2019
- TOSI L., *La transazione fiscale*, in Rass. Trib., 2006, 1071 ss.