

Transazione fiscale

Mancata transazione fiscale, “interesse” pretensivo del contribuente e poteri giudiziali

di Valerio Ficari (*)

La mancata transazione fiscale a seguito dell'inerzia, della mancata adesione, del voto negativo e del diniego espresso da parte dell'Agenzia delle Entrate pone all'attenzione la tutela del contribuente anche rispetto alla rilevanza dell'asseverazione; le recenti modifiche normative hanno attribuito la competenza al giudice ordinario sebbene restino spazi per una residuale competenza del giudice tributario in ragione della natura del diniego quale atto impositivo.

Gli interessi coinvolti dalla “transazione” fiscale

L'evoluzione normativa della transazione fiscale (*rec-tius* del “trattamento” dei crediti tributari e previdenziali cui ha fatto seguito la prassi ministeriale (circ. Agenzia Entrate 29 dicembre 2020) ne conferma la natura di modello di accordo dispositivo consensuale attraverso una profonda rivisitazione del c.d. dogma dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Le indubbie esigenze di tutela del contribuente pongono la necessità di individuare gli interessi giuridici rilevanti e la sede di tutela più coerente alla loro natura ed eterogeneità considerando che la mancata transazione può occorrere sia a seguito di mancanza di adesione e di voto contrario in sede di concordato preventivo da parte dell'Agenzia delle Entrate sia di mancata adesione in sede di accordi di ristrutturazione. La sentenza della CGE caso Degano trasporti Corte di Giustizia UE 7 aprile 2016, C-546/14, nel ritenere falcidiabile anche l'IVA, collega il buon esito della procedura di ristrutturazione al miglior perseguimento dell'interesse pubblico all'effettività della riscossione del tributo richiamando il rapporto esistente tra la funzione della riscossione tributaria e il principio di buon andamento dell'attività amministrativa *ex art. 97 Cost.* declinabile

quale economicità ed efficienza, orientata a perseguire attraverso accordi la certezza del gettito anche se in misura diversa da quella in concreto accertata eliminando il rischio insito alla esecuzione patrimoniale della pretesa accertata; tale interesse è tutelabile solo con una scelta amministrativa che renda certa un'entrata rispetto ad una opposta che accetti, invece, l'aleatorietà dell'incasso.

L'ufficio nell'effettuare in sede di votazione (e conseguente adesione) alla proposta di concordato o di adesione all'istanza una scelta all'interno di spazi delimitati dalla caratteristica funzionale dell'agire amministrativo (obbligo di risultato) (1) deve ponderare interessi eterogenei, di natura sia pubblica che privata; sotto la veste del miglior soddisfacimento dell'interesse erariale si scopre, in realtà, l'interesse della collettività (e mediamente anche del singolo come membro della stessa) al cui vantaggio si sostengono le spese pubbliche.

Alle azioni del contribuente si sono sempre collegati interessi giuridicamente rilevanti di immediata matrice privatistica ma dal fondamento costituzionale (es. integrità del patrimonio, libertà di iniziativa economica, buon andamento e imparzialità rispetto alla singola sfera soggettiva, effettività e attualità della capacità contributiva).

(*) Il contribuente è stato sottoposto, in forma anonima, alla valutazione di un *referee*.

(1) Rimarca la funzionalizzazione costituzionale della scelta da ultimo anche L. Del Federico, *Margini di tutela del debitore*.

Contribuente e riparto di giurisdizione in tema di transazione fiscale, in *Tax News*, 2021 il quale delinea a fronte della procedimentalizzazione che caratterizza il voto dell'Agenzia delle Entrate un interesse del contribuente al corretto esercizio della funzione.

A fronte di una mancata perfezione di una transazione fiscale - qualsiasi sia la sua causa e sede (concordato preventivo/accordi) - la funzionalizzazione *ex lege* delle scelte dell'Agenzia delle Entrate all'effettività della riscossione fa emergere un particolare interesse soggettivo pretensivo a che, a seguito del confronto procedimentalizzato, venga adottata, attraverso un modello relazione bilaterale consensuale, la scelta più "giusta" nell'interesse "pubblico" laddove siano state rispettate non solo le regole procedurali prevista dall'art. 160 ss. e dall'art. 182-ter l.fall. ma anche quelle *soft rules* che, sul punto, la stessa circolare dell'Agenzia si è preoccupata di definire in dettaglio e che assumono un'importanza non trascurabile ogniquale volta ci si trovi di fronte ad un credito da ristrutturare di natura erariale.

La declinazione dell'interesse esprime il rilievo della "collettività" come entità soggettiva cui fare riferimento nel fondare l'interesse del contribuente quale membro della stessa qualora sia anche debitore; sia l'ufficio che, in ipotesi, un giudice dovrebbero garantire che le scelte pubbliche da adottare in un caso concreto giungano al miglior risultato: per quanto qui di interesse sarebbe di *mala gestio* quella scelta che pregiudicasse l'effettività della riscossione a fronte di offerte di rientro del debito tributario a valori superiori a quelli di liquidazione del patrimonio.

Il rifiuto dell'Agenzia delle Entrate sia di condividere la proposta di concordato sia di accettare la proposta in sede di accordi pregiudica, quindi, interessi non tanto dell'Erario quanto della collettività alle cui "esigenze" l'azione del primo è funzionalizzata: l'effettività della riscossione delle imposte nella prospettiva del reperimento delle risorse per le spese pubbliche accanto alla prosecuzione dell'impresa e del lavoro sono i contenuti di interessi pubblici collettivi (2).

Qualora lo specifico (non) agire amministrativo (cioè la mancata transazione) vada a ledere tali interessi il singolo dovrebbe essere legittimato ad agire per la loro tutela.

Se è così, muovendo dalla nota sentenza Degano trasporti della Corte europea, la questione diventa quella di individuare il giudice competente.

La recente giurisprudenza di legittimità (3) - anticipando le modifiche apportate agli artt. 180, comma 4 e 182-bis, comma 4, l.fall. - ha previamente ricostruito la transazione fiscale come "modulo di attuazione consensuale (in senso lato) dei tributi" sebbene nell'attribuire al giudice ordinario la competenza a valutare la legittimità/opportunità del mancato accordo abbia ritenuto prevalente la "ratio concorsuale su quella fiscale" così da considerare il procedimento di transazione fiscale un "incidente tributario" sistematicamente collocato in quello (para)concorsuale del quale condividerebbe principi, fondamenti e qualificazioni.

Il successivo intervento normativo ha confermato l'orientamento prevedendo al nuovo art. 180 l.fall. che il Tribunale fallimentare omologhi "il concordato preventivo anche in mancanza di adesione" dell'Agenzia delle Entrate quando essa sia "determinante ai fini del raggiungimento della maggioranza di cui all'articolo 177" oltre che "conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria" e al novellato art. 182-bis che sia il Tribunale fallimentare ad omologare "l'accordo anche in mancanza di adesione" dell'Agenzia "quando l'adesione è decisiva ai fini del raggiungimento della percentuale" del "sessanta per cento dei crediti" e "quando, anche sulla base delle risultanze" dell'asseverazione "la proposta di soddisfacimento" dell'Agenzia "è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria".

Analoga disposizione è contenuta nell'art. 48, D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza) destinato a entrare in vigore dal 16 maggio 2022.

Limiti al "diniego" di transazione fiscale e ruolo dell'asseveratore quale terzo investito di funzioni a rilevanza (anche) pubblica; asseverazione e contenuto del diniego

Un valido apporto alla definizione dell'interesse che dovrebbe essere tutelato dall'Agenzia (e, in ipotesi, meglio rivalutato da un giudice adito nel caso di mancata adesione in sede di votazione e di accettazione della proposta in sede di accordo di ristrutturazione) è dato dalla funzione della positiva asseverazione cui peraltro

(2) Per un mero interesse di fatto al merito dell'attività amministrativa cfr., invece, E. Stasi, *La transazione fiscale dal punto di vista del giudice tributario*, in questa *Rivista*, 2014, 1224 ss. il quale, però, successivamente in *Transazione fiscale obbligatoria e il riparto della giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario*, *ivi*, 2021, 1391 ss. riconosce al giudice tributario la competenza per i profili attinenti all'*an* e *quantum* della pretesa limitando quelli

concorsuali (nei quali, però, include quello sulla convenienza) al giudice ordinario.

(3) Vedi Cass. Civ., SS.UU., 25 marzo 2021, n. 8504 e Cass. Civ. 22 novembre 2021, n. 35954, tra l'altro in *Riv. dir. trib.*, 2022, II, 1 ss. con nota di F. Paparella, *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*.

espressamente fa riferimento il comma quarto dell'art. 180 e dell'art. 182-bis l.fall. nel prevedere il potere del Tribunale di omologare del concordato e dell'accordo. La veste fondamentale dell'interesse all'effettività della riscossione quale interesse pubblico in genere e della collettività cui appartiene il contribuente è dimostrata dall'importanza che gli artt. 182-bis e 182-ter l.fall. attribuiscono al contenuto della relazione del terzo asseveratore ogni qualvolta sia da questo condiviso che la proposta avanzata dal contribuente sia la migliore tra le "alternative concretamente praticabili" e più vantaggiosa per entità e tempistica rispetto alla soddisfazione (probabilmente parziale) del credito tributario all'esito della "liquidazione giudiziale".

La rilevanza penale della falsa asseverazione dimostra come tale strumento sia inteso a tutelare un interesse pubblico. Il dato conclusivo è, quindi, la rilevanza "impegnativa" dell'attestazione soprattutto se resa in termini conformi alla circ. n. 34/E del 2020 rispetto ai margini della discrezionalità dell'ufficio (probabilmente vincolata) nonché del potere cognitivo del giudice (ordinario o tributario che sia) davanti al quale possa essere rimessa la controversia sulla legittimità del silenzio, del mancato voto o del diniego espresso di transazione.

La circ. n. 34/E del 2020 al par. 3.1 ammette che l'Ufficio possa dissentire dalla relazione nonostante il parere favorevole del commissario giudiziale ove si tratti di concordato; qualora ciò accada il diniego del singolo ufficio dovrà, però, presentare "una puntuale motivazione" tale da "confutare analiticamente, in base ad elementi chiari, oggettivi e verificabili, le argomentazioni e le conclusioni" del commissario; analogamente viene chiarito dal successivo par. 3.2 per gli accordi di ristrutturazione.

Il dissenso è in realtà da riferirsi, per il concordato non solo alle argomentazioni del Commissario quanto al contenuto della relazione stessa: il parere favorevole del Commissario, infatti, esprime l'adesione alla relazione e al piano.

La contraria opinione dell'ufficio è senza dubbio configurabile laddove non siano rispettate le regole della buona prassi richiamate dalla stessa Circolare. Qualora, però, le indicazioni della prassi siano state seguite, è possibile per l'ufficio dissentire senza considerare l'asseverazione inattendibile e, quindi, dovuta la denuncia penale?

A fronte dello svolgimento di tutte le "attività propedeutiche all'attestazione" e dell'analisi "del maggior apporto patrimoniale" rappresentato "dai flussi o dagli investimenti generati dalla eventuale continuità aziendale" rispetto all'"esito dell'attività liquidatoria" (cfr. i par. 2.3 e 3.1 della Circolare) e delle indicazioni delle ragioni per le quali l'accettazione della proposta sarebbe più conveniente, lo spazio di dissenso sembra molto esiguo; l'ufficio non potrebbe, infatti, entrare nel merito delle singole valutazioni asseverate o dell'opportunità (o meno) di talune scelte riorganizzative e gestionali quando il procedimento di dimostrazione della convenienza della proposta rispetto alla liquidazione giudiziale sia stato sviluppato secondo i criteri indicati e sia stato asseverato.

In questo senso devono, quindi, essere lette le esemplificazioni di manifesta inattendibilità di cui al par. 3.3 della Circolare, di conseguenza, qualora tali ipotesi non dovessero ricorrere si dovrebbe dare il giusto peso vincolante al "valore presuntivo" menzionato dalla Circolare stessa e valorizzarlo in termini di limitazione di dinieghi sia dell'ufficio che di spazi deliberativi alternativi del giudice.

Lascia, peraltro, perplessi (e ciò aumenta l'esigenza di una adeguata tutela giudiziale) che per la Circolare l'Agenzia possa assumere come rilevante al fine di valutare la convenienza della proposta al fine di tutelare l'interesse pubblico la "condotta del contribuente" (par. 3.4) cioè la presenza - rilevante nella sola opinione dell'Agenzia - di precedenti "Attività distrattive o decettive" (par. 3.4.1), di "Precedenti fiscali del contribuente" (par. 3.4.2) e di "Fattispecie di frode" (par. 3.4.3).

Il *pedigree* di un contribuente non può certo essere elevato ad argomentazione a base di un dissenso né rappresentare una valida componente motivazionale ove considerata come elemento fondante di un iter logico giuridico (4): in primo luogo, ciò è del tutto privo di una copertura legislativa necessaria; il caso eccezionale in cui i pregressi assumono rilevanza è quello espressamente disciplinato ai fini della determinazione del massimo edittale della sanzione amministrativa pecuniaria dall'art. 7, D.Lgs. n. 472/1997; in secondo luogo, la natura "fiscalmente non virtuosa" dei comportamenti adottati è circostanza che solo un giudice può accertare con sentenza passata in giudicato non essendo definibile in termini autoreferenziali senza alcun contraddittorio e diritto di prova contraria.

(4) Sulla impugnabilità del giudizio sulla c.d. meritevolezza fiscale anche E. Stasi, *Transazione fiscale obbligatoria e il riparto*

della giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario, in questa Rivista, 2021, 1394.

Le diverse ipotesi di mancata transazione fiscale (mancato voto, voto negativo, mancata adesione, silenzio sull'istanza e diniego espresso di transazione fiscale)

La strada della tutela e dell'individuazione del giudice maggiormente "naturale" presuppone l'identificazione dei comportamenti e degli atti pregiudizievoli rispetto agli interessi collettivi e, mediamente, anche singolari come sopra descritti.

I testi normativi che si sono succeduti nel corso degli ultimi anni hanno espressamente rappresentato nelle due diverse sedi procedurali (concordato preventivo e accordi di ristrutturazione) talvolta (apparentemente) solo alcune delle ipotesi pregiudizievoli inducendo spesso, a seguito di una interpretazione letterale, a ritenere circoscritto a talune fattispecie l'intervento (ora) del Tribunale (e prima del giudice tributario).

Da un lato, nel concordato la mancata ristrutturazione del debito tributario consegue nella maggior parte dei casi all'espressa scelta di non approvare la proposta presentata essendo marginale l'eventualità che l'ufficio non si esprima affatto e, quindi, non voti. Dall'altro, nell'accordo di ristrutturazione la mancata adesione è più frequentemente l'esito sia di una scelta espressa sia di un silenzio nonostante la previsione di un termine di novanta giorni la cui valenza non sembra (ahimè) poter essere considerata perentoria e idonea a configurare un silenzio - assenso.

Ciò premesso, al fine di fissare il cammino della tutela si ritiene che l'ipotesi della "mancanza di adesione" comprenda non solo il silenzio ma anche, in una logica interpretativa funzionale attenta agli interessi pregiudicabili di natura pubblica come sopra accennati, il voto contrario e quello contrario non motivato o con motivazioni di stile.

La possibilità di comprendere nella "mancanza di adesione" il voto contrario o il rifiuto espresso (5) trova fondamento nell'identità di interessi pubblici cui sarebbe funzionale il dovere di valutazione della proposta e l'unicità della scelta effettuata ma solo esplicitata in un caso e non nell'altro.

Il difetto di voto, il dissenso palese nonché il difetto di motivazione del voto (anche quando presente ma insufficiente) esprimono una grave omissione che impedisce agli interlocutori qualificati (il contribuente ma anche il Tribunale impegnato nell'omologa) di comprendere se e in che modo l'interesse

pubblico sia concretamente meglio perseguibile con la liquidazione e l'asseverazione, nel suo contenuto, sia inattendibile ...nonostante il reato di falso in attestazioni.

La recente modifica (6) del comma 4 dell'art. 182-bis l. fall. che individua un termine (novanta giorni) entro il quale l'Agenzia dovrebbe rispondere si rivela efficace se intesa nel senso che da quella data cioè dal novantesimo giorno in poi il contribuente possa chiedere al tribunale l'omologa forzata salvo che questi non provveda d'ufficio assumendosi perfezionata dopo tale termine la fattispecie della "mancanza di adesione".

Tutela giurisdizionale e mancata definizione consensuale. Interesse tutelabile, giudice competente e potere sostitutivo tra giudice tributario e giudice ordinario

Il problema del riparto di giurisdizione in ordine alla tutela verso il diniego di transazione è stato affrontato dalla giurisprudenza di legittimità e poi dal legislatore. Prima della novella la giurisprudenza tributaria di merito aveva aperto un condivisibile spazio all'impugnabilità davanti alle commissioni tributarie del diniego esplicito di transazione ed alla sindacabilità del rifiuto non solo sotto il profilo motivazionale ma anche nel merito.

La Cassazione, nel risolvere la questione preventiva di giurisdizione, ha, invece, desunto dall'obbligatorietà della proposta transattiva la prevalenza, nella *ratio* dell'istituto, dell'"interesse concorsuale" sull'"interesse fiscale"; l'obbligatorietà della transazione sarebbe l'esito di un bilanciamento fra tali interessi in cui "l'ampia discrezionalità riconosciuta all'amministrazione finanziaria nello stipulare accordi transattivi concorsuali" e nel considerare il "miglior soddisfacimento del suo interesse proprio" deve essere "bilanciata dal sindacato giudiziale sul diniego di accettazione" da assegnare al giudice ordinario fallimentare istituzionalmente preposto alla tutela degli interessi concorsuali compreso quello "alla conservazione del bene impresa"; tutto ciò nella convinzione espressa alla Suprema Corte che tale regola di riparto valga anche per il passato sin dall'originario testo normativo.

Le Sezioni Unite della Cassazione (7), anticipando la successiva novella legislativa, hanno attribuito al giudice ordinario la cognizione delle controversie

(5) Cfr. G. D'Atorre, *La ristrutturazione "coattiva" dei debiti fiscali e contributivi negli adr e nel concordato preventivo*, in questa *Rivista*, 2021, 159 e 165.

(6) Conseguente all'art. 3, comma 1-bis, lett. b), D.L. 7 ottobre 2020, n. 125 convertito con modifiche dalla L. 27 novembre 2020,

n. 159 e, quindi, dall'art. 20, comma 1, lett. b), D.L. 24 agosto 2021, n. 118 conv. con modif. dalla L. 21 ottobre 2021, n. 147.

(7) Cass. Civ., SS.UU., 23 febbraio 2021, n. 8504, Pres. Di Iasi, Rel. Manzoni, in *Tax News*, 2021 con nota di A. Ciarcia, *Il giudice competente in tema di transazione fiscale*, e in *GT-Riv. giur. trib.*,

sul mancato assenso; la Suprema Corte ha ritenuto prevalente sulla natura tributaria dell'obbligazione e della riscossione delle relative imposte la finalità (in realtà, però, non esclusiva ma concorrente) concorsuale dell'accordo e, quindi, la natura non tributaria degli interessi soggettivi coinvolti e l'assenza di una loro autonomia all'interno di quelli più genericamente intesi come interessi concorsuali e creditori così da considerare quelli tributari (e del contribuente) endocorsuali e non esocorsuali.

Non rilevarebbe, quindi, per la Suprema Corte la tutela degli interessi del contribuente e dell'interesse pubblico all'effettività della riscossione all'interno delle procedure di ristrutturazione; questi interessi, invece, di indubbia rilevanza, in ragione della specialità ed esclusività della giurisdizione tributaria dovrebbero trovare la loro sede naturale nel processo tributario e nell'impugnazione del diniego espresso o del silenzio quali atti assimilabili a quelli impugnabili ex art. 19, D.Lgs. n. 546/1992 (8).

La posizione ha disatteso un trend della stessa Cassazione la quale, in contesti diversi, ha riconosciuto al giudice tributario prima poteri variamente sostitutivi (9) nei confronti dell'operato sia dell'Agenzia delle Entrate sia di soggetti terzi (l'asseveratore) coinvolti ex lege in procedimenti amministrativi partecipativi.

Le modifiche normative hanno ammesso la giurisdizione ordinaria (rectius una tutela attraverso un procedimento di volontaria giurisdizione) condizionandola espressamente a taluni presupposti e legandola, implicitamente, al contenuto e alla valenza dell'asseverazione.

Il giudice ordinario ha ora il potere di omologare sia il concordato che l'accordo anche "in mancanza di adesione" (nel plurimo significato sopra indicato) da parte dell'Agenzia delle Entrate in presenza di due concorrenti condizioni:

a) che l'adesione ove data sarebbe (stata) determinante "ai fini del raggiungimento delle maggioranze"

fissate dall'art. 177 l.fall. nel caso di concordato e della "percentuale" di cui al primo dell'art. 182-bis l.fall. per l'accordo di ristrutturazione;

b) che la proposta fatta dal contribuente "anche" (e, quindi, non solo) "sulla base delle risultanze della relazione del professionista" attestatore sarebbe "conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria".

Di conseguenza "la convenienza del trattamento proposto rispetto" non più rispetto "alle alternative concretamente praticabili" ma direttamente "alla liquidazione giudiziale" "costituisce oggetto di specifica valutazione da parte del Tribunale" nell'adozione della sua statuizione.

La natura decisiva del mancato voto e della mancata adesione da parte dell'Agenzia delle Entrate

La (prima) condizione perché il giudice ordinario possa essere investito della questione è che l'adesione non prestata attraverso l'accettazione dell'istanza sia stata "decisiva" cioè quando il mancato voto, la mancata adesione, il voto dissenziente, il silenzio o il rifiuto immotivato sia stato determinante.

La "mancanza" assume rilievo solo se le relative conseguenze ai fini dell'accordo non siano altrimenti evitabili come accadrebbe se si applicasse il principio maggioritario o se si fosse data adesione.

L'essere determinate, quale requisito ex lege, nell'ipotesi dell'accordo di ristrutturazione comprende diverse situazioni ove si riempia l'aggettivo del significato che deriva dal necessario raggiungimento della soglia del 60%.

a) Senza dubbio è determinante se il credito erariale sia l'unico creditore (privilegiato).

b) Ove il ceto creditorio sia, invece, eterogeneo (pubblico/privato) si possono individuare diverse ipotesi.

2021, 493 ss. con nota adesiva di D. Corrado, *Il giusto ravvedimento della cassazione sulla giurisdizione in materia di transazione fiscale* cui si rinvia per il quadro di insieme e le indicazioni bibliografiche diffuse.

(8) Sulla competenza del giudice ordinario a valutare le scelte dell'Agenzia delle Entrate rispetto all'art. 97 Cost. cfr. G. D'Attorre, *La ristrutturazione "coattiva" dei debiti fiscali e contributivi*, cit., 154.

Un precedente da cui si è mossa la scelta è anche quello in cui prima della novella si è riconosciuto un potere di sindacare la sufficienza dell'attestazione asseverata in ordine alla fattibilità del piano dal punto di vista non solo giuridico (cioè del rispetto delle regole) ma anche economico cioè del merito dell'attitudine del piano a raggiungere l'obiettivo del risanamento. Da ultima Cass. Civ. 17 dicembre 2020, n. 28891 con recenti precedenti.

(9) La giurisprudenza ha puntualmente fissato i limiti del potere di soccorso istruttorio del giudice tributario stabilendo che, anche

a fronte di un processo tributario la cui natura acquisitivo-dispositiva esige l'esercizio di poteri di riequilibrio della parità delle parti e di garanzia del contraddittorio tale per cui ogni deroga al principio dispositivo debba essere valutata rigidamente non potendo assolvere ad una funzione suppletiva ma solo di acquisizione di elementi diversi da quelli non già prodotti dalla parte onerata. Di recente sul tema Cass. Civ., Sez. trib., 25 ottobre 2021, n. 29856. Nonostante il principio dispositivo sia caratteristico del processo tributario la Suprema Corte ammesso un potere del giudice tributario di merito di determinare unilateralmente valori imponibili intermedi tra quelli dichiarati e quelli accertati oppure percentuali di ricarico, di redditività o di pricing nelle transazioni infragruppo in termini del tutto diversi da quelli sostenuti dalle parti del processo oppure di richiedere all'Agenzia (ma anche al contribuente) la produzione di documenti fondamentali non allegati né all'avviso né alle controdeduzioni.

1) Credito tributario pari almeno al 60% (dal 99,99% al 60%): la posizione è rilevante di per sé.

2) Presenza di altri creditori qualificati: si dovrebbe verificare se la mancata adesione possa rendere, di fatto, impossibile la soddisfazione dei creditori aderenti (sia di pari che di inferiore rango) e, quindi, non omologabile l'accordo per assenza delle risorse.

In questa eventualità si possono individuare diverse specifiche situazioni a seconda che il credito tributario:

- dia luogo alla maggioranza relativa perché superiore al 50% ma inferiore al 60%;

- sia, invece, inferiore al 50% ma l'adesione sia necessaria per arrivare al 60%.

La richiesta dell'Erario di essere totalmente soddisfatto costringerebbe, infatti, l'attestatore a condividere un piano con alti rischi di insostenibilità oppure a proporre una falciatura dei creditori aderenti in termini da questi non accettabile per soddisfare in toto l'Erario.

3) A fronte, poi, di crediti aderenti per almeno il 61% o di più il rifiuto dell'Agenzia alla ristrutturazione di un credito pari al massimo 39% del totale di per sé non impedirebbe l'omologa sebbene esso abbia un minimo effetto, comunque, condizionante.

In sintesi, quindi, qualora il credito tributario sia:

- un credito c.d. *standing alone* è evidente che la mancata adesione pregiudicherebbe il risanamento;

- di entità tale da rappresentare la maggioranza relativa (> al 50% ma < al 60%) egualmente la mancata adesione impedirebbe l'omologa;

- di entità comunque significativa ma non tale da impedire la presentazione della proposta, la mancata adesione avrebbe un impatto condizionante sulla sostenibilità del piano in quanto per soddisfare integralmente l'Erario la percentuale da offrire agli altri creditori aderenti sarebbe molto bassa e, quindi, di improbabile accettazione (10).

Potere sostitutivo del giudice e condizioni concorrenti o alternative

Il testo letterale della disposizione che attribuisce al giudice ordinario un potere sostitutivo prevede, però,

anche che la proposta debba essere (anche) più conveniente della liquidazione giudiziale.

La congiunzione "e" avrebbe come conseguenza l'assenza di qualsiasi ipotesi di intervento qualora la maggioranza sia raggiunta anche senza l'adesione dell'Agenzia delle Entrate; ciò, peraltro, è coerente con la recente previsione dei c.d. accordi di ristrutturazione ad efficacia estesa di cui al novellato art. 182-septies l.fall.

Sebbene la funzionalizzazione dell'azione amministrativa nella scelta potrebbe giustificare un potere sostitutivo anche quando l'entità del credito non sia di maggioranza, il testo letterale della disposizione sembra indurre a circoscrivere tale potere al solo caso in cui si abbia un effetto pregiudizievole per gli interessi tutelabili con il buon esito della procedura, restando, in astratto, possibile l'azione davanti al giudice tributario per quanto, appunto, non già attribuibile all'intervento del Tribunale.

Si potrebbe, però, osservare che la decisività sia configurabile non solo nel momento iniziale della proposta ma anche in quella della fase della concreta esecuzione nell'ipotesi degli accordi di ristrutturazione; anche se il valore del credito tributario non fosse necessario per raggiungere il 60% il suo integrale (e non parziale) soddisfacimento potrebbe, comunque, condizionare la fattibilità giuridica ed economica dell'intero piano se le risorse da impiegare per una integrale soddisfazione pregiudicassero la sostenibilità del pagamento dei creditori (di rango sia pari che superiore) che abbiano accettato una riduzione (11) appartenenti ad altra classe (12).

Di qui la maggiore logica sistematica (anche rispetto all'effettività degli interessi tutelati) di ritenere che il potere sostitutivo sia esercitabile anche quando la posizione del creditore erariale sia seppur non di maggioranza, comunque idonea a condizionare la misura della soddisfazione degli altri creditori nel costante presupposto, però, della convenienza della proposta rispetto alla liquidazione (13).

Emerge una ulteriore prospettiva di indagine.

L'intervento sostitutivo del giudice ha una diversa premessa a seconda che ci si trovi di fronte al silenzio

(10) Tragli altri vedi M. Golisano, *La nuova "transazione fiscale" dell'art. 63 del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 499 ss.

(11) In tal senso anche A. Ciarcia *Diritto della crisi d'impresa: le novità in tema di transazione fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 14 aprile 2021.

(12) Si segnala la prospettiva rilevante anche nei confronti dell'agenzia dissenziente che si apre con l'estensione dell'efficacia degli accordi di ristrutturazione" ex art. 61, D.Lgs. n. 14/2019 e con il ruolo che avrà sempre il giudice ove sorgessero

contestazioni sui relativi presupposti e sulla applicazione al creditore erariale.

(13) Sul punto, tra gli altri, anche G. D'Attorre, *La ristrutturazione "coattiva" dei debiti fiscali*, cit., 153 ss. al quale si rinvia anche per l'approfondimento della contigua questione dell'evitare discriminazioni rispetto a creditori privati il cui dissenso non sia superabile dall'intervento sostitutivo così come della sterilizzazione dell'entità del credito erariale ai fini del computo dei voti effettivamente favorevoli o contrari o assenti.

o a un voto negativo, fattispecie tutte rientranti nel concetto di mancata adesione in senso ampio.

Se la cognizione del Tribunale, peraltro esprimibile in un giudizio di natura camerale, ha ad oggetto la valutazione della maggiore convenienza della proposta rispetto all'incerta azione di recupero (14) il ruolo rivestito dal giudice è in entrambi i casi volto ad esercitare la funzione amministrativa sebbene nel secondo a valutarne anche il profilo motivazionale del diniego.

Sebbene il voto espresso negativo non costituisca una fattispecie di inerzia, ai fini della giustificazione dell'intervento sostitutivo esso è assimilabile dal punto di vista degli effetti al silenzio essendo comune ad entrambe le situazioni la circostanza che, a seguito dell'istanza, il contribuente abbia messo in grado l'Agenzia delle Entrate comunque di esprimersi e di valutare il contenuto della proposta e dell'asseverazione (15).

L'indifferenza dell'alternativa di circostanze (voto espresso negativo, mancata adesione o silenzio) - peraltro riconosciuta da recentissimi posizioni interpretative dell'Agenzia nel corso del presente anno - si fonda anche sulla funzione surrogatoria del giudice ordinario al quale spetta valutare la maggiore convenienza della proposta e, in caso affermativo, valutare rispetto ad essa la coerenza o meno del comportamento tenuto dall'ufficio in termini sia espliciti (voto espresso negativo e rifiuto palese) o negativi (silenzio). Coerentemente a tale ricostruzione l'apprezzamento della convenienza dovrebbe, allora, collocarsi all'interno di un giudizio nel quale il giudice possa omologare anche quella proposta che, pur non avendo superato il test del c.d. *cram down* per votazioni palesi dissenzienti o mancate votazioni da parte dell'Agenzia in sede di concordato o non avendo raccolto la maggioranza richiesta, appunto per la diversa scelta dell'Agenzia, si riveli in ogni caso idonea a garantire la migliore soddisfazione dell'interesse pubblico (erariale nel senso della collettività); in questi termini, allora, cambia il significato e la portata del *cram down* quando il dissenso o il silenzio sia riferibile al creditore erariale.

L'identità di effetti tra silenzio e diniego espresso giustifica, quindi, l'assimilazione al silenzio della "mancanza di voto" o di "adesione" così da poter riferire al giudice ordinario tutta una serie di mancanze di transazione fiscale dalla forma minima del silenzio a quella della mancanza di voto e di adesione fino a giungere al diniego espresso sia non motivato che con motivazione insufficiente.

La circostanza che la novella legislativa abbia attribuito al giudice ordinario un potere sostitutivo dell'Agenzia delle Entrate sembrerebbe privare, allora, il giudice tributario di qualsiasi ruolo attuale.

L'utilità del giudizio tributario andrebbe, invece, recuperata qualora si ritenesse che il giudice ordinario abbia cognizione solo nei casi di inerzia in sede di voto e di approvazione oppure di voto negativo (al momento non annoverabili fra gli atti impugnabili di fronte al giudice tributario) ma non anche di diniego espresso il quale resterebbe assimilabile agli atti impugnabili davanti alla commissione tributaria in un giudizio avente come parte necessaria sempre (anche) l'Agenzia delle Entrate e come oggetto situazioni giuridiche riferibili non alla *par condicio creditorum* ma all'effettività della riscossione quale nucleo di un interesse giuridico anche del contribuente quale parte della collettività che sostiene le spese pubbliche (16).

È, però, vero che se il diniego espresso concretizza una delle forme di mancanza di adesione anche questa strada, originariamente percorribile, potrebbe rivelarsi preclusa.

La giurisprudenza civile di merito ha, comunque, già offerto alcuni segnali con riguardo al comma 4 dell'art. 180 l.fall.

In ordine alla individuazione del presupposto per l'attivazione del potere sostitutivo si segnalano orientamenti che, prima della novella, lo delimitano alla sola ipotesi del silenzio e del mancato voto (17) ed altri che, invece, hanno adottato una ricostruzione funzionale ricomprendendo anche quelle del voto contrario (cui sarebbe assimilabile il mancato voto a seguito di rituale richiesta di voto) (18), del diniego espresso nonché del voto tardivo, valutando sempre

(14) In questi termini Trib. fall. Genova, Sez. VII, 13 maggio 2021, che equipara il silenzio al voto negativo palese; egualmente vedi Trib. fall. Roma 31 maggio 2021; da ultimi Trib. fall. Pisa 18 giugno 2021 e Trib. fall. Milano 29 luglio 2021 il quale hanno omologato la proposta di concordato preventivo nonostante il voto contrario dell'Agenzia astrattamente decisivo per il raggiungimento della maggioranza.

(15) G. D'Attorre, *La ristrutturazione "coattiva" dei debiti fiscali e contributivi negli adr e nel concordato preventivo*, cit., 153 ss.

(16) Per riferimenti sugli spazi della cognizione del giudice tributario da ultimo anche per riferimenti A. Guidara, *Gli "oggetti"*

del processo tributario, in AA.VV., *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, a cura di Guidara, Torino, 2021, 436 ss. il quale pur escludendo che il giudice tributario possa adottare provvedimenti sostitutivi del (mancato) potere amministrativo riconosce che la successiva azione amministrativa ben possa essere vincolata al *dictum* giudiziale e, quindi, debba essere coerente agli effetti conformativi della sentenza della commissione (457 ss.).

(17) Vedasi Trib. Bari 18 gennaio 2021.

(18) Così Trib. Teramo 14 aprile 2021, Trib. Forlì 15 marzo 2021, Trib. La Spezia 14 gennaio 2021.

come prevalente la fattibilità giuridica ed economica di una proposta asseverata rispetto alla liquidazione ed al rischio di aumentare la misura del passivo privilegiato qualora si interrompesse l'attività produttiva con emersione del debito per il Tfr dei dipendenti (19).

L'ipotesi di delimitare il potere di intervento del giudice al solo caso di silenzio e la natura di questo in termini non sostitutivi ma suppletivi avrebbe, quindi, come conseguenza l'impugnabilità in commissione del solo diniego espresso e non anche del silenzio (20).

Qualora, pertanto, si scegliesse una interpretazione restrittiva della condizione della mancanza di voto e di adesione si avrebbe non un'asimmetria ma un'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.

Se il procedimento di ristrutturazione dei debiti tributari attraverso lo strumento della transazione fiscale era sempre stato condivisibilmente riconosciuto alla stregua di un procedimento amministrativo che si affiancava se non anche innestava in quello concordatario partecipato dagli altri creditori privati (21) con un ruolo marginale del giudice, la realtà sembra cambiata in ragione dell'effetto assorbente degli interessi concorsuali e creditori che la modifica normativa intende tutelare.

Una visione unitaria non era e non è, in realtà, confliggente con la conservazione di un livello di autonomia che richieda soluzioni e argomentazioni sistematiche specifiche del credito tributario a fronte dell'indubbia unicità del procedimento tramite ricorso, unitarietà dell'esposizione debitoria nel suo complesso e della volontà dei creditori di concorrere alla definizione "di gruppo" in base alle scelte della maggioranza.

L'unitarietà della gestione degli elementi debitori/creditori attraverso un meccanismo asimmetrico in cui la singola istanza del debitore trova sistematica accettazione all'interno di valutazioni collettive non toglie la diversità di interessi valutati dai singoli destinatari dell'istanza anche se la loro concreta decisione debba essere conformata a scelte maggioritarie.

Il momento dell'accettazione, dell'adesione e del voto costituisce l'esito della valutazione dell'interesse (anche) pubblico alla ristrutturazione quale mezzo per garantire allo Stato l'effettività della riscossione e, quindi, per tutelare l'interesse della collettività al reperimento delle risorse per le spese pubbliche ex art. 53 Cost.; a ciò si aggiunge un interesse (anche) privato alla prosecuzione dell'impresa e al mantenimento del livello occupazionale, interesse, questo, che ricorre, in ogni caso, anche quando il creditore fosse (esclusivamente o prevalentemente) privato. Poiché è l'esito della fase della valutazione a condizionare l'approvazione o meno della proposta, non è condivisibile, negli interessi da valutare e, quindi, nella natura del procedimento, una prevalenza della concorsualità sulla effettività, invece, della riscossione (22).

La sensazione che il coinvolgimento del Tribunale non sia idoneo a garantire piena tutela agli interessi coinvolti dal mancato voto, dal voto dissenziente o dal silenzio (cioè dalle diverse forme di mancanza di adesione) deriva anche dalla natura non propriamente contenziosa del giudizio di omologazione destinato a svolgersi in forma camerale nel quale la decisione è l'esito della risoluzione della sola questione di fatto del mancato voto/voto dissenziente e della convenienza documentata e motivata nell'asseverazione (23).

Su questo punto emerge già la necessità di un intervento normativo chiarificatore che superi approcci ricostruttivi meramente letterali; è pur vero, però che ove così fosse (come si ritiene) resterebbe in ogni caso da giustificare anche dal punto di vista costituzionale

(19) Cfr. Trib. Napoli 9 aprile 2021.

(20) Così se non erriamo F. Paparella, *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 *Riv. dir. trib.*, 2022, II, 10 ss.

(21) Lo ricorda, per tutti anche citazioni, G. Frasoni, *Trattamento dei debiti tributari e concordato preventivo: dal procedimento al processo*, in *Rass. trib.*, 2021, 305; per l'irrinunciabile autonomia procedimentale da ultimo vedi, comunque, M. Allena, *la transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, *passim*, spec. 220 ss. nonché F. Paparella, *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all'art. 182 ter: dalla transazione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva*, in *Rass. trib.*, 2018, 317 ss.

(22) Peraltro, come ricorda anche F. Paparella, *Il rapporto tra diritto tributario e diritto fallimentare nel pensiero di Augusto Fantozzi*, in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 413 ss., l'interesse a garantire una effettività della riscossione evitando ipotesi di concreta insoddisfazione erariale si desume anche dalle conseguenze della mancata segnalazione della crisi del contribuente da parte dello stesso creditore erariale individuate nella inefficacia dei privilegi accordati dalla legge ai crediti tributari; l'Autore evidenzia, però, una ingiustificata distinzione rispetto ai creditori privati.

(23) *Amplius* in G. Frasoni, *Trattamento dei debiti tributari e concordato preventivo*, cit., *passim* spec. 318 ss.; a favore di interessi da tutelare e profili di merito da attribuire alla competenza del giudice tributario anche A. Carinci, *Il diniego di transazione fiscale nel prisma del nuovo Codice sulla crisi di impresa*, in *Il Fisco*, 2021, 2243 ss.

(ma in ciò il fondamento *ex art. 97 Cost.* valorizzato anche dalla sentenza Degano trasporti dovrebbe essere risolutivo in senso affermativo) la delimitazione soggettiva di tale potere sostitutivo alle forme di inerzia o dissenso ingiustificato del solo creditore erariale e non anche di quello privatistico avente identiche caratteristiche.

Cognizione del giudice (ordinario) e vincoli derivanti dall'asseverazione conforme alle indicazioni date dalla Circolare

La Circolare al par. 2 definisce l'asseverazione un elemento "determinante in quanto deputato a rafforzare" (sic!) "la credibilità degli impegni assunti dal debitore mediante il piano che devono essere finalizzati al riequilibrio della situazione economico-finanziaria e, sostanzialmente, al risanamento dell'impresa"; essa, poi, si sofferma in modo diffuso nel par. 2.3 sul contenuto che dovrebbe avere l'attestazione, dando, così, ad intendere che il paradigma da seguire al fine di soddisfare l'aspettativa informativa e dimostrativa degli uffici sia quello indicato in tale circolare.

Da ciò l'impressione che sia configurabile un effetto anche vincolante; si andrebbero, in questo modo, a ridurre quasi del tutto (se non integralmente) gli spazi di contestazione dell'attestazione sulla fattibilità del piano di rientro e, quindi, di diniego tacito o esplicito che si voglia.

Il vincolo, se esistente, opererebbe, a questo punto, nei confronti non solo dell'Ufficio che per primo si dovrebbe, comunque, preoccupare di tutelare l'interesse pubblico all'effettività della riscossione e gli altri interessi costituzionalmente rilevanti che entrano in gioco nell'alternativa tra prosecuzione dell'impresa e liquidazione giudiziale ma anche del giudice investito del potere di sostituirsi all'Agenzia che, non aderendo, non abbia risposto, non abbia aderito alla proposta con voto contrario o abbia risposto con diniego espresso (24).

Alla luce delle diffuse spiegazioni contenute nella Circolare il controllo del giudice dovrebbe avere ad oggetto la verifica del rispetto in concreto delle *guide lines* sancite nella Circolare nonché della *best practice* da essa richiamata ma già in passato descritta nei documenti degli ordini professionali.

È certo che si tratta di fonti non normative ma più correttamente riconducibili alla *c.d. soft law*; è, però, vero che esse danno un obiettivo contenuto minimo

ad un atto (l'asseverazione) intorno alla quale il legislatore ha da sempre costruito la concreta efficacia e valenza degli strumenti di ristrutturazione del debito (anche) tributario (e previdenziale).

Qualora l'attestatore abbia seguito quanto richiamato nel combinato "disposto" (impropriamente inteso, ovviamente) delle sopra indicate fonti non normative, se ne dovrebbe far derivare la correttezza e affidabilità dell'asseverazione e, quindi, la difficile configurabilità di altre fonti di convincimento del giudice ordinario nonché, in un momento anteriore, del tutto ingiustificabile l'eventuale rifiuto tacito o espresso dell'Agenzia delle Entrate.

La novella prevede che la relazione possa essere "anche" una fonte di convincimento del giudice.

L'astratta alternativa che si pone con l'inciso "anche" è che siano ipotizzabili (almeno nella *mens legis*) degli altri elementi di convincimento per accertare se la proposta sia maggiormente conveniente rispetto alla liquidazione.

Ciò significa che la relazione deve essere la fonte unica o concorrente ma non alternativa.

Se la condivide il giudice potrà adottare il proprio intervento sostitutivo in modo lineare.

Ma quali elementi dovrebbe acquisire e quali ragioni dovrebbe addurre il giudice ove negasse la legittimità della mancata transazione?

Laddove il Tribunale condividesse l'asseverazione essa assorbirebbe le argomentazioni da porre alla base della convenienza e, quindi, escluderebbe la necessità stessa di una eterointegrazione; ciò significa che qualsiasi sostituzione presuppone la condivisione dell'asseverazione ed un suo rinvio anche con una motivazione *per relationem*.

Immaginare elementi ulteriori presupporrebbe un giudizio di insufficienza della relazione nonché una competenza oggettiva del Tribunale a provvedere all'eterointegrazione degli argomenti senza poter, però, ricorrere ad una CTU la quale sconfesserebbe l'asseverazione nonostante il rafforzamento che deriva dalla fattispecie penale.

La ricostruzione che, nonostante la Circolare, sostenesse un intervento giudiziale basato su di un fondamento alternativo all'asseverazione avrebbe la conseguenza di attenuare o annichilire la rilevanza giuridica della stessa, aprendo ad un sindacato giurisdizionale su profili di merito e di metodo che la funzione dell'attestazione e la responsabilità penale dell'asseveratore dovrebbero escludere e che,

(24) Nega, se non erriamo, un automatismo tra giudizio di omologa e decisione del Tribunale cui sarebbe lasciato uno spazio

di verifica della convenienza della proposta F. Paparella, *Il rapporto tra diritto tributario*, cit., 436.

comunque, conservano margini di apprezzamento (si pensi agli effetti economici *post Covid*).

Non sembrano, quindi, ipotizzabili interventi sostitutivi diversi, che consistano in una indicazione giudiziale su scelte alternative non ipotizzate dal proponente né condivise dall'attestatore oppure in determinazioni di valori e percentuali diverse.

In presenza dei presupposti di fattibilità giuridica ed economica di una soluzione più conveniente rispetto alla liquidazione giudiziale la previsione che il giudice ordinario possa omologare dovrebbe escludere qualsiasi alternativa rispetto alla perfezione del concordato o dell'accordo.

In tal caso, si dovrebbe, in realtà, attribuire al potere sostitutivo anche il significato di confermare un dovere (quello dell'Agenzia) non correttamente adempiuto; altrimenti detto: non ci sarebbe un dovere del giudice di sostituirsi se l'Agenzia non avesse già *ex ante* soddisfatto analoga doverosità di azione nella fase procedimentale.

L'unico spazio che resterebbe è quello della contestazione dei profili formali dell'asseverazione (senza che ciò configuri una falsità) rispetto al paradigma sinteticamente definito degli artt. 161 e 182-*bis* l.fall. (nonché richiamato dalla circ. n. 34/E/2020, par. 2) sia del metodo adottato per giungere al positivo riscontro della fattibilità economica; in entrambi i casi, però, la cognizione del giudice rischierebbe di essere autoreferenziale in quanto l'unico dato oggettivo di confronto potrebbero essere le linee guida in tema di asseverazione alla stregua di una *soft law* nella piena governabilità del giurista giudicante ... ma è improbabile che accada.

Indubbiamente si può ammettere un controllo se la proposta rispetti il divieto di trattamento deterioro del credito tributario sia nel concordato preventivo che nell'accordo di ristrutturazione ma non sulla percentuale offerta, sulla durata più o meno lunga (anche se l'attualizzazione dovrebbe eliminare le differenze) o sulla presenza o meno di garanzie ulteriori dato che le condizioni della proposta sono state condivise nel giudizio di fattibilità reso dal revisore. Peraltro, l'asseverazione - al pari di quanto dovrebbe interessare anche il giudice adito - andrebbe ad occuparsi *ex lege* di interessi anche pubblici come quello all'effettiva della riscossione (cfr. sentenza Degano) nonché alla continuità aziendale nonché privati

dovendo verificare che non sia pregiudicati altri interessi creditori.

Vi è un ulteriore effetto di natura sistematica e metodologica: laddove, infatti, il menzionato potere sostitutivo del giudice ordinario fosse esercitabile anche in presenza di un voto negativo e non del solo silenzio si dovrebbe riconfigurare la rilevanza giuridica dell'asseverazione e, probabilmente, modificare l'art. 236-*bis* c.p. (25).

Da ultimo utili indicazioni si traggono dalla giurisprudenza di legittimità che si è occupata dell'eventuale insufficienza dimostrativa dell'asseverazione e dell'eventuale potere di controllo sulla fattibilità economica della proposta da parte del Tribunale adito per il reclamo avverso la sentenza dichiarativa di fallimento; in particolare, la Suprema Corte - in questo, forse, anticipando le premesse della novella legislativa - ha riconosciuto al giudice ordinario un potere/dovere di verificare i presupposti di fattibilità del piano distinguendo un potere generale per quella giuridica e, invece, limitato per quella economica alla verifica in concreto dell'idoneità del piano a raggiungere l'obiettivo della ristrutturazione del debito alle condizioni proposte (26).

È evidente la facilità del percorso logico dall'attribuzione di un potere giudiziale di sindacato della fattibilità del piano *versus* l'attestatore a quello di un potere sostitutivo *versus* l'Agenzia delle Entrate qualora la fattibilità non sia sindacabile dal punto di vista giuridico ed economico.

Si deve, però, tornare ad un punto precedente: se la stessa Agenzia fissa nella Circolare le regole in base alle quali l'attestazione andrebbe redatta e, quindi, a quali condizioni l'interesse erariale sarebbe tutelato, non ci sembra possano esistere più quei margini di sindacato giudiziale che la citata giurisprudenza avocava al giudice ordinario prima dell'avvento della Circolare.

Conclusioni

La scelta adottata dal legislatore (non tributario) di attribuire al giudice ordinario in un procedimento, peraltro, di natura innovativa l'arduo compito di garantire tutela ad un contribuente che lamenti un'illegitima mancata transazione fiscale a seguito delle diverse possibili mancate adesioni alla proposta si presta a dubbi di coerenza e fondamento sistematico

(25) Che al momento prevede che "Il professionista che nelle relazioni o attestazioni di cui agli articoli 67, terzo comma, lettera d), 161, terzo comma, 182 *bis*, 182 *quinquies*, 182 *septies* e 186 *bis* espone informazioni false ovvero omette di riferire informazioni rilevanti, è punito con la reclusione da due a cinque anni e con la multa da 50.000 a 100.000 euro.

Se il fatto è commesso al fine di conseguire un ingiusto profitto per sé o per altri, la pena è aumentata.
Se dal fatto consegue un danno per i creditori la pena è aumentata fino alla metà."

(26) Cfr. da ultima Cass. Civ. 17 dicembre 2020, n. 28891.

rispetto ad una serie di interessi e funzioni giuridicamente rilevanti che attengono alla natura stessa del rapporto giuridico tributario ed al vincolo di risultato che caratterizza l'azione dell'Agenzia delle Entrate. Dal lato dell'esigenza dell'imprenditore innanzitutto contribuente (e, poi, anche debitore verso uno o più creditori) di ottenere tutela vs la mancanza di adesione, l'intervento del Tribunale con decreto e l'eventuale successivo giudizio instaurabile con un reclamo sembrano costituire forme di giustizia in cui la litigiosità è rinviata alla fase del reclamo in cui la Corte d'Appello dovrebbe valutare se il potere (più) suppletivo (che decisorio) del Tribunale abbia ben apprezzato la fattibilità economica e giuridica del piano; ciò che impressiona è che l'interesse tutelabile attraverso il buon esito del piano è anche quello pubblico all'effettività della riscossione e che il pregiudizio che questo subisce è riferibile ad un atto o comportamento la cui natura impositiva è indubbia per natura soggettiva e funzione.

L'omologa forzosa che si raggiunge con l'intervento del Tribunale esprima un "eterotutela" (27) attraverso un controllo sui profili sostanziali del procedimento con il quale si è formata la volontà negoziale dell'Agenzia delle Entrate chiedendo al giudice dell'omologa appunto se la crisi possa essere risolta nei termini offerti anche al creditore erariale cioè attraverso regole negoziali e non regole concorsuali. Con l'attuale assetto di tutela la reazione avverso il rifiuto del creditore erariale di conformarsi alla richiesta di regolazione secondo i termini della proposta negoziale conduce ad un giudizio di accertamento positivo dell'obbligo conformativo del creditore erariale dissenziente (28) e non di annullamento dell'atto (di natura tributaria) di rifiuto. In ogni caso qualsiasi prospettiva di tutela si ritenga di condividere e di assumere quale principale se non esclusiva senza dubbio deve apprezzare come vincolante il contenuto dell'asseverazione soprattutto ove conforme alle *guide rules* dettate dalla stessa Agenzia nella citata Circolare.

(27) L'espressione è di M. Fabiani, *Concordato preventivo in Fallimento e concordato preventivo*, in *Commentario del c.c. Scialoja - Branca - Galgano*, VIII, Bologna, 2014, 644 ss.

(28) Altrimenti detto con le parole del Fabiani, *op. loc. cit.* dell'"accertamento negativo del potere" altrui "di chiedere la regolazione concorsuale - fallimentare dei crediti".