

Valerio Ficari

GLI “INTERESSI” PRETENSIVI DEL CONTRIBUENTE: DAGLI
“STRUMENTI” DI COLLABORAZIONE E PARTECIPAZIONE
ALLE “DEFINIZIONI CONSENSUALI”

*TAXPAYER’S DEMANDING “INTERESTS”:
FROM THE “INSTRUMENTS” OF TAXPAYER’S COLLABORATION
AND PARTICIPATION TO “CONSENSUAL DEFINITIONS”*

Abstract

La dinamica del rapporto giuridico tributario presenta situazioni nelle quali il contribuente è titolare di interessi rilevanti ad essere informato, a collaborare e a partecipare al procedimento e alla formazione dell’atto impositivo attraverso modelli consensuali. La più recente disciplina della transazione fiscale e del mancato accordo dimostra la necessità di una tutela anche se l’attribuzione alla giurisdizione ordinaria e non tributaria pone serie questioni alla luce della funzione dell’asseverazione e della prassi ministeriale.

The dynamics of the tax relationship presents situations in which the taxpayer has significant interests in being informed, collaborating and participating in the proceedings and in the formation of notices of assessment through consensual models. The most recent discipline of the “fiscal transaction” and of the non-agreement demonstrates the need for protection even if the attribution to civil and non-tax jurisdiction raises serious issues in light of the sworn function and ministerial practice.

SOMMARIO:

1. Interessi pretensivi (e non oppositivi) del contribuente: l’informazione e la collaborazione nell’attività istruttoria e accertativa, la partecipazione al procedimento di formazione dell’atto e i modelli partecipativi consensuali. – 2. La partecipazione al procedimento di autotutela negativa. Il (raro) doveroso annullamento d’ufficio dell’atto impositivo e la mancata autotutela; interesse pretensivo, effetti conformativi e attività amministrativa nel caso di giudicato tributario sostanziale favorevole. –

3. Effetti conformativi e attività amministrativa nel caso di accertamento con adesione su fattispecie a rilevanza pluriennale e plurisoggettiva. – 4. Il contesto internazionale: A) gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale; B) le procedure amichevoli previste dalle convenzioni per evitare la doppia imposizione. – 5. La “transazione” fiscale. – 5.1. I fondamenti costituzionali/comunitari di un interesse all’accordo e la collocazione dell’istituto tra procedimento amministrativo tributario e procedimento paraconcorsuale. – 5.2. *Segue*. Le diverse ipotesi di mancata transazione fiscale (mancato voto, voto negativo, silenzio sull’istanza e diniego espresso di transazione fiscale). – 5.3. *Segue*. Il ruolo del terzo investito di funzioni a rilevanza (anche) pubblica nel fondamento dell’interesse pretensivo alla transazione fiscale; dalle “alternative concretamente praticabili” alla “liquidazione giudiziale” nel giudizio di convenienza espresso dal piano e dalla relazione. – 5.4. *Segue*. La motivazione del dissenso: dissenso vs asseverazione? Dalla valutazione tecnica all’interno delle indicazioni della *best practice* fissate nella prassi “normativa” al rischio di arbitrio? Dalla discrezionalità alla vincolatezza? – 6. La tutela giurisdizionale degli interessi pretensivi del contribuente. Profili generali e delimitazione dell’indagine. – 7. *Segue*. La tutela giurisdizionale nel caso di mancata definizione consensuale. Dall’interesse tutelabile al giudice competente ed al suo potere sostitutivo. – 8. *Segue*. Mancata transazione fiscale e tutela giudiziale tra giudice tributario e giudice ordinario. Antefatto giurisprudenziale e novella legislativa a favore del giudice ordinario. – 9. *Segue*. La relazione dell’attestatore e le fonti di convincimento del giudice titolare di un potere sostitutivo: esclusività o concorrenzialità, discrezionalità o vincolatezza del potere giudiziale? – 10. Conclusioni e prospettive.

1. *Interessi pretensivi (e non oppositivi) del contribuente: l’informazione e la collaborazione nell’attività istruttoria e accertativa, la partecipazione al procedimento di formazione dell’atto e i modelli partecipativi consensuali*

Nella recente dinamica dei rapporti tra l’Amministrazione finanziaria e il contribuente da tempo si osserva come il soggetto passivo dell’obbligazione tributaria rivesta un ruolo attivo all’interno dei procedimenti amministrativi tributari.

L’“attivazione” esprime un interesse giuridico non più oppositivo, cioè riferibile ad un contesto conflittuale la cui soluzione è demandata ad un giudice terzo, ma, invece, a vario modo partecipativo e dall’intensità (in termini di effetti e di conseguenze per gli uffici) variamente definita dal dato normativo positivo.

L’iniziativa del contribuente caratterizza, quindi, sempre più diffusamente l’evoluzione tipologica dei procedimenti amministrativi tributari fino a giustificare uno studio sistematico attento alla varietà degli interessi giuridici rilevanti ad essa sottesi¹.

¹ Da ultimo vedi gli approfondimenti di FARRI in *I procedimenti a istanza di parte nel diritto tributario* in *Rass. trib.*, 2020, p. 632 ss. spec. p. 640 ss.

La rilevanza degli interessi pretensivi nell'attuale quadro normativo si colloca tradizionalmente in momenti sia antecedenti che successivi alla formazione dell'atto impositivo e solo in alcune (rare) occasioni (alle quali si dedicherà precipuamente attenzione) è percepibile anche nella prospettiva della "costruzione" di un atto "condiviso" da perfezionare nella fase dell'accertamento oppure della riscossione.

L'iniziativa del contribuente con la quale si manifesta l'"attivazione" ha fisionomia distinta a seconda che essa consista nella pretesa all'informazione/collaborazione o, invece, ad una vera e propria partecipazione; nella prima eventualità l'iniziativa (facoltativa o doverosa che sia) ha una funzione ausiliaria dell'attività ricognitiva/acquisitiva tipica del potere istruttorio mentre nella seconda essa si rivela concorrente rispetto allo stesso esercizio d'ufficio dell'attività amministrativa e, talvolta, intesa ad ottenere dall'ufficio alternativamente, in negativo, l'annullamento di un atto illegittimo o infondato oppure, in positivo, la perfezione di un atto la cui effettività si baserebbe su interessi sia pubblici che privati meritevoli di tutela.

Sia l'essere informato che il poter collaborare sono accomunati da un contraddittorio non contenzioso² dedicato alla migliore cognizione di fatti, di valori e di fattispecie concrete da qualificare giuridicamente in una logica non esclusivamente difensiva/oppositiva³ ma anche costruttiva e di amministrazione attiva.

In queste ipotesi è percepibile una funzionalizzazione dell'"attivazione" del contribuente in termini di giustizia condivisa con l'Agenzia delle Entrate, anteriore e solo eccezionalmente indotta dall'intervento del giudice tributario

² Sulle diverse distinzioni ancora attuali gli studi di SALVINI sin da *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, *passim* e poi, tra gli altri, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento* in *Corr. trib.*, 2009, p. 3570 ss. e *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)* in *Riv. dir. trib.*, 200, I, p. 13 ss.; da ultimi, per tutti, GALLO *La verifica fiscale fra poteri autoritativi e diritti di partecipazione* in *Rass. trib.*, 2019, p. 465 ss. cui si aggiunga per la diffusa ricognizione VIGNOLI *La giurisdizione nella funzione tributaria*, Padova, 2020, p. 162 ss.

³ In questi termini FRANSONI, *La parabola del contraddittorio*, in AA.VV., *Per un nuovo ordinamento tributario*, contributi coordinati da Uckmar, a cura di Glendi-Corasaniti-Corrado Oliva-Capitani di Vimercate, II, Padova, 2019, p. 975 ss. anche per la distinzione del contraddittorio fra attività puramente discrezionale e attività vincolata.

Per un'interessante analisi comparata e comunitaria vedi NAVARRO EGEA, *L'esperienza spagnola del contraddittorio nei procedimenti tributari*, in AA.VV., *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, a cura di Guidara, Pisa, 2020, p. 39 ss. nonché MOSCHETTI, *Premesse valoriali e quadro costituzionale del "diritto al contraddittorio": le soluzioni "proporzionate" dell'esperienza tedesca*, *ivi*, p. 221 ss.

quale soggetto terzo⁴. Essa è orientata sia alla prevenzione di contenziosi sia, soprattutto, alla ponderazione di interessi eterogenei, di natura sia pubblica (e, in alcuni casi, anche fra loro confliggenti) che privata; l'esito di tale ponderazione, risultato di un procedimento paritetico, dovrebbe sempre consistere nel miglior soddisfacimento dell'interesse erariale inteso come interesse della collettività e non del solo Stato apparato⁵.

Si evidenzia, allora, l'attenuazione del carattere autoritativo dell'attività amministrativa in ragione della maggiore funzionalizzazione della stessa⁶, ad esempio, rispetto all'effettività della riscossione cui riferire un interesse non solo pubblico ma anche mediatamente anche privato (cioè del singolo come membro della collettività al cui vantaggio si sostengono le spese pubbliche).

a) *Interesse all'informazione*

Una posizione giuridica attiva del contribuente è senza dubbio quella ad essere informato di una serie di fatti e documenti che possano emergere o essere acquisiti presso terzi nel corso della fase istruttoria, anche a seguito della cooperazione internazionale tra amministrazioni finanziarie di Stati diversi⁷ volte all'acquisizione di documenti all'estero.

Il legislatore individua, tra le tante, solo alcune ipotesi di doverosa informazione collegandole alla rilevanza di una "difesa" procedimentale nonché di una maggiore efficienza dell'attività amministrativa.

Il punto ancora problematico è se esista, come si ritiene, un generalizzato diritto del contribuente di essere informato, se questo si fondi su interessi del

⁴ Come ricordava ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 9 ss. la stessa attività amministrativa tributaria è strumento di giustizia sebbene essa si completi necessariamente con l'effettività della funzione giurisdizionale. Sul punto leggesi LOGOZZO, *L'amministrazione finanziaria come organo di giustizia nel pensiero di Enrico Allorio*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, I, p. 10831 ss.

⁵ Spunti in MARCHESELLI, *I principi amministrativi specificamente rilevanti in ambito tributario*, in AA.VV., *Il "giusto procedimento" tributario*, a cura di Marcheselli, Padova, 2012, p. 24 ss.

Già GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 427 aveva sottolineato come in una configurazione dello Stato al servizio della comunità, l'interesse fiscale assume più coerentemente i connotati dell'interesse collettivo più che di quello pubblico" essendo tale "l'interesse nel quale confluiscono gli interessi di tutti i soggetti coinvolti nella funzione tributaria".

⁶ Per recenti osservazioni sul punto cfr. FRANSONI, *Il diritto potestativo d'interpello*, Pisa, 2020, p. 18 ss.

⁷ Sulla circostanza che l'ordinamento comunitario possa fondare un generalizzato diritto all'informazione ed accesso nel caso di informazioni e documenti reperiti presso terzi vedi BASILAVECCHIA, *Contraddittorio preventivo e accesso al fascicolo*, nota a Corte di Giustizia UE, 4 giugno 2020 causa C-430/19, in *Corr. trib.*, 2020, p. 737 ss.

contribuente di rilevanza non solo mediata ma anche immediata come quello ad una buona amministrazione di cui all'art. 97 Cost., peraltro anche esplicitato dall'art. 41 della Carta europea dei diritti fondamentali dell'Unione europea, a tutti gli effetti da considerarsi come un trattato vincolante per gli Stati e le loro amministrazioni⁸.

b) *Interesse alla collaborazione*

Il coinvolgimento nell'attività amministrativa è, per tradizione normativa, limitato alla collaborazione attraverso cui il contribuente spontaneamente (collaborazione facoltativa) o, più spesso, doverosamente (collaborazione doverosa) fornisce chiarimenti, documenti e spiegazioni al fine di consentire agli uffici di poter al meglio soddisfare l'esigenza (ri)cognitiva dei diversi profili del presupposto tributario.

Nonostante il fondamento costituzionale e comunitario del contraddittorio inteso come confronto sia documentale che orale il punto è se l'Agenzia delle Entrate debba far collaborare il contribuente.

La giurisprudenza è orientata a svalutare la portata generale del principio e a ritenerlo attivabile sulla base di un interesse pretensivo tutelabile nei soli casi in cui sia la legge a disporlo così come a ritenere nullo l'atto notificato in sua assenza solo se tale sanzione sia espressamente comminata dal legislatore e non quale conseguenza del mero mancato contraddittorio.

Nella collaborazione emerge in modo ancora più forte un interesse privato alla migliore ricostruzione dei fatti di cui al presupposto tributario, funzionale alla tutela sia del contribuente sia dell'interesse pubblico della collettività (e non del solo Erario) a che in materia tributaria si realizzi al meglio il principio di buona amministrazione⁹.

⁸Vedi PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, *passim*, spec. p. 114 ss. Sostanzialmente diversa è la situazione che caratterizza il diritto all'informazione ex art. 5 L. n. 212/2000; cfr. tra gli altri SERRANO, *Il diritto all'informazione e la tutela della buona fede nell'ordinamento tributario italiano* in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 321 ss.; sulla diversità fra collaborazione (o partecipazione collaborativa) e partecipazione in senso stretto MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011, p. 58 ss.

⁹Per spunti si vedano, tra gli altri nonché per citazioni, NICOTINA *Il contraddittorio tributario in funzione deflattiva: una "premessa/promessa" che non può essere tradita* in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, p. 416 ss.; MARCHESELLI, *Il giusto procedimento tributario*, Padova, 2012, p. 97 ss.; più di recente ACCORDINO, *Considerazioni in tema di principio del contraddittorio, alla luce della più recente giurisprudenza*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, I, p. 65 ss.; sulla necessità del contraddittorio in tema di tributi armonizzati e sulla c.d. prova di resistenza nonché per la sua indiscriminata applicazione vedi, per tutti, COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimen-*

c) *La partecipazione*

La partecipazione in senso proprio esprime un fenomeno strettamente bilaterale nel quale il contribuente partecipante è co-attore dell'atto per modello legale destinato ad essere formato solo all'esito e in ragione dell'avvenuta partecipazione del singolo¹⁰.

L'iniziativa del contribuente in questa terza dimensione intende garantire una genesi condivisa del contenuto di un atto formato *ex novo* dall'ufficio, la cui natura unilaterale, diversamente da quanto accade nella collaborazione, si attenua significativamente in ragione del ruolo *ex lege* necessario attribuito alla presenza del contribuente, a seconda dei casi da coinvolgere a seguito di istanza o di convocazione.

Non si tratta più solo di un contraddittorio precontenzioso volto a fissare circostanze di fatto e qualificazioni ma, invece e soprattutto, di un confronto inteso a raggiungere concrete "soluzioni" con le quali tutelare interessi sia pubblici eterogenei che privati fondati sui diversi principi di cui all'art. 97 Cost.

La reazione procedimentale dell'Agenzia è, al momento, diversamente orientata dal legislatore ed orientabile dall'ufficio negli spazi in cui essa gode

tale e l'idea" di una sua "utilità" ai fini dell'invalidità dell'atto impositivo, in *Riv. dir. trib.*, 2017, II, p. 21 ss.; AMATUCCI, *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, p. 267 ss.; MULEO, *Il contraddittorio procedimentale: un miraggio evanescente*, *ivi*, p. 234 ss.; CARINCI DEOTTO, *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, in *Il Fisco*, 2016, p. 207 ss.; CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, p. 1575 ss.; COCIANI, *Il contraddittorio preventivo e la favola di fedro della volpe e della maschera da tragedia*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, p. 89 ss.; MARINI-DONATELLI, *Contraddittorio endoprocedimentale tra interpretazioni giurisprudenziali e innovazioni normative*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, p. 817 ss.; per un'utile rassegna ragionata vedi SCARASCIA MUGNOZZA, *L'ammissibilità del contraddittorio endoprocedimentale nel confronto tra i giudici tributari di merito e la Suprema Corte*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, p. 675 ss.; FERRARI ZUMBINI, *Adjudication proceedings in Tax Matters in the European Union: Some Inconsistencies*, in AA.VV., *Rule of Law and Administrative Due process in Europe. Trends and Challenges*, ed. by Della Cananea-Conticelli, Napoli, 2020, p. 145 ss.; per la dimensione processuale del contraddittorio vedi da ultimo SABBÌ, *Il contraddittorio nel processo tributario*, Padova, 2019, *passim*.

In termini condivisibili ed efficaci NICOTINA, *Il contraddittorio tributario in funzione deflattiva*, *cit.*, p. 419 fa riferimento al modello procedimentale in cui la cooperazione potrebbe evolversi in vera e propria "concertazione" volta alla "condivisione" ed "al consenso nei confronti dell'imposta" abbandonando retaggi autoritativi.

¹⁰ Anche i recenti approfondimenti nella manualistica evidenziano la categorizzazione del genere "modelli procedurali di tipo collaborativo e cooperativo" all'interno dei quali si tipizzano quelli "consensuali di imposizione": cfr. da ultimi, CARINCI-TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2021, p. 429 ss.

di discrezionalità¹¹; tali spazi, in realtà, sono delimitati dalla caratteristica funzionale dell'agire amministrativo tributario in ragione di esigenze (i) sia di buon andamento ed economicità dell'attività amministrativa *ex art. 97 Cost.* riferibili all'Agenzia quale portatrice di interesse anche collettivi (ii) sia di più immediata strumentalità della scelta a posizioni giuridiche del contribuente basate sul principio di eguaglianza *ex art. 3 Cost.*, di effettività della capacità contributiva *ex art. 53 Cost.* e, quindi, di tutela *ex artt. 24 e 113 Cost.*¹²

Il fenomeno partecipativo in senso stretto si innesta in una recente evoluzione del procedimento tributario nella quale l'obiettivo del risultato ne costituisce (o, comunque, ne dovrebbe costituire) la nuova matrice attraverso la mediazione normativa tra interessi pubblici e privati¹³ anche attraverso espressioni di consenso¹⁴.

Si tratta di una modalità di azione amministrativa priva di connotati autoritativi, improntata al perseguimento del pubblico interesse (*rectius* dell'interesse della collettività) attraverso la condivisione dell'obiettivo con espressioni di consensualità frutto della valutazione di diversi elementi e in base a diversi parametri¹⁵.

Mentre nella collaborazione il diritto del contribuente si sostanzia nella pretesa ad essere ascoltato, a fornire chiarimenti scritti e documenti e ad avere una adeguata motivazione dell'atto amministrativo se adottato in termini dif-

¹¹ Per una recente analisi del concetto in cui si distingue la libertà di valutazione dall'obbligo vedi VIGNOLI, *La giurisdizione nella funzione tributaria*, Padova, 2020, p. 52 ss. la quale conferma l'orientamento funzionale delle scelte dell'Agenzia quale nucleo delle proprie scelte anche in assenza di una cornice normativa *ad hoc*.

¹² Per una lettura in termini condivisibilmente evolutivi cfr. TRIVELLIN, *Art. 97 Cost.*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di Falsitta, Padova, 2002, p. 323 ss.

¹³ Lo ricorda DEL FEDERICO, *L'evoluzione del procedimento nell'azione impositiva: verso l'amministrazione di risultato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, p. 851 ss. Anche RAGUCCI, *Gli istituti della collaborazione fiscale. dai comandi e controlli alla Tax compliance*, Torino, 2018, p. 87 distingue le ipotesi di "dinamica partecipativa" da quelle del contraddittorio. Per alcuni spunti si aggiunga TOMA, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Padova, 2012, p. 248 ss.

¹⁴ Tra i diversi contributi sul consenso e funzionalizzazione dell'attività amministrativa nel diritto tributario per tutti MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, *passim*, spec. p. 21 ss. (anche per i diffusi approfondimenti sull'evoluzione dei procedimenti amministrativi in genere) e p. 73 ss.; in generale di grande interesse ricostruttivo l'opera monografica di MOLITERNI, *Amministrazione consensuale e diritto privato*, Napoli, 2016, *passim*, spec. p. 86 ss.

¹⁵ Sull'impatto di tale evoluzione sul carattere autoritativo dell'attività dell'Agenzia delle Entrate cfr. da ultima VIGNOLI, *La giurisdizione nella funzione tributaria*, cit., p. 160 ss.

formi, nella partecipazione la “pretesa” del contribuente è più ampia in quanto il contraddittorio perde una connotazione conflittuale e oppositiva/difensiva per assumerne, invece, una più “concorsuale” nel senso di paritaria e funzionale alla definizione di un atto che, pur restando amministrativo, vede il contributo necessario del contribuente.

Non è scontato che all'avvenuta partecipazione segua la formazione di un nuovo atto; il momento necessario è, infatti, quello del coinvolgimento: la questione è, come si vedrà, se accanto all'interesse a partecipare esista anche un interesse a ottenere un determinato “assetto” dell'obbligazione tributaria; in ogni caso da stigmatizzare l'inerzia come una violazione di obblighi comportamentali derivanti dalla funzionalizzazione dell'attività amministrativa¹⁶.

Più in dettaglio, la partecipazione del contribuente ha una nuova veste a seguito della via via più diffusa “consensualizzazione” *ex lege* della definizione dell'obbligazione tributaria attraverso una più evidente bilateralità di istituti originariamente ricostruiti in termini unilaterali (si pensi all'accertamento con adesione e alla conciliazione giudiziale) e l'introduzione di istituti (come la transazione fiscale)¹⁷ nei quali la natura (anche) dispositiva del potere pubblico ha degli indubbi effetti regolamentari futuri e, quindi, ricadute in termini di “interessi pretensivi” all'esecuzione se non, addirittura, alla conclusione dell'accordo¹⁸.

Le novità si innestano nell'evoluzione del procedimento amministrativo tributario verso una sorta di obbligo di risultato: l'importanza del cui adempimento si arricchisce di nuove situazioni giuridiche soggettive pubbliche e private, ulteriori rispetto a quella basata sulla automatica tutela dell'interesse fiscale *ex art. 53 Cost.* e a quella riconducibile alla tutela giurisdizionale del contribuente *ex artt. 24 e 113 Cost.*: è tangibile, ormai, la valorizzazione di profili consensualistici “*nel rapporto Fisco-contribuenti*”¹⁹.

¹⁶Indicazioni in tal senso anche in LA SCALA, *Il silenzio dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2012, p. 71 ss.

¹⁷Condivide solo una parte del menzionato modello l'istituto dell'interpello in quanto l'accordo pur innestandosi in un tipo *ex lege* riguarderebbe l'attuazione della norma al caso di specie; cfr. tra i primi VERSIGLIONI, *L'interpello nel diritto tributario*, Perugia, 2005, p. 317 ss.

Tra i contribuiti che in modo sistematico hanno affrontato l'evoluzione di modelli partecipativi consensuali si segnala CROVATO, *Il consenso nella determinazione dei tributi*, Roma, 2012, *passim* ma 16 ss. per il quadro evolutivo e per i precedenti modelli di diritto amministrativo (non tributario).

¹⁸Per approfondimenti di teoria generale si rinvia a MOSCATELLI *Moduli consensuali*, cit., spec. p. 45 ss. e p. 73 ss.

¹⁹Così DEL FEDERICO *L'evoluzione del procedimento nell'azione impositiva*, cit., 860 ss. il

Il vincolo di risultato si innesta in una procedimentalizzazione dell'attività amministrativa impositiva sì priva di discrezionalità perché vincolata nel fine ma, proprio perché funzionalmente orientata non estranea a ponderazioni di alternativi interessi pubblici, talvolta legati a concorrenti interessi privati, in un contesto indubbiamente compreso nell'ampio spazio segnato dall'art. 97 Cost. nel quale si legano scelta dell'ufficio e funzione gestoria²⁰.

La partecipazione non ha carattere consensuale nella fase della formazione ove si intenda questa quale momento in cui si svolge un confronto attraverso allegazioni documentali e spiegazioni; essa recupera, però, appieno una dimensione negoziale quando la perfezione ed efficacia giuridica dell'atto è condizionata anche all'assenso del contribuente²¹.

Il perseguimento del risultato comporta l'abbandono di una concezione dell'attività impositiva intesa quale esito di un insieme di scelte meramente attuative della legge e l'approdo ad una concezione nella quale l'interesse pubblico è interesse della collettività rispetto alla concreta soddisfazione delle cui esigenze l'attività impositiva (erariale) è servente essendo ad essa funzionalmente orientata.

La legittimazione dei modelli tributari consensuali riconosciuta dalla Corte Costituzionale²² attraverso una rafforzata partecipazione al procedimento da parte del contribuente conferma, quindi, il ruolo della partecipazione in chiave non solo difensiva ma anche costruttiva rispetto al perseguimento di un principio sia di buon andamento ed efficienza (anche della riscossione) che di giustizia tributaria in una sede alternativa a quella tradizionale di natura giudiziale²³.

quale (p. 864 ss.) riconosce l'esistenza di un "nuovo trend dell'amministrazione di risultato", trend che negli anni successivi a tale contributo ha senza dubbio rafforzato il fondamento della definizione. Per una elaborazione concettuale di "accordo tributario" già VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001, *passim*, spec. p. 420 ss. e p. 478 ss.

²⁰ Sul rapporto tra disponibilità ed art. 97 Cost vedasi anche CROVATO, *Il consenso nella determinazione dei tributi*, cit., p. 80 ss., 87 ss. e 100 ss. il quale propone la definizione di discrezionalità gestoria assai idonea ad evocare la peculiare caratteristica delle scelte da compiersi ad opera degli uffici.

²¹ Cfr. CROVATO, *Il consenso nella determinazione dei tributi*, cit., p. 25 ss. sulla distinzione tra consensualità e contrattualità.

²² Cfr. Corte cost., 16 aprile 2014, n. 98 sui profili di incostituzionalità del reclamo-mediazione.

²³ Per alcuni spunti di riflessione vedi VERSIGLIONI, *Diritto tributario ed "equivalent dispute resolution"*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, p. 223; collega la giusta imposizione al principio di imparzialità ex art. 97 Cost. BASILAVECCHIA, *La determinazione concordata della ricchezza in*

2. *La partecipazione al procedimento di autotutela negativa. Il (raro) doveroso annullamento d'ufficio dell'atto impositivo e la mancata autotutela; interesse pretensivo, effetti conformativi e attività amministrativa nel caso di giudicato tributario sostanziale*

La partecipazione del contribuente assume una fisionomia particolare quando l'istanza del contribuente è intesa non alla formazione e perfezione congiunta di un atto o, quantomeno, all'attivazione di un procedimento unilaterale di definizione di un atto impositivo di adesione ma, invece, a promuovere un intervento in termini annullatori/sostitutivi di un atto impositivo precedentemente notificato ritenuto viziato.

Il fenomeno dell'autotutela c.d. negativa (annullamento d'ufficio di un atto impositivo illegittimo o infondato) è emblematico dell'esistenza di un tipo procedimentale nel quale la partecipazione si attiva con un'istanza di parte alla quale potrebbe (e non sempre dovrebbe) far seguito una reazione dell'ufficio in termini sia convergenti che divergenti.

In esso la partecipazione è eventuale e l'utilità attraverso un'istanza di annullamento con documenti è, nella maggior parte dei casi, rimessa all'apprezzamento discrezionale dell'ufficio il quale ben potrebbe restare in silenzio e non manifestare alcuna costruttiva reazione all'istanza presentata.

Il carattere eccezionalmente doveroso emerge solo in presenza di un concreto ed attuale interesse pubblico all'annullamento, senza dubbio sussistente nei casi in cui, nonostante la definitività dell'atto di cui si chiede l'annullamento, si debba tutelare un interesse all'effettività della capacità contributiva ed all'eguaglianza nell'imposizione, talvolta rafforzato dalla rilevanza regolamentare del passaggio in giudicato di una sentenza favorevole nelle ipotesi di solidarietà e di rapporti tra imposte contigue nello stesso periodo di imposta nonché di rilevanza pluriennale del giudicato sostanziale.

È proprio con riguardo alla presenza di un giudicato sostanziale favorevole che ci si può chiedere se e a quali condizioni il contribuente possa pretendere dall'Agenzia l'annullamento d'ufficio di un proprio atto.

Di conformità dell'azione amministrativa *ex post* rispetto ad un disposto giudiziale si può già discutere con riguardo al giudizio di ottemperanza la cui funzione è quella di garantire al contribuente l'ottenimento forzoso della con-

Riv. trim. dir. trib., 2015, p. 590 il quale, nell'evidenziare la concorrenza tra i valori delle diverse disposizioni costituzionali, rimarca la necessaria coerenza tra la natura dispositiva del processo tributario e (p. 594 ss.) e lo spazio di "disposizione" delle situazioni giuridiche attraverso modelli consensuali tipizzati dalla legge.

formazione degli assetti patrimoniali e obbligatori ad un disposto giudiziale cui l'Agenzia non si sia spontaneamente adeguata.

Si tratta, in altri termini, del rimedio giudiziale al mancato annullamento d'ufficio di atti non più conformi alla realtà giuridica definita dalla sentenza passata in giudicato o alla mancata reintegrazione della sfera patrimoniale del contribuente cui sia stato riconosciuto il diritto al rimborso; attraverso il ricorso per ottemperanza il contribuente agisce per la soddisfazione di un interesse pretensivo la cui genesi si colloca, però, "a valle" di un anteriore procedimento giurisdizionale conclusosi favorevolmente²⁴.

L'istituto in esame costituisce un interessante esempio di surrogazione del giudice (tributario in questo caso) all'ufficio in un'azione di natura non discrezionale²⁵, surrogazione nella soddisfazione di un interesse pretensivo accertato, nella sua rilevanza e immediata soddisfazione, però, a seguito di un prioro intervento giudiziale (quello del giudice adito) e non di un atto (bilaterale e consensuale) perfezionatosi in un procedimento non giudiziale.

Lo spazio cognitivo del giudice tributario investito dell'ottemperanza è eteroregolato²⁶ cioè fissato dai limiti della sentenza dalla quale discende l'interesse pretensivo nonché da quelli dell'istanza con la quale si chiede la soddisfazione dell'interesse stesso.

Nel caso dell'autotutela, invece, la sentenza favorevole passata in giudicato fonda un interesse a che l'Agenzia conformi *ex post* il proprio operato al giudicato intervenendo su di un atto non già beneficiato dalla sentenza favorevole ma, invece, ancora esistente.

²⁴ L'interesse, in particolare, si declina diversamente a seconda che il giudizio conclusosi favorevolmente sia stato incardinato per l'annullamento di un atto impositivo oppure per ottenere il rimborso a seguito di una istanza: nella prima ipotesi la pretesa consiste nell'eliminazione degli effetti pregiudizievoli concreti o potenziali derivanti dall'efficacia c.d. "impoesattiva" dell'avviso attraverso un intervento in autotutela negativa o uno sgravio; nella seconda, invece, all'effettuazione del rimborso anche quando la sentenza di primo grado favorevole non sia ancora passata in giudicato.

Ove tale conformazione all'efficacia regolamentare della sentenza non abbia luogo spontaneamente anche dopo una formale messa in mora l'interesse pretensivo del contribuente potrà essere tutelato solo a seguito di una sua istanza (*rectius* ricorso appunto per l'ottemperanza *ex art. 70, D.Lgs. n. 546/1992*) la quale comporterà l'intervento di un soggetto terzo (il commissario ad acta) con ruolo sostitutivo dell'ufficio (per tutti senza pretesa di esautività cfr. RANDAZZO, *L'esecuzione della sentenza*, Milano, 2003, p. 4 ss.) alla luce delle regole di azione fissate nella statuizione

²⁵ Vedi RANDAZZO, *L'esecuzione della sentenza*, cit., p. 28 ss. e 43 ss.

²⁶ Su tale aspetto, per tutti ancora RANDAZZO, *op. ult. cit.*, p. 241 ss. cui *adde* BUTTUS, *Il giudizio di ottemperanza nell'esecuzione del giudicato tributario*, Roma, 2010, p. 86 ss.

L'azionabilità di un interesse pretensivo del contribuente alla conformazione dell'attività impositiva al passaggio in giudicato di una sentenza favorevole al contribuente che abbia caratteri o pluriennali oppure plurisoggettivi presuppone l'esistenza di un dovere dell'ufficio (speculare, appunto, alla posizione giuridica attiva del contribuente) all'annullamento dell'atto impositivo; ciò quale conseguenza dell'efficacia regolamentare del giudicato ottenuto (i) dallo stesso contribuente per altra annualità ma sempre sulla stessa fattispecie a rilevanza pluriennale o (ii) da un soggetto terzo quale coobbligato solidale con rilevanza *ex art.* 1306 c.c. oppure, infine, da una società di persone di cui sia socio il contribuente al quale vada imputato per trasparenza il maggior reddito accertato alla società anche nei termini definiti dal giudicato sostanziale favorevole²⁷.

La giurisprudenza di legittimità ha più volte sostenuto che la premessa per qualsiasi ipotesi di annullamento doveroso sia dimostrare un concreto interesse pubblico all'annullamento²⁸.

Per quanto, quindi, sia ormai riconosciuta l'impugnabilità del diniego di autotutela la rigida condizione di un onere probatorio specifico in capo al contribuente è destinata, in concreto, a restringere di molto i casi di accoglimento.

Le "ragioni di rilevante interesse generale" dell'Erario possono esser sia originarie che sopravvenute²⁹ rispetto alla definitività dell'atto imposto o a un sopravvenuto sfavorevole giudicato formale.

Se le "ragioni" si legassero ad una circostanza sopravvenuta alla definitività dell'avviso, sempre che l'istante non abbia subito un giudicato tributario sostanziale, si potrebbe prefigurare una concreta azionabilità di un interesse pretensivo del contribuente.

Esiste, infatti, un interesse (indirettamente privato ma evidentemente) pubblico all'effetto regolamentare del giudicato a rilevanza plurisoggettiva *ex art.* 1306 c.c. o pluriennale; il passaggio in giudicato di una sentenza favorevole ad uno dei coobbligati in fattispecie a rilevanza, appunto, plurisoggettiva oppure di una sentenza favorevole allo stesso contribuente istante ma per altra annualità è circostanza da considerarsi sopravvenuta.

²⁷ Cfr. Cass., 31 ottobre 2018, n. 27895 e Cass., 4 dicembre 2015, n. 24793.

²⁸ Sul punto tra gli altri vedi FICARI, *Impugnabilità del silenzio avverso l'istanza di autotutela e interesse pubblico all'annullamento*, in *Boll. trib.*, 2014, p. 859 ss.

La condizione era stata già evidenziata in Corte cost., 13 luglio 2017, n. 181.

²⁹ Da ultime Cass., 16 marzo 2021, n. 7378; Id., 16 febbraio 2021, n. 4008; Id., 25 febbraio 2020, n. 4989; Id., 26 settembre 2019, n. 24032; Id., 30 gennaio 2019, n. 2643.

L'eventualità, infatti, che una "circostanza" espressiva di un interesse (anche) pubblico sia sopravvenuta al trascorrere dei 60 gg per presentare ricorso oppure del termine per appellare o impugnare in cassazione e, quindi, sia estranea al patrimonio cognitivo/documentale del ricorrente al momento della definitività o del passaggio in giudicato rende più fondata l'azione e, quindi, l'interesse pretensivo.

3. Effetti conformativi e attività amministrativa nel caso di accertamento con adesione su fattispecie a rilevanza pluriannuale e plurioggettiva

Ulteriori spunti in tema di interesse pretensivo del contribuente sono offerti dal procedimento di accertamento con adesione ormai configurabile su iniziativa sia del contribuente sia dell'Agenzia; in esso la partecipazione è volta alla definizione consensuale (molto spesso) della base imponibile e (più raramente anche) della qualificazione della fattispecie in termini diversi da quelli adottati nell'avviso di accertamento.

La giurisprudenza di legittimità, sebbene ancora su posizioni ortodosse³⁰ ha, comunque, riconosciuto tale istituto come strumento non solo deflattivo del contenzioso ma anche di definizione "*in tempi rapidi, la pretesa sostanziale*" con una misura "*concordata*"³¹ che dovrebbe garantire, nella duplice convenienza soggettiva, certezza alla riscossione e diminuzione dell'imposta richiesta al contribuente.

La Cassazione ha, però, precisato che il procedimento tributario, per quanto autoritativo, è, comunque, legato alle garanzie derivanti al principio "*della collaborazione e della buona fede*" di cui all'art. 10 della L. n. 212/2000³², avente "*carattere immanente*" e "*idoneità ad orientare la stessa interpretazione sistematica degli istituti del diritto tributario*"³³.

La Suprema Corte esclude ancora, l'applicazione al procedimento tributa-

³⁰ Resta, comunque, ancora prevalente nella giurisprudenza la ricostruzione dell'accertamento con adesione come un atto impositivo unilaterale al quale il contribuente aderisce e non, invece, un atto negoziale o ad esso assimilabile in quanto l'attività partecipativa sarebbe eventuale: vedi Cass., sez. trib., 11 maggio 2021, n. 12372.

Sulla ricostruzione e funzione da ultimo e per tutti in CALIFANO, *La natura giuridica della motivazione dell'accertamento con adesione nella teoria degli accordi*, in AA.VV., *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, cit., p. 245 ss.

³¹ Cass., sez. trib., 11 maggio 2021, n. 12372, Pres. Bisogni, Rel. Fuochi Tinarelli, § 5.

³² Cass. n. 12372/2021, cit., § 5.4 e 6.3.

³³ Cass. n. 12372/2021, cit., § 6.3 anche per precedenti.

rio delle regole degli accordi procedurali *ex art.* 11 della L. n. 241/1990 poiché l'art. 13 della stessa L. n. 241 impedirebbe, ad oggi, di esportare all'attività dell'Agenzia modelli operativi mediante i quali l'accordo consenta di determinare il contenuto finale di un provvedimento e ne faccia perdere il carattere autoritativo; per la S.C. la partecipazione del contribuente ove prevista "*lascia inalterato il carattere autoritativo dell'attività*" dell'Agenzia: lo stesso Statuto del contribuente (L. n. 212/2000) definirebbe non un ruolo attivo del cittadino come nella L. n. 241 ma, invece, "*un ruolo tendenzialmente passivo*" poiché il contribuente "*è destinatario di informazioni o è coinvolto in attività a cura ed onere dell'Ufficio*"³⁴.

La novità su cui riflettere è se la validità dell'atto impositivo sia condizionata al rispetto di regole comportamentali per la parte pubblica nella fase sia dello svolgimento del procedimento sia della gestione degli effetti dello stesso nei confronti del contribuente anche in momenti (periodi di imposta) e per atti successivi a quelli di stretta pertinenza del procedimento di adesione.

Non si tratta solo dell'interesse del contribuente all'attivazione di un confronto in cui il contraddittorio (*rectius* confronto), con l'intensità e modalità fissata dalla legge: si tratta di riconoscere che ad una determinazione dell'imposta per così dire "partecipata" consegue una conformazione dell'attività impositiva e della misura dell'imposta dovuta alle "determinazioni" quantitative e qualitative concordate³⁵.

Si tratta, in altri termini, di verificare se sia configurabile una vincolatezza dell'accordo relativo rispetto a periodi di imposta non oggetto di definizione³⁶ e se su di essa si fondi un interesse del contribuente ad una conformità *ex*

³⁴ Cass. n. 12372/2021, cit., § 5.4.

³⁵ Accordo che la giurisprudenza ritiene non modificabile in autotutela anche quando la base imponibile oggetto dell'adesione sia stata previamente affrancata mediante l'applicazione d una imposta sostitutiva, ciò in quanto il sindacato del giudice sul diniego di annullamento dell'avviso oggetto di adesione e, quindi, dell'adesione stessa darebbe luogo ad "*un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo*" (Cass., 24 giugno 2020, n. 12468 Pres. Greco, Rel. Luciotti).

Sulla natura dell'accertamento con adesione come specie della tipologia delle "rideterminazioni amministrative consensuali (e partecipate)" della base imponibile vedi, da ultima, anche VIGNOLI, *La giurisdizione nella funzione tributaria*, cit., p. 173; per un generale inquadramento e indicazioni MOSCATELLI, *Moduli consensuali*, cit., p. 176 ss. la quale ne evidenzia la natura di procedimento pubblicistico partecipativo consensuale (p. 182 ss.).

³⁶ Già CROVATO, *Il consenso nella determinazione dei tributi*, cit., p. 264 ss. ha avuto modo di proporre all'attenzione tale eventualità escludendo, però, una valenza pluriennale.

post dell'agire che abbia già avuto luogo o, addirittura, ad una inibizione a futuri atti difformi.

Tale prospettiva muove, ovviamente dal presupposto che l'accertamento con adesione si sostanzi in una rideterminazione amministrativa consensuale della base imponibile alla cui definizione è intesa la partecipazione del contribuente.

Importanti segnali si traggono dalla giurisprudenza.

La Suprema Corte³⁷, fatta una importante premessa³⁸, ha distinto la riduzione di imponibile ottenuto dalla società con sentenza favorevole passata in giudicato e quella, invece, conseguita “*mediante una procedura stragiudiziale di accertamento con adesione*” ritenendo che “*l'ordinamento non ha previsto l'automatica estensione degli effetti dell'accertamento con adesione concordato dalla società in favore dei suoi soci*” né ad un obbligo conformativo si potrebbe giungere attraverso il principio della collaborazione e della buona fede *ex art. 10* della L. n. 212/2000 in quanto lo Statuto “*non prevede una sanzione*” per la violazione dello stesso.

Questa prima posizione – che esclude un obbligo conformativo *post* adesione e, quindi, una ipotesi di doverosità dell'annullamento (parziale) dell'avviso che richieda una imposta non corrispondente a quella definita – si rileva, però, in contrasto con una immediatamente successiva in cui la stessa Corte di Cassazione ha, invece, riconosciuto che la perfezione di un accertamento con adesione – per quanto, si precisa, ritenuta atto amministrativo unilaterale (e non bilaterale) cui il contribuente aderisce –, ha conseguenze sui comportamenti dell'Agenzia successivi alla perfezione dell'adesione basate sulla tutelabilità del legittimo affidamento del contribuente tale da inibire (e, quindi, rendere illegittimo) un avviso di accertamento per annualità successive a quella definita e l'esigibilità della differenza fra l'imposta definita e l'imposta accertata³⁹ qualora restino immutati gli elementi di fatto e di diritto.

Alla vincolatezza segue un interesse pretensivo conformativo la cui tutela non può essere sminuita quando, ad esempio, la fattispecie oggetto dell'ade-

³⁷ Cass., sez. un., 25 settembre 2020, n. 20200, Pres. Sorrentino, Rel. Di Marzio.

³⁸ Cioè quella della natura discrezionale dell'annullamento in autotutela e l'impugnabilità del relativo di diniego sindacabile solo per “*eventuali profili di illegittimità del rifiuto in relazione a ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere*” che siano “*originarie o sopravvenute*” e, comunque, diverse da vizi che il contribuente avrebbe potuto dedurre “*in sede di impugnazione dell'atto prima che definisse definitivo*”.

³⁹ Cfr. Cass., 11 maggio 2021, n. 12372, cit.

sione per una prima annualità presenti caratteri soggettivi ed oggettivi pluriennali destinati a non mutare nel corso di periodo di imposta fra loro successivi ed accertabili in tempo diversi susseguenti.

L'interesse pretensivo del contribuente in tal caso si collega alla condivisa definizione di un elemento (es. natura giuridica dello stesso, qualifica dell'attività, inerenza e valore di un costo ammortizzato in più anni, valore di una plusvalenza rateizzata, ecc.) destinato per la sua natura a rilevare con la stessa "fisionomia" qualitativa e quantitativa in più anni a seguito di un accordo vincolante per entrambe le parti.

Tale interesse non è sterilizzato dalla (talvolta abusata) autonomia dell'obbligazione tributaria per singolo periodo di imposta né dall'obiezione che la rilevanza pluriennale non sia configurabile per l'eccezionalità della disponibilità dell'obbligazione tributaria e l'assenza di una espressa disposizione che riconosca gli effetti temporali della definizione.

La natura impegnativa per l'ufficio non è, quindi, condizionata dalla ricostruzione teorica che si voglia dare all'accertamento con adesione come atto impositivo unilaterale ad accettazione del contribuente o, invece, atto sostanzialmente negoziale e non autoritativo con eguale concorso delle parti.

La stessa giurisprudenza che ha sostenuto la prima configurazione ha, infatti, riconosciuto⁴⁰ che l'art. 10, comma 1, della L. n. 212/2000 (Statuto del contribuente) in base al quale "*i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio di collaborazione e della buona fede*" ha introdotto una regola comportamentale la cui violazione dovrebbe in qualche modo inficiare la legittimità dell'atto contrariamente a ciò adottato⁴¹.

La declinazione di questo principio configura un dovere dell'Agenzia di adottare, dopo l'avvenuta adesione, comportamenti rispettosi dei principi di "*buon andamento*", "*efficienza*" e "*imparzialità*" dell'azione amministrativa di cui all'art. 97, comma 1, Cost." tale da impedire di modificare *in peius* l'assetto impositivo definitosi nell'adesione⁴².

⁴⁰ Cass., sez. trib., 11 maggio 2021, n. 12372.

⁴¹ In termini sorprendenti la S.C. (Cass., sez. trib., 9 giugno 2021, n. 16114, Pres. Bruschetta, Rel. Putaturo Donati Viscido di Nocera) ha estremizzato la portata del principio di buona fede e collaborazione pro Fisco ritenendo che esso imponga al contribuente un dovere di attivazione al fine di segnalare agli uffici errori procedurali nel contraddittorio in sede di adesione non essendo sanzionabile l'operato dell'ufficio la cui irregolarità non sia stata segnalata; *mutatis mutandis* una coerente applicazione di una simile interpretazione dovrebbe, a questo punto, rafforzare ancora di più il fondamento del contribuente a che gli uffici non restino mai silenti e inerti.

⁴² Così Cass. n. 12372/2021, cit.

Emergono, infatti, interessi (anche) pubblici attuali fondati sull'art. 97 Cost., peraltro simmetrici a quelli del contribuente.

Analogamente si dovrebbe concludere che l'efficacia regolamentare dell'accertamento con adesione, quale tipo di accordo, possa riguardare anche posizioni giuridiche derivate nei casi di soci di società che abbiano definito con l'Agenzia delle Entrate

4. Il contesto internazionale: A) gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale; B) le procedure amichevoli previste dalle convenzioni per evitare la doppia imposizione

L'esperienza di accordi sostanzialmente bilaterali e di natura consensuale è nota anche al diritto tributario internazionale.

A) Una recente fattispecie è quella prevista dall'art. 31 *ter* del DPR n. 600/1973 secondo cui le "imprese con attività internazionale" possono accedere "ad una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi" (Map) mediante i quali, previamente rispetto al controllo, (i) definire metodi di calcolo del transfer pricing e valori fiscali in uscita o in entrata in caso di trasferimento della residenza all'estero o in Italia, (ii) individuare la normativa anche convenzionale in tema di attribuzione di utili/perdite ad una stabile organizzazione oppure di erogazione o percezione di dividendi, interessi e royalties e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti, (iv) verificare la sussistenza dei requisiti necessari per la configurazione di una stabile organizzazione⁴³.

Tali accordi se perfezionati vincolano le parti "per il periodo d'imposta nel corso del quale sono stipulati e per i quattro periodi d'imposta successivi salvo mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini degli accordi sottoscritti e risultanti dagli stessi".

La fattispecie è senza dubbio significativa in quanto collocata all'interno della disciplina dell'accertamento quale innovativa forma di modulo consensuale⁴⁴ e partecipativo con evidente effetto deflativo non solo del contenzioso ma dello stesso controllo.

⁴³ Su cui in generale vedasi da ultimi CIOLELLA-DI VIA-GIANFRATE, *Advance pricing agreement (Apa) e mutual agreement procedure (Map)*, in AA.VV., *Fiscalità internazionale e dei gruppi*, a cura di Avolio, Milano, 2021, p. 1129 ss.; RAGUCCI, *Gli istituti della collaborazione fiscale. dai comandi e controlli alla Tax compliance*, Torino, 2018, p. 79 ss. spec. p. 87.

⁴⁴ Così anche CONTE, *Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale e interpellato sui nuovi investimenti: spunti per un inquadramento critico*, in AA.VV., *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, a cura di Guidara, Pisa, 2020, spec. p. 88 ss.

La presenza di una fase prodromica all'accordo (di c.d. *pre-filing*) evidenzia il ruolo attivo del contribuente il quale, nell'attivarsi e darsi disponibile a condividere scelte normative e valutative, partecipa con l'ufficio a garantire l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa ex art. 97 Cost. stimolando un contraddittorio (*rectius* un confronto) partecipativo e non conflittuale⁴⁵, peraltro destinato ad essere riattivato per esigenze di c.d. manutenzione dei termini originari a seguito del sopravvenuto mutamento della circostanza di fatto nonché di diritto (es. per mutamento degli orientamenti giurisprudenziali).

L'esito non è scontato: l'accordo, infatti, a seguito dell'istanza e dell'istruttoria in contraddittorio potrebbe non essere raggiunto e di ciò si dovrà dare conto in apposito verbale (di mancato accordo, appunto) la cui natura provvedimento e idoneità a pregiudicare situazioni giuridiche rilevanti del contribuente appare dubbia⁴⁶.

Si tratta, quindi, di un'intesa (bi o -multilaterale a seconda delle ricostruzioni teoriche) che precede l'unilaterale determinazione dell'obbligazione tributaria e dell'imposta dovuta attraverso un avviso di accertamento, fissando uno o più degli elementi (in fatto e/o in diritto) la cui definizione e qualificazione giuridica costituisce l'"antecedente" della misura dell'obbligazione⁴⁷, elementi, comunque, suscettibili di controllo in ordine al loro eventuale "mutamento" ma, in ogni caso, stabilizzati al fine di consolidare valori imponibili e, quindi, l'imposta dovuta.

L'avvenuto accordo (es. sui prezzi di trasferimento) ha, pertanto, l'effetto di precludere una rettifica la quale, se effettuata in termini difformi da quelli, per l'appunto, condivisi paleserebbe una violazione da parte dell'Agenzia (cioè dello Stato) della norma della singola convenzione bilaterale nonché dell'art. 17 di quella multilaterale attuativa delle misure di cui al Progetto *Beps* che riconduce agli effetti regolatori dell'accordo la misura dell'imposta corretta e non a quelli dell'atto impositivo⁴⁸.

L'esigenza di evitare conflitti tra autorità finanziarie di Stati diversi attraverso un accordo bilaterale attivato dal soggetto interessato agli effetti definitivi (i.e. il contribuente) emerge valorizzando la natura regolamentare degli

⁴⁵ Condivisibilmente CONTE, *Imposizione fiscale e nuovi accordi preventivi per le imprese con attività internazionale* in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, p. 689

⁴⁶ Cfr. CONTE, *Imposizione fiscale e nuovi accordi preventivi*, cit., p. 691.

⁴⁷ Cfr. RAGUCCI, *Gli istituti della collaborazione fiscale*, cit., p. 89.

⁴⁸ Vedi TRIVELLIN, *Contributo allo studio degli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali*, Torino, 2017, p. 43 ss.

effetti degli accordi internazionali e il relativo fondamento sui principi *ex artt.* 10, comma 1 e 11 Cost., principi su cui, a sua volta, poggerebbe il potere dispositivo/abdicativo dell'Agenzia dello Stato partecipante⁴⁹.

Sebbene vi sia una evidente consensualità resta ferma la natura tributaria dell'atto di diniego e, quindi, la sua impugnabilità davanti alla Commissione tributaria nulla impedendo, comunque, di eccepire l'illegittimità derivata dell'avviso che fosse notificato in termini contrari all'accordo⁵⁰; la rilevanza, infatti, dell'accordo si esprime nella fase sia antecedente che successiva alla notifica dell'accertamento: ciò, peraltro, induce a chiedersi se l'avviso notificato ciò nonostante debba essere annullato in autotutela ove, in ipotesi, diventasse definitivo e in che termini ciò sia condizionato dal previo aggiustamento dei valori nell'altro Stato⁵¹.

Nell'ipotesi dell'inerzia la tutela del contribuente avrà natura non più solo oppositiva (attraverso l'impugnazione dell'atto notificato in pendenza della procedura) ma anche pretensiva.

In tale caso occorrerà definire se la procedura consista in una fattispecie solo bilaterale fra due Stati seppur attivata dal terzo contribuente o se, invece, essa sia connotata da una piena trilateralità in cui l'iniziativa e gli effetti sono, comunque, riferibili al contribuente; sia nell'una che nell'altra ricostruzione la posizione del contribuente sarebbe, comunque, pregiudicata⁵².

B) La dimensione internazionale dell'attuazione impositiva offre un ulteriore spunto di riflessione nella richiesta di avvio della procedura amichevole che le convenzioni prevedono per evitare in termini consensuali la doppia imposizione, attraverso un procedimento trilaterale che vede su istanza del contribuente la necessaria attivazione delle amministrazioni finanziarie dei due diversi Stati⁵³.

⁴⁹ Cfr TRIVELLIN, *Contributo allo studio degli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali*, cit., p. 93.

⁵⁰ Così già GAFFURI, *Il ruling internazionale in Rass. trib.*, 2004, p. 500; sul punto anche TRIVELLIN, *Contributo allo studio degli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali*, cit., p. 66 ss.; REALE, *le procedure amichevoli nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni in Riv. dir. trib.*, 2003, I, p. 383 ss.

⁵¹ Sul punto anche TRIVELLIN, *Contributo allo studio degli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali*, cit., p. 63.

⁵² Per TRIVELLIN, *op. cit.*, p. 68 si potrebbe invocare la tutela di cui al contratto a favore di terzi *ex art.* 1411 c.c.; nel senso dell'assenza di tutela di fronte alla mancata attivazione della procedura si legga, invece, DELLA VALLE, *Il transfer price nel sistema di imposizione sul reddito in Riv. dir. trib.*, 2009, I, p. 133 ss.

⁵³ Su cui da ultimi e per tutti cfr. PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2019,

In particolare, si è posta la questione se sia rilevante l'interesse ad ottenere l'attivazione della procedura da parte dell'Agenzia delle Entrate destinataria dell'istanza e, quindi, se questo goda di una qualche forma di tutela; la giurisprudenza⁵⁴ ha riconosciuto la tutelabilità della posizione davanti al giudice tributario attraverso l'impugnazione della nota ministeriale di diniego.

La Direttiva 2017/1852 ad opera dell'art. 19 del D.Lgs. n. 49/2020 ha lasciato aperto il problema relativo all'eventuale inerzia di una delle due autorità coinvolte rispetto all'attuazione dell'accordo concluso nell'ipotesi dell'esecuzione delle decisioni Map; diversamente, infatti, da quanto prevede l'art. 15, comma 4 per l'esecuzione delle decisioni rese in sede arbitrale che ammette un'azione davanti "al tribunale competente dello stato membro che non ha provveduto all'attuazione della decisione affinché ne imponga l'attuazione", la Direttiva non ha espressamente disposto una forma di reazione all'inerzia.

Il legislatore italiano ha risolto il problema uniformando la tutela avverso l'inerzia disponendo che per le ipotesi di mancata attuazione della decisione sia esperibile un giudizio di ottemperanza ex art. 70, D.Lgs. n. 546/1992.

La scelta, indubbiamente pragmatica, ha una sua valenza anche innovativa dal punto di vista sistematico.

Se, infatti, il giudizio di ottemperanza è sempre stato inteso come un rimedio alla mancata attuazione da parte dell'Agenzia di sentenze favorevoli al contribuente, in questo caso il rimedio si indirizzerebbe alla mancata ottemperanza di un accordo cioè di un atto amministrativo con evidente valenza regolamentare/decisoria ma senza dubbio non di natura giudiziale⁵⁵.

Resta, però, l'impressione che sia opportuna, vista la novità e non dando per scontata la facilità di applicazione delle disposizioni previste per la mancata ottemperanza ad una statuizione giudiziale, una integrazione dell'art. 70 citato che individui, ad esempio, il *dies ad quem* rispetto al quale l'inerzia possa ritenersi perfezionata, il termine entro il quale chiedere l'ottemperanza even-

p. 281 ss. e TARIGO, *Diritto internazionale tributario. Principi ed istituti*, vol. I, Torino, 2018, p. 305 ss.; TRIVELLIN, *Contributo allo studio degli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali*, cit., p. 162 ss.

⁵⁴ Cass., sez. un., 12 maggio 2015, nn. 12759 e 12760, in *Riv. dir. trib.*, 2016, V, p. 31 ss. con nota di DECAROLIS, *Sull'impugnabilità dei provvedimenti di diniego d'accesso alla Convenzione arbitrale europea sul Transfer pricing*; sul punto anche TRIVELLIN, *op. cit.*, p. 71 ss. il quale ipotizza anche un'azione risarcitoria per violazione di un "duty to negotiate"; adde TURCHI, *Giurisdizione tributaria e convenzione europea sull'arbitrato*, in *Giur. it.*, 2015, p. 2632 ss.

⁵⁵ Per interessanti riflessioni cfr. CONSOLO, *In tema di esecuzione delle decisioni "amichevoli" e "arbitrali" nella normativa italiana di attuazione della Direttiva 2017/1852: questioni problematiche e ipotesi di soluzione*, in *Rass. trib.*, 2021, p. 391, nota 10 e p. 405.

tualmente prevedendo una messa in mora e la competenza territoriale del giudice tributario da adire.

5. La “transazione” fiscale

5.1. I fondamenti costituzionali/comunitari di un interesse all'accordo e la collocazione dell'istituto tra procedimento amministrativo tributario e procedimento paraconcorsuale

La storia sia normativa che giurisprudenziale dell'istituto della transazione fiscale (nella nuova veste post *maquillage* lessicale di “trattamento” dei crediti tributari e previdenziali) ne conferma la natura di modello di accordo dispositivo consensuale dell'obbligazione tributaria⁵⁶.

Recenti vicende normative (D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 4 nonché l'art. 3, comma 1 *bis* del D.L. 7 ottobre 2020 n. 125 convertito nella L. 27 novembre 2020, n. 159) e auspicati chiarimenti ministeriali (Circolare Agenzia Entrate 29 dicembre 2020⁵⁷) ne hanno colorato la fisionomia.

La sua introduzione con l'art. 182 *ter* della L. fall. ha, come è noto, indotto una profonda rivisitazione del c.d. dogma dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e della (talvolta senza confini) discrezionalità dell'Agenzia delle Entrate, dogma già superato e razionalizzato con l'antecedente istituto dell'accertamento con adesione⁵⁸, soddisfacendo le istanze di una adeguata previa copertura legislativa⁵⁹.

⁵⁶ Conserva appieno la sua validità sistemico-scientifica lo studio di MOSCATELLI, *Moduli consensuali*, cit., spec. p. 304 ss.

⁵⁷ Da ultimo per tutti vedasi DEL FEDERICO, *La transazione fiscale*, in AA.VV., *Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza*, in *Enciclopedia del Diritto*, a cura di Di Marzio, Milano, 2021, passim; in precedenza 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, p. 317; FICARI, *La nuova disciplina del pagamento parziale dei crediti tributari di cui all'art. 182 ter l. fall.*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, p. 653 ss.

⁵⁸ Senza pretesa di esaustività si ricordano i contributi sul tema di FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua indisponibilità*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di La Rosa, Milano, 2008, p. 56 ss.; FANTOZZI tra l'altro in *La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in AA.VV., *Adesione, conciliazione e autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, a cura di Poggioli, Padova, 2007, p. 49 ss.; RUSSO, *Imponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 614; GALLO, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 1994, p. 1483 ss. cui aggiungere GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, p. 103 ss.; PAPARELLA, *Le situazioni giuridiche soggettive e*

L'avvenuta copertura legislativa garantisce sia l'azione dell'Erario sia l'interesse ad un equo riparto alla luce di ulteriori interessi pubblici meritevoli tra i quali quello all'effettività della riscossione; l'avvenuta positivizzazione della disponibilità ha innegabili effetti limitativi dello spazio della discrezionalità sebbene non si debba escludere una futura ipervalutazione della prassi.

Ciò premesso, si considerino alcuni dati.

a) Il primo è rappresentato dai principi dettati dalla sentenza della CGE caso Degano trasporti Corte di Giustizia UE, 7 aprile 2016 C-546/14 la quale, nel ritenere falcidiabile anche l'IVA, ha espressamente collegato il buon esito della procedura di ristrutturazione al miglior perseguimento dell'interesse pubblico all'effettività della riscossione⁶⁰.

La sentenza comunitaria ha, infatti, dato luogo alle inevitabili modifiche all'art. 182 *ter* al fine di consentire agli uffici la falcidia dell'Iva (e, con l'occasione, anche delle ritenute per quanto non oggetto, ovviamente, della statuizione comunitaria) richiamando l'attenzione sul rapporto esistente tra l'art. 97 Cost. espressivo del principio di buon andamento dell'attività amministrativa e la funzione della riscossione tributaria da leggersi declinando il principio costituzionale come economicità ed efficienza, orientata a perseguire l'effettività del gettito anche se in misura diversa da quella in concreto accertata⁶¹.

le loro vicende, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di Fantozzi, 2012, p. 482 ss.; BEGHIN, *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 679 ss.; MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, *passim*, spec. p. 126 ss. nonché FICARI, *Transazione fiscale e disponibilità del "credito" tributario: dalla tradizione alle nuove "occasioni" di riduzione "pattizia" del debito tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, p. 481 ss.; tra i contributi più recenti anche per profili applicativi ALLENA, *La transazione fiscale*, Padova, 2017, *passim*; GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, 61; ID., *Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'amministrazione finanziaria*, in AA.VV., *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, a cura di Guidara, Pisa, 2020, p. 12 ss.; si aggiungano nella letteratura operativa LA MALFA, *Rapporto tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 706 ss.; LA CROCE, *La transazione fiscale*, Milano, 2011.

⁵⁹ Sulla non necessaria tipizzazione degli accordi vedi CROVATO, *Il consenso nella determinazione dei tributi*, cit., p. 107 il quale assume il potere di valutazione che si esprime nell'accordo come immanente alla funzione.

⁶⁰ Sul rapporto tra consenso e fattispecie negoziali nella fase della riscossione già prima MOSCATELLI, *Moduli consensuali*, cit., p. 147 ss. anche per l'analisi del rapporto tra l'interesse fiscale all'equo riparto e la ragione fiscale alla celere ed effettiva acquisizione delle entrate.

⁶¹ Riconduce il potere di definizione al perseguimento dell'interesse fiscale alla rapida e certa riscossione del tributo riferibile (anche) all'art. 53 Cost. GARCEA, *La pretesa tributaria nella moderna dinamica impositiva*, Padova, 2003, p. 128.

Ne discende la necessaria concreta funzionalizzazione dell'attività amministrativa (non di riscossione) all'effettività della riscossione attraverso accordi che ne garantiscano la certezza eliminando il rischio insito alla esecuzione patrimoniale della pretesa accertata.

L'interesse all'effettività della percezione del tributo (anche in misura diversa da quella accertata) – che si rapporta, peraltro, al principio di pareggio di bilancio cui dedica spesso attenzione la Corte Costituzionale nel limitare gli effetti delle sentenze di incostituzionalità – è senza dubbio collegato ad una scelta amministrativa che renda certa un'entrata rispetto ad opposta scelta che accetti, invece, l'aleatorietà dell'incasso⁶².

In tutto ciò non è trascurabile l'analogo interesse alla effettività della riscossione nella prospettiva della tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea⁶³.

A fronte di un interesse ideologico alla prosecuzione della riscossione nella misura piena si levano altri interessi: quello dell'Erario quale creditore al proseguimento dell'impresa; quello all'effettività della riscossione riferibile alla comunità cui appartiene il singolo contribuente che ha avanzato l'istanza di transazione.

A tale prospettiva non sembra estraneo l'interesse sia dell'Erario che del privato all'efficienza di un'attività amministrativa per sua natura legata al reperimento delle risorse necessarie alla soddisfazione dei beni pubblici e, quindi, di quell'interesse della comunità cui si indirizza non solo l'art. 97 Cost.⁶⁴ ma anche l'art. 53 Cost.

La pluralità di interessi rilevanti pone, quindi, da subito la questione di quale sia la sede giudiziale più naturale considerando, come si vedrà, una serie di circostanze: l'attenuazione della specialità dell'istituto della transazione fiscale a favore di un trattamento non eccezionale ma paritario del credito erariale (es. in materia di retrogradazione oggettiva e di *par condi-*

⁶² In questi termini si deve dissentire da CTP Latina, 31 ottobre 2017, n. 1253, in *Riv. dir. trib.*, 2019, II, p. 237 ss. con noto dissenziente di FARRI, *L'imposta ipotecaria non si applica sulle ipoteche volontarie iscritte a garanzie di tributi erariali* la quale ha ritenuto assoggetta ad imposta ipotecaria proporzionale l'ipoteca volontaria iscritta a favore dell'agente della riscossione su beni di un soggetto terzo rispetto a quello che aveva presentato istanza di transazione fiscale: la garanzia è, infatti, prestata nell'interesse del creditore che abbia condizionato ad essa la perfezione dell'accordo, creditore di cui è indubbia la natura pubblica nonostante (l'allora) presente forma societaria.

⁶³ Sul punto anche MAURO, *Gli accordi nella riscossione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 145 ss.

⁶⁴ Cfr. CARINCI-TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2021, p. 436.

cio)⁶⁵, l'eventualità che il mancato accordo abbia un più immediato impatto economico e giuridico nel rapporto tra il contribuente e l'Erario (e non tanto o solo con gli altri creditori) e, quindi, che l'atto di dissenso (sia esplicito che implicito) ha senza dubbio tutti i connotati per essere considerato atto impositivo o per dare luogo ad una nuova ipotesi di silenzio significativo.

b) Il secondo dato è il consolidamento degli orientamenti giurisprudenziali che avevano ritenuto il creditore erariale assoggettato alle regole della maggioranza secondo il c.d. *cram down*.

La giurisprudenza nazionale di legittimità ha, in passato, ammesso due tipologie di procedure riconoscendo la regola della maggioranza in quella in cui non si era presentata transazione fiscale⁶⁶.

Nonostante le chiare indicazioni espresse dalla giurisprudenza comunitaria (ben più di mere espressioni di *moral suasion*), fino ad oggi nei procedimenti di accordo di ristrutturazione la mancata adesione dell'Erario ha spesso bloccato il raggiungimento della soglia del 60% richiesta dall'art. 182 *bis* della legge fallimentare quando l'esposizione debitoria di natura erariale era vicina alla metà nonostante la disponibilità alla falciatura da parte del complesso dei creditori privati di pari entità; solo nell'ipotesi di cui all'art. 182 *septies* la disponibilità dei creditori bancari e finanziari espressione di un importo non inferiore alla metà del debito complessivo ha consentito (e consente) di chiedere l'estensione delle condizioni e degli effetti della proposta ai creditori dissenzienti fra cui, spesso, l'Erario.

La novella legislativa avrà senza dubbio un immediato vantaggio temporale per il contribuente che abbia attivato un procedimento di accordo di ristrutturazione: indurre l'Agenzia ad esprimersi e non boicottare un tempestivo ri-

⁶⁵ Più ampiamente rispetto al tema dell'autonomia del diritto tributario leggesi PAPARELLA, *L'autonomia del diritto tributario ed i rapporti con gli altri settori dell'ordinamento tra ponderazione dei valori, crisi del diritto e tendenze alla semplificazione dei saperi giuridici*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, I, p. 587 ss. spec. p. 616.

⁶⁶ Pertanto prima sia della modifica normativa che ha reso obbligatoria la presentazione dell'istanza di transazione fiscale sia della novella in esame si poteva presentare un piano che prevedesse la soddisfazione del credito tributario e previdenziale in tempi misura parziale o anche dilazionati in misura non inferiore a quella realizzabile, secondo la collocazione preferenziale dei diversi crediti, con il ricavato dalla liquidazione avendo riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni e diritti sui cui vi fosse una causa di prelazione così come indicato dall'asseveratore; nel piano la percentuale, i tempi e le garanzie non potevano essere inferiori o diversi (cioè meno vantaggiosi) di quelli offerti a creditori di rango inferiore o con posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli erariali/previdenziali.

sanamento⁶⁷ impiegando le proprie dedicate risorse (talvolta scarse a seconda delle diverse Direzioni provinciali) in tempi ragionevoli al fine di tutelare “interessi di pari rilievo costituzionale”⁶⁸ rispetto a quello (si presume) della capacità contributiva su cui si fonderebbe, per l’Agenzia, il “*principio di indisponibilità del credito erariale*”, come, ad esempio, quello di “*salvaguardare le attività economiche ed i livelli occupazionali*”⁶⁹ nonché, si aggiunge, il principio dell’effettività della riscossione richiamato dalla sentenza della Corte di Giustizia caso Degano trasporti e riconducibile all’art. 97 Cost.

c) Infine, la recente giurisprudenza⁷⁰ conferma la ricostruzione della transazione fiscale come “*modulo di attuazione consensuale (in senso lato) dei tributi*” caratterizzato originariamente dalla facoltatività ma poi evolutosi con la novella dell’art. 182 *ter* della L. fall. ad opera dell’art. 1, comma 81 della L. n. 232/2016 nel senso, tra l’altro, di richiedere obbligatoriamente tale strumento per gli accordi di ristrutturazione con una formale adesione dell’Agenzia alla proposta asseverata del contribuente e di comprendere la posizione erariale all’interno dei meccanismi democratici del voto per classi creditorie.

Il fatto che la novella abbia reso obbligatoria la transazione per la ristrutturazione del debito tributario/previdenziale secondo tale orientamento renderebbe prevalente la “*ratio concorsuale su quella fiscale*” così da considerarla un “*incidente tributario*” sistematicamente collocato in un procedimento (para) concorsuale del quale condividerebbe principi, fondamenti e qualificazioni con tutte le conseguenze del caso in punto di giurisdizione (a questo punto ordinaria e non tributaria come si potrebbe altrimenti ritenere).

La diversa collocazione procedimentale, si segnala da subito, nel fondarsi su interessi non sempre identici alle due alternative sedi ha, come vedremo,

⁶⁷ Lo si legge nella relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 14/2019 in cui si scrive che la novella intende “superare ingiustificate resistenze alle soluzioni concordate, spesso registrate nella prassi”.

La stessa Circolare 29 dicembre 2020, n. 34/E nella propria “*Premessa*” invita i singoli uffici “*a approfondire il massimo impegno*” (*sic!*) nella “*gestione delle procedure di composizione della crisi di impresa, fornendo – nell’esercizio della propria azione – un adeguato supporto agli operatori che si trovano ad affrontare l’attuale congiuntura economica, nell’ottica di favorire la ripresa produttiva e la conservazione dei livelli occupazionali.*”.

⁶⁸ Come si esprime la stessa Circolare n. 34/E, § 1.1.

⁶⁹ Così sempre la citata Circolare.

⁷⁰ Vedi Cass., sez. un., 25 marzo 2021, n. 8504, tra l’altro in *GT-Riv. giur. trib.*, 2021, p. 493 ss. con nota di CORRARO, *Il giusto ravvedimento della cassazione sulla giurisdizione in materia di transazione fiscale.*

conseguenze sull'individuazione del naturale giudice da adire nel caso di mancato accordo e di interesse pretensivo alla sua perfezione.

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

Nonostante la chiara funzionalizzazione costituzionale della transazione rispetto all'art. 97 Cost.⁷¹ prima del coinvolgimento *ex lege* del giudice ordinario (*sic!*) avutasi con la novella legislativa nulla era mai stato disposto a livello normativo sui margini di tutela avverso il silenzio o il rifiuto espresso dell'Agenzia in sede di accordi o il voto dissenziente quando per l'entità del credito la posizione assunta avesse impedito la ristrutturazione del debito; solo la giurisprudenza tributaria di merito aveva aperto uno spazio all'impugnabilità del diniego di transazione ed alla sindacabilità del rifiuto non solo sotto il profilo motivazionale.

Qualsiasi forma di silenzio della Amministrazione finanziaria a fronte di una istanza del privato può ledere le garanzie costituzionali alla base del c.d. "giusto procedimento" e dei principi di collaborazione e di buona fede *ex art.* 10 della L. n. 212/2000⁷².

La circostanza che non vi sia una generalizzata ed esplicita qualificazione normativa in senso provvedimentale del silenzio rende ancora più irragionevole la sproporzione degli effetti del silenzio degli uffici rispetto a quelli che *ex lege* si producono per il contribuente in termini di preclusioni e decadenze⁷³.

La normativa si rivela lacunosa di un elemento temporale fondamentale ovvero il *dies ad quem* entro il quale l'adesione deve essere data ed oltre il quale la sua "mancanza" sia, appunto, perfezionabile; si dovrebbe, quindi, richiamare il termine di 90 gg per gli accordi di ristrutturazione mentre per il concordato il termine sarebbe già fissato in generale dalle regole della procedura.

Il silenzio (rifiuto tacito) ed il rifiuto espresso possono costituire una mos-

⁷¹ Rimarcata da ultimo da 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.

⁷² Lo osserva anche LA SCALA, *Il silenzio dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2012, p. 4 ss. e 15 ss.

⁷³ Vedi ancora LA SCALA, *Il silenzio*, cit., p. 23 ss.

sa dell’Agenzia delle Entrate per avere di più (cioè tutto o quasi tutto) ... anche quando ciò non dovrebbe essere possibile per la *par condicio* ed il divieto di trattamento deteriore a parità di natura (privilegiato, chirografario) e grado o, quantomeno, per l’obbligo di pari trattamento per crediti omogenei⁷⁴.

Senza dubbio occorre riflettere se i concetti di “*mancaanza di voto*” e di “*mancaanza di adesione*” comprendano il solo silenzio oppure, come pare confermato anche dai recenti orientamenti giurisprudenziali dei tribunali fallimentari, anche il voto contrario, quello contrario non motivato o con motivazioni “di stile”⁷⁵.

⁷⁴ Ciò è pacifico se si tratta di concordato preventivo ma varrebbe, per una corrente di pensiero, anche per gli accordi di ristrutturazione ove si volesse attenuare l’impatto della natura negoziale sulla regolamentazione caso per caso degli accordi in termini non comparativi ma avulsi dal quadro creditorio nel suo complesso, cioè in termini atomistici.

⁷⁵ Tra gli altri vedi GOLISANO, *La nuova “transazione fiscale” dell’art. 63 del codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza* in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, p. 499 ss.

Ai fini che interessano non rileva la questione, che pur si segnala, della natura “determinante” del mancato voto o del voto dissenziente.

È, infatti, evidente che la “mancaanza” assumerebbe rilievo solo se le relative conseguenze ai fini dell’accordo non fossero altrimenti evitabili come accadrebbe se si applicasse il principio maggioritario.

L’essere determinate, quale requisito *ex lege*, comprende diverse situazioni ove si riempia l’aggettivo del significato che deriva dal necessario raggiungimento della soglia del 60%

Senza dubbio è determinante se il credito erariale è l’unico creditore.

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

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

2) Presenza di altri creditori qualificati: in questo caso si dovrebbe riflettere sulla circostanza 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 seconda eventualità si possono individuare diverse specifiche situazioni a seconda che il credito tributario:

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

2.2) 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 falcidia 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 dell’accordo sebbene avrebbe un minimo effetto, comunque, condizionante.

In sintesi, quindi, qualora il credito tributario:

sia un credito standing alone è evidente che la mancata adesione pregiudicherebbe il risanamento;

È indubbio che nel silenzio si intravede la difficoltà di gestire tempestivamente la procedura; nel rifiuto espresso una scelta, invece, più consapevole.

La possibilità di comprendere nella “*manca di voto*” anche il voto contrario⁷⁶ o il rifiuto espresso⁷⁷ troverebbe 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.

Si aggiunga che in entrambi i casi la decisione dell’Agenzia (implicita o esplicita che sia) è, comunque, presa dopo attenta lettura della documentazione prodotta, tra cui spicca, a tali fini, l’asseverazione la quale ha per legge un ruolo fondamentale cioè una capacità di convincimento rafforzata dalla responsabilità penale dell’asseveratore a tutela dell’interesse pubblico all’effettività della riscossione nei termini proposti.

Sulla base di ciò si ritiene che il difetto di voto che il dissenso palese nonché il difetto di motivazione del voto (anche quando presente ma insufficiente) di per sé esprimano una grave omissione⁷⁸ che impedirebbe a tutti gli 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 ritenuta inattendibile ... nonostante il reato di falso in attestazioni.

5.3. Segue. *Il ruolo del terzo asseveratore investito di funzioni a rilevanza (anche) pubblica nel fondamento dell’interesse pretensivo alla transazione fiscale; dalle “alternative concretamente praticabili” alla “liquidazione giudiziale” nel giudizio di convenienza espresso dal piano e dalla relazione*

La recente legislazione permette di rilevare all’interno di procedimenti amministrativi a partecipazione facoltativa/doverosa del contribuente, spesso

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

sia di una 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 dubbia accettazione.

⁷⁶ In sede di concordato o di accordi senza istanza

⁷⁷ Nel caso di istanza in sede di accordi di ristrutturazione

⁷⁸ Per una interessante prospettiva vedi S. GIORGI, *Il ruolo della motivazione negli “accordi” come strumento di audit interno all’azione impositiva*, in AA.VV., *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, cit., p. 253 ss., spec. p. 265 ss.

attivati su iniziativa di questo per il tramite di una apposita istanza, un “ruolo” particolarmente significativo ad un qualificato soggetto terzo rispetto alle parti del rapporto giuridico tributario.

Il riferimento è alle diverse ipotesi di attestazioni che la legge tributaria ha introdotto in procedimenti volti non solo all’ottenimento del rimborso di tributi e crediti ma, soprattutto, alla ristrutturazione del debito tributario attraverso gli strumenti offerti dal diritto della crisi di impresa e del consumatore; è emblematica la rilevanza dell’asseverazione di un professionista indipendente così come prevista e disciplinata ai fini della transazione fiscale in sede di accordi di ristrutturazione e di concordato preventivo: ad essa si dedicherà ora attenzione.

Il ruolo che la legge attribuisce al terzo asseveratore e al contenuto della sua relazione è senza dubbio concorrente nella perfezione dell’accordo e idoneo a limitare gli spazi di discrezionalità degli enti creditori tributari e previdenziali rispetto ad un rifiuto espresso o tacito anche attraverso la mancanza di voto o il voto negativo.

Se l’Agenzia delle Entrate, infatti, non condividesse la relazione ne dovrebbe contestare ad es. il valore di realizzo di immobili o beni liquidabili, i valori previsionali del fatturato, le probabilità di incasso dei crediti verso terzi, la capacità di finanziamento dei soci, ecc.

Ma allora a cosa servirebbe l’asseverazione la cui falsità è il presupposto di un reato?

Essa è senza dubbio l’unico *benchmark*⁷⁹ per valutare la convenienza della proposta nella prospettiva dell’interesse pubblico⁸⁰.

In questi termini la stessa Circolare n. 34/E/2020 § 3 nell’attribuire all’Agenzia un potere di valutare il contenuto dell’attestazione sembra limitarlo all’indagine se l’attestatore abbia correttamente eseguito le “*attività propedeutiche all’attestazione*” espressamente indicate nel § 2.3 attraverso il richiamo al principio di revisione internazionale Isa Italia 500 e illustrate in termini molto dettagliati: non sembra ci siano spazi per sbagliare senza colpa grave a questo punto⁸¹.

⁷⁹ L’espressione è di ALLENA, *La transazione fiscale: dalla legge fallimentare al codice della crisi d’impresa* in AA.VV., *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, cit., p. 176.

⁸⁰ Per un caso in cui il giudice tributario avocatosi il potere “di esprimere valutazioni di merito in relazioni alle determinazioni del Fisco intraprese in ordine al diniego” ha ritenuto non sindacabile il rigetto dell’istanza di transazione fiscale in quanto l’Agenzia potrebbe ben argomentare il rifiuto nonostante l’asseverazione si veda CTR Lazio, sez. 9, 3 dicembre 2020, n. 3987.

⁸¹ Un elemento solo interno alla valutazione dell’asseveratore sebbene formale attiene al-

Diversamente da quanto accadeva prima della novella legislativa in esame in ordine ai parametri di valutazione della convenienza della proposta⁸² a seguito delle modifiche in esame l'unico riferimento è, ora, alla liquidazione giudiziale.

La liquidazione giudiziale apre una prospettiva molto oggettiva con la definizione di una grandezza lorda (il ricavato) da fotografarsi in modo statico; essa evoca valori non di mercato ma, invece, unici che risentono della situazione di crisi e della necessità di fare cassa; tutto ciò condiziona la domanda e l'offerta e prefigura un valore decrescente allo scorrere dell'offerta senza domanda corrispondente.

Il parametro quantitativo di confronto è, quindi, il patrimonio dell'imprenditore contribuente fotografato senza contare gli "apporti" di finanza esterna né i flussi prospettici derivanti dalla prosecuzione dell'impresa poiché tali elementi avrebbero una loro rilevanza concreta solo quali componenti finanziari previste *ex ante* rispetto al perfezionamento della proposta di transazione fiscale e destinate ad esistere solo nel contesto giuridico della proposta⁸³ e non della liquidazione.

Mentre l'offerta di risanamento di parte è per sua natura dinamica (cioè legata, previa asseverazione, sia alla prosecuzione nel tempo dell'impresa sia, se del caso, a nuovi innesti finanziari dei soci o di terzi o derivanti da operazioni di dismissione nel corso della ristrutturazione) la liquidazione giudiziale/fallimentare è, invece, fattispecie statica, per sua natura legata ad un assetto patrimoniale bloccato al momento dell'apertura del procedimento liquidatorio momento T0 e non, invece, collocabile nel momento T1 cioè in quello riferibile ad un'impresa che abbia proseguito ad essere svolta.

In altri termini, la comparabilità presuppone l'esistenza di due grandezze di cui quella riferibile alla proposta, proprio perché richiede la sopravvivenza nel tempo, è diacronica con scadenza alla fine del periodo previsto per il pa-

la priorità o meno di altri crediti ma questo riguarda la correttezza della classificazione e dell'eventuale degradazione a chirografo del credito tributario privilegiato.

⁸² Nel testo previgente l'art. 182 *ter* della legge fallimentare li fissava nel caso:

– di concordato preventivo nella possibilità per il creditore di avere "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 sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un professionista" (comma primo);

– di accordo di ristrutturazione nelle "alternative concretamente praticabili" indicate dall'attestatore ed oggetto di successiva "specificata valutazione" da parte del Tribunale.

⁸³ Così già la Circolare Ag. Entrate n. 16/E/2018.

gamento dell'ultima rata e l'altra, invece, immutabile perché legata all'accertata consistenza patrimoniale al momento della proposta.

Rispetto a questa grandezza la soddisfazione del credito erariale andrebbe verificata in termini non complessivi ma atomistici in ragione della diversa natura dello specifico credito erariale di per sé nonché rispetto ad altri.

Il *quantum* ottenibile dalla liquidazione, per essere comparabile, deve essere calato nella realtà che si avrebbe se si verificasse la liquidazione; in tale contesto, infatti, la soddisfazione del credito erariale troverebbe le risorse solo in quanto liquidabile e non anche in integrazioni del *quantum* provenienti da finanza esterna o da parziali liquidazioni di *assets* non strategici che, invece, andranno a comporre il *quantum* oggetto della proposta e del giudizio di fattibilità da parte dell'asseveratore.

In sede di liquidazione giudiziale l'ordine delle cause di prelazione comporterebbe, però, necessariamente la soddisfazione di un creditore privilegiato solo dopo quella integrale del creditore superiore; ciò causerebbe un probabile maggior livello di soddisfazione dell'Erario laddove fossero assenti creditori di grado più elevato.

Il confronto con gli esiti della liquidazione giudiziale – che, peraltro, in ogni caso sconterebbe la fisiologica riduzione del valore di mercato trattandosi di meccanismi di vendita all'asta competitiva ma, probabilmente a ribasso – potrebbe, pertanto, portare a diversi esiti in base alla presenza o meno di creditori privilegiati superiori a quello erariale.

Un elemento assolutamente non trascurabile è l'effettiva consistenza del patrimonio da liquidare: per quanto il credito erariale possa essere di alto grado, la misura *post* liquidazione anche se intera potrebbe rivelarsi inferiore a quella proposta laddove le risorse disponibili, come da asseverazione, comprendessero anche flussi sia endogeni che esogeni ulteriori.

Infine, una componente esogena atipica che impatta sulle entrate erariali solo indirettamente (cioè non attraverso il piano di rientro) ma da valutare nella comparazione è costituita dal flusso di entrate tributarie che si avrebbero in caso di prosecuzione *post* ristrutturazione; in particolare, sia le imposte sui redditi e sul valore aggiunto dovute per l'impresa svolta sia le imposte sulle retribuzioni e i ricavi ottenuti dai fornitori costituiscono un *quantum* apprezzabile non configurabile nel caso della liquidazione giudiziale⁸⁴.

⁸⁴ Si segnala, infine, che l'asseverazione ben potrà giustificare una modifica del piano ed una fattibilità giuridico-economica a nuove condizioni qualora siano rese necessarie modifiche sostanziali al piano originario; la modifica in tal senso dell'art. 182 *bis* ad opera dell'art. 37 *ter* del D.L. n. 41/2021 convertito dalla L. n. 69/2021 consente, ora, una modifica anche dopo l'omologa.

Il dato conclusivo è la rilevanza “impegnativa” dell’attestazione soprattutto se resa in termini conformi alle indicazioni date dall’Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 34/E del 2020 nonché del suo valore anche nella dimensione del potere cognitivo del giudice (ordinario o tributario che sia) davanti al quale possa essere rimessa la questione del silenzio, del mancato voto o del diniego espresso di transazione.

5.4. Segue. *La motivazione del dissenso: dissenso vs asseverazione? Dalla valutazione tecnica all’interno delle indicazioni della best practice fissate nella prassi “normativa” al rischio di arbitrio? Dalla discrezionalità alla vincolatezza?*

La Circolare n. 34/E del 2020 al § 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 § 3.2 per gli accordi di ristrutturazione.

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

Se così è, come pare, esso è rivolto alla relazione stessa.

La contraria opinione dell’ufficio è senza dubbio configurabile qualora non siano rispettate le regole della buona prassi richiamate dalla stessa Circolare.

Sebbene sia espressamente previsto nella Circolare un contraddittorio quantomeno opportuno laddove l’ufficio abbia già in mente di non accettare, è possibile dissentire senza considerare l’asseverazione inattendibile e, quindi, dovuta la denuncia penale?

Se tale rispetto fosse, invece, indubbio su che base la proposta potrebbe essere rifiutata ed il diniego motivato?

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 §§ 2.3 e 3.1 della Circolare) e delle indicazioni delle ragioni per le quali l’accettazione della proposta sarebbe più con-

veniente, 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.

Si ha, quindi, l'impressione che si sia passati da una realtà nella quale l'Agenzia delle Entrate si trincerava all'interno di una insindacabile discrezionalità amministrativa talvolta assai conflittuale quando si esprimeva in posizioni negative in sede di votazioni nei concordati o in attese insopportabili nel corso degli accordi di ristrutturazione ad una in cui, invece, lo spazio è limitatissimo se non assente, in cui emerge con forza una vincolatezza dell'azione e del risultato non evitabile

Come chiarisce la stessa Circolare al § 3.3 il piano è attendibile se le due grandezze supportate dalle relative argomentazioni e documenti siano confrontabili.

Voler disattendere il contenuto dell'asseverazione significa ritenere le "risultanze (...) manifestatamente non attendibili ovvero non sostenibili" ma ciò è possibile senza entrare nel sindacato di merito delle singole scelte ipotizzate e solo dimostrando che la relazione non ha seguito le regole oggettive richieste nella buona prassi per ritenere la stessa attendibile e sostenibile il rientro.

In questo senso devono, quindi, essere lette le esemplificazioni di manifesta inattendibilità di cui al § 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.

Un aspetto in ordine al quale vi potrebbe essere divergenza è la destinazione delle risorse eterogenerate attraverso finanza esterna.

Mentre, infatti, è indubbio che i flussi derivanti dalla continuità aziendale, esterni al valore liquidabile, ma fondamentali ai fini della sostenibilità del piano di rientro (ricavi ma, teoricamente, anche plusvalenze patrimoniali, interessi attivi e dividendi ove se ne accerti la probabilità del relativo presupposto) debbano essere ripartiti secondo le regole della *par condicio creditorum*, la circostanza che la Circolare non evochi la necessità del pari trattamento e di una utilizzazione vincolata potrebbe indurre l'ufficio a rifiutare qualora tali risorse, in quanto provenienti da terzi, siano impiegate *pro fisco* senza il rispetto delle cause di prelazione *ex art. 2741 c.c.*

In ordine al fattore temporale, la riduzione della durata della dilazione così come proposta e ritenuta sostenibile dall'asseveratore difficilmente troverebbe fondamenti oggettivi diversi da quelli addotti per giustificare i tempi proposti né pare condivisibile l'ipotesi che l'ufficio possa contestare l'affidabilità o l'esistenza documentata di commesse assumendone un rischio non evidenziato nella relazione.

Parimenti se si volesse sindacare l'avviamento valorizzato in termini dinamici e diacronici nelle prospettive di ricavi attesi; ove l'asseveratore abbia seguito i criteri di previsione non si vede quale ragione diversa vi possa essere per contestare la maggiore durata temporale dell'avviamento e, quindi, di probabili entrate.

A tanto dire si potrebbe, forse, ammettere che la dilazione nei termini temporali proposta sia condizionabile dall'ufficio alla prestazione di una garanzia reale o personale; è, però, vero che il dissenso risulterebbe immotivato se l'asseveratore abbia previamente indagato su questa eventualità e l'abbia espressamente esclusa nella sua relazione ritenendola non configurabile per documentate e specifiche circostanze.

Lascia, infine, perplessi che l'Agenzia assuma come rilevante al fine di valutare la convenienza della proposta al fine di tutelare l'interesse pubblico la "condotta del contribuente" (§ 3.4) cioè la presenza – rilevante nella sola opinione dell'Agenzia – di precedenti "Attività distrattive o decettive" (§ 3.4.1), di "Precedenti fiscali del contribuente" (§ 3.4.2) e di "Fattispecie di frode" (§ 3.4.3).

Il *pedigree* di un contribuente non può certo essere assunto ad argomentazione a base di un dissenso né rappresentare una valida componente motivazionale ove considerata come elemento fondante di un iter logico giuridico.

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 del 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.

6. *La tutela giurisdizionale degli interessi pretensivi del contribuente. Profili generali e delimitazione dell'indagine*

Le diverse situazioni in cui si configurano interessi pretensivi del contribuente a che l'Agenzia, a seconda dei casi, consenta al contribuente di essere informato, prendere parte al procedimento di accertamento oppure provveda all'annullamento di un precedente atto impositivo o, infine, definisca i termini dell'obbligazione attraverso un modello comportamentale di natura consensuale e non autoritativo unilaterale pongono senza dubbio all'attenzione una serie di questioni:

- in via preliminare se ci si trovi di fronte ad una situazione giuridica attiva tutelabile in via immediata o, invece, solo mediata attraverso l'impugnazione di un atto successivo;

- se l'atto concretamente adottato dall'ufficio o la situazione di omessa attivazione siano riconducibili non solo alla materia tributaria ma, soprattutto, ad uno degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 nella latitudine definibile in via di interpretazione estensiva o analogica;

- se, in alternativa, sia fondata l'attribuzione della tutela alla giurisdizione ordinaria.

Limitandoci a richiamare le conclusioni del noto dibattito dottrinale e giurisprudenziale sviluppatosi sull'argomento si può ritenere che sia impugnabile in commissione tributaria qualsiasi atto che per la sua specifica regolamentazione sia idoneo a portare a conoscenza del contribuente, con concreta esposizione delle ragioni di fatto e di diritto relative, una pretesa tributaria, una sua nuova determinazione o la mancata rideterminazione della stessa qualora uno specifico procedimento amministrativo tributario sia per legge inteso ad offrire, su istanza del contribuente, una occasione di definizione consensuale di aspetti qualificatori e quantitativi del presupposto.

Mentre la questione della tutela dell'interesse ad una definizione concordata della pretesa e della relativa riscossione costituisce novità alla quale si dedicherà a breve attenzione, è, invece, più solcato il cammino in ordine alla reazione in caso di mancata informazione e partecipazione nonché di mancato annullamento.

In ordine alle prime due ipotesi è prevalente la convinzione che, fino a quando il contraddittorio non verrà riconosciuto espressamente come principio generale dell'ordinamento e, quindi, come regola inderogabile nel rapporto tra Agenzia delle Entrate e contribuente, l'interesse di quest'ultimo ad esse-

re informato o a partecipare sia tutelabile solo nei casi in cui sia esplicitato un simmetrico dovere dell'ufficio e, comunque, solo in via mediata attraverso l'impugnazione dell'atto notificato in assenza di previa informazione o partecipazione.

Con riguardo, invece, al mancato annullamento in autotutela a seguito di apposita istanza e diniego espresso si segnala come a fronte dell'impugnabilità non si rinvengono, al momento, grandi spazi di effettiva soddisfazione dell'interesse del contribuente in quanto la giurisprudenza condiziona l'accoglimento nel merito alla sussistenza di un interesse all'annullamento non tanto solo privato quanto, invece, anche pubblico: tutto ciò rende in concreto difficile la tutela poiché occorrerebbe legare interessi pretensivi ad es. all'estensione del giudicato favorevole *ex art. 1306 c.c.* oppure alla valenza ultraannuale di un accertamento per adesione a un interesse (anche) pubblico dal contenuto ancora tutto da sviluppare e chiarire

7. Segue. Tutela giurisdizionale e mancata definizione consensuale. Interesse tutelabile, giudice competente e potere sostitutivo

Le considerazioni che precedono hanno evidenziato la presenza di interessi soggettivi giuridicamente rilevanti a che un'esposizione debitoria tributaria sia ristrutturata e, quindi, a che la proposta contenuta nell'istanza di transazione fiscale corroborata dall'asseverazione del terzo attestatore sia accolta.

Si tratta di un interesse non oppositivo (sebbene la mancata ristrutturazione consegua ad un diniego, espresso o tacito) quanto, invece, pretensivo.

L'articolata partecipazione disciplinata dalla legge fallimentare e l'innegabile peso, per quanto trascurato nelle posizioni della prassi ministeriale, che la stessa (in combinazione con la previsione della fattispecie penale) attribuisce all'asseverazione esprimono la presenza di una situazione giuridica che, a certe condizioni, merita indubbiamente una tutela.

Sebbene alle azioni del contribuente si siano sempre collegati interessi giuridicamente rilevanti di immediata matrice privatistica (es. integrità del patrimonio, libertà di iniziativa economica, interesse al buon andamento e all'imparzialità rispetto alla singola sfera soggettiva) nel caso della mancata transazione fiscale la funzionalizzazione *ex lege* delle scelte dell'Agenzia delle Entrate all'effettività della riscossione può far emergere, laddove siano state rispettate non solo le regole procedurali previste dall'art. 182 *ter* della L. fall. ma anche quelle *soft rules* che, sul punto, la stessa Circolare dell'Agenzia si è

preoccupata di definire in dettaglio (si pensi ai criteri di asseverazione) un particolare interesse soggettivo a che, a seguito del confronto procedimentalizzato, venga adottata, attraverso un modello relazione bilaterale consensuale, la scelta più “giusta” nell’interesse “pubblico”.

È proprio rispetto alla declinazione che quest’ultimo è suscettibile di avere che assume rilievo la “collettività” come entità soggettiva cui fare riferimento nel fondare l’interesse del contribuente quale membro della stessa; non si tratta più di un interesse erariale contrapposto ma di garantire (da parte dell’ufficio e, quindi, poter pretendere da parte del singolo) che le scelte pubbliche da adottare in un caso concreto giungano al miglior risultato anche per la collettività: ciò significa che sarebbe *mala gestio* quella scelta che pregiudicasse l’effettività della riscossione a fronte di offerte di rientro del debito a valori superiori a quelli di liquidazione del patrimonio.

Il rifiuto di accordo andrebbe, quindi, a colpire 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.

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

Se è così, non trascurando i dettati della nota sentenza Degano trasporti della Corte europea, la questione diventa quella di individuare il giudice competente.

Proprio su quest’ultimo aspetto, nonostante la natura tributaria della questione, la soluzione è stata presa dal legislatore intervenendo in quella stessa legge fallimentare che offre la disciplina della ristrutturazione del debito tributario, in una prospettiva non tributaria ma paraconcorsuale.

Indirizzi giurisprudenziali di legittimità, in contesti diversi, hanno riconosciuto al giudice tributario prima e ordinario poi poteri variamente sostitutivi⁸⁵

⁸⁵ 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.

Da ultimo cfr. FANNI, *Poteri istruttori delle Commissioni e condizioni di utilizzo: la Cassazione prende le distanze dalla Consulta?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021; da ultimo sul tema Cass., sez. trib., 25 ottobre 2021, n. 29856.

nei confronti dell'operato sia dell'Agenzia delle Entrate sia di soggetti terzi (l'asseveratore) coinvolti *ex lege* in procedimenti amministrativi partecipativi.

Non trascurabile, come antifatto storico, che un una vera e propria iniziativa del giudice tributario, *mutatis mutandis*, sia stata in alcuni casi autolegitimata dalle stesse commissioni tributarie avocandosi, nonostante il principio dispositivo caratteristico del processo tributario, un potere di determinare unilateralmente valori imponibili 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 contribuente⁸⁶) la produzione di documenti fondamentali non allegati né all'avviso né alle controdeduzioni⁸⁷.

Il dissenso manifestato diffusamente⁸⁸ non ha, al momento, inibito tale fenomeno che resta da combattere sia, in generale, per l'ampliamento indebito del potere cognitivo e decisorio del giudice che deriverebbe da una incondizionata implementazione nel processo tributario della tesi della c.d. impugnazione – merito⁸⁹ sia, nel dettaglio, per l'irrilevanza, al fine di una sua ipotetica giustificazione, del rinvio alle norme del c.p.c. (in particolare all'art. 210)⁹⁰.

Resta, quindi, da conservare la previa significativa esperienza di funzione amministrativa esercitata da un giudice tributario di merito⁹¹ sebbene del tut-

⁸⁶ Cfr. Cass., sez. trib., 22 giugno 2021, n. 17740, Pres. Cirillo, Rel. Giudicepietro.

⁸⁷ L'ordine potrebbe riguardare solo documenti non in possesso di una parte che questa indichi come rilevanti ai fini della propria tutela; sul punto, tra gli altri, TODINI, *I "nuovi" poteri istruttori della Commissioni tributarie, modifiche normative ed esigenze di "giusto processo"*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, p. 894.

⁸⁸ Da ultimo anche per riferimenti cfr. INGRAO, *L'intervento del Fisco su ordine del giudice tra l'ammissibile collaborazione con le Commissioni tributarie e l'illegittima riassegnazione della potestà impositiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, p. 165 ss.; in precedenza, senza pretesa di esaustività vedi già COLLI VIGNARELLI, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie*, Bari, 2002, p. 112 ss.; TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, p. 183 ss.

⁸⁹ Per una recente critica anche sotto il profilo costituzionale della teoria della impugnazione-merito nonché per la diffusa citazione degli orientamenti vedasi, da ultimo, TURCHI, *Motivazione della sentenza e oggetto del processo tributario* in *Riv. dir. trib.*, 2021, II, p. 180 ss. spec. p. 192 ss.; si aggiunga, sempre di recente, VIGNOLI, *La giurisdizione nella funzione tributaria*, cit., p. 112 ss. la quale non esclude che la sentenza del giudice tributario possa avere un contenuto precettivo tale da imporre un *facere ex post* all'Agenzia in ordine a profili valutativi/quantitativi.

⁹⁰ Condivisibilmente COLLI VIGNARELLI, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie*, cit., p. 125.

⁹¹ In termini critici, se non erriamo, LUPI, *Diritto amministrativo dei tributi*, Roma, 2017 on line, 373; per qualche ulteriore considerazione vedi anche FICARI, *Poteri del giudice ed oggetto del processo: autonomia versus regolamentazione*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 359. Nel senso

to non condivisibile e auspicabilmente da risolvere laddove la disciplina del processo tributario formasse oggetto di revisione in futuro⁹².

Nel recente passato un potere sostanzialmente sostitutivo era stato, peraltro, già riconosciuto dalla giurisprudenza tributaria di merito favorevoli al contribuente in tema di (mancata) transazione fiscale⁹³ nonché da quella amministrativa⁹⁴; peraltro, il sistema tributario non prevedeva più incursioni residuali nella giurisdizione ordinaria in presenza di atti di natura impositiva dopo le modifiche normative di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 restando aperta la finestra del giudice amministrativa in virtù del disposto dell'art. 7, quarto comma della L. n. 212/2000⁹⁵.

È pur vero, però, che un intervento pienamente sostitutivo del giudice tributario sarebbe configurabile solo premettendo una configurazione della cognizione della commissione sul rapporto nella sua interezza mentre la soddisfazione dell'interesse pretensivo riconosciuto dal giudice adito sarebbe rimessa all'azione conformativa in sede di ottemperanza qualora il menzionato oggetto fosse ricostruito in termini di mero annullamento⁹⁶.

della giurisdizione delle commissioni tributaria anche BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forma di tutela*, Torino, 2018, p. 41.

⁹²Autorevolmente GALLO (in *Il progressivo evolversi del giudizio tributario verso il modello costituzionale del "giusto processo"* in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, p. 98) ricorda come qualsiasi legislatore *de iure condendo* potrà intervenire sui poteri delle commissioni senza "dimenticare che il giudice non sceglie, ma valuta la legittimità di scelte che la legge rimette all'Amministrazione".

⁹³Cfr. Cass., sez. un., 14 dicembre 2016, n. 25632; nella giurisprudenza tributaria di merito CTP Roma, 1 dicembre 2017, n. 26135; CTP Milano n. 5429/2019, CTP Salerno, 26 febbraio 2020, n. 240.

Ciò anche nel solco di precedenti orientamenti i quali, in virtù di una ampia ricostruzione dell'oggetto del processo tributario in termini di impugnazione-merito, avevano e continuano a ritenere compreso nello spazio cognitivo/deliberativo del giudice tributario il potere di rideterminare basi imponibili fissando valori intermedi tra quelli accertati e quelli dichiarati. Da ultimo sul tema vedasi l'ampio studio di GUIDARA, *Gli oggetti del processo tributario*, in AA.VV., *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, a cura di Guidara, Torino, 2021, *passim*.

⁹⁴Cons. Stato, sez. IV, 28 settembre 2016. Lo stesso Consiglio di Stato aveva chiarito che il sindacato sulla legittimità del diniego di transazione fiscale attenga ad "un giudizio valutativo circa il miglior grado di soddisfazione che la stessa pretesa troverebbe per il tramite della via transattiva rispetto all'eventuale fallimento" e al mancato esercizio di un potere discrezionale legato "alla valutazione, del tutto economica, inerente alla pretesa tributaria e alla modalità di soddisfazione della medesima".

⁹⁵Secondo cui la natura tributaria di un atto non ne preclude l'impugnazione davanti al TAR "quando ne ricorrano i presupposti".

⁹⁶Su tali questioni DEL FEDERICO, *Margini di tutela*, cit., il quale ipotizza una impugna-

Quanto, invece, alla posizione del giudice ordinario oggetto della novità normativa, la giurisprudenza civilistica aveva già ammesso qualche tempo prima l'esistenza in sede di omologazione del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione di 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 risanamento⁹⁷.

8. Segue. Mancata transazione fiscale e tutela giudiziale tra giudice tributario e giudice ordinario. Antefatto giurisprudenziale e scelta legislativa a favore del giudice ordinario

Le Sezioni Unite della Cassazione⁹⁸, nel risolvere una questione preventiva di giurisdizione, hanno attribuito al giudice ordinario la cognizione delle controversie sul mancato assenso; la S.C. 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.

La scelta per la giurisdizione ordinaria si è fondata sulla asserita riconducibilità della *ratio* dell'accordo alla funzione delle procedure concorsuali e, quindi, sulle conseguenze che la sua mancata perfezione può avere nella prospettiva del legittimo svolgimento ed esito della procedura concorsuale rispetto agli interessi sia creditori privati sia pubblici propri delle procedure nelle loro peculiarità e finalità.

Non rileverebbe, quindi, anche la tutela degli interessi del contribuente e

zione del parere obbligatorio e vincolante della Direzione regionale essendo questo l'unico atto determinante ai fini di voto: sebbene ciò sia condivisibile nella premessa è, però, vero che tale parere non viene comunicato al contribuente né allegato al diniego.

⁹⁷ Da ultima Cass., sez. I, 17 dicembre 2020, n. 28891 con recenti precedenti.

⁹⁸ Cass., sez. un., 23 febbraio 2021, n. 8504, Pres. Di Iasi, Rel. Manzoni, in *Tax News*, 2021 con nota di CIARCIA, *Il giudice competente in tema di transazione fiscale*, e in *GT-Riv. giur. trib.*, 2021, p. 493 ss. con nota adesiva di CORRARO, *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.

dell'interesse pubblico all'effettività della riscossione all'interno delle procedure stesse e di quelle di attuazione dei tributi⁹⁹.

Si ricordano, però, sempre più situazioni giuridiche eterogenee (riconducibili, peraltro, ai "diritti civili" di cui alle controversie menzionate dall'art. 6 della CEDU) in cui la natura provvedimento/autoritativa dell'atto tributario è sminuita da un potere di valutazione (non discrezionale) di interessi plurimi ed anche soggettivamente diversi alla cui ponderazione è funzionale per legge l'attività dell'Agenzia delle Entrate secondo i canoni prescritti dall'art. 97 Cost.

La disciplina vivente del rapporto tributario deve interessarsi non più solo dello squilibrio della supremazia rispetto ai limiti fissati dalla legge a garanzia del contribuente ma anche dei limiti che la Costituzione e la legge pongono a garanzia della corretta funzionalizzazione della scelta dell'amministrazione (con atti o silenzi che sia) nei confronti di un contribuente non più suddito ma cittadino e, come tale, titolare di situazioni giuridiche attive quale membro della collettività¹⁰⁰.

Si sarebbe, quindi, di fronte ad un potere dell'Agenzia delle Entrate senza attività impositiva cioè privo del carattere autoritativo ma, comunque, con effetti immediati sulla collettività e mediati sullo stesso contribuente che a quella collettività appartiene.

Nel risolvere il problema del riparto di giurisdizione attraverso l'individuazione dell'interesse tutelabile la Cassazione ha, però, 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*

⁹⁹ Si deve evidenziare come si sia evidenziata la necessità che all'evoluzione delle tipologie di rapporti giuridici tra il contribuente e l'Agenzia delle Entrate segua una coerente ricostruzione dell'interesse al processo (cfr. GALLO, *Verso un "giusto processo tributario"*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 12 ss.; PERRONE, *Diritto tributario e convenzione europea dei diritti dell'uomo*, *ivi*, 2007, p. 13 ss.; DELLA VALLE, *Il giusto processo tributario. La giurisdizione della CEDU*, *ivi*, 2013, p. 438 ss.).

¹⁰⁰ Spunti anche in DEL FEDERICO, *Quadro teorico e itinerari giurisprudenziali per giungere all'applicazione della CEDU in materia tributaria*, in AA.VV., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria*, a cura di Bilancia-Califano-Del Federico-Puoti, Torino, 2014, p. 75.

impresa”; tutto ciò nella convinzione espressa alla S.C. che tale regola di riparto valesse anche per il passato sin dall’originario testo normativo.

Le modifiche apportate agli artt. 180, comma 4 (“Giudizio di omologazione”) e 182 *ter*, comma 4, L. fall. (R.D. 16 marzo 1942, n. 267) dall’art. 3, comma 1 *bis*, D.L. 7 ottobre 2020, n.125, convertito con modifiche dalla L. 27 novembre 2020, n. 159 hanno confermato la giurisdizione ordinaria condizionandola, però, espressamente a taluni presupposti e legandola al contenuto e alla valenza dell’asseverazione.

Premessa, quindi, (almeno in apparenza) riserva di giurisdizione ordinaria, si dispone ora che il Tribunale possa omologare il concordato “*anche in mancanza di voto*” da parte dell’Agenzia delle Entrate e degli enti previdenziali in presenza di due concorrenti condizioni:

a) che l’adesione dell’AE (ove data) sarebbe (stata) determinante “*ai fini del raggiungimento delle maggioranze*” fissate dall’art. 177 della L. fall.;

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*”.

Meno dirompente ma non per questo non significativa è la modifica apportata al quinto comma dell’art. 182 *ter* in base alla quale:

c) l’attestazione deve ora avere ad “*oggetto* (e non più solo “*inerire*”) “*la convenienza del trattamento proposto rispetto*” non più rispetto “*alle alternative concretamente praticabili*” ma direttamente “*alla liquidazione giudiziale*”;

d) “*tale punto*” (i.e. cioè ora la convenienza o meno rispetto alla liquidazione giudiziale e non più, come previsto in precedenza, alle alternative concretamente praticabili) “*costituisce oggetto di specifica valutazione da parte del Tribunale*” nell’adozione della sua statuizione.

Dall’entrata in vigore della novella sia nel concordato che nell’accordo di ristrutturazione l’eventuale immobilismo dell’ente pubblico creditorio è, pertanto, superabile dall’intervento del Tribunale che può omologare l’accordo anche in assenza di adesione formando il proprio convincimento (non solo ma anche?) sulla base dell’asseverazione.

Quest’ultima, peraltro, oltre alla condivisione della fattibilità giuridica ed economica della proposta, dovrà confrontarne i termini con la (sola) alternativa della liquidazione giudiziale.

Il testo letterale della disposizione che attribuisce al giudice ordinario un potere sostitutivo prevede due condizioni concorrenti: che il (mancato) voto sia determinante e che la proposta sia 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.

Se tale soluzione pare condivisibile in ragione della prevalenza dei vincoli derivanti dalla decisione a maggioranza dei creditori ciò potrebbe essere criticabile quando il credito erariale venisse riportato ad una classe creditoria *ad hoc* (*uti singulus* o con altri crediti di pari rango) all’interno del quale la sua forza fosse incontrastata sia quando l’adesione non fosse conseguenza di scelte di maggioranza ma dipendesse da scelte singole come nell’accordo di ristrutturazione.

Non si deve, infatti, dimenticare che la decisività andrebbe configurata non solo nel momento iniziale della proposta ma anche in quella della fase della concreta esecuzione; 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 riduzione¹⁰¹ appartenenti ad altra classe¹⁰².

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 non sia di maggioranza ma, comunque, idonea a condizionare la misura della soddisfazione degli altri creditori nel costante presupposto, però, della convenienza della proposta rispetto alla liquidazione¹⁰³.

L’intervento sostitutivo del giudice tributario ha una diversa funzionalizzazione a seconda che ci si trovi di fronte al silenzio o a un voto negativo; in entrambi la sua cognizione, peraltro esprimibile in un giudizio di natura camerale, ha ad oggetto sempre la valutazione della maggiore convenienza della pro-

¹⁰¹ In tal senso anche CIARCIA, *Diritto della crisi d’impresa: le novità in tema di transazione fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 14 aprile 2021.

¹⁰² 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 del 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.

¹⁰³ Sul punto, tra gli altri, anche D’ATTORRE, *La ristrutturazione “coattiva” dei debiti fiscali e contributivi negli adr e nel concordato preventivo*, in *Fall.*, 2021, p. 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.

posta rispetto all'incerta azione di recupero¹⁰⁴ con le conseguenze derivanti anche sul livello occupazionale.

Sebbene il voto espresso negativo non costituisca una fattispecie di inerzia, ai fini della giustificazione dell'intervento sostitutivo del giudice 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 consenta all'Agenzia delle Entrate comunque di esprimersi e di valutare il contenuto della proposta e dell'asseverazione¹⁰⁵.

L'indifferenza dell'alternativa di circostanze (voto espresso negativo 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, 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.

Il potere sostitutivo del giudice ordinario può essere approfondito anche alla luce dell'alternativa strada di impugnare sia il silenzio che il diniego espresso.

Se il diniego espresso di transazione – fino all'intervento della Cassazione a Sezioni Unite¹⁰⁶ – era riconosciuto dalla (seppur rara) giurisprudenza tributaria di merito come un atto impugnabile davanti alla commissione tributaria alla stregua di un atto di natura tributaria annullabile (e non nullo) di modo

¹⁰⁴ 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.

¹⁰⁵ D'ATTORRE, *La ristrutturazione "coattiva" dei debiti fiscali e contributivi negli adr e nel concordato preventivo*, in *Fall.*, 2021, p. 153 ss.

¹⁰⁶ Cass., sez. un., 25 marzo 2021, n. 8504, cit.

che la cognizione del giudice tributario investito della questione si poteva estendere al merito del diniego espresso valutando se quanto offerto fosse idoneo o meno a soddisfare l'interesse pubblico all'effettività della riscossione alla luce della asseverazione, è indubbio che il cambiamento di giurisprudenza di legittimità, prima, e di base normativa, poi, hanno stravolto un assetto che si stava definendo in termini a nostro avviso corretti.

L'identità di effetti tra silenzio e diniego espresso giustifica 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: in realtà è ipotizzabile che sia attribuita a quello ordinario la 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) e non anche di diniego espresso il quale resterebbe presente fra gli 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 pubbliche¹⁰⁷.

Si ha, pertanto, non una asimmetria ma una alternatività delle concrete modalità di azione in quanto dello stesso interesse pubblico si giudicherebbe in due diverse sedi a seconda della tipologia di atto lesivo; la necessaria tipizzazione degli atti impugnabili in commissione tributaria (per quanto suscettibile di estensione in via interpretativa) già in altre occasioni ha finito per attribuire alla giurisdizione civile controversie dalla esclusiva natura tributaria: si pensi alle azioni di rivalsa tra privati ai fini Iva.

Si deve, però, evidenziare quella posizione secondo cui la delimitazione del

¹⁰⁷ Per riferimenti sugli spazi della cognizione del giudice tributario da ultimo anche per riferimenti GUIDARA, *Gli "oggetti" del processo tributario*, in AA.VV., *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, a cura di Guidara, Torino, 2021, p. 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 (p. 457 ss.).

potere di intervento del giudice al solo caso di silenzio e la natura di questo in termini non sostitutivi ma suppletivi avrebbe come conseguenza l'impugnabilità in commissione del solo diniego espresso e non anche del silenzio¹⁰⁸

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 privati¹⁰⁹ 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.

La struttura asimmetrica¹¹⁰ esprime la peculiarità delle regole della decisione ma non di quelle della valutazione: se le prime sono, in qualche modo, condizionabili dall'esigenza superiore di garantire a tutti i livelli creditori quel minimo di soddisfazione che fonda l'interesse generale della procedura, la valutazione della proposta nel momento anteriore avviene su basi diverse a seconda che il creditore sia erariale/previdenziale o privato.

¹⁰⁸ Così se non erriamo 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, p. 10 ss.

¹⁰⁹ Lo ricorda, per tutti anche citazioni, FRANSONI, *Trattamento dei debiti tributari e concordato preventivo: dal procedimento al processo*, in *Rass. trib.*, 2021, p. 305; per l'irrinunciabile autonomia procedimentale da ultimo vedi, comunque, ALLENA, *la transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, *passim*, spec. p. 220 ss. nonché 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, p. 317 ss.

¹¹⁰ L'espressione è tratta da FRANSONI, *Trattamento dei debiti tributari e concordato preventivo*, cit.

Il momento dell'accettazione 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 riscossione¹¹¹.

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 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'asseverazione¹¹²

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

In ordine alla individuazione del presupposto per l'attivazione del potere sostitutivo si segnalano orientamenti che lo delimitano alla sola ipotesi del silenzio e del mancato voto¹¹³ 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)¹¹⁴, del di-

¹¹¹ Peraltro, come ricorda anche PAPARELLA, *Il rapporto tra diritto tributario e diritto fallimentare nel pensiero di Augusto Fantozzi*, in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, Pacini, 2020, p. 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.

¹¹² *Amplius* in FRANSONI, *Trattamento dei debiti tributari e concordato preventivo*, cit., passim spec. p. 318 ss.; a favore di interessi da tutelare e profili di merito da attribuire alla competenza del giudice tributario anche CARINCI, *Il diniego di transazione fiscale nel prisma del nuovo Codice sulla crisi di impresa*, in *Il Fisco*, 2021, p. 2243 ss.

¹¹³ Vedasi Trib. Bari, 18 gennaio 2021.

¹¹⁴ Così Trib. Teramo, 14 aprile 2021, Trib. Forlì, 15 marzo 2021, Trib. La Spezia, 14 gennaio 2021.

niego espresso nonché del voto tardivo, valutando sempre 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 dipendenti¹¹⁵.

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 (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.

9. Segue. *La relazione dell'attestatore e le fonti di convincimento del giudice titolare di un potere sostitutivo: esclusività o concorrenzialità, discrezionalità o vincolatezza del potere giudiziale?*

Pare ormai segnata la strada di una tutela giudiziale in sede ordinaria avverso la "mancanza" di transazione fiscale in tutte le sue possibili forme; ci si deve, allora, chiedere quali conseguenze abbia sullo spazio cognitivo giudiziale così come definito dalla novella l'importante contenuto esplicativo (*de facto* regolamentare) delle indicazioni date dall'Agenzia nella Circolare n. 34/E.

Altrimenti detto: se nella fin qui nota esperienza la conformazione alle indicazioni date in una circolare ha l'effetto della disapplicazione delle sanzioni *ex art. 10 della L. n. 212/2000* (Statuto del contribuente), in un caso come quello in esame l'effetto giuridico conseguente dovrebbe essere ricondotto all'affidamento sulla corrispondenza di quanto asseverato a quanto richiesto dalla stessa Agenzia ai propri fini (che altro non sono che interessi pubblici).

È indubbiamente significativa la circostanza che la Circolare n. 34/E del 29 dicembre 2020 fissi delle *guide rules di best practice* (ma forse, di più) tali da attribuire al contenuto dell'asseverazione, come si legge, un "valore presuntivo".

La Circolare al § 2 definisce l'asseverazione un elemento "*determinante in quanto deputato a rafforzare*" (*sic!*) "*la credibilità degli impegni assunti dal debi-*

¹¹⁵ Cfr. Trib. Napoli, 9 aprile 2021.

*to*re 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 § 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 abbia risposto, non abbia aderito alla proposta con voto contrario o abbia risposto con diniego espresso¹¹⁶.

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 oggettivo 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 ipotizzabi-

¹¹⁶ 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 PAPARELLA *Il rapporto tra diritto tributario*, cit., p. 436.

li (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, 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* della L. fall. (nonché richiamato dalla Circolare n. 34/E/2020 § 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.¹¹⁷.

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 S.C. – in questo, forse, anticipando le premesse del-

¹¹⁷ 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”.

la 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 proposte¹¹⁸.

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.

¹¹⁸ Cfr. da ultima Cass., sez. I, 17 dicembre 2020, n. 28891.