



MANCATA TRANSAZIONE FISCALE, POTERE DEL GIUDICE E RILEVANZA DELL'ASSEVERAZIONE ALLA LUCE DELLA NOVELLA LEGISLATIVA





1. Il nuovo quadro normativo.

- Le modifiche apportate agli artt.180, comma quarto (“Giudizio di omologazione”) e 182 ter. comma quarto e quinto della legge fallimentare (R.D. 16 marzo 1942 n.267) dall’art.3, comma 1 bis del D.L. 7 ottobre 2020 n.125, convertito con modifiche dalla legge 27 novembre 2020 n.159.
- Il Tribunale può 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) l’adesione dell’AE (ove data) sarebbe (stata) determinante “*ai fini del raggiungimento delle maggioranze*” fissate dall’art.177 della l.f.;
 - b) 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*”.



(segue)

L'attestazione:

- a) 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”*;
- b) *“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.



2. Dove c'eravamo lasciati ...? Partiamo dalla sentenza CGE Degano trasporti e dalla giurisprudenza.

- CGE caso Degano trasporti CGE 7 aprile 2016 C-546/14:
 - falcidia dell'Iva
 - Interesse pubblico all'effettività della riscossione; collegamento all'art.97 Cost. Italia
 - rilevanza dell'asseverazione

- La giurisprudenza di legittimità e di merito:
 - regole della maggioranza
 - distinzione fra procedura di ristrutturazione con istanza o senza istanza di transazione fiscale



3. La definizione del concetto di “mancanza di voto” e di “mancanza di adesione” comprensiva del solo silenzio e non anche del voto contrario salvo le ipotesi in cui il voto contrario non sia motivato o abbia motivazioni “di stile”.

- Ratio della norma : evitare forme di ostruzione ingiustificata a danno della tutela dell'interesse pubblico e degli interessi del ceto creditorio privato a trovare una soluzione soddisfattiva e di mantenimento delle attività economiche.
- Osservazione preliminare: manca un termine entro cui rispondere nel caso di accordo di ristrutturazione; per questo il silenzio è più grave.
- Il silenzio esprime una difficoltà a decidere che l'AE non vuole o non può esplicitare, una grave inerzia e deviazione dalle regole del buon andamento dell'A.F.; il diniego espresso di adesione una maggiore consapevolezza formalizzata con la motivazione.
- Il diniego con motivazione di «stile» è equiparabile al silenzio quanto a mancato esercizio della funzione



(segue)

- Mancanza di voto/di adesione: solo silenzio o anche diniego espresso ?
...solo il silenzio ?

La soluzione potrebbe derivare dall'analisi della prospettiva processuale.

Poiché il sindacato sul silenzio in base alla novella non è al momento disciplinato espressamente come azione di parte davanti al giudice ordinario occorre considerare che la giurisprudenza tributaria ammette l'impugnazione del diniego espresso di transazione fiscale ma non del silenzio.

Si potrebbe da ciò ricavare che il potere del giudice ordinario di omologare nonostante la «mancanza di voto» debba essere circoscritto al solo silenzio in quanto il diniego espresso è atto impugnabile in CTP.

Si avrebbe, altrimenti un bis in idem ed un rischio di contrasto di giudicati.



4. L'essere “*determinante*” del mancato voto e della mancata adesione.

- 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% .
 1. Senza dubbio è determinante se il credito erariale è l'unico creditore.
 2. Ove il ceto creditorio sia, invece, eterogeneo (pubblico/privato) si possono individuare diverse ipotesi
 - 2.1. Credito tributario pari almeno al 60% (dal 99,99% al 60%); in questo senso la posizione è rilevante di per sé.
 - 2.2. Presenza di altri creditori qualificati (segue).
 3. Crediti non tributari 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.



(segue)

2.2. Presenza di altri creditori qualificati

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

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

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

La mancata adesione potrebbe 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 .

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



(segue)

In sintesi, quindi, qualora il credito tributario:

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



5. Esistono davvero spazi di discrezionalità dell'AE e degli enti previdenziali e funzione dell'asseverazione alla luce della rilevanza giuridica dell'asseverazione?

Se l'AE 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. Etc.

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

L'Agenzia delle Entrate nella Circolare n.34/E/2020 § 3 si attribuisce il potere di valutare 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 punto.



6. Dalle “alternative concretamente praticabili” alla “liquidazione giudiziale” nel giudizio di convenienza espresso dal piano e dalla relazione.

Con le modifiche in esame l'unico riferimento è, ora, alla liquidazione giudiziale.

La liquidazione giudiziale apre una prospettiva molto oggettiva poiché prospetta la definizione di una grandezza lorda (il ricavato) da fotografarsi in modo statico.

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 una 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

La liquidazione giudiziale non evoca certo valori di mercato ma, invece, valori 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.



7. La motivazione del dissenso: dissenso vs asseverazione? Dalla valutazione tecnica all'interno delle indicazioni della *best practice* al rischio di arbitrio?

- 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 dovrà 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.
- Tale dissenso è in realtà da riferirsi, per il concordato, non tanto 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, il dissenso dell'Agenzia delle Entrate è, quindi, rivolto alla relazione stessa.



(segue)

- La contraria opinione dell'ufficio è senza dubbio configurabile laddove non siano rispettate le regole della buona prassi richiamate dalla stessa Circolare.
- 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 conveniente su che base la proposta potrebbe essere rifiutata e il diniego motivato?



(segue)

Lascia 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 da assumere a base di un dissenso.



8. Il potere sostitutivo del giudice (tributario ed ordinario); antefatti.

- Antefatti giurisprudenziali tributari/civilistici e requisiti di certezza pro Fisco in ordine al contenuto dell'asseverazione ed alla fattibilità del rientro del debito tributario:
 - l'impugnazione del diniego di transazione fiscale davanti alla CTP
 - CdS sez. IV 28 settembre 2016) ha 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”*.
 - la giurisprudenza civilistica ha ammesso l'esistenza 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 risanamento (da ultima Cass. sez. I 17 dicembre 2020 n.28891 con recenti precedenti)



9. La relazione dell'attestatore e le fonti di convincimento del giudice titolare di un potere sostitutivo: esclusività o concorrenzialità?

- Dall'importante contenuto esplicativo (*de facto* regolamentare) delle indicazioni date dall'Agenzia nella circolare n.34/E un qualche effetto dovrà pur discendere se esse sono state rispettate ?
- Se sì l'effetto riguarderebbe anche il giudice ove fosse investito del potere di sostituirsi all'Agenzia che non abbia aderito alla proposta.
- La novella prevede che la relazione possa essere “*anche*” una fonte di convincimento.

Immaginare degli elementi ulteriori avrebbe come presupposto 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.