

**IL VOTO CONTRARIO
ALLA TRANSAZIONE FISCALE NON È
AUTONOMAMENTE IMPUGNABILE**

(Brevi cenni a proposito di Cass. n. 28895/2020)

di LORENZO GAMBI

SOMMARIO: 1. Premessa,- 2. Il caso trattato dalla Corte di Cassazione.- 3. La cognizione sul diniego alla proposta di trattamento del credito tributario.- 4. Considerazioni conclusive.

1. La Corte di Cassazione, con ordinanza n. 28895/2020, depositata il 17 dicembre scorso¹, ha preso posizione sulla natura del diniego espresso dall'Amministrazione finanziaria in relazione ad una proposta di trattamento del credito tributario formulata dal contribuente all'interno di una domanda di concordato preventivo.

Secondo il Supremo Collegio, il giudice del merito non può effettuare alcun sindacato circa il voto esercitato dall'ufficio erariale dal momento che lo stesso non ha natura provvedimento, bensì di mera manifestazione di volontà, al pari di quello che accade per ogni altro creditore.

2. Il Tribunale di Pisa dichiarava il fallimento di una società che aveva presentato domanda di concordato preventivo contenente una proposta di trattamento del credito tributario *ex art. 182-ter l. fall.*, a seguito della mancata approvazione da parte dei creditori sociali.

¹ Cass. Civ., Sez. I, 17 dicembre 2020, n. 28895, consultabile su <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/24854.pdf>.

Fra coloro che avevano votato in senso sfavorevole alla proposta vi era l'Amministrazione finanziaria: il diniego erariale era risultato determinante ai fini del mancato raggiungimento delle maggioranze di legge.

La proposta di concordato prevedeva un soddisfacimento non integrale del credito fiscale privilegiato, con collocazione in apposita classe chirografaria della parte non soddisfatta.

Il debitore proponeva reclamo avverso la sentenza dichiarativa di fallimento *ex art. 18 l. fall.*: il reclamo veniva rigettato dalla Corte di Appello di Firenze.

Il contribuente ricorreva per cassazione lamentando, con unico motivo di ricorso, la violazione e la falsa applicazione degli artt. 182-*ter* l. fall. e 7, L. n. 212/2000 (Statuto del contribuente).

Secondo il debitore, ritenere che l'Erario non sia tenuto ad osservare vincoli normativi in ordine all'esercizio del diritto di voto, senza esser così soggetto a sindacato di merito, si porrebbe in contrasto con i principi statuiti dalla stessa giurisprudenza di legittimità circa l'impugnabilità del diniego alla proposta di trattamento.²

Quanto sopra, considerato che il diniego dell'Amministrazione finanziaria ha natura di vero e proprio provvedimento amministrativo, essendo suscettibile di trovare disapplicazione ad opera del giudice del merito.

Il richiamo al giudice del merito deve intendersi operato con riferimento al foro "fiscale", poiché l'art. 7, L. 212/2000, così come richiamato dal ricorrente, attiene ad atti di natura tributaria per i quali la cognizione ricade, pacificamente, in seno alle Commissioni tributarie territoriali.³

² Cass. Civ., Sez. I, 4 novembre 2011, n. 22931.

³ Art. 7, L. 27 luglio 2000, n. 212 (Chiarezza e motivazione degli atti): "1. Gli atti dell'Amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3, L. 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama. 2. Gli atti dell'Amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; c) le

La Suprema Corte di Cassazione, con l'ordinanza in oggetto, nel confermare la decisione della Corte di Appello di Firenze, ha rilevato che:

- da una parte, il diniego espresso dall'Amministrazione finanziaria non impedisce il buon esito della proposta di concordato preventivo, laddove siano state raggiunte le maggioranze di legge;

- dall'altra, tale circostanza *“non consente di relegare il voto nel novero dei provvedimenti amministrativi, così da disapplicarlo (ove decisivo) in base ad un sindacato sostanziale di convenienza, come invece preteso dal ricorrente”*⁴.

Fra l'altro, il Supremo Collegio ha ricordato che ove l'Erario in sede di adunanza dei creditori *ex art. 174 l. fall.* esprima voto contrario alla proposta di trattamento del credito fiscale può sempre manifestare, in data successiva (ma non oltre l'avvio del giudizio di omologazione), la propria adesione alla transazione fiscale.

In conclusione, secondo la Corte di Cassazione, la posizione assunta dall'ente titolare al diritto al tributo ha valore non già di provvedimento amministrativo, bensì di semplice manifestazione di volontà, qual è quella che si esprime, comunemente, in sede di esercizio del diritto di voto in ambito di concordato preventivo.

modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili. 3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria. 4. La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti”.

⁴ Secondo la Corte, la sentenza n. 22931/2011 citata dal ricorrente non assume rilevanza nel caso concreto, trattando la stessa la diversa questione della natura - obbligatoria o meno - della transazione fiscale in seno alla proposta di concordato. Secondo l'interpretazione del Supremo Collegio, in base all'art. 182-ter l. fall., nel testo in vigore prima delle modifiche apportate, con efficacia 1° gennaio 2017, dalla citata L. n. 232/2016, l'omologazione del concordato contenente la falcidia di crediti tributari poteva essere disposta anche laddove il debitore non avesse azionato il procedimento *ex art. 182-ter*, comma 2, l. fall. Dalla natura (allora) facoltativa della transazione fiscale discendeva che l'eventuale voto contrario erariale non impedisse l'approvazione della proposta di concordato nel caso in cui fossero state raggiunte le maggioranze di legge. Tale principio - secondo la Corte - non consente di relegare il voto di pertinenza dell'Amministrazione finanziaria nel novero dei provvedimenti amministrativi, così che lo stesso possa venire disapplicato, ove decisivo, in base ad un sindacato sostanziale di convenienza.

3. È un tema aperto quello che attiene alla possibilità di impugnare avanti al foro tributario il voto contrario espresso dall'Amministrazione finanziaria in relazione alla transazione fiscale contenuta nella proposta di concordato *ex art. 182-ter l. fall.*

Alcuni recenti provvedimenti giurisprudenziali hanno riconosciuto la facoltà in capo al debitore di impugnare il diniego erariale avanti alle competenti Commissioni tributarie territoriali, ritenendolo idoneo ad incidere sul rapporto tributario.⁵

Si verte, in sostanza, sulla questione se la mancata adesione da parte dell'Amministrazione finanziaria ad una proposta di trattamento *ex art. 182-ter l. fall.* sia da considerare alla stregua di un atto "impositivo".

Secondo un primo orientamento, l'ufficio finanziario, votando in senso sfavorevole alla proposta transattiva formulata dal contribuente in ambito di concordato, non emetterebbe alcun atto di natura provvedimentoale.

La posizione del creditore pubblico sarebbe, così, assimilabile a quella di qualsiasi altro creditore sociale, senza che possa essere attribuita al voto erariale alcuna specifica peculiarità giuridica.⁶

Il voto dell'Amministrazione finanziaria non sarebbe quindi correlato al rapporto d'imposta, rappresentando, piuttosto, l'espressione di una valutazione tecnico-discrezionale operata dall'ufficio in relazione alla proposta di trattamento.

Questo orientamento, in realtà, non pare attribuire la dovuta rilevanza alla tipica "funzione" pubblicistica dell'ente erariale, così come costituzionalmente delineata (artt. 23, 53 e 97 Cost.).⁷

L'Amministrazione finanziaria è tenuta a motivare i propri "atti", dando rappresentazione dei presupposti di fatto e delle

⁵ Comm. Trib. Prov. di Catania, 3 marzo 2020; Comm. Trib. Prov. di Milano, 26 novembre 2019; Comm. Trib. Prov. di Roma, 1° dicembre 2017; Comm. Trib. Prov. di Milano, 14 febbraio 2014.

⁶ In questo senso, si vedano, in dottrina, S. CAPOLUPO, *Il voto dell'Agenzia sfavorevole nell'adunanza dei creditori non è impugnabile*, in *Iltributario.it*, 18 dicembre 2020; L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1079.

⁷ Principi di riserva di legge, capacità contributiva ed efficienza dell'azione amministrativa.

ragioni giuridiche su cui si sia fondata ogni relativa determinazione.

Secondo altro orientamento, la natura “discrezionale” - sotto il profilo tecnico - del diniego espresso dall’ufficio erariale induce a ricondurne la cognizione al giudice amministrativo, e ciò almeno per quel che attiene alla sussistenza dei profili di regolarità formale.⁸

A ben vedere, lo schema della transazione fiscale come disciplinato dal vigente art. 182-ter l. fall. ridimensiona sensibilmente la portata “discrezionale” della scelta di aderire o meno alla proposta di trattamento del credito tributario.⁹

L’ente titolare del diritto al tributo deve effettuare una rigorosa valutazione comparativa rispetto al prevedibile soddisfacimento della pretesa fiscale rispetto all’alternativa liquidatoria.¹⁰

In questo contesto, la scelta di aderire alla transazione viene ad assumere una valenza procedimentale: al verificarsi delle condizioni di legge, votare in senso favorevole si configurerebbe, pertanto, come un atto “dovuto” e, dunque, idoneo ad incidere sulla sfera patrimoniale del contribuente.

⁸ T.A.R. della Calabria, Sez. I, 27 luglio 2012, n. 424; Comm. Trib. Prov. di La Spezia, 9 novembre 2011. In dottrina, per un quadro, si vedano G. ANDREANI-A. TUBELLI, *Transazione fiscale e crisi d’impresa*, Milano, 2020, p. 133 ss.

⁹ Il legislatore, con L. n. 232/2016 (Legge Bilancio 2017), nell’eliminare il divieto di falcidia IVA, nonché delle risorse UE e delle ritenute erariali, ha introdotto la possibilità del pagamento parziale dei crediti erariali, purché in misura non inferiore a quella realizzabile in ragione della collocazione preferenziale sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato dei beni/diritti sui quali sussiste la prelazione; il nuovo art. 182-ter l. fall. ha eliminato ogni riferimento all’effetto di consolidamento del debito tributario ed alla cessazione delle liti pendenti, prevedendo che in assenza di una proposta concordataria che contenga la transazione, i crediti tributari-contributivi non possano essere oggetto di falcidia (obbligatorietà trattamento *ex* art. 182-ter l. fall.).

¹⁰ Ciò trova espressa conferma nella circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 34/E del 29 dicembre 2020, là dove si rileva che “*il fulcro del procedimento argomentativo che porta a ritenere accoglibile una proposta di trattamento del credito tributario deve essere incentrato sulla maggiore o minore convenienza economica della stessa rispetto all’alternativa liquidatoria*” (p. 29).

Ne consegue che la cognizione sul diniego relativo alla proposta di trattamento *ex art. 182-ter* 1. fall. pare potersi ricondurre all'ambito della giurisdizione tributaria.¹¹

4. La complessità della questione che attiene alla cognizione sul diniego alla proposta di trattamento del credito fiscale potrebbe trovare un punto di sintesi ove si guardi al *cram down* introdotto dall'art. 3, comma 1-*bis*, lett. a), D.L. n. 125/2020.

In base al nuovo art. 180, comma 4, 1. fall., il tribunale omologa la proposta di concordato preventivo anche in mancanza di voto da parte dell'ufficio finanziario, sussistendo le condizioni ivi previste.

Qualora la novella fosse interpretata in senso estensivo, con applicazione anche al "rifiuto" espresso, la cognizione sul diniego verrebbe ricondotta, in via sostanzialmente derogatoria ed esclusiva, in seno al procedimento concorsuale.¹²

Laddove, al contrario, le nuove norme fossero interpretate in senso "restrittivo", limitatamente cioè alla "inerzia" dell'ente pubblico, la cognizione sul diniego prenderebbe strade diverse.

Il sindacato sul voto (*id est*, il giudizio di convenienza della proposta rispetto all'alternativa liquidatoria) sarebbe, infatti, operato:

- dal giudice fallimentare, in caso di mancanza di voto (diniego tacito)
- dal giudice tributario, in caso di voto negativo (diniego espresso).

¹¹ Sulla possibilità di azionare le tutele cautelari in relazione al diniego erariale in sede di contenzioso tributario *ex art. 47*, D.Lgs. n. 546/1992, si veda L. DE BERNARDIN, *Brevi note a prima lettura sull'omologa dei piani di ristrutturazione con trattamento dei crediti tributari e contributivi (o anche: "del cram down del tribunale nella transazione fiscale")*, in *Ilcaso.it*, 2 gennaio 2021. D'altra parte, la stessa giurisprudenza di legittimità ha nel tempo sensibilmente ampliato l'ambito della giurisdizione tributaria, facendovi rientrare ogni aspetto legato al rapporto giuridico d'imposta (Cass. Civ., Sez. Un., 14 dicembre 2016, n. 25632; Cass. Civ., Sez. Un., 5 agosto 2009, n. 17943; Cass. Civ., Sez. Un., 10 agosto 2005, n. 16776).

¹² In questo senso, da ultimo, si veda F. SANTANGELI, *Note sul nuovo ruolo del tribunale come giurisdizione di merito nel trattamento dei crediti tributari e contributivi nel codice della crisi di impresa e dell'insolvenza ed in più recenti disposizioni legislative*, in *Ilcaso.it*, 18 marzo 2021.

Quanto sopra - per concludere - con apparenti profili di aporia sotto l'aspetto tanto operativo, quanto sistematico, nella particolare prospettiva del diritto di difesa del debitore-contribuente.