



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
DI MILANO

La giurisdizione sul diniego erariale alla proposta di transazione fiscale

AVV. DAVIDE CORRARO - DOTTORANDO DI RICERCA IN DIRITTO PROCESSUALE CIVILE - UNIVERSITÀ DI MILANO "LA STATALE"

La transazione fiscale è uno degli istituti più controversi
del diritto tributario

Al punto che alcuni autori parlano di un vero e proprio

“INCUBO FISCALE” NELLE PROCEDURE CONCORDI



“Transazione fiscale”

origini e metamorfosi di un istituto controverso

PRIMA FASE → c.d. “TRANSAZIONE SUI RUOLI” (Art. 3, comma 3, D.L. n. 138/2002)

SECONDA FASE → La TRANSAZIONE FISCALE viene collocata all’interno delle procedure concorsuali (D.Lgs. n. 5/2006)

TERZA FASE → Si novella l’art. 182-ter L.F. ora rubricato “TRATTAMENTO DEI CREDITI TRIBUTARI E CONTRIBUTIVI” (Art. 1, comma 81, L. n. 232/2016)

QUARTA FASE → L’istituto è ancora rinnovato nell’ultima versione del Codice della crisi di impresa e dell’insolvenza (Art. 48, comma 5, D.Lgs. n. 14/2019)



“Transazione fiscale”

origini e metamorfosi di un istituto controverso

PRIMA FASE

c.d. “**TRANSAZIONE SUI RUOLI**” (Art. 3, comma 3, D.L. n. 138/2002)

Tratti caratteristici:

- 1) Si riferiva solo ai tributi erariali iscritti a ruolo;
- 2) Presupposto sostanziale: l'accertamento della sua convenienza rispetto alla riscossione coattiva da parte del direttore dell'Agenzia fiscale previ pareri obbligatori di determinati organi consultivi;
- 3) Era “confinata” nell'ambito dell'esecuzione esattoriale —> ambito tributario;
- 4) Non vi era alcun riferimento alle procedure concorsuali ordinarie.



“Transazione fiscale”

origini e metamorfosi di un istituto controverso

SECONDA FASE

La **TRANSAZIONE FISCALE** come vera e propria procedura concorsuale (D.Lgs. n. 5/2006)

Tratti caratteristici:

- 1) Deroga “radicale” al principio di indisponibilità dei crediti tributari;
- 2) Possibilità di un accordo tra Ente impositore e contribuente insolvente sul pagamento parziale non soddisfattivo o sul dilazionamento del pagamento dei debiti tributari;
- 3) I debiti tributari potevano anche non essere iscritti a ruolo;
- 4) Ne rimanevano escluse i tributi costituenti le c.d. “risorse proprie dell’UE”, l’IVA e le ritenute fiscali;
- 5) Modulo di attuazione consensuale è caratterizzato dalla sua facoltatività.



“Transazione fiscale”

origini e metamorfosi di un istituto controverso

TERZA FASE

“TRATTAMENTO DEI CREDITI TRIBUTARI E CONTRIBUTIVI” (Art. 1, comma 81, L. n. 232/2016)

Tratti caratteristici:

- 1) La proposta di accordo sui debiti tributari è obbligatoria;
- 2) È necessaria la relazione di un professionista indipendente ma designato dal debitore che attesti la sussistenza dei presupposti di legge per la transazione fiscale (e valuti la “convenienza”);
- 3) La transazione fiscale non realizza automaticamente la cristallizzazione dei debiti tributari;
- 4) Concordato preventivo: la posizione dell’Ente impositore è espressa con un voto dell’ufficio territoriale sulla proposta concordataria (con all’interno la transazione fiscale) previo parere della DRE;
- 5) Accordo di ristrutturazione dei debiti: è prevista la formale adesione della proposta da parte del direttore dell’ufficio territoriale previo parere della DRE.



“Transazione fiscale”

origini e metamorfosi di un istituto controverso

QUARTA FASE

La CONTINUITÀ nel “CCII” e nell’Art. 3, comma 1-bis, D.L. n. 125/2020

Tratti caratteristici:

- 1) Si riafferma il modulo consensuale/negoziale degli accordi di ristrutturazione dei debiti;
- 2) Si riafferma la obbligatorietà del sub-procedimento di “trattamento dei crediti tributari” all’interno della “procedura madre” di concordato preventivo o di accordo di ristrutturazione;
- 3) Si riafferma un’“esclusività” funzionale della transazione fiscale in quanto volta a definire i debiti tributari secondo le regole dettate per le procedure concorsuali;
- 4) Chiarimenti sulla questione della mancata adesione alla proposta da parte dell’Agenzia.

La configurazione della “transazione fiscale” è transitata sostanzialmente immutata nelle disposizioni del CCII e nella novella anticipatrice del dicembre 2020



Un istituto “a cavallo” tra il mondo
tributario e quello fallimentare (e non solo...)

IL REBUS DELLA GIURISDIZIONE

DINANZI A QUALE ORGANO GIURISDIZIONALE OCCORE

IMPUGNARE L'EVENTUALE DINIEGO DELL'A.F.?



Un problema di giurisdizione che sorge
da una lacuna normativa

Art. 182-ter L.F. (Trattamento dei crediti tributari e contributivi)



Non fa alcun riferimento in merito all'atto di
diniego della proposta transattiva



Le ipotesi ricostruttive

- 1) La giurisdizione appartiene alle Commissioni tributarie (**De Bonis; Del Federico**);
- 2) La giurisdizione appartiene al giudice amministrativo (**Magnani**);
- 3) L'Impossibilità di proporre alcuna azione (**Stevanato; Randazzo; Tosi**);
- 4) Necessità di tener conto delle ragioni sottese al rifiuto per individuare la giurisdizione delle Commissioni tributarie (**Stasi**);
- 5) La giurisdizione appartiene al giudice ordinario (i.e., fallimentare) (**Apicella**);



Le ipotesi ricostruttive

1) LA GIURISDIZIONE APPARTIENE ALLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Cass., S.U., 14 dicembre 2016, n. 25632

Cons. Stato, sez. IV, 14 luglio 2016, n.4021

Principali argomenti a sostegno:

- 1) I “crediti trattati” nelle procedure concorsuali hanno il proprio “titolo” nel rapporto di imposta;
- 2) La natura giuridica delle obbligazioni oggetto della transazione fiscale è schiettamente tributaria (sussiste giurisdizione ai sensi dell’art. 2 D.Lgs. n. 546 / 1992);
- 3) Il provvedimento di diniego è un atto assimilabile quello di rigetto della domanda di definizione agevolata del rapporto tributario ex art. 19, 1° comma, lett. h), del D.Lgs. n. 546 / 1992;
- 4) La devoluzione alla giurisdizione tributaria di tali “controversie” risponde ad un mercato trend normativo e giurisprudenziale volto a considerare la giurisdizione tributaria sempre più a carattere generale e onnicomprensivo;
- 5) La transazione, in luogo del pagamento dovuto, è una forma di definizione agevolata del rapporto tributario in corso;



Le ipotesi ricostruttive

2) LA GIURISDIZIONE APPARTIENE AL GIUDICE AMMINISTRATIVO

TAR Calabria, Catanzaro, ord. n. 424 del 27 luglio 2012
Comm. trib. reg. Roma, sez. IV, 27 aprile 2010, n. 138

Principali argomenti a sostegno:

- 1) L'atto di diniego è esplicazione di un potere discrezionale dell'A.F. che può accogliere o meno la proposta di transazione del debitore;
- 2) Il debitore è titolare di un interesse legittimo all'accoglimento della richiesta;
- 3) L'atto con cui l'A.F. rigetta o accoglie la proposta del debitore si inserisce sì in un rapporto di natura tributaria, che risulta però già definito;
- 4) L'atto di rigetto, rispetto al sottostante rapporto tributario, dà vita ad un'ulteriore fase che non concerne più l'accertamento e la quantificazione dell'obbligazione tributaria, né inerisce alla fase della sua riscossione, ma implica una nuova valutazione (discrezionale) da parte del Fisco;



Le ipotesi ricostruttive

3) IMPOSSIBILITÀ DI PROPORRE ALCUNA AZIONE GIUDIZIARIA

Comm. trib. prov. La Spezia, 9 novembre 2011, n. 202

Principali argomenti a sostegno:

- 1) Non vi è alcun interesse legittimo in capo al debitore;
- 2) Vi è poi l'impossibilità di assimilare il provvedimento di rigetto ad una domanda di definizione agevolata del rapporto tributario;
- 3) La determinazione della pretesa fiscale, nell'ottica della transazione fiscale, è già compiutamente determinata e dunque non vi sarebbe alcuna messa in discussione della stessa ma semmai solo sull'eventuale abbandono di una porzione del credito tributario;
- 4) Entra in gioco la valutazione di interesse che non potrebbero essere discussi dinanzi ad alcuna autorità giudiziaria quali "l'interesse del sistema economico e sociale alla conservazione dell'impresa" sia nella sua dimensione "istituzionale" sia per i posti di lavoro che essa garantisce;



Le ipotesi ricostruttive

4) LA GIURISDIZIONE SPETTA (O MENO) ALLE COMMISSIONI TRIBUTARIE A SECONDA DELLE RAGIONI SOTTESE AL RIFIUTO

Principali argomenti a sostegno:

- 1) Qualora la richiesta fosse respinta per motivi attinenti alle singole pretese fiscali e/o alle modalità del loro soddisfacimento:

La competenza spetta alle Commissioni tributarie poiché non si possono lasciare privi di tutela giurisdizionale gli atti illegittimi dell'Erario.

- 2) Qualora la richiesta fosse respinta per altri motivi (e.g., infallibilità del concordato o la mancanza di convenienza dello stesso):

L'atto non può essere impugnato perché non si può predicare l'esistenza in capo al debitore di un interesse legittimo necessario per l'accesso alla giurisdizione nei confronti degli atti discrezionali, essendo egli titolare di un mero interesse di fatto afferente il merito dell'attività amministrativa



Le ipotesi ricostruttive

5) LA GIURISDIZIONE APPARTIENE AL GIUDICE ORDINARIO

Cass., S.U., 25 marzo 2021, n. 8504

Principali argomenti a sostegno:

- 1) Dalla previsione dell'**obbligatorietà** dell'istituto lo fa considerare un **sub-procedimento** della “procedura madre”;
- 2) La pronuncia dà conto che **l'istituto è ora saldamente posizionato nel diritto concorsuale**, esula dalle procedure di attuazione dei tributi ed assolve all'interesse concorsuale, in raccordo con l'obiettivo della **conservazione del bene impresa**;
- 3) Ne consegue che anche la valutazione della condotta di diniego agenziale indirizza alla competenza del giudice ordinario, che **sarà tenuto alle verifiche di merito e legittimità nella procedura concorsuale** in cui la transazione è inserita;



La ricostruzione più coerente con l'analisi normativa generale

L'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 quale perno fondante ogni decisione attinente alla giurisdizione

Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati [...] Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602/1973 per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo d.P.R.



La ricostruzione più coerente con l'analisi normativa generale

Il progressivo ampliamento della giurisdizione tributaria individuata dall'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992

La giurisdizione speciale del giudice tributario non deve travalicare i limiti imposti dalla specialità della materia ed in particolare dalla natura tributaria del rapporto; competenza segnata dalla necessaria presenza di “controversie tributarie”.

Ai fini della sussistenza della giurisdizione tributaria è necessario che alla controversia non sia estraneo l'esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà-soggezione, proprio del rapporto tributario, con la conseguenza che [...] l'assenza di un soggetto investito di *potestas* impositiva comporta anche l'assenza del rapporto tributario.

Cass., S.U., 26 giugno 2009, n. 15031



Il criterio individuativo della giurisdizione tributaria fondato sull'esistenza di una “controversia tributaria”



La ricostruzione più coerente con l'analisi normativa generale

L'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 quale perno fondante ogni decisione attinente alla giurisdizione

Le S.U. affrontando il generale problema dei confini esterni della giurisdizione tributaria hanno statuito che detti confini sono stabiliti SOLO dall'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992, in senso orizzontale e verticale, e non dall'art. 19 dello stesso d.lgs. a cui, viceversa resta assegnato il compito di regolare l'ambito delle impugnazioni proponibili all'interno della giurisdizione tributaria così come delimitata esternamente dall'art. 2.

Cass., S.U., 10 agosto 2005, n. 16776

Cass., S.U., 09 luglio 2014, n. 15590

Cass., S.U., 13 giugno 2014, n. 13431

Cass., S.U., 05 giugno 2017, n. 13913



La ricostruzione più coerente con l'analisi normativa generale

L'art. 19 (atti impugnabili e oggetto del ricorso) del d.lgs. n. 546/1992: il "falso amico" della questione di giurisdizione

- 1) Elencazione tassativa o esemplificativa? Una riduzione semplicistica;
- 2) Predeterminazione normativa degli atti autonomamente impugnabili: specialità della giurisdizione tributaria rispetto al processo civile (art. 100 c.p.c.) e al processo amministrativo (limiti ai motivi deducibili);
- 3) Corollario n. 1: limitazione all'analogia e all'interpretazione estensiva (specie se parametri a criteri generici come quello dell'"obbligazione tributaria" o della "sostanziale pretesa tributaria");
- 4) Corollario n. 2: identificazione dell'oggetto del processo in chiave costitutiva;



La ricostruzione più coerente con l'analisi normativa generale

L'art. 19 (atti impugnabili e oggetto del ricorso) del d.lgs. n. 546/1992: il "falso amico" della questione di giurisdizione

L'ambito della giurisdizione tributaria è assorbentamente delimitato dall'art. 2 rispetto a quello delle giurisdizioni contermini esclusivamente in ragione dell'avere la singola controversia ad oggetto tributi di ogni genere e specie.

In assenza —> declinatoria di giurisdizione e "*translatio iurisdictionis*"

La predeterminazione normativa degli atti autonomamente impugnabili segna - all'interno della giurisdizione tributaria - il mero confine tra autonoma impugnabilità e la non autonoma impugnabilità degli atti che appartengono al prelevo venendo ad essere controllato l'accesso alla giurisdizione da parte del giudice tributario.

In assenza —> pronuncia di improponibilità della domanda che attiene al merito (impugnazione)



Una lacuna normativa colmata?

Le nuove versioni della L.F. → l'art. 180, comma 4, u.p. e l'art. 182-bis, comma 3, 2° parte
introdotti con il D.L. n. 125 del 2020 (e l'art. 48, comma 5, CCII)

Queste scelte normative indirizzano in modo marcato la questione della mancata adesione alla proposta di transazione da parte dell'Agenzia fiscale verso la competenza giurisdizionale di merito del tribunale fallimentare ponendo l'istituto all'interno delle procedure concorsuali

“Il tribunale omologa gli accordi di ristrutturazione o il concordato preventivo anche in mancanza di adesione da parte dell'Amministrazione finanziaria [...] quando l'adesione è determinante ai fini del raggiungimento delle percentuali [...] e quando, è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria”



Una lacuna normativa colmata?

Con la riforma...

**LA TRANSAZIONE FISCALE VIENE INCASTONATA
SEMPRE PIÙ NEL CAMPO DEL DIRITTO FALLIMENTARE**



**ANCHE SE CONTINUANO AD ESSERCI EVIDENTI
RIFLESSI DI DIRITTO TRIBUTARIO**



I punti di raccordo tra disciplina tributaria e fallimentare

Cass., S.U., 25 marzo 2021, n. 8504

La TRANSAZIONE FISCALE OBBLIGATORIA è chiamata a bilanciare due interessi:

- 1) **Interesse fiscale** —> che è la “causa prima” dell’obbligazione tributaria;
- 2) **Interesse concorsuale** —> che è la “ragione fondativa” delle procedure concorsuali



L’ampia discrezionalità riconosciuta all’A.F. nello stipulare accordi transattivi concorsuali viene allora controbilanciata da un sindacato giudiziale sul diniego della proposta transattiva che spetta al giudice fallimentare



I punti di raccordo tra disciplina tributaria e fallimentare

Cass., S.U., 25 marzo 2021, n. 8504

- 1) Collateralmente alla proposizione del sub-procedimento concorsuale vi può ben essere la pendenza di separato contenzioso avente ad oggetto il debito/ i debiti tributari (la transazione non prevede il consolidamento generale dei rapporti obbligatori tra Ente impositore e contribuente);
- 2) Il punto di congiunzione sta nel principio generale di cui all'art. 90, d.P.R. n. 602 del 1973, che impone, a fronte della contestazione del credito tributario, la sua inserzione provvisoria tra i crediti nel frattempo ammessi al voto, come rimedio pratico rispettoso della giurisdizione tributaria (che andrà promossa) su *an* e *quantum* della pretesa pubblicistica, ove l'atto censurato (come le certificazioni rilasciate dall'ufficio ai sensi dell'art. 182-ter, comma 2, 1. fall., ma anche atti impositivi, di riscossione, liti pendenti) sia rinvenibile tra quelli dell'art. 19, D.Lgs. n. 546 del 1992;



L'art. 90 viene visto come un principio generale di riparto per evitare conflitti di pronunce e vuoti di tutela





UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
DI MILANO

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

davide.corraro@unimi.it

AVV. DAVIDE CORRARO - DOTTORANDO DI RICERCA IN DIRITTO PROCESSUALE CIVILE - UNIVERSITÀ DI MILANO "LA STATALE"