

Transazione fiscale e disponibilità del “credito” tributario: dalla tradizione alle nuove “occasioni” di riduzione “pattizia” del debito tributario

SOMMARIO: 1. L’(in)disponibilità del credito tributario e l’art. 53 Cost. – 2. (*Segue*) La previa copertura legislativa ex art. 23 Cost. come condizione necessaria per una disponibilità del credito tributario. – 3. (In)disponibilità del credito tributario, ruolo della legge ed art. 97 Cost. L’interesse collettivo ex artt. 53 e 97 Cost. ad una effettiva (e, forse, doverosa) riscossione del tributo anche in misura inferiore a quella accertata. – 4. Tipizzazione normativa della disponibilità del credito tributario, bilateralità e partecipazione del contribuente agli accordi. – 5. The day after la sentenza CGE 7 aprile 2016 causa C-56/14 (Degano Trasporti) in materia di transazione fiscale per l’Iva. – 6. La transazione fiscale. La motivazione del diniego di transazione e l’illegittimità di una motivazione per relationem. – 7. (*Segue*) Disponibilità del credito tributario, contenuto dell’asseverazione, rilevanza penale della sua falsità ed eventuale obbligatorietà dell’accordo.

Le recenti novità normative e pronunce giurisprudenziali dimostrano come la disponibilità dell’obbligazione tributaria possa rispondere anche ad interessi pubblici riconducibili sia all’art. 53 Cost. che all’art. 97 Cost.; con particolare riguardo all’Iva la sentenza CGE 7 aprile 2016 causa C-56/14 (Degano Trasporti) ammette la riduzione dell’Iva qualora quanto proposto sia pari al valore dell’attivo liquidabile ove il contribuente fallisse escludendo qualsiasi conflitto con la normativa comunitaria: la disciplina nazionale che fino ad oggi impediva tale riduzione si rivela, quindi, in conflitto con il principio comunitario.

The recent regulatory changes and jurisprudential rulings show that the availability of the tax liability can respond to public interests attributable both to art. 53 Cost. and art. 97 Cost.; with particular regard to VAT the ECJ judgment in case C-56/14 April 7, 2016 (Degano transport) admits the reduction in VAT when what is being proposed is equal to the value of assets payable where the taxpayer might fail, without any conflict with Community legislation: the national framework that so far prevented this decrease shows, therefore, to be in conflict with the Community principle.

1. *L'(in)disponibilità del credito tributario e l'art. 53 Cost.* – Il tema della (in)disponibilità dell'obbligazione tributaria (1) vive stagioni sempre nuove.

L'aggettivo “disponibile” ha una diversa declinazione a seconda che ci si interessi di obbligazioni tributarie a) il cui adempimento abbia (es. nell'accertamento con adesione) già formato oggetto di accertamento rispetto al momento in cui la disponibilità avrebbe luogo oppure b) la spettanza del cui credito non sia più in discussione per una definitiva iscrizione a ruolo (2); la distinzione segna, infatti, un confine tra gli interessi pubblici e privati rilevanti e, quindi, come si vedrà, definisce oggetti di valutazione astrattamente diversi.

Il cammino verso una maggiore “privatizzazione” (3) degli “strumenti giuridici” caratterizzanti la “gestione” del “rapporto giuridico di imposta” – nella fase del pagamento/estinzione e, almeno in alcuni casi, della consensuale determinazione dell'*an* e del *quantum* – muove sia da interventi legislativi (4)

(1) Il termine è usato in senso descrittivo senza alcuna adozione delle opzioni teoriche in materia di nascita dell'obbligazione che all'uso o mancato uso del termine si vogliano riferire: vedi G. 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, 45 e ss. cui si rinvia per l'esauriente e critico *excursus* su cui, comunque, adde P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass.trib.*, 2008, 599 e ss.; A. GUIDARA, *Gli accordi nella fase della riscossione*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario* (a cura di La Rosa), Milano, 2007, 357 e ss.; F. CROVATO, *Il consenso nella determinazione dei tributi*, Dike Giuridica Editrice, Roma, 2012, 76 e ss.; F. PAPARELLA, *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in AA.VV., *Diritto tributario*, Torino, 2012, 484 e ss.; M. VERSIGLIONI, *Transazione fiscale e principio generale di “indisponibilità rovesciata”*, in *Diritto e processo tributario*, 2015, 100 e ss.

Sulla natura dell'obbligazione tributaria nel suo rapporto con il diritto privato si legga l'analisi storica proposta in termini molto approfonditi da M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 59 e ss. con particolare riguardo agli studi di A.D. Giannini, A. Berliri ed Allorio.

(2) Nella transazione fiscale, si potrebbero avere, come si vedrà, entrambe le situazioni

(3) Sul rapporto tra istituti del diritto privato ed obbligazione tributaria per tutti vedi FREGNI *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 9 e ss. anche per l'approfondita analisi comparativa (13 e ss., 38 e ss.).

Secondo A. FANTOZZI, *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo Introduzione*, in AA.VV. *Diritto tributario*, Torino, 2012, 410 la partecipazione del privato è da intendersi come “finalizzata all'interesse dell'amministrazione” anche quando si esprime in accordi come nell'accertamento con adesione.

(4) La stessa politica legislativa in materia di *tax expenditures* dimostra come il legislatore, seppur in altra prospettiva ed origine, giunga, nei fatti, a disporre di crediti quando “concede” per finalità agevolative crediti compensabili con debiti tributari e previdenziali. Solo in termini di spunto da approfondire si dovrebbe riflettere sul rapporto tra l'(in)disponibilità del credito tributario e quelle forme di agevolazione che si esprimono in termini (non solo

la cui genesi è talvolta dettata da scelte contingenti sia da pronunzie della giurisprudenza nazionale e comunitaria, aventi spesso funzione sostitutiva e suppletiva del legislatore.

Il primo fenomeno è testimoniato dalla conciliazione giudiziale in tutti i gradi del giudizio tributario ed in sede anche extragiudiziale, dall'accertamento con adesione introdotto a fine anni '90, dal reclamo/mediazione (5) e dai recenti accordi preventivi per le imprese con attività internazionale di cui al D.Lgs. 14 settembre 2015 n.147 relativi, tra l'altro, ai metodi di calcolo del valore normale e dei valori imponibili nel caso di *exit taxes* nonché di *patent box* ex art. 1, comma 39 della l.23 dicembre 2014 n.190.

A queste figure si aggiunge la transazione fiscale prevista dalla legge fallimentare e la più generale questione della falcidia dei diversi crediti tributari in seno alle procedure di concordato preventivo e di accordi di ristrutturazione dei debiti (6).

Il secondo fenomeno ha trovato, tra l'altro, spazio proprio con riguardo a problematiche attinenti la falcidiabilità dell'Iva nel concordato preventivo in tutte quelle recenti pronunce in cui la Suprema Corte ha equiparato il credito tributario alle stesse regole dei crediti privati di pari rango.

Senza dubbio la funzione della falcidia va colta verificando i confini storicamente attuali del contenuto del principio di capacità contributiva nella prospettiva, da un lato, dell'autonomia contrattuale dei contribuenti nei rapporti *inter privatos* e, dall'altro, della tutela dell'interesse c.d. erariale (7).

In modo assai *tranchant* si potrebbe evitare qualsiasi confronto con la problematica che qui interessa assumendo il campo dell'art. 53 Cost. circoscritto alla genesi tributaria e funzionale al solo sindacato del ruolo in concreto svolto dal legislatore; di conseguenza, rispetto alla disponibilità dell'obbligazione

di riduzione della base imponibile o dell'aliquota applicabile ma anche) di attribuzione di un credito di imposta da utilizzare in compensazione con i debiti risultanti da dichiarazione o, comunque, definitivi; più in particolare, infatti, seppur con la finalità tipica dello strumento, il credito di imposta causa *ex lege* un minor incasso.

(5) Per uno sguardo complessivo, da ultimo, M. VERSIGLIONI, *Transazione fiscale*, cit., 81 e ss.

(6) La distinzione tra accertamento con adesione e transazione fiscale è rimarcata, tra gli altri, da F. CROVATO, *Il consenso nella determinazione dei tributi*, cit., 239 e ss. e da A. CARINCI in A. CARINCI - F. AQUILANTI, *La variabile fiscale nelle soluzioni alla crisi di impresa*, in *Diritto e processo tributario*, 2015cit., 24 e ss.

Sulle diverse possibili qualificazioni leggesi anche M. VERSIGLIONI, *Transazione fiscale*, cit., spec. 98 e ss.

(7) Su cui, da ultimo, P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2016, 30 e ss.

creditoria tributaria il principio costituzionale espresso potrebbe essere così inteso come confliggente/impeditivo.

A nostro avviso vale, invece, verificare se vi sia uno spazio confermativo/compatibile.

L'art. 53 Cost. presenta una dimensione applicativa in termini non (solo) di garanzia del contribuente e di limitazione dei poteri legislativi ma (anche) di fondamento di scelte per entrambe le parti del rapporto giuridico di imposta (8): da un lato, senza che ciò, mini la vincolatività dell'azione dell'Agenzia delle Entrate (9) e, dall'altro, potendosi in essa coordinare le valutazioni sull'effettività della riscossione all'impatto delle scelte sulla sopravvivenza sia fisica che giuridica sul mercato dei debitori (anche non) imprenditori che accedano a strumenti di ristrutturazione del debito tributario.

Uno spunto, in questo senso, viene dall'apprezzamento dottrinale che dell'effettività della capacità contributiva è stato fatto in termini di reale disponibilità di risorse *“in relazione al tempo previsto per l'adempimento di ciascuna delle obbligazioni facenti capo al patrimonio del contribuente”* (10).

La diversità delle modalità di concorso alle spese che un legislatore potrebbe definire sembra, infatti, concretamente corrispondere a modalità di estinzione (anche parziale) dell'obbligazione diverse dalla dazione di denaro, che si avvalgano di “strumenti” innovativi (per la nostra materia ma) già noti al diritto civile (11); in ciò si manifesterebbe coerenza, sotto il profilo del collegamento con l'art. 53 Cost., con quanto già accaduto nella l.212/2000 (lo Statuto del contribuente) quando si introdussero strumenti quali l'accollo e la compensazione del debito tributario (in realtà come espressivi di principi *sic!*) per finalità non garantiste ma di innovazione normativa non eccezionale (12).

È, tuttavia, ancora ricorrente nell'elaborazione dottrinale (ma anche nella prassi applicativa) il legame fra l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e la più generale doverosità ex art. 53 Cost. dell'esercizio del potere di control-

(8) Cenni anche in M. VERSIGLIONI, *Transazione fiscale*, cit., 107.

(9) Che la natura autoritativa e vincolata del potere non sia di per sé ostativa alla disponibilità lo rileva anche A. GUIDARA, *Gli accordi nella fase della riscossione*, cit. 353.

(10) A. FEDELE, *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui “limiti” costituzionali all'imposizione* in Riv.dir.trib., 2013, I, 1043.

(11) Cfr. A. FEDELE, *Ancora sulla nozione di capacità*, cit., 1044.

(12) In tal senso A. FEDELE, *Il valore dei principi nella giurisprudenza tributaria*, in Riv. dir.trib., 2013, I, 875 e ss.

lo ed accertamento (13) così da teorizzare l'irrinunziabilità quale espressione della "*naturale indisponibilità di ogni potere pubblico*" (14) salvo i casi in cui ciò sia puntualmente predefinito dalla legge.

Già in queste posizioni conservative è dato segnalare un punto importante costituito dalla distinzione fra credito e potere. La distinzione discende dalla stessa visione procedimentale dell'attuazione dell'obbligazione tale da radicare ancor di più nella procedimentalizzazione del potere la differenza tra quest'ultimo e le vicende del credito, soprattutto in sede di riscossione (15).

Ciò premesso, è da subito necessario verificare se e in che termini la riserva di legge rivesta un ruolo imprescindibile e condizionante l'esistenza di spazi di composizione di interessi pubblici fra loro diversi quando questi o alcuni di loro siano da assumere, nel loro perseguimento, come causa di accordi con il contribuente (16).

2. (Segue) *La previa copertura legislativa ex art. 23 Cost. come condizione necessaria per una disponibilità del credito tributario.* – L'indisponibilità quale dogma a favore di una correttezza amministrativo-contabile sembra configgere – soprattutto in questo momento storico - con le valutazioni, le stime e i "*compromessi necessari alla gestione del tributo*" (17).

Si è osservato come nella bilancia tra giustizia tributaria, da un lato, e, dall'altro, la sollecita e certa riscossione (di almeno una parte) dei tributi, il peso debba pendere verso la prima attraverso un necessario "binario normati-

(13) Poteri espressivi di quella natura autoritativa che dovrebbe far escludere l'applicabilità ai casi di specie delle disposizioni che la legge 7 agosto 1990 n.241 dedica ai c.d. accordi integrativi e sostitutivi del provvedimento (non autoritativo).

(14) Lo ricorda A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 196 ribadendolo, più di recente, in *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di La Rosa, Milano, 2008, 129.

(15) Così già A. FANTOZZI, *Premesse per una teoria della successione nel diritto tributario*, in AA.VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, a cura di Micheli, Milano, 1971, 133 e ss.

(16) In questi termini ci sembra vada intesa la vicina posizione di M. VERSIGLIONI, *Transazione fiscale*, cit., 102 e ss. laddove illustra la sua definizione di "indisponibilità rovesciata".

(17) R. LUPI, *L'indisponibilità come regola di contabilità pubblica* in Dialoghi, 2008, 11 ma già prima *Insolvenza, fallimento e disposizione del credito tributario*, ivi, 2006, 457; F. CROVATO, *Una sentenza ancora attuale sull'indisponibilità del credito tributario come "regola" di rigore contabile nel bilancio pubblico*, ivi, 2008, 7 e ss.

vo” preciso e solo se l’equazione giustizia/certezza del diritto (18) attraverso la norma non alteri, comunque, in modo irragionevole il riparto (19): in questa prospettiva, infatti, una volta che il presupposto si sia verificato e la maggiore ricchezza accertata, una riduzione dell’imposta concordata violerebbe il principio di eguaglianza rispetto a quanti tale accordo non abbiano potuto o voluto definire (20).

In una visione più ragionevole ma sempre molto prudentziale si potrebbe ritenere che la riferibilità all’ente erariale (nelle vesti non solo di creditore ma anche di debitore) del modello proprio del diritto soggettivo e, quindi, la tendenza del diritto tributario verso un diritto comune delle obbligazioni (21) possa accompagnarsi ad un riconoscimento della disponibilità del diritto di credito/debito medesimo, seppur in termini abdicativi (22) a condizione di mantenere ferma, stante la natura pubblica dell’obbligazione tributaria, la predeterminazione normativa delle forme di disponibilità (23) e di ammettere non la rinuncia totale ma una riduzione concordata del *quantum*.

Non si andrebbe a svilire il vincolo finalistico dell’esercizio del potere

(18) Vedasi M. BEGHIN, *Giustizia tributaria e indisponibilità dell’imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali*, in AA.VV., *Atti della giornata di Studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012, 260 8 da cui si cita (ma anche in Riv.dir.trib., 2010, 698 e ss.).

(19) A. FEDELE in *Autonomia negoziale e regole privatistiche*, cit., 130 conferma la necessità che le disposizioni convenzionali non vadano “*ad alterare direttamente i criteri di riparto previsti dalla legge, con pregiudizio sia della riserva di legge che del principio di capacità contributiva*”.

(20) Cfr M. BEGHIN, *Giustizia tributaria e indisponibilità dell’imposta*, cit., 266 nel solco di G. FALSITTA di cui vedasi, tra l’altro, *Natura e funzione dell’imposta con speciale riguardo al fondamento della sua “indisponibilità”*, cit., 60 e ss. e 65 e ss.

(21) Nel senso che l’obbligazione tributaria sia una *species* di quella di diritto comune M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria*, Torino, 1998, 83 e ss.

(22) Così A. FEDELE, *Appunti*, cit., 200 e A. FANTOZZI da ultimo in *Introduzione* in AA.VV., *Diritto tributario*, Torino, 2012, 13 pur riconoscendo, quest’ultimo, il procedimento di autonomizzazione tra principi e regole dell’attuazione e quelli dei poteri e dei procedimenti.

La posizione più aperta verso la disponibilità potrebbe essere fatta risalire, tra i tanti, a A.D. GIANNINI (cfr. tra l’altro *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964, 74; Id., *Circa l’inderogabilità delle norme regolatrici dell’obbligazione tributaria* in Riv.dir.fin.sc.fin., 1953, II, 291; Id., *Il principio di inderogabilità nelle obbligazioni tributarie nella finanza locale*, ibidem, 1937, 55 trovando, più di recente, autorevole conferma in RUSSO tra l’altro in *Indisponibilità*, cit., *passim* e F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in Enc. Giur., Milano, 1998, 28 e ss.

(23) Di recente sul punto anche F. PAPARELLA, *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in AA.VV., *Diritto tributario*, cit., 486 e ss.; A. GUIDARA, *Gli accordi*, cit., 354; E. MARELLO, *L’accertamento con adesione*, Torino, 2000, 124.

impositivo e, quindi, a pregiudicare gli interessi della comunità cui si riferisce il principio di capacità contributiva (24) garantendosi un pur minimo pagamento del credito.

Già questa seconda prospettiva offre margini di ulteriore sviluppo.

Cercando di sviluppare la tesi che ammette la disponibilità dell'obbligazione tributario sotto il versante del credito solo nei casi previsti dalla legge, occorre chiarire se il "contenitore" normativo vada riempito in misura minima o massima potendo la previsione essere limitata solo all'*an* o anche al *quantum e/o quando* della disposizione del credito

Ove, infatti, si ritenesse che debba essere previsto anche il *quantum* cioè la misura in cui l'obbligazione creditoria tributaria potrebbe essere disposta dai singoli uffici, l'operatività degli strumenti di disponibilità del diritto comune sarebbe sterilizzata ove ciò mancasse nel caso concreto.

In realtà, anche ove il *quantum* consapevolmente non sia fissato dalla legge i problemi, nella pratica, sussistono (e sussisteranno).

Lo si desume dalle esperienze consolidate dell'accertamento con adesione e della conciliazione le quali ci insegnano che, anche quando il legislatore disciplina solo il *se* ed il *come*, la possibilità di una definizione personalizzata della quantità mette spesso in crisi gli uffici non sempre pronti a valutare costi/benefici, inducendoli, per non correre rischi, a limiti non considerabili neppure dal più "incerto" debitore tributario.

Gli accordi in sede di adesione e conciliazione – in cui il potere è previsto ma è assente la predeterminazione quantitativa a livello sia normativo che di prassi ministeriale – dimostrano, peraltro, come la definizione, quando perfezionata, avvenga a cifre diverse a seconda dei luoghi nonostante l'identità di situazioni e per ragioni esplicite ed implicite le più varie.

Da quanto precede si ha l'impressione che l'unico vero problema sia quello di individuare dei criteri comportamentali che indirizzino gli uffici nella fissazione quantitativa.

Se così è, come pare, il principio di capacità contributiva sul punto si rivela non ostativo e dovrebbe affiancarsi, nella costruzione di un fondamento costituzionale non solo dell'accordo ma anche di regole sulla quantificazione, all'art. 97 Cost.

(24) Sulle diverse forme di bilanciamento di valori interni al principio di capacità contributiva vedi da ultimo P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2016, 44 e ss.

3. *(In)disponibilità del credito tributario, ruolo della legge ed art. 97 Cost. L'interesse collettivo ex art. 53 e 97 Cost. ad una effettiva (e, forse, doverosa) riscossione del tributo anche in misura inferiore a quella accertata.* – Il grado di soddisfazione minima (ma sufficiente) della riserva dovrebbe essere, infatti, coordinato, nel rapporto tra obbligazione tributaria e disponibilità del credito, alla prospettiva dell'art. 97 Cost. e, in particolare, ai principi di buon andamento ed economicità.

Collegando imparzialità e buon andamento all'effettività della riscossione le problematiche relative alle posizioni giuridiche dei diversi soggetti coinvolti nell'attuazione del tributo possono trovare *“più agevoli e giuste soluzioni”* (25): è, infatti, innegabile che si debba consentire, in concreto, agli uffici *“un più funzionale svolgimento della loro attività in termini di economicità ed efficienza”* (26), riservando la determinazione anche l'analisi dei profili quantitativi della *“gestione”* del rapporto a valutazioni caso per caso orientate ex art. 97 Cost.

Ulteriori dati si desumono dall'attenzione che la stessa Corte Costituzionale (27) ha dedicato all'art. 97 Cost. quando è stata investita della questione della legittimità costituzionale del divieto di falcidia dell'Iva risoltasi nel riconoscimento della legittimità del trattamento eccezionale e derogatorio a questa riservato, al momento, dalle legge nazionale italiana.

In tale occasione si è delineata una prospettiva in cui la disponibilità si lega ad interessi soggettivamente diversi e non solo *“interni”* ad uno stesso soggetto agente pubblico (28); quindi, in punto di garanzie, si può riprendere l'accennata distinzione fra la disciplina del potere di accertamento da quella dell'esistenza e della soddisfazione del credito tributario, nel retropensiero

(25) Sul punto già A. FEDELE, *Appunti*, cit., 198.

(26) A. FEDELE, *Appunti*, cit., 201.

In R. SUCCIO, *Comparazione delle procedure di soluzione dei conflitti in materia tributaria nei sistemi italiano e statunitense*, Milano, 2012, 157 si trova cenno alla sollecitudine della riscossione quale esigenza di valore costituzionale da conciliare con quello di eguaglianza derivante dall'art. 3 Cost.; sull'economicità in rapporto al reclamo/mediazione ex art. 17 bis del D.Lgs. n.546/1992 vedi P. ROSSI *L'atto di accertamento* in AA.VV., *Diritto tributario*, cit., 773.

(27) Corte Cost. 15 luglio 2014 n.225 su cui, tra gli altri L. ROCCO *La natura inscindibile della transazione fiscale. Profili applicativi* in *Dir.prat.trib.*, 2015, I, 81 e ss., e, con condivisibili critiche, M. VERSIGLIONI, *Transazione fiscale*, cit., 114 e ss. e A. CARINCI in (A. CARINCI - R. AQUILANTI) *La variabile fiscale nelle soluzioni alla crisi di impresa* in *Diritto e processo tributario*, 2015, 20 e ss.

(28) Così F. CROVATO, *Il consenso nella determinazione dei tributi*, cit., 81.

che l'oggetto dell'atto (eventualmente pattizio) dispositivo sia il credito e non il potere.

Il vincolo della analitica copertura legislativa non sussisterebbe, allora, quando si trattasse solo di disposizione del credito e non di rinuncia al potere (29) riservando così a questo secondo termine del confronto (il potere) il carattere dell'indisponibilità (30).

La copertura legislativa del solo *an* tutelerebbe quelle esigenze di semplificazione e buon andamento degli uffici riconducibili allo stesso art. 97 Cost. (31), quale espressione di principi riferibili sia all'Agenzia delle Entrate quale pubblica amministrazione che ai membri di quella stessa comunità cui tradizionalmente si collega il disposto dell'art. 53 Cost. (32).

Il vincolo del corretto riparto ex artt. 3 e 53 Cost. richiamato nella visione più rigida, quindi, non dovrebbe (più) operare nella fase della riscossione.

In questa, infatti, l'unico vincolo ad una parziale disposizione del credito tributario deriverebbe dal buon andamento ed economicità dell'azione amministrativa ex art. 97 Cost. (33), pur sempre nella prospettiva di tutelare, con la concreta misura del credito a seguito della sua disposizione, la comunità sui cui componenti ricadrebbe l'onere delle spese pubbliche ove il credito accertato non fosse in concreto soddisfatto (34).

Di qui uno spazio costituzionale per la disponibilità dell'obbligazione tributaria (in sede di ristrutturazione attraverso la procedura della transazione fiscale) nel quale, da un lato, l'art. 97 Cost. assume il ruolo di immediato fondamento anche nella prospettiva della certezza dell'entrata e, dall'altro, l'art. 23 Cost. quello di garanzia (non del contribuente ma) di un più efficiente *modus operandi* degli uffici attraverso un contenuto normativo minimo nella legge.

(29) La tesi è stata già, peraltro, esposta da P. Russo, *Indisponibilità*, cit., 619; M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale* in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di Miccinesi, Padova, 1999, 5 e ss. e, più di recente, condivisibilmente, anche da F. CROVATO, *Il consenso nella determinazione dei tributi*, cit., 80.

(30) Cfr. P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo*, cit., 615 e ss.; in termini analoghi sembra anche F. CROVATO, *Il consenso nella determinazione dei tributi*, cit., 60 e ss., 66 e ss., 74 e ss.

(31) Cfr. M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, 395 e ss.; M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, cit., 5 e ss.; F. CROVATO, *Il consenso nella determinazione dei tributi*, cit., 81.

(32) Cenni in nota anche in A. GUIDARA, *Gli accordi*, cit., 358 nota 32; da ultimo P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 304 il quale, però, (p. 311) ritiene imprescindibile la predeterminazione dei criteri.

(33) A. FEDELE, in *Autonomia negoziale e regole privatistiche*, cit., 134 e 135.

(34) Cfr. P. RUSSO, *Indisponibilità*, cit., 620.

In questi termini l'art. 53 Cost. di per sé non assumerebbe rilievo preclusivo ed ostativo potendosi ipotizzare una effettiva vincolatività anche in un contesto di relativa disponibilità.

Ne discende l'impressione che la scelta del "*male minore di entrambe le parti*" (35) – cioè di un minor gettito rispetto all'accertato regolato pattiziamente nelle modalità di pagamento e garantito nella sua effettività dalla relazione accanto alla continuità dell'impresa e dell'attività economica – sia connaturato alla piena applicazione dei principi di efficienza, buon andamento e di imparzialità nel diritto tributario senza ricondurre tale scelta alla discrezionalità amministrativa nel significato alieno all'attività dell'amministrazione finanziaria (36), per sua natura vincolata nel fine (ma non nei mezzi).

L'economicità ed efficienza dello svolgimento dell'attività giustifica forme di autonomia negoziale che concretizzino "*forme di disposizione del credito tributario*" (37).

La differenziazione con il diritto comune delle obbligazioni sarebbe necessaria solo qualora la disponibilità del tributo fosse incompatibile con le funzioni e gli scopi dell'ente creditizio mentre la compatibilità sarebbe certa ove, nel singolo caso, il potere dispositivo dell'Agenzia si esplicasse nella sola fase della riscossione (38) con "*forme di predeterminazione di criteri e condizioni*" e "*specifiche forme di controllo*" (39) che evitino abusi.

4. *Tipizzazione normativa della disponibilità del credito tributario, bilateralità e partecipazione del debitore tributario agli accordi.* – I fenomeni pattizi che si possono avere in occasione di accordi di ristrutturazione di debiti tributari non presentano il carattere dell'unilateralità come, invece, accade nel

(35) Così efficacemente di M. VERSIGLIONI, *Transazione fiscale*, cit., *passim*, spec. 108.

(36) L'inefficiente riscossione e l'insistenza degli uffici in recuperi impossibili come concause della mancata redistribuzione del gettito in servizi e beni pubblici e della conseguente disaffezione del contribuente per lo spirito civile è colta anche nel dibattito in seno alla comunità civile (si legga S. TAMARO, *Pagare le tasse? È giusto e civile ma in Italia non è bello*, in *Corriere della Sera*, 16 maggio 2016, 19).

(37) L'espressione è di A. FEDELE, *Appunti*, cit., 200; vedasi anche M.T. MOSCATELLI, *Discrezionalità dell'accertamento tributario e tutela del contribuente*, in *Rass.trib.*, 1997, 1107.

(38) A. FEDELE, già in *I principi costituzionali e l'accertamento tributario* in *Riv.dir. fin. e sc.fin.*, 1992, I, 473 rileva come nella fase della riscossione l'azione amministrativa possa trovare più spazi di scelta e ponderazione di quanti, invece, siano fondatamente configurabili nella fase dell'accertamento e, più in generale, quando si debba incidere sulla ripartizione e distribuzione dell'onere fiscale.

(39) A. FEDELE, *Appunti*, cit., 262.

caso dei condoni (40) considerati in materia di Iva incompatibili con il diritto comunitario come statuito da CGE 17 luglio 2008 C-132/06 trattandosi di rinunce generali ed astratte e condividono la stessa natura che loro viene data quando il debito ha natura solo privatistica.

L'unilateralità sussiste solo quando si abbiano profili di incertezza (anche in ordine all'effettivo incasso di quanto liquidato a titolo di credito da imposte e sanzioni accertate) che il proficuo contraddittorio del contribuente non possa risolvere (41).

Nel caso che interessa il contraddittorio è strumento non tanto di tutela quanto, invece, di con-determinazione (non solo di valori imponibili ma) della garanzia di pagamento nell'interesse della stessa collettività (42) e della prosecuzione dell'attività economica del contribuente.

La natura bilaterale degli assetti in cui si esprime la disponibilità del credito tributario dovrebbe allontanare il richiamo, perché non pertinente al nostro caso, della severa censura di incostituzionalità sollevata (43) in ordine ai condoni fiscali quali atti di rinuncia, per l'appunto, unilaterale all'incasso in pregiudizio di quanti abbiano, invece, concorso alle spese pubbliche in modo completo e tempestivo (44).

Il bilateralismo come fenomeno di reciproco consenso ed assenso dovrebbe, quindi, sostenere il potere anche nella dimensione costituzionale del suo orientamento funzionale, rendendo la disponibilità del credito tributario com-

(40) A. FANTOZZI in *Concordati, condoni e collette* in Riv.dir.trib., 2002, I, 199.

(41) Coerenti a questa ricostruzione sono istituti noti come l'accertamento con adesione e la conciliazione nonché un illustre precedente quale il c.d. concordato triennale preventivo e la c.d. programmazione fiscale, poi espunti nel 2006; cfr. tra gli altri M. VERSIGLIONI, *Prime riflessioni sul prefigurato "concordato triennale preventivo"* in Riv.dir.trib., 2002, I, 373 e ss.; E. MARELLO, *Il rischio del tributo. Il fondamento dei concordati preventivi in materia fiscale* in Riv.dir.fin.sc.fin., 006, I, 368 e ss.; F. CROVATO, *Il consenso nella determinazione dei tributi*, cit., 116 e ss.

(42) Sulla rilevanza della pronta e sicura percezione del prelievo fiscale anche M.T. MOSCATELLI *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte* in AA.VV., *Autorità e consenso*, cit., 317.

(43) Cfr. G. FALSITTA tra l'altro in *Condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 311.

Per cenni di comparazione sui c.d. *binding closing agreements* vedi R. SUCCIO, *Comparazione delle procedure di soluzione dei conflitti in materia tributaria nei sistemi italiano e statunitense*, cit., 177 e ss.

(44) Valorizza il principio di eguaglianza al fine di considerare l'indisponibilità quale derivazione del medesimo M. BEGHIN, *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali*, 249 e 253

patibile con altre esigenze ed interessi che emergono una volta che l'obbligo sia sorto a seguito della realizzazione del presupposto previsto dalla legge.

La teorizzazione di un diffuso consensualismo (ma non anche contrattualismo) nei rapporti tra creditore e debitore tributario anche in momenti successivi a quelli cui appartengono l'accertamento con adesione e la conciliazione (45) apre, (i) nella fisiologia, ad una determinazione valutativa condivisa della base imponibile, quantomeno, dei criteri per la valorizzazione di uno o più dei suoi elementi più critici (46) e, (ii) nella patologia, ad una gestione della riscossione secondo criteri di efficienza ed economicità rispetto ai quali interessi dal fondamento costituzionale si può ricondurre una sorta di discrezionalità "gestoria" dell'Erario (47).

Se l'accordo assolve, quindi, ad un ruolo fondamentale all'interno di una discrezionalità gestoria e se questa si riconduce, nel riferirsi ad interessi entrambi pubblici, all'art. 97 Cost., resterebbe fermo il potere di controllo *ex post* da parte della autorità giudiziaria contabile e penale (48).

Pertanto, la soddisfazione del requisito della copertura normativa potrebbe in ogni caso rendere necessaria un'interpretazione analogica o estensiva laddove esistano più istituti di diritto comune (es. appartenenti al c.d. diritto della crisi di impresa) di cui, però, solo il priore per introduzione presenti, nella sua disciplina, l'espressa disponibilità del credito tributario accertato e/o (anche) a ruolo e non, invece, il secondo a causa di un *lapsus* i cui effetti andrebbero, però, in ogni caso risolti in ossequio al principio di eguaglianza più volte citato.

5. *The day after la sentenza CGE 7 aprile 2016 causa C-56/14 (Degano Trasporti) in materia di transazione fiscale per l'Iva.* – La previsione legisla-

(45) La si trova in F. CROVATO *Il consenso nella determinazione dei tributi*, cit., passim muovendo dai molti spunti offerti dal Lupi nei suoi scritti.

(46) Si pensi al c.d. *transfer pricing* con le imprese di più grandi dimensioni e ad articolazione multinazionale nonché ai c.d. A.P.A.

Cfr. F. CROVATO, *Il consenso nella determinazione dei tributi*, cit., 194 e ss. e 207 e ss. per i possibili accordi preventivi da inserire in un futuro con riguardo alla fiscalità di impresa (es. inerenza, imputazione a periodo e competenza fiscale).

(47) Espressione di F. CROVATO, *Il consenso nella determinazione dei tributi*, cit., 54 e 92 e ss.; si potrebbe, peraltro, assimilarla alla "flessibilità" di cui parlava già S. LA ROSA in *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'Amministrazione finanziaria* in *Dir.prat.trib.*, 1995, I, 096 e ss.

(48) F. CROVATO, *Il consenso nella determinazione dei tributi*, cit., 111 e ss.

tiva della rinuncia all'incasso del credito tributario è apprezzata, peraltro, nel contesto comunitario (giudizio C-546/14 Degano Trasporti s.a.s) non come presupposto necessario ma quale strumento per perfezionare correttamente la disponibilità.

La giurisprudenza comunitaria, infatti, è coinvolta nella questione non per l'assenza di una previsione normativa nazionale o per la sua non necessità ma, invece, per la presenza nella disciplina positiva nazionale dei tributi armonizzati di un potere dispositivo con determinati limiti oggettivi di cui un giudice possa negare la compatibilità comunitaria.

L'apporto della Corte Europea non si è, però, limitato al solo stretto giudizio di legittimità in quanto i giudici si sentono coinvolti a fissare interessi rilevanti e criteri di scelta nelle decisioni che i singoli uffici finanziari devono perseguire ed adottare quando coinvolti in procedure di ristrutturazione di debiti relativi a tributi armonizzati.

Il contenuto delle conclusioni dell'Avvocato generale *Eleanor Sharpston* depositate il 14 Gennaio 2016 nella causa C-546/14 (Degano Trasporti s.a.s) a seguito della domanda avanzata alla Corte di Giustizia della questione della legittimità del divieto di falcidia dell'Iva già faceva presagire una nuova prospettiva (49).

In tale preliminare momento, infatti, l'Avvocato ha assunto come premessa fondamentale delle proprie Conclusioni il dovere degli Stati di garantire la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione poiché *“l'obbligo della riscossione effettiva non può essere assoluto”* e il *“sistema comune dell'Iva non impone tuttavia agli Stati membri di accordare ai crediti Iva un trattamento preferenziale su tutte le altre categorie di crediti”*; ciò premesso, lo stesso ha ritenuto che in circostanze eccezionali *“uno Stato membro può ragionevolmente ritenere legittima la rinuncia al pagamento integrale di un credito Iva”* purché non si creino *“significative differenze nel modo in cui sono trattati i soggetti d'imposta nel loro insieme”* e non si *“pregiudichi il principio di neutralità fiscale”*. Il finale è ancora più rilevante nella parte in cui si legge che *“Gli stati membri devono godere di un livello di flessibilità quanto alla*

(49) Un precedente passato inosservato si rinviene, peraltro, in materia di recupero degli aiuti di Stato illegittimi, nella Comunicazione della Commissione UE 15 novembre 2007 2007/C 272/05 in cui (cfr. parr. 20 e 61) si afferma che l'unico caso in cui a tale recupero si potrebbe abdicare da parte dei Singoli Stati è quello in cui vi sia *“la mancanza di attivi recuperabili”* o si possa agire solo su valori pari a quanto liquidabile in sede di cessazione dell'attività.

riscossione dei crediti Iva quando (...) il soggetto passivo si trova in stato di difficoltà finanziaria” e tale “situazione è specifica perché il patrimonio del soggetto non è sufficiente a soddisfare tutti i creditori”.

La successiva sentenza della CGE 7 aprile 2016 causa C-46/14 (50), sebbene con più temperata enfasi rispetto alle menzionate Conclusioni, ammette che la disciplina comunitaria (artt. 2, 250 par 1 e 273 della Direttiva 2006/112/Ce) e i principi del Trattato (art. 4, par.3 TUE) non ostano ad una interpretazione della normativa di uno Stato membro (*i.e.* gli artt. 160 e ss. e 182 bis-182 ter del R.D. 16 marzo 1942, n.267) tale per cui in sede di procedura di ristrutturazione dei debiti (concordato preventivo) anche tributari, il debito Iva sia saldato solo parzialmente: tutto ciò, però, a condizione, che un esperto indipendente asseveri non solo la fattibilità del piano ma, previamente, che tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di liquidazione fallimentare dei beni del debitore contribuente.

La statuizione assume un importante rilievo per tutti quegli Stati che abbiano introdotto forme di ristrutturazione dei debiti tributari compresi quelli armonizzati e costituisce un insieme di *guide lines* per quanto lo vogliano fare.

Dando per scontato un potere di disposizione del credito tributario da parte delle Amministrazioni finanziarie (e di quella italiana in specie) i giudici della Corte considerano la natura comunitaria dell'imposta oggetto della proposta elemento non ostativo ma anzi di rafforzamento del fondamento degli interessi pubblici che il pagamento ridotto attestato andrebbe a tutelare ove il giudizio di fattibilità contenesse, quale premessa e *conditio sine qua non*, la dimostrazione che la somma offerta fosse pari a quanto lo Stato potrebbe ottenere a seguito della liquidazione fallimentare del patrimonio del contribuente debitore.

La Corte comunitaria, a ben vedere, sembra implicitamente richiamare e condividere quanto evidenziato dal giudice nazionale remittente nel giudizio di legittimità costituzionale conclusosi con la sentenza Corte Cost. 30 luglio 2014 n.225 quando il Tribunale di Verona aveva evidenziato come l'art. 97 Cost., nell'obbligare la PA a seguire l'economicità e la “*massimizzazione delle risorse*”, ben potesse fondare anche la riduzione dell'IVA in sede transattiva qualora l'Agenzia fosse stata messa in grado di valutare, per il tramite dell'istanza di transazione o del ricorso per concordato preventivo e dei documenti

(50) La si legga in Corr.trib., 2016, 1555 e ss. con nota di V. FICARI, *La Corte UE ammette la riduzione dell'IVA mediante la transazione fiscale*.

allegati tra i quali la relazione dell'esperto indipendente, la convenienza del piano con riduzione rispetto a quanto si potesse ricavare dalla vendita in sede fallimentare.

Dall'avvenuta combinazione tra accertamento del valore liquidabile ed asseverazione della sostenibilità del pagamento del tributo armonizzato per un importo corrispondente discende, allora, la conferma che, ove le misure caratterizzanti l'offerta non causino disparità e violazione delle regole nei gradi di soddisfazione fissati dall'art. 2777 e ss. del c.c., la rinuncia ad un valore corrispondente a quanto non sarebbe coperto dal valore liquidabile dei beni del debitore sia compatibile (anche) con i principi comunitari rispondendosi, così, al principio (più generale) secondo cui occorre che il legislatore nazionale consenta (e che i singoli uffici perseguano) *“la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione”*.

A questo punto, sarebbe risolta anche la questione sollevata dalla Corte di Cassazione, con l'ordinanza 1° luglio 2015, n. 13542 (51), nella quale, con riguardo all'istituto dell'esdebitazione di cui all'art. 142 della l.f., si è chiesto alla Corte comunitaria se sia o meno legittima la negazione della liberazione di debiti residui dell'IVA in luogo, invece, dell'estinzione del debito IVA qualora il giudice riconosca la possibilità di riattivazione dell'impresa a fronte dell'assenza di patrimonio liquidabile.

In conclusione, l'intervento della Corte di Giustizia, ove rapportato al testo letterale delle disposizioni che in seno alla legge fallimentare disciplinano la misura del potere dispositivo in materia di credito Iva, ha la conseguenza di indurre ad una interpretazione comunitariamente orientata; è pur vero, però, che l'attuale testo dell'art. 182 ter del R.D. 16 marzo 1942 n.267 dispone letteralmente che *“con riguardo all'imposta sul valore aggiunto (...) la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione di pagamento”*. Ne dovrebbe discendere, a questo punto, un opportuno correttivo da parte del legislatore nazionale che circoscriva la dilazione al solo caso delle *“ritenute operate e non versate”*.

La Corte europea conferma una serie di fondamentali caratteri e passaggi già in passato proposti nell'elaborazione scientifica.

Nella transazione fiscale il momento della disponibilità attiene sia al

(51) In *Il Fallimento*, 2016, 448 ss. con nota di L. DEL FEDERICO - ARIATTI, *“Esdebitazione ed IVA: tra equivoci e vincoli europei, a margine dell'infalciabilità del tributo nel concordato preventivo”*.

quando del pagamento (cioè alla definizione delle rate nel massimo sviluppo temporale del loro pagamento) (52) sia al *quantum* del tributo, ciò in una dimensione, però, diversa da quella che nella maggior parte dei casi caratterizza (o dovrebbe caratterizzare) l'accertamento con adesione e la conciliazione (extra)giudiziale.

In questi ultimi, infatti, il confronto tra le parti è dedicato alla definizione dell'esistenza del presupposto e/o della base imponibile mentre nella transazione fiscale l'incontro delle parti esprime l'impegno, garantito dall'asseveratore nella sua fattibilità, a pagare una certa somma complessiva (anche se con differenti percentuali tra imposte e tra imposte e sanzioni) in un certo arco temporale e con determinate tempistiche (fra loro anche diverse quanto a distribuzione temporale e misura) senza nessun accordo sulla sostanza dei presupposti tributari e risolvendo, così, una questione incerta (quella dell'effettiva possibilità di incasso nel futuro a fronte dello stato di crisi) non altrimenti risolvibile (53).

A riguardo non sembra che, nonostante il fondamento su di un dato normativo esplicito contenuto nella legge fallimentare, la transazione possa pregiudicare il principio di eguaglianza consentendo a quanti non hanno versato di beneficiare di un *quid* (la riduzione e/o rateazione) che i contribuenti regolarmente adempienti non hanno potuto avere (54) e ciò per diverse ragioni.

In primo luogo le due situazioni non sono comparabili.

Lo sarebbero quelle di due contribuenti che, attivata la procedura, si vedessero trattati diversamente quanto ad entità della riduzione e durata della rateazione nonostante la parità non solo di indebitamento ma anche (e soprattutto) di condizioni offerte ed asseverate (il caso, pertanto, potrebbe risultare di scuola essendo molto raro se non impossibile che il contenuto dell'asseverazione e le condizioni sia patrimoniali che di rientro possano essere identiche): in tal caso l'imparzialità ex art. 97 Cost. dovrebbe indurre ad evitare che,

(52) Così anche A. GUIDARA, *Gli accordi*, cit., 367 il quale afferma che il *quomodo* della riscossione non sarebbe coperto dalla riserva legislativa ex art. 23 Cost. e sarebbe compatibile con scelte discrezionali.

(53) Dovrebbe orientarsi in tal senso, se non si erra, anche M. VERSIGLIONI, *Transazione fiscale*, cit., 105 ove ritiene che la decisione da assumere in sede di transazione fiscale si collocherebbe nella "*dimensione dell'incertezza obiettiva non accertabile*".

(54) La tesi è molto enfatizzata da M. BEGHIN, *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta*, cit., spec. 266 e ss.; nel senso del contrasto con il principio di indisponibilità (assunto, quindi, dall'Autore come inderogabile anche in presenza di una disposizione legislativa) se non erriamo L. Tosi, *La transazione fiscale* in Rass. Rib., 2006, 1071 e ss.)

attraverso un eccesso di potere, l'accordo si definisca in termini irragionevolmente e casualmente diversi (55).

In secondo luogo, anche se si dovessero valutare le posizioni dei contribuenti “*in time*” nell'adempimento, sarebbe riduttivo affermare che l'accordo/la disponibilità atterrebbe, nella transazione fiscale, a soli interessi privati di natura imprenditoriale e non anche ad interessi pubblici, la stessa Agenzia delle Entrate peraltro ha dichiarato nella circolare del 2008 ove si legge che tra gli interessi meritevoli di apprezzamento vi sono anche quello alla conservazione delle imprese e del livello occupazionale.

In terzo luogo, nella transazione fiscale in sede di concordato preventivo, la c.d. omologazione forzosa dell'accordo con il ceto creditorio definito alla maggioranza secondo le regole del c.d. *cram down* dimostra la piena equiparazione, sotto il profilo della parità di soddisfazione nel ceto creditorio (*par condicio creditorum*) (56), del credito tributario a quello privato, proprio in ragione di quello stesso principio di eguaglianza che si invoca per negare la disponibilità del credito anche per via normativa.

Si aggiunga che, per come si è consolidata la giurisprudenza, è un dato pacifico quello secondo cui, in assenza di espressa istanza di transazione fiscale, in sede di concordato preventivo il credito tributario debba sottostare alle condizioni di riparto e soddisfazione approvate dalla maggioranza dei creditori di pari rango a quello tributario; pertanto sarebbe del tutto illogica, se non anche di dubbia legittimità, la conclusione di escludere qualsiasi flessibilità ove, invece, la ristrutturazione sia attivata con espressa istanza di transazione fiscale oppure solo in sede di accordi di ristrutturazione (57).

L'applicazione di tale regola evidenzia, a nostro avviso, una crescente necessità di amministrazione partecipata tra Erario e contribuente, con funzione sia solutoria di conflitti che di maggiore certezza del pagamento (anche se parziale) dei tributi; ciò nell'interesse di quella stessa collettività cui si indirizzano il principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost. quale regola, questa, non solo di ragionevole riparto del carico ma anche di eguaglianza e giustizia tributaria (58).

(55) Cfr. F. CROVATO, *Il consenso nella determinazione dei tributi*, cit., 104.

(56) Sul rapporto con gli altri crediti cfr. tra gli altri A. CARINCI, *La variabile fiscale nelle soluzioni alla crisi di impresa*, cit., 18 e ss. anche per il confronto con le regole proprie del fallimento.

(57) Cfr. A. CARINCI, *La variabile fiscale nelle soluzioni alla crisi di impresa*, cit., 22 e ss.

(58) Già F. GALLO, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in Rass.

In ogni caso per le sanzioni amministrative tributarie non si porrebbe il problema dell'impatto sul riparto dei carichi pubblici (59).

6. *La transazione fiscale. La motivazione del diniego di transazione e l'illegittimità di una motivazione per relationem.* – La transazione fiscale è, quindi, dotata di una chiara copertura legislativa in ordine, quantomeno, all'*an* e *quando* (ma non al *quantum*, però) e senza dubbio la sua perfezione, da collocarsi nella fase della riscossione del tributo, garantisce la soddisfazione di esigenze sia private che pubbliche di rango costituzionale (60).

Si pensi, come detto, all'interesse all'effettività e non aleatorietà del gettito, palesemente a rischio qualora la materiale soddisfazione della pretesa, dopo un mancato accordo, si rivelasse, sia *ex ante* alle luce del contenuto dell'attestatore sia, soprattutto e ciò nonostante, *ex post*, del tutto velleitaria (61) con insoddisfazione della copertura di quelle spese pubbliche cui con tanta attenzione la Costituzione riferisce la funzione di riparto dell'imposizione (62).

A fronte, allora, di un fondamento (anche) costituzionale nella scelta del "male minore" si pone una esigenza di adeguata motivazione ove l'accordo fosse dall'Erario rifiutato in dispetto delle condizioni prospettate dal contribuente (63)

trib., 1994, 1492 evidenziava come la riduzione della pretesa in sede di conciliazione giudiziale abbia come presupposto l'"(oggettivamente) incerta soluzione della questione di fatto e, quindi, della maggiore o minore sostenibilità della pretesa tributaria" lasciando, così, intendere la sussistenza di un giudizio prognostico.

(59) Conforme M. BEGHIN, *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta*, cit., 269.

(60) Un cenno, a riguardo, in P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 311 il quale condivide quanto già espresso dalla prima prassi ministeriale sul punto.

(61) Sul punto F. CROVATO, *Il consenso nella determinazione dei tributi*, cit., 115 e R. SUCCIO, *Comparazione delle procedure di soluzione dei conflitti in materia tributaria nei sistemi italiano e statunitense*, cit., 15

(62) In questi termini si può richiamare F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007, 2 laddove affianca alla giustizia fiscale quella sociale che si fonderebbe (anche) sull'effettivo sostenimento delle spese pubbliche.

Contra P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 310 il quale esclude qualsiasi potere di autonoma disponibilità essendo l'Agenzia solo destinataria di una proposta e vincolata, nel concordato preventivo, alla scelta della maggioranza, pur ammettendo che interessi meritevoli di tutela diversi dall'interesse erariale possano giustificare un minor concorso alle spese pubbliche.

(63) Cfr. A. FEDELE in *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, cit., 135; anche M. VERSIGLIONI, *Transazione fiscale*, cit., 111 e ss. sottolinea l'importanza del profilo motivazionale sia nell'assenso che nel rifiuto di transazione.

Giova ricordare che la motivazione, oltre ad essere riferibile a un obbligo generale di tutti gli atti dell'amministrazione finanziaria, svolge una duplice funzione, impositiva e difensiva.

L'atto di diniego di transazione in ragione della propria natura amministrativa, emesso dalla Agenzia delle Entrate a seguito di una complessa attività istruttoria ed amministrativa, deve necessariamente sottostare all'obbligo di motivazione (64).

Il diniego espresso, infatti, mostrerebbe un chiaro vizio di motivazione laddove, in primo luogo, in esso non venissero indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno indotto l'Ufficio a rifiutare la proposta di transazione: ciò accadrebbe qualora i riferimenti alla documentazione prodotta e al parere della Direzione Regionale fossero effettuati in maniera del tutto carente e a titolo meramente compilatorio nonostante il circostanziato contenuto sia delle istanze di transazione fiscale che della relativa relazione asseverativa allegata.

In secondo luogo, esso dovrebbe presentare la piena esposizione delle ragioni per cui esisterebbe un interesse pubblico prevalente rispetto a quello della effettiva riscossione di un importo inferiore rispetto a quello a ruolo o, comunque, dovuto ma non ancora pagato.

Necessaria, altresì la puntuale dimostrazione dell'inattendibilità sia in fatto che in diritto del contenuto dell'asseverazione, specialmente alla luce del ruolo che la Corte Europea attribuisce all'esperto indipendente anche con riguardo al valore dell'attivo liquidabile in sede fallimentare quale parametro per l'esercizio del potere/dovere di accordo su di un pagamento pari almeno a tale valore patrimoniale.

Più in particolare, l'Agenzia, nel rifiutare espressamente la proposta di transazione, affermerebbe implicitamente di non voler accettare il piano asseverato dal professionista.

Se così è, come pare, l'Ufficio avrebbe l'onere di provare in maniera al-

(64) L'art. 3 L. 241/1990 sul procedimento amministrativo ha sancito l'obbligatorietà della motivazione per tutti gli atti amministrativi a contenuto provvedimentoale, proprio per rafforzare in senso democratico e partecipativo i rapporti tra Amministrazione e cittadini, e quindi nel caso qui di interesse tra Agenzia delle Entrate e contribuenti; nello specifico, l'art. 7 della L. 212/2000, Statuto dei diritti del contribuente, richiama l'art. 3 L. 241/1990 e inserisce in materia tributaria l'obbligo di motivazione degli atti tributari estendendolo a tutti gli atti dell'amministrazione finanziaria (primo comma) compresi quella della riscossione (comma terzo e art. 17).

trettanto analitica (rispetto a quanto effettuato dal professionista asseveratore) che esiste un interesse pubblico diverso, anche in termini quantitativi, da quello proposto dalla società ricorrente e che il valore liquidabile è altro ove si tratti di disponibilità del credito Iva.

Inoltre, il diniego “secco” di transazione non risulterebbe, peraltro, rispettoso del principio di collaborazione e buona fede posto che, nella maggior parte dei casi, l’esito negativo conclude una sequenza procedimentale in cui le parti si sono molte volte confrontate e la parte privata avrà, senza dubbio, integrato l’istanza con i documenti richiesti dagli uffici provinciali o, addirittura, presentato offerte migliorative.

Infine, la menzionata esigenza motivazionale certo non è soddisfatta dal semplice rinvio al negativo parere della Direzione regionale, parere obbligatoriamente da assumersi da parte dell’Ufficio provinciale ma che la legge non prevede espressamente debba essere allegato al diniego; ciò nonostante, è frequente assistere a dinieghi motivati, in questi termini, *per relationem* ad un parere della DRE difforme dal contenuto dell’istanza.

Il parere, si noti, è un documento che non è a conoscenza del contribuente, non è conoscibile, non è stato a lui notificato, non è stato allegato e il cui contenuto essenziale non è riprodotto nel diniego.

7. (Segue) Disponibilità del credito tributario, contenuto dell’asseverazione, rilevanza penale della sua falsità ed eventuale obbligatorietà dell’accordo. – Un profilo significativo in ordine ad un più chiaro fondamento del potere di disposizione del credito tributario in genere e, in specie, nella transazione fiscale attiene al ruolo che, a tal fine, può essere attribuito alla necessaria asseverazione prevista dagli artt. 163 e art. 182 bis, primo comma della legge fallimentare.

Alcuni connotati della relazione dell’asseveratore permettono di comprendere appieno le funzioni che essa svolge all’interno della procedura concordataria e di capire quali effetti comporti in relazione ad essa il rigetto della transazione.

a) La “veridicità” dei dati aziendali.

La relazione asseverata deve contenere, in primo luogo, l’attestazione della veridicità dei dati aziendali, ed assume, sotto questo profilo, il carattere di

documento rappresentativo non di fatti, ma di un vero e proprio giudizio (65) di veridicità e di fattibilità (66).

Con riguardo all'attestazione di veridicità dei dati aziendali, il giudizio dell'attestatore del piano concordatario non può limitarsi ad una mera dichiarazione di conformità, ovvero di corrispondenza formale dei dati utilizzati per la predisposizione del piano a quelli risultanti dalla contabilità; è necessario che il professionista accerti ed attesti che i dati in questione siano effettivamente reali, cioè che corrispondano ad una rappresentazione veritiera e corretta (67); in tale prospettiva il professionista è tenuto ad esaminare e verificare i singoli elementi contabili ed extracontabili su cui il piano si fonda, vale a dire tutti i dati di natura contabile, aziendalistica e giuridica rilevanti ai fini dell'attuabilità del piano.

Tale giudizio riveste, dunque, un ruolo propedeutico e strumentale rispetto alla successiva prognosi di fattibilità del piano (68).

(65) Così il Trib. Udine 5 maggio 2006

(66) “L'art. 161 L.F. onera il professionista a redigere un documento rappresentativo non di fatti, ma di un giudizio (di veridicità) e di una prognosi (di fattibilità) motivati (la relazione), corredato di un adeguato supporto motivazionale” (Trib. Salerno 4 luglio 2006; Trib. Piacenza 27 ottobre 2005).

(67) Cfr. Trib. Benevento 23 aprile 2013. Secondo la giurisprudenza, i dati aziendali sono veridici se risultano “idonei a rappresentare la effettiva situazione patrimoniale, economica e finanziaria, analiticamente esposta, della società, così che possa ritenersi che i beni e le attività aziendali, correttamente valutate, siano effettivamente idonee a soddisfare nelle percentuali proposte i creditori concorrenti”: in questi termini Trib. Ancona 30 novembre 2006; conforme Trib. Viterbo 14 dicembre 2006 e Trib. Pescara 13 ottobre 2005.

(68) Cfr. Trib. Monza 17 ottobre 2005, Trib. Palermo 17 febbraio 2006.

Tale relazione non può essere “un mero atto di fede dei dati aziendali” - nel senso che l'attestazione di veridicità degli stessi da parte dell'esperto non può essere “confusa con l'asseverazione di una mera corrispondenza formale dei dati contabili a quelli utilizzati nel ricorso e, per esso, nel piano” - occorrendo “invece che il professionista attesti che essi sono effettivamente reali, dunque anche da lui verificati” (Trib. Monza 5 agosto 2010, Trib. Udine 18 maggio 2012) e deve essere fondata su giustificazioni sostanziali legate alla disamina e valutazione di elementi oggettivi della fattispecie enunciati e comprensibili nella lettura del piano. Essa “non può che essere il risultato di una qualche forma di verifica” (Trib. Torino 17 novembre 2005).

La “completezza e regolarità dei documenti” di cui all'art. 163 va intesa “evidentemente come relativa non al solo computo formale degli atti, ma alla verifica della loro corrispondenza sostanziale rispetto alla proposta di concordato ed all'assetto dell'impresa come desumibile dagli atti stessi” che escludono la possibilità di meri rinvii a verifiche e valutazioni compiuti da altri esperti (Trib. La Spezia 4 agosto 2005; Trib. Milano 18 marzo 2010, Trib. Roma 25 luglio 2012). La Corte d'Appello di Torino il 19 giugno 2007 ha sottolineato che la relazione deve “fornire una chiara ed esauriente informazione ai creditori, sulla base di un'esposizione dei dati critica e ragionata, non tratta da una supina recezione della situazione contabile e

Dall'esperienza giurisprudenziale discende la non ammissibilità, in sede di attestazione, dell'utilizzo di formule generiche volte a delimitare la portata dell'attestazione stessa e, quindi, della responsabilità ad essa connessa, mediante il semplice rinvio ad alcune verifiche, pur concretamente svolte dall'attestatore, ma che omettano qualunque motivazione sulla ritenuta adeguatezza delle stesse in seguito ad un loro vaglio critico.

La verifica che necessariamente precede l'attestazione di veridicità dei dati aziendali, e ne costituisce l'imprescindibile fondamento, deve essere completa (69).

I controlli del professionista si dovrebbero articolare (70) nelle seguenti fasi: i) accertamento delle scritture contabili e della regolare tenuta dei libri sociali obbligatori; ii) controllo formale e sostanziale della rispondenza dei dati esposti nella situazione economico finanziaria della società con le scritture contabili dell'anno corrente; iii) rilevazione del contenuto dei verbali di verifica del collegio sindacale e delle relative relazioni, per verificare l'attendibilità delle scritture contabili e dei libri sociali, nonché la corretta redazione dei bilanci precedenti.

finanziaria rassegnata dall'imprenditore proponente il concordato, invece vagliata ...anche con il ricorso ad elementi di riscontro estrinseci".

Significativa anche la sentenza del Trib. Milano 18 marzo 2010, nella quale il professionista attentatore del piano concordatario *"deve svolgere tutte le verifiche che, secondo le regole tecniche della revisione contabile e delle discipline che rilevano in ordine alla concreta articolazione della proposta concordataria, siano necessarie ai fini dell'attestazione richiesta, ossia ai fini della sua idoneità ad assicurare, secondo una valutazione ex ante, la ragionevole certezza dell'attuazione del piano"*.

(69) Nel senso che non si può limitare ai soli elementi contabili (Corte d'appello Bologna 1 giugno 2009), ma deve comprendere *"la disamina di tutti i dati che costituiscono il fondamento del piano"* (Trib. Milano 9 febbraio 2007, idem Trib. Monza 27 novembre 2009; Trib. Monza 30 settembre 2010) vale a dire di tutti gli elementi necessari per la predisposizione dello stesso e degli eventuali documenti in esso contenuti di natura non meramente contabile, ivi compresa la documentazione allegata alla domanda di ammissione alla procedura ai sensi dell'art. 161, c. 2 nonché la *"presenza nel piano di una valutazione prudentiale in ordine all'insorgenza di ulteriori passività e la effettuazione dei relativi accantonamenti"* (Trib. Firenze 9 febbraio 2012).

(70) Sotto il profilo metodologico, il professionista deve redigere la relazione, in modo tale che sia *"ricostruibile l'iter logico ...posto a base delle sue valutazioni"*, dando conto *"dei riscontri e della documentazione esaminata, nonché della metodologia seguita nei controlli effettuati"* (Trib. Messina 30 dicembre 2005, Trib. Palermo 17 febbraio 2006, Trib. Piacenza 3 luglio 2008) e deve consentire la ricostruzione dei controlli effettuati; a tal fine il professionista deve dare atto della documentazione esaminata, indicare i controlli compiuti, ricostruire l'iter logico posto a base delle proprie valutazioni e attestare la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano.

b) La “fattibilità” del piano concordatario.

Il secondo e fondamentale elemento proprio del contenuto della relazione del professionista ex art. 161 è l’attestazione che il piano concordatario sia “fattibile” (71).

Il concetto di fattibilità del piano corrisponde alla ragionevole e concreta probabilità di riuscita, alla sostenibilità ed alla coerenza complessiva del programma proposto dal debitore (72), cosicché il piano fattibile deve concretizzarsi in un progetto di ristrutturazione del debito e di soddisfacimento dei creditori credibile, i cui obiettivi saranno raggiungibili con alta probabilità di successo (73).

Il *quid proprium* della attestazione/relazione del professionista è la valutazione prognostica sulla idoneità del piano aziendale a raggiungere gli scopi normativamente richiesti.

Le relazioni o attestazioni del professionista rilevano, quindi, non come elenco di informazioni e dati ma come impiego di questi quale fondamento di un giudizio prognostico avente ad oggetto, di volta in volta, la fattibilità del piano di ristrutturazione del debito o del progetto di concordato preventivo, ovvero ancora la funzionalità alla migliore soddisfazione dei creditori nella attestazione di cui all’art. 182 quinquies e in quella di cui all’art. 186 bis L.F.

Pertanto, il *bene giuridico* va identificato nell’affidamento che devono avere i creditori nella relazione di attestazione del professionista con riguardo al suo contenuto e in funzione del certo e sollecito svolgimento delle procedure paraconsorsuali cui accedono.

(71) Nel senso che “*lo stesso deve presentare una certa coerenza rispetto alla proposta formulata, e cioè che il piano deve essere serio, concretamente realizzabile, sulla base delle risorse presenti nel patrimonio aziendale e di quelle che si potranno concretamente ed effettivamente realizzare con un certo grado di ragionevolezza a seguito dell’eventuale attività liquidatoria demandata agli organi della procedura*” (Trib. Perugia 30 maggio 2007).

(72) Vedasi in questi termini Trib. Roma 8 marzo 2006.

(73) Anche la giurisprudenza sposa tale interpretazione ritenendo che la fattibilità deve intendersi “*come ragionevole probabilità di perseguire l’obiettivo indicato nel piano stesso*” (Trib. Firenze 9 febbraio 2012, Trib. Pescara 13 ottobre 2005, Trib. Viterbo 14 dicembre 2006).

Con l’istanza corredata dalla necessaria asseverazione allegata si fornisce un piano di fattibilità della proposta che “*si traduce nella sostenibilità e nella coerenza del programma di azione prospettati dal debitore, valutato in relazione alle concrete modalità in cui questo si articola*”, “*coerente con la situazione di partenza; compatibile con le dinamiche del settore in cui opera l’impresa e con i risultati storici della stessa; concretamente attuabile in considerazione delle risorse già disponibili e di quelle ragionevolmente prevedibili ... rapportate all’ammontare dei crediti da soddisfare*” (cfr. Trib. Bologna 17 novembre 2005).

La funzione del professionista è quella di esercitare un servizio di certificazione di natura pubblicistica volto a tutelare gli interessi patrimoniali di tutti i creditori.

Il giudizio dell'asseveratore sulla fattibilità del piano di rientro è sindacabile, ai sensi e per gli effetti sanzionatori penali, solo qualora fondato su una falsa rappresentazione o nascondimento di grandezze economiche che siano ricavabili dai dati aziendali del debitore o sulla adozione di metodi valutativi dei dati fattuali non accettati dalle regole delle scienze aziendalistiche.

In definitiva, sotto il profilo metodologico ed operativo, la relazione del professionista assume, per quanto attiene alla fattibilità del piano, il carattere di documento non rappresentativo di fatti ma espressivo di una prognosi di esito positivo del piano, corredata da un adeguato supporto motivazionale (74), in maniera del tutto simile ad una relazione tecnica (75).

A ciò si deve aggiungere un dato rilevante: a seguito alla sentenza CGE 7 aprile 2016 causa C-546/14, è di particolare importanza la parte dell'asseverazione dedicata al rapporto tra il valore di liquidazione dell'attivo in sede fallimentare come da perizia e il valore del credito Iva di cui non si offra il pagamento, al fine di asseverare sia l'effettività del valore dei beni liquidabili sia la sostenibilità del pagamento per un importo a questo corrispondente.

c) L'indipendenza dell'asseveratore.

In virtù del richiamo operato dall'art. 161 all'art. 67, c. 3, lett. d), e da questo all'art. 28, lett. a) e b), il professionista incaricato di attestare la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano, oltre ad essere iscritto nell'albo dei revisori contabili, deve possedere i requisiti per ricoprire il ruolo di curatore fallimentare e rivestire la qualifica di avvocato, dottore commercialista, ragioniere commercialista, ovvero avere le forme di uno studio professionale associato o società di professionisti, purché i soci di queste ultime rientrino nelle suddette categorie professionali, dal momento che all'atto dell'accettazione dell'incarico dovrà pur sempre essere designata la persona fisica referente dello studio o della società professionale.

Ciò premesso, può essere, allora, utile muovere dalle conclusioni che Avvocato Generale *Sharpston* nella causa *Degano* pendente davanti alla CGE ha

(74) Cfr. Trib. Udine 5 maggio 2006, Trib. Salerno 4 luglio 2006, Trib. Piacenza 23 giugno 2009.

(75) Trib. Milano 28 ottobre 2011

dedicato al tema nella parte in cui si riconosce la possibilità di una valutazione comparativa in termini di maggiore probabilità di effettiva soddisfazione del credito tra accordo ed esecuzione sui beni del contribuente così come si valorizza il ruolo di garanzia dell'interesse pubblico dell'asseveratore (76) di fronte alla scelta dei mezzi giuridici più idonei a garantire (non in astratto ma in concreto) il più alto grado di soddisfazione della pretesa qualora il contribuente versi in stato di crisi, apprezzando, sul fronte del contribuente ma anche degli interessi pubblici, la conservazione delle imprese e dei livelli occupazionali laddove la ristrutturazione del debito tributario (iva) non avvenga in un contesto di procedura concordataria meramente liquidatoria.

Alcuni spunti interessanti si possono trarre dall'esperienza del c.d. visto pesante ex art. 36 del D.Lgs. n.241/1997 (77) ai sensi del quale, salva la responsabilità penale del professionista, il contribuente titolare di un reddito di impresa aveva la facoltà di certificare "*l'esatta applicazione delle norme tributarie sostanziali*" e l'avvenuta esecuzione di una serie di adempimenti, controlli ed attività di controllo indicate in un decreto ministeriale; per quanto in questa esperienza non venisse previsto un reato *ad hoc*, era chiara l'intenzione di semplificare l'operato amministrativo e di premiare il contribuente con la non applicazione dell'accertamento induttivo extracontabile, degli studi di settore ed alcuni vantaggi in sede di iscrizione a ruolo provvisorie.

Si aggiunga la più recente apposizione di visti di conformità alle dichiarazioni dalle quali emerga un credito che si intende compensare rimporsi superiori ai 15.000 euro previsti dalla l.3 agosto 2009, n.102.

In entrambe le esperienze emerge, coerentemente alla rilevanza pubblicistica degli istituti, il ruolo sostitutivo in punto di controllo operato dal professionista ad attenersi tenuto nella sua attività alla prassi ministeriale alla stregua, quindi, di un qualsiasi funzionario erariale.

Nel passato, però, la sanzionabilità per la falsa certificazione, a prescindere dalla irrogazione di sanzioni amministrative pecuniarie, pur dando luogo alla punibilità, non trovava una facile collocazione nei tipi di illecito penale, rendendo così difficile la concreta individuazione del bene giuridico tutelabile

(76) L'Avvocato Generale, infatti, nell'approfondire in che termini gli Stati possano "*garantire l'effettiva riscossione delle risorse dell'Unione*" ritiene che "*il concordato possa prevedere la soddisfazione parziale di un credito Iva (...) solo qualora un esperto indipendente attesti che l'amministrazione non riceverebbe un trattamento migliore in caso di fallimento*".

(77) Tra l'altro cfr. AA.VV., *La certificazione tributaria*, a cura di Caratozzolo - Damiani - Valente, Milano, 2001, *passim*.

seppur nella certezza che non possa trattare di un reato proprio di un pubblico ufficiale non essendo la certificazione/asseverazione annoverabile tra gli atti pubblici.

Nel caso della transazione fiscale si è, invece, provveduto, nel 2012, alla tipizzazione nell'art. 236 bis del c.p. del "*Falso in attestazioni e relazioni*" all'interno del Titolo VI, Capo III del c.p. dedicato alle "*Disposizioni applicabili nel caso di concordato preventivo, accordi di ristrutturazione dei debiti, piani attestati e liquidazione coatta amministrativa*" (78)

L'art. 236 bis prevede, oltre alla pena detentiva, anche una congrua pecuniaria per il professionista che, anche nella relazione e nelle attestazioni contemplate dall'art. 161, c. 3, "*espone informazioni false ovvero omette di riferire informazioni rilevanti*" (là dove, è agevole rilevare, l'art. 19, c. 2, l. 27.1.2012, n. 3 sanziona penalmente direttamente le false attestazioni compiute dal componente dell'organismo di crisi in ordine alla veridicità dei dati contenuti nella proposta di accordo del debitore o nei documenti ad essa allegati ovvero in ordine alla fattibilità del piano di ristrutturazione dei debiti proposto dal debitore). La delicatezza e la difficoltà del compito attestativo assegnato al professionista espongono quest'ultimo al rischio di incorrere in responsabilità, in primo luogo nei confronti del debitore, ma anche nei confronti di ciascuno dei creditori e di qualsiasi altro soggetto interessato che abbia subito un pregiudizio diretto ed immediato, qualora risulti che siano infedelmente attestati dati non veritieri e la fattibilità di un piano invece non realizzabile.

Più nel dettaglio, dalla lettura dell'art. 236 bis L.F. si evince chiaramente che il legislatore si è preoccupato di gravare il professionista asseveratore della responsabilità nella stesura della relazione veritiera e di fattibilità del piano prevedendo un incremento della pena nel caso in cui il danno dovuto a sua responsabilità coinvolge i creditori, che nel caso in oggetto sono costituiti dalla Agenzia delle Entrate (79).

(78) In questo senso, allora, la falsa attestazione non configurerebbe il reato di falso ideologico poiché l'asseveratore non rivestirebbe alcuna funzione di pubblico ufficiale: così Cass.p en. 8 marzo 2016 n.9542.

(79) Infatti il terzo comma dell'art. 236 bis L.F., recita "*Se dal fatto consegue un danno per i creditori la pena è aumentata fino alla metà.*", collegandosi a quanto previsto dal primo comma ove si afferma che "*Il professionista che nelle relazioni o attestazioni di cui agli articoli 67, terzo comma, lettera d), 161, terzo comma, 182-bis, 182-quinquies 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.*".

Nella scia di una tradizione del diritto penale dell'economia anglosassone, l'attestatore si palesa quale *gatekeeper* esterno all'impresa possibile autore di un reato proprio non ridotto al falso documentale ma assai vicino a quelli riferibili alla persona esercente un servizio di pubblica necessità.

Il rilievo socio-economico dell'attestatore e la credibilità che deriva dalla sua professionalità e indipendenza si collegano alla tutela della fiducia dei creditori sia pubblici che privati (80).

Se così è, la falsità non è da intendersi in modo letterale ma solo come inattendibilità di un giudizio prognostico la cui verifica, però, andrebbe verificata non solo *ex post* rispetto all'atto asseverativo quando il pagamento successivo all'accordo non sia onorato ma anche immediatamente dopo la perfezione della transazione con il deposito presso il registro delle imprese (81).

Inoltre, non qualsiasi falsità è perseguibile ma solo quella che, attraverso l'esposizione di informazioni false e/o l'omissione di informazioni rilevanti e la falsità del giudizio prognostico basato sui dati acquisiti anche alla luce delle *best practices* economico-aziendali, pregiudicasse il bene giuridico tutelato ovvero che, se assente, avrebbe diversamente orientato la scelta del creditore nell'*an*, *quantum* e *quando* del pagamento del debito tributario ristrutturato.

Per quanto riguarda il *bene giuridico* tutelato l'oggetto di tutela della fatti-

(80) Secondo la giurisprudenza la relazione del professionista prevista dal novellato art. 161, c. 3, che deve accompagnare il piano e la documentazione elencata al precedente c. 2, rappresenta la prima garanzia della serietà della proposta concordataria, perché la stessa, ad esempio in sede di concordato preventivo, sostituisce l'attività istruttoria del Tribunale ed assolve alla funzione di assicurare "*che i creditori siano adeguatamente e correttamente informati sugli esatti termini*" della proposta medesima: così Trib. Torino 17 novembre 2005.

Si comprende pertanto che, come confermato anche dalla giurisprudenza, la relazione dell'esperto "*è stata voluta dal legislatore sia per evitare al tribunale indagini lunghe e complesse che, per essere serie e complete, richiedono l'esame approfondito e diretto della documentazione sociale (...), sia per offrire al commissario giudiziale un documento di base che egli dovrà esaminare criticamente alla luce della documentazione aziendale, di quella direttamente reperita o ricevuta dai creditori, delle informazioni raccolte, delle vicende finanziarie e di mercato che possono incidere sulla fattibilità del piano*" (Trib. Milano 9 febbraio 2007).

La relazione in questione rappresenta, in altri termini, il presupposto indispensabile affinché i creditori possano "*esprimere, attraverso il voto, un giudizio informato e consapevole sulla convenienza del concordato*" (così Trib. Pescara 21 ottobre 2005; ugualmente cfr. Trib. Monza 17 ottobre 2005, Trib. Ancona 13 ottobre 2005).

(81) Su questi aspetti, tra gli altri, A. CONSULICH, *Il diritto penale dell'economia tra nuovi responsabili e antiche forme di responsabilità "paracolpevole": spunti a partire dal nuovo art. 236 bis L.F.*, in Riv.trim.dir.pen.econ., 2012, spec. 624.

specie in parola (82) è individuabile sia nella c.d. fede pubblica, sia nella tutela dell'interesse patrimoniale dei creditori alla corretta informazione, presupposto per una consapevole adesione al piano presentato dall'imprenditore (83).

La circostanza che l'art. 236-bis richiami comunque tutte le relazioni e le attestazioni dei professionisti senza distinzioni, nonché la circostanza che l'art. 19, c. 2, l. n. 3/2012 incrimina espressamente le false attestazioni in ordine alla fattibilità del piano sono argomenti che portano a concludere che sia lecita una interpretazione in base alla quale la previsione del reato sia estensibile anche al concetto di "fattibilità".

In altri termini la norma penale garantisce l'interesse creditorio sia ad una corretta informazione sia all'oggettivo affidamento sulla fattibilità del pagamento post ristrutturazione nei termini e alle condizioni indicate dall'asseveratore medesimo.

Alla luce di quanto sopra, in buona sostanza, si vuol sostenere che l'art. 236 bis L.F. prevede anche il reato di falsa attestazione la quale, nel caso specifico della transazione fiscale, in ragione del combinato disposto degli artt. 182 ter e 161 L.F. risulterebbe estensibile anche alla fattibilità del piano.

La relazione dell'asseveratore, avendo ad oggetto un giudizio di fattibilità sotto responsabilità penale rende, pertanto, molto oggettiva la convenienza economica del piano di rientro (84).

A ciò si aggiunga l'affidamento generato dall'asseverazione nella parte in cui si attesti che, nel caso concreto e seguendo le migliori pratiche di valutazione ed attestazione (85), il credito tributario non potrebbe ricevere trattamento migliore in sede di fallimento e di liquidazione.

Si potrebbe, allora, riflettere se l'avvenuta positiva asseverazione crei un automatismo procedimentale tale da far presumere ben soddisfatto anche l'interesse erariale salvo che l'Agenzia delle Entrate contesti il contenuto della

(82) Cfr. R. MEZZETTI, *Falso in attestazioni o relazioni*, in Arch. Penale, 2015, 1 e ss.

(83) In tal senso la giurisprudenza conferma che "È fuor di dubbio che, oggettivamente, l'attestazione in discorso fosse in grado di incidere in modo determinate sulle valutazioni finali, dal momento che aveva ad oggetto le qualità dell'unica proposta sul tappeto." (cfr. Trib. Torino 16 luglio 2014).

(84) Escludendosi che questa possa essere sindacata dal giudice ove coinvolto, nelle diverse maniere, a seconda che ci si trovi in sede di concordato preventivo o di accordi di ristrutturazione.

(85) Si leggano, a riguardo, i *Principi di attestazione dei piani di risanamento* approvati dal CNDC il 3 settembre 2014; A. BONELLI - C. ROSSONI, *Le attestazioni nelle procedure negoziali per la ricomposizione della crisi d'impresa*, in Corr.trib., 2015, 145 e ss.

relazione, nonostante la sua affidabilità sia garantita penalmente, sui relativi passaggi tecnico/economici.

Ciò deriverebbe dal pieno apprezzamento in termini consequenziali della funzione pubblicistica (del certificatore, prima ed, ora) dell'asseveratore nella transazione fiscale a nulla rilevando che la nomina avvenga da parte non dell'ente pubblico creditore ma del contribuente debitore poiché l'incaricato in ragione della sua perizia e indipendenza rispetto al contribuente è tenuto a tutelare, innanzitutto, l'interesse pubblico a quel "minor male" in cui si sostanzia una effettiva riscossione anche se non di tutto il debito a ruolo o, comunque, maturato.

La composizione con ristrutturazione del debito quale strumento di attuazione dei principi di cui all'art. 97 Cost. (ma, probabilmente e mediamente, anche di quello di cui all'art. 53 Cost. come anzidetto) potrebbe, allora, acquistare carattere doveroso in genere e in specie per la falcidia dell'Iva ove il "male" della composizione fosse non solo certo ex asseverazione se riferito, a seguito della Corte di Giustizia, all'eventuale valore liquidabile in sede fallimentare, ma anche minore rispetto ad un "bene" maggiore (l'incasso intero) incerto oggettivamente (86).

VALERIO FICARI

(86) In tal senso anche M. VERSIGLIONI in *Transazione fiscale*, cit., 118 e 119 nonché 120 per l'Iva.