

**GIURISPRUDENZA CIVILE DI MERITO IN TEMA DI REMISSIONE DELL’IVA
NELL’AMBITO DEL CONCORDATO PREVENTIVO
CON O SENZA TRANSAZIONE FISCALE.**

FEDERICO MARENGO

In precedenza, nella nostra relazione¹ sul rapporto tra il nuovo istituto *ex art. 182 ter*, l.f. e l’Iva in occasione di un convegno sulla *Transazione fiscale e le soluzioni convenzionali dell’insolvenza*², il ragionamento che avevamo sviluppato era stato fondato sull’assunto che la novella³ normativa dell’art. 182 *ter*, l.f., precisando che:

“... con riferimento all’imposta sul valore aggiunto, la proposta (di transazione) può prevedere esclusivamente la dilazione di pagamento...”

avrebbe definitivamente eliminato qualsiasi incertezza sulla possibilità che l’Imposta sul valore aggiunto potesse formare oggetto di negoziazione *remissoria* con il Fisco, e pertanto avevamo ritenuto interessante, per una corretta esegesi del dato positivo, delineare il tracciato logico-genetico che aveva condotto il legislatore ad optare per questa soluzione positiva.

Oggi, a più di un anno dall’introduzione appare rilevante verificare l’applicabilità/l’effettività della norma, riportando le diverse interpretazioni giurisprudenziali che *medio tempore* sono state elaborate.

In particolare, le questioni che formano oggetto di attento vaglio dei tribunali ogni qual volta si presenta una domanda di apertura della procedura di Concordato preventivo, ovvero un ricorso per omologazione dell’Accordo di ristrutturazione dei debiti *ex art. 182 bis*, l.f., riguardano: a) l’ammissibilità di un Concordato preventivo avente ad oggetto – anche – i debiti fiscali e i debiti previdenziali *al di fuori* dell’istituto della Transazione fiscale; b) se,

¹ MARENGO, *Transazione Fiscale e Imposta sul valore aggiunto*, su www.ilcaso.it, documento n. 187/2010.

² Convegno di studi in Avezzano, *Transazione fiscale e le soluzioni convenzionali dell’insolvenza* del 2 ottobre 2009, a cura del Centro Studi Giuridici della Marsica, dell’Università degli studi di Teramo e dell’Ordine dei dottori commercialisti e degli avvocati di Avezzano.

³ Art. 32, comma quinto, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, recante “*Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale*”, convertito con modificazioni nella l. 28 gennaio 2009, n. 2.

patrocinando la tesi della negoziabilità con il Fisco e con gli Enti previdenziali nell'alveo del Concordato preventivo con esclusione della Transazione fiscale, sia ancora ammissibile – alla luce della novella normativa – una domanda di Concordato preventivo che preveda una *remissione* del debito derivante da Iva.

La prima questione postula un attento esame sulla natura giuridica (i) e la portata delle implicazioni giuridiche della Transazione fiscale (ii): (i) istituto distinto e autonomo, o fase endoprocedurale del Concordato preventivo; (ii) Transazione fiscale quale scelta obbligata per addivenire ad un accordo con determinati soggetti qualificati – Fisco ed Enti previdenziali –, o soluzione facoltativa e alternativa al Concordato preventivo, rispetto al quale tuttavia si conseguono gli effetti propri ed esclusivi, *in primis*, della cristallizzazione dei debiti fiscali/previdenziali e, *in secundis*, della cessazione della materia del contendere.

L'altra questione implica un'indagine preliminare sulla natura del tributo Iva, *comunitario* o *nazionale*, e sul carattere *eccezionale* o *speciale* della novella proibitiva che in tema di Transazione fiscale preclude accordi remissori dell'Iva.

Scopo pertanto di questo contributo è riprodurre gli indirizzi giurisprudenziali di merito che hanno interessato gli istituti del Concordato preventivo e della Transazione fiscale, con particolare riferimento al primo anno (2009) di applicazione della nuova disposizione che vieta la falcidia dell'Iva.

La rassegna segue un ordine eminentemente cronologico, e riguardando più provvedimenti, per non appesantire questo contributo si è preferito riportare per ciascun atto soltanto i passaggi che hanno interessato le questioni oggetto di questo lavoro.

Tribunale di Mantova, 26 febbraio 2009⁴

Presidente: Nora – Relatore: Laura De Simone

Concordato preventivo – Transazione fiscale – Divieto di falcidia del credito Iva NON applicabile ai procedimenti instaurati antecedentemente al 29 11 2008 – L'IVA non è un tributo costituente risorsa propria dell'Unione europea – Fase endoprocedurale – Soggezione del credito dell'Amministrazione alla sorte del Concordato.

⁴ Su www.ilcaso.it.

(R.d. 16 marzo 1942 e successive modificazioni ed integrazioni, art. 182 *ter*, comma primo).

La novella dell'art. 182 ter l.f. di cui all'art. 32, comma quinto, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito nella l. 28 gennaio 2009, n. 2, che vieta la remissione del credito Iva nell'ambito della Transazione fiscale, non è applicabile alle proposte di Concordato preventivo con contestuale richiesta di transazione fiscale depositate prima dell'entrata in vigore della suddetta modifica normativa.

L'imposta sul valore aggiunto non è qualificata quale tributo costituente risorsa propria dell'Unione europea, sicché se ne ammette il pagamento in misura percentuale, purché siano offerte per detto credito la medesima percentuale e le medesime modalità di pagamento previste per i creditori con identica posizione giuridica ed interessi economici omogenei.

La transazione fiscale è inserita nel piano concordatario e quindi ne condivide gli effetti e le sorti, con la conseguenza che i crediti tributari restano soggetti all'esito della votazione del Concordato e del giudizio di omologazione.

(Massima non ufficiale)

Motivi della decisione

Il Tribunale (*Omissis*)...;

Osservato con riguardo all'opposizione proposta dall'Ufficio Entrate, che non può trovare applicazione nella presente fattispecie il disposto del nuovo art. 182 *ter* l.f., come modificato dall'art. 32 ... d.l. 29 11 2008 n. 185, ..., essendo la modificazione legislativa intervenuta successivamente al deposito della proposta concordataria, nonché successivamente all'adunanza del 26 11 2008, in cui si è dato inizio alle operazioni di voto, termine ultimo questo per la modificazione della proposta di concordato, ex art. 175 l.f.;

Considerato che già questo Tribunale ha valutato che la proposta è rispondente al criterio indicato nell'art. 182 *ter* l.f., nel testo in vigore all'epoca del deposito del ricorso, relativamente al prospettato pagamento parziale del credito tributario assistito da privilegio, non avendo il Collegio qualificato l'imposta sul valore aggiunto quale tributo costituente risorsa propria dell'Unione Europea, come del resto esclude anche il nuovo disposto della norma in esame, ed atteso che risulta offerta per detto credito la medesima percentuale e le medesime modalità di pagamento previste per i creditori con identica posizione giuridica ed interessi economici omogenei;

Osservato che, contrariamente a quanto affermato dall’Agenzia delle Entrate, la transazione fiscale nella specie è inserita nel piano concordatario e quindi ne condivide gli effetti e le sorti, con la conseguenza che i crediti tributari restano soggetti all’esito della votazione del concordato e del giudizio di omologazione;

(Omissis)...;

P.Q.M.

Omologa il concordato preventivo

Tribunale di La Spezia, 2 luglio 2009⁵

Presidente: D’Avossa – Relatore: Farina

Concordato preventivo – Transazione fiscale – Facoltatività.

Concordato preventivo – Non applicabilità del divieto di rimettere l’Iva nel Concordato preventivo senza Transazione fiscale – Soggezione del credito dell’Amministrazione alla sorte del Concordato.

(R.d. 16 marzo 1942 e successive modificazioni ed integrazioni, artt. 160 e 182 *ter*, comma primo).

*E’ ammissibile una domanda di Concordato preventivo che preveda la remissione dei crediti tributari anche senza ricorrere alla Transazione fiscale, dato che quest’ultima non integra un rimedio obbligato per l’imprenditore in stato di crisi che voglia accordarsi con l’Agenzia delle Entrate (e con gli Enti previdenziali), ma configura sic et simpliciter una facoltà attribuita dall’Ordinamento giuridico al contribuente che intenda avvalersi degli effetti che dal perfezionamento di una transazione ex art. 182 *ter*, l.f., scaturiscono: la cristallizzazione del quantum delle obbligazioni tributarie e la cessazione della materia del contendere.*

Sicché l’Amministrazione finanziaria, ancorché dissenziente, nell’ambito di una proposta di Concordato non munita di Transazione fiscale soggiace, come gli altri creditori, al voto favorevole della maggioranza.

(Massima non ufficiale)

⁵ Su www.ilcaso.it.

Motivi della decisione

Il Tribunale (*Omissis*)...;

Visto il verbale del giudizio di omologazione del giorno 5 giugno 2009 nel quale si dà atto che è stata proposta opposizione all'omologazione del concordato preventivo da parte dell'Agenzia delle Entrate;

(*Omissis*)...;

Ritenuto quanto segue con riferimento al merito dell'opposizione proposta: l'opponente trae il proprio argomento muovendo dal principio di indisponibilità del credito tributario da cui conseguirebbe l'impossibilità di pervenire ad una soddisfazione parziale dello stesso al di fuori della specifica disciplina di cui all'art. 182 *ter* l. f.,... Da ciò dovrebbe conseguire ... la non omologabilità del concordato, la cui proposta – che pure contempla la falcidia di crediti tributari – è stata formulata dal debitore senza in alcun modo attenersi alle disposizioni dell'art. 182 *ter* ...;

Ritiene il Collegio che l'opposizione sia infondata e che l'attuale sistema consenta all'imprenditore che versi nelle condizioni indicate all'art. 160, l.f., di formulare una proposta di concordato preventivo che preveda la falcidia dei crediti tributari anche senza seguire *l'iter* descritto dall'art. 182 *ter* l.f., e dunque senza perseguire gli effetti di consolidamento del debito fiscale e della cessazione del contenzioso che la norma ora citata ricollega all'esito positivo della transazione fiscale, la quale dunque deve essere considerata come facoltativa per quel debitore che, per qualsiasi motivo, non avesse interesse a conseguire gli effetti anzidetti.

Tale orientamento trova conforto in primo luogo nel dato letterale della norma di cui all'art. 182 *ter* l.f., che si apre proprio stabilendo che “*con il piano di cui all'art. 160 il debitore può proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali...*” laddove con l'utilizzo dell'espressione “*può*” in luogo dell'espressione “*deve*” il legislatore ha chiaramente lasciato intendere che la proposta di transazione fiscale non ha, contrariamente a quanto ritenuto dall'Agenzia opponente, carattere di scelta obbligata per l'imprenditore che voglia accedere alla soluzione concordataria.

La portata di tale dato letterale non viene certamente scalfita dal richiamato principio della indisponibilità del credito tributario, principio sancito dalla norma dell'art. 49 r.d. n. 827/1924 e in realtà privo di copertura costituzionale che si ritiene oggi ampiamente superato da importanti istituti ..., disciplinanti la conciliazione tributaria e di cui l'art. 182 *ter* l.f. non costituisce che l'ultimo esempio in ordine di tempo.

A ciò si aggiunga che secondo la prevalente giurisprudenza di merito, la transazione fiscale non condiziona in nessun caso la sorte del concordato preventivo, trattandosi non già di un negozio autonomo in forza del quale soltanto sia possibile la falcidia dei crediti tributari, bensì di istituto costituente parte integrante del concordato preventivo in cui si inserisce quale fase endoprocedurale, in esito alla quale l'amministrazione finanziaria ed il concessionario del servizio di riscossione sono chiamati ad esprimere il proprio voto esattamente al pari di ogni altro creditore: l'esito positivo di tale voto consentirebbe all'imprenditore debitore di conseguire nel contesto concordatario l'ulteriore effetto ... della definitiva quantificazione della propria esposizione con il fisco e della cessazione delle eventuali liti tributarie; l'esito negativo del voto degli uffici fiscali non impedirebbe invece di considerare che gli stessi restino soggetti alla volontà della maggioranza dei creditori eventualmente raggiunta, con la conseguenza che – ove il concordato venga omologato nonostante il voto negativo degli uffici fiscali – la falcidia ivi prevista sarà vincolante anche per il fisco, ancorché gli effetti tipici della transazione fiscale non si realizzino e l'amministrazione finanziaria mantenga dunque intatto il proprio potere di procedere ad ulteriori attività di accertamento e l'imprenditore non possa in tal caso neppure contare sulla cessazione del contenzioso tributario in corso (cfr. Trib. Pescara, 2 dicembre 2008; Trib. Roma, 27 gennaio 2009; Trib. Mantova, 26 febbraio 2009).

Ma se sul piano sostanziale l'eventuale dissenso dell'amministrazione finanziaria non condiziona l'omologabilità di un concordato su cui si sia per altro verso raggiunta la maggioranza prescritta dall'art. 117 l.f., non si comprende davvero per quale ragione la transazione fiscale dovrebbe essere considerata strada proceduralmente obbligata che imponga all'imprenditore proponente il concordato di tentare comunque il raggiungimento dell'accordo con le agenzie fiscali sin dal momento del deposito della domanda presso il tribunale con l'attivazione della procedura descritta ai commi 2° e 3° dell'art. 182 *ter* l.f..

Tale percorso, a giudizio del Collegio, appare oggi ancor più arduo dopo la modifica introdotta dal d.l. n. 185/2008 convertito in l. 2/2009 che impone, con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, una proposta di pagamento integrale, potendosi al più prevedere la dilazione del pagamento di tale tributo. Ove si ritenesse di attribuire alla proposta di transazione fiscale carattere di obbligatorietà nel senso anzidetto, dovrà anche pretendersi, nel rispetto della norma generale di cui all'art. 160 comma secondo l.f. che impedisce l'alterazione dell'ordine delle cause legittime di prelazione, che la proposta preveda anche il pagamento integrale di tutti i

crediti che sono anteposti al credito Iva nell'ordine dei privilegi, dunque quasi tutti i crediti privilegiati ove si consideri che la legge pone il credito Iva al 19° posto nell'ordine dei privilegi (art. 2778, c.c.), ciò che porrebbe in serio rischio la concreta praticabilità dell'istituto del concordato preventivo come riformato ..., certamente concepito dal legislatore come strumento di definizione concordata della crisi dell'impresa, meritevole di essere largamente incentivato in funzione del salvataggio di unità produttive ancora vitali.

(Omissis)...;

Visti gli artt. 180, 181 e 185 l.f.

Omologa il concordato preventivo ...

Tribunale di Milano, 12 ottobre 2009⁶

Presidente: Lamanna – Relatore: Vitiello

Concordato preventivo – Transazione fiscale – Complementarietà – Non applicabilità del divieto di falciare l'Iva oggetto di un Concordato preventivo, ancorché accompagnato da una Transazione fiscale.

(R.d. 16 marzo 1942 e successive modificazioni ed integrazioni, artt. 160 e 182 *ter*, comma primo).

E' ammissibile una domanda giudiziale di Concordato preventivo avente ad oggetto, tra le altre, la remissione dei crediti tributari – anche a titolo di Iva – al di fuori dello schema della Transazione fiscale, quantunque la proposta concordataria sia corredata da una Transazione fiscale. Quest'ultima, dunque, configura un rimedio complementare rispetto al Concordato per giungere ad una soluzione negoziale con l'Amministrazione finanziaria e con gli Enti previdenziali.

*E' pertanto ammissibile presentare una domanda di Concordato preventivo che preveda la remissione di taluni debiti fiscali – tra i quali anche l'Iva – e contributivi nel rispetto del principio che preclude l'alterazione dell'ordine delle cause legittime di prelazione, domanda di Concordato correttamente accompagnata da una proposta di Transazione fiscale che contempli la falciatura e/o la dilazione di altri debiti contributivi e fiscali, esclusa l'Iva ex divieto sancito dal rinnovato art. 182 *ter*, l.f...*

⁶ Inedito.

(Massima non ufficiale)

Motivi della decisione

Il Tribunale (*Omissis*)...

Ha pronunciato il seguente decreto sulla domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo...

Il ricorso prevede la falcidia dei creditori chirografari ed altresì di quelli assistiti da una causa di prelazione speciale e generale, secondo percentuali diverse, che tuttavia consentono di ritenere rispettato il principio generale che vieta che il trattamento in percentuale alteri l'ordine delle cause legittime di prelazione.

Quest'ultimo rilievo vale anche per i crediti vantati dall'Erario, ed in particolare per i crediti a titolo di IVA, secondo l'ultima formulazione della proposta concordataria (peraltro correttamente accompagnata dalla proposta di transazione fiscale) relativamente alla esposizione debitoria della ... nei confronti del Fisco e degli Istituti previdenziali...

P.Q.M.

... dichiara aperta la procedura di concordato preventivo

Tribunale di Roma, 16 dicembre 2009⁷

Presidente: Monsurrò – Relatore: Di Marzio

Concordato preventivo – Transazione fiscale – Obbligatorietà dell'istituto – Divieto di rimettere l'Iva e natura imperativa ed eccezionale della norma.

(R.d. 16 marzo 1942 e successive modificazioni ed integrazioni, art. 182 *ter*, comma primo).

L'istituto della transazione fiscale, così come disciplinato dall'art. 182 ter, l.f., integra l'esclusivo rimedio obbligatorio per l'imprenditore in crisi che, nell'ambito di un Concordato preventivo o di un Accordo di ristrutturazione dei debiti, voglia comporre la propria esposizione debitoria anche con il Fisco e con gli Enti previdenziali e assistenziali. Il carattere obbligatorio di detto rimedio discende dalla natura imperativa dell'art. 182 ter, che, in quanto impone un comando precettivo, non è suscettibile di essere derogato.

⁷ Su www.ilcaso.it.

La determinazione volitiva di accettazione o meno della proposta di transazione fiscale e contributiva viene fatta valere da parte degli Enti, nel Concordato, tramite l'esercizio del voto in sede di adunanza dei creditori, e negli Accordi, per il computo del 60% delle passività dell'imprenditore proponente la ristrutturazione dei debiti.

In un'operazione di Concordato preventivo o di Accordi ex art. 182 bis, il debito di Iva, al pari degli altri debiti fiscali e previdenziali, deve essere negoziato soltanto nell'ambito della procedura di transazione di cui all'art. 182 ter, l.f., il quale prescrive, con riferimento all'Iva e alle risorse proprie dell'Unione Europea, il divieto di pagamenti parziali. Tale divieto comportamentale non altera il principio della inderogabilità dell'ordine delle cause legittime di prelazione, in quanto consacrato da una precisa formula giuridica di diritto eccezionale la cui applicazione non postula necessariamente che la proposta di concordato preveda il pagamento integrale di tutti gli altri crediti prelatizi di grado superiore al debito per Iva.

(Massima non ufficiale)

Motivi della decisione

Il Tribunale (*Omissis*)...

Osserva

In data 15 7 2009 la Società ... ha depositato ricorso per l'ammissione alla procedura di Concordato preventivo articolando una proposta contenente, tra l'altro, una offerta di pagamento in percentuale del credito Iva.

Con provvedimento ..., adottato ai sensi dell'art. 162 l.f., il tribunale ha convocato la Società in camera di consiglio rilevando la questione di inammissibilità costituita dalla violazione della norma imperativa di cui all'art. 182 ter, comma primo, l.f.

La società ricorrente ha insistito nella propria richiesta chiedendo l'ammissione al Concordato.

Omissis...

Con particolare riguardo all'art. 182 ter, l.f., è agevole notare come esso fissi le regole imperative del trattamento dei crediti fiscali, previdenziali ed assistenziali: negli accordi di ristrutturazione dei debiti e nei concordati. La disposizione stabilisce infatti sia le condizioni che possono essere offerte per detti crediti, sia la procedura di transazione da seguire per raggiungere il previo accordo su tale trattamento, sia la regola fondamentale e finale secondo cui all'esito della transazione fiscale (e contributiva) il creditore fa

valere in concordato le proprie determinazioni tramite l'esercizio del voto. Di modo che la transazione si pone come momento procedurale costitutivo della più ampia procedura di concordato. Sotto tale profilo, il creditore interessato potrà concludere o meno una transazione fiscale e conseguentemente partecipare al voto concordatario esprimendo il proprio consenso se la transazione è stata raggiunta ed il proprio dissenso in caso contrario.

Circa le condizioni dell'offerta concordataria, il primo comma dell'art. 182 *ter* l.f. stabilisce i limiti di autonomia negoziale con riguardo al trattamento del credito fiscale, previdenziale e assistenziale....

Per una prima regola,

Per una terza regola, i tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea debbono essere pagati per l'intero; il pagamento integrale del credito Iva può tuttavia essere dilazionato.

Queste tre regole speciali costituiscono integrazione delle regole generali sul trattamento dei creditori garantiti e dei creditori chirografari stabilita nell'art. 160, l.f., ovviamente a pena di inammissibilità della proposta.

E' opportuno adesso ribadire che, trattandosi di regole imperative, sono sottratte a qualsiasi possibilità determinativa del proponente: il quale non può decidere di articolare la propria domanda indipendentemente o diversamente da tali regole, poiché una simile condotta integrerebbe non deroga alla legge ma violazione della legge.

...

Nel caso di specie, la proposta viola la norma imperativa secondo cui il credito Iva deve essere pagato per intero, potendo essere assoggettato esclusivamente a dilazione.

...

La Società sostiene l'incostituzionalità della norma per difetto di ragionevolezza... Tanto afferma sia perché tramite quella regola si renderebbero impraticabili i concordati in quanto il pagamento integrale del credito Iva imporrebbe, per regola generale, il pagamento parimenti integrale di tutti i crediti con privilegio poziore; sia perché una simile regola impedirebbe al fisco un fattivo esame della proposta, costringendolo a richiedere il pagamento integrale anche nelle situazioni in cui tale pagamento sarebbe irrealizzabile, con ciò venendo meno ai principi di efficienza e buon andamento della pubblica amministrazione sanciti dall'art. 97 Cost.

In contrario, è facile evidenziare come la regola sul credito Iva (e sui tributi costituenti risorse proprie della Unione Europea) rappresentano

eccezioni alle regole generali sul trattamento dei creditori nelle procedure concorsuali. Poiché si tratta di regole eccezionali non sono ovviamente integrabili dalle regole generali.

In particolare, mentre la regola generale codicistica prevede un preciso ordine dei privilegi il quale, ..., non può essere derogato nel concordato preventivo, invece l'art. 182 *ter* l.f. prevede una eccezione che, come tale, si colloca non all'interno della regola generale ma accanto alla stessa.

Dunque, ferme restando le regole generali sui privilegi stabilite nel codice civile e nella legge fallimentare, per il trattamento dei crediti in esame nella procedura di concordato preventivo sono stabilite regole eccezionali che disinnescano il sistema con specifico riguardo alla norma eccezionale considerata (infatti insuscettibile di interpretazione analogica).

Per queste ragioni, l'eccezione stabilita per i crediti in esame non spiega nessun effetto sulla graduabilità delle cause di prelazione e sul trattamento da riservare, conseguentemente, ai creditori garantiti.

...

P.Q.M.

dichiara il ricorso inammissibile.

Corte di Appello di Genova, 19 dicembre 2009⁸

Presidente: Bonavia – Relatore: Silva

Concordato preventivo – Transazione fiscale – Istituto endoprocedimentale – Facoltatività.

Concordato preventivo – Soggezione del credito dell'Amministrazione alla sorte del Concordato – Pagamento parziale dell'Iva nel Concordato preventivo.

(R.d. 16 marzo 1942 e successive modificazioni ed integrazioni, artt. 160 e 182 *ter*, comma primo).

La transazione fiscale non è un istituto autonomo ma una fase endoprocedurale che deve essere inserita nella proposta di Concordato preventivo alle cui disposizioni resta assoggettata.

⁸ Su www.ilcaso.it.

E' ammissibile una domanda di Concordato preventivo che abbia ad oggetto la remissione di debiti fiscali e previdenziali anche al di fuori della Transazione fiscale, la quale ultima non integra un procedimento necessario per l'imprenditore in crisi che voglia comporre la propria esposizione con gli Enti (fiscali e previdenziali, assistenziali), ma una facoltà per il contribuente che sia interessato a beneficiare degli effetti giuridici che l'ordinamento ricollega alla transazione: la cristallizzazione del debito fiscale e la cessazione della materia del contendere.

Sicché ben potrebbe una domanda di Concordato preventivo con falcidia dei crediti fiscali e previdenziali non essere accompagnata da alcuna transazione fiscale.

In ogni caso, l'Amministrazione finanziaria e gli Enti previdenziali – ancorché dissenzienti – soggiacciono al voto favorevole della maggioranza dei creditori.

(Massima non ufficiale)

Motivi della decisione

La Corte di Appello (*Omissis*)...

ha pronunciato il seguente

Decreto.

L'Agenzia delle Entrate ha impugnato il decreto del Tribunale di La Spezia⁹ che ha omologato la proposta di Concordato preventivo proposto dalla Società ... sostenendo: - da un lato l'illegittimità della procedura per non essersi addivenuti alla transazione fiscale prevista dall'art. 182 *ter*, l.f.; - dall'altro che il Concordato non era omologabile perché la proposta prevedeva una falcidia del credito Iva, che veniva abbattuto del 90%, in violazione di quanto disposto dall'art. 32, comma quinto, d.l. 185/2008, ..., che aveva modificato la norma sulla transazione fiscale stabilendo che il credito Iva non era falcidiabile ma solo dilazionabile.

La questione sottoposta all'esame della Corte implica la definizione dei rapporti esistenti tra concordato preventivo e transazione fiscale....

...

Dalla lettura degli artt. 160 e 182 *ter*, l.f., emerge che l'art. 182 *ter* disegna la transazione fiscale come un istituto endoprocedimentale, che cioè deve essere inserito nella proposta di concordato alle cui disposizioni dunque essa resta assoggettata.

⁹ Si veda *supra*.

Entrambe attribuiscono al debitore la facoltà di presentare un piano che preveda la falcidia dei propri debiti, ivi compresi quelli fiscali....

L'art. 182 *ter* ... non attiene ai presupposti richiesti per la transazione, riguardo ai quali si limita sostanzialmente a richiamare le disposizioni dettate dall'art. 160 per il concordato: ciò che esso disciplina invece nella seconda parte è il procedimento attraverso cui deve essere effettuata la transazione fiscale, e l'effetto che ad essa si collega di determinare il consolidamento del debito con il fisco: *“la chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'art. 181 determina la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi di cui al primo comma”*.

Non è chiaro, dalla semplice lettura della norma, se il legislatore abbia inteso configurare la transazione fiscale come un procedimento necessario, cui debba farsi ricorso ogniqualvolta vi siano dei debiti con il Fisco, e se invece si tratti di una procedura facoltativa a cui il debitore farà ricorso se intende raggiungere l'effetto di definire una volta per tutte il proprio debito con il fisco eliminando il rischio di un'eventuale contenzioso.

I tribunali ... intervenuti in argomento hanno sempre ritenuto che, quale che sia la soluzione che sia data alla questione, il Fisco ... non ha potere di veto sul concordato e resta dunque assoggettato alla regola del *cram down*, secondo la quale se la maggioranza dei creditori vota favorevolmente alla proposta, il tribunale può omologare il Concordato ignorando il dissenso del Fisco.

....

Ciò non è sufficiente tuttavia a chiarire se la falcidia del debito fiscale possa essere operata solo tramite la transazione fiscale, che diventerebbe quindi, in presenza di crediti erariali, una fase necessaria del concordato, o indipendentemente da essa.

La questione è divenuta d'importanza decisiva dopo la modifica apportata all'art. 182 *ter* dal d.l. 185/2008 ..., con la conseguenza che, poiché l'art. 2778 c.c. colloca l'Iva al 19° grado dei privilegi, e poiché l'art. 160, penultimo comma, l.f., stabilisce che la proposta di concordato non può mai prevedere un'alterazione dell'ordine delle cause legittime di prelazione, non sarebbe quasi mai possibile, in presenza di debiti con il Fisco, addivenire a un Concordato, essendo necessario che per tutti i crediti assistiti da cause di prelazione che hanno un grado di privilegio anteriore all'Iva debba essere previsto il pagamento integrale sia pure dilazionato.

Se dunque si dovesse ritenere la transazione fiscale una fase necessaria del concordato in presenza di debiti con il fisco, il risultato sarebbe che l'esistenza di debiti Iva pregiudicherebbe la possibilità di pervenire a un

concordato in quanto, non potendo subire decurtazioni, e non potendo essere al contempo alterato l'ordine dei privilegi, la proposta di concordato dovrebbe prevedere il pagamento integrale di tutti i crediti privilegiati di grado superiore all'Iva...

...

Va quindi tenuto presente che l'esigenza fondamentale che anima la riforma del fallimento è quella di agevolare l'uscita delle imprese in crisi, risolvendo rapidamente la situazione d'insolvenza, in funzione del salvataggio dell'impresa e dei posti di lavoro.

Ciò porta a preferire ogni soluzione che sia funzionale alle finalità della legge, e, per contro, ad evitare che prendano corpo interpretazioni che la vanifichino.

In questa prospettiva ... la transazione fiscale non è l'iter procedimentale che disciplina la presentazione della proposta di concordato al fisco, ma è una semplice facoltà accordata al debitore che vi farà ricorso se intenda raggiungere il risultato di rendere incontestabile il suo debito col fisco.

Non è dunque sufficiente sottolineare l'assenza di autonomia dell'istituto e la sua natura di norma procedurale, che disciplina le modalità con cui gli uffici fiscali sono chiamati ad esprimere il loro voto sulla proposta di concordato, ma è necessario altresì affermare che la procedura tracciata dall'art. 182 *ter* è meramente facoltativa, cosicché, anche senza fare ricorso ad essa, sarà possibile interpellare il Fisco sulla proposta concordataria, e chiamarlo ad esprimere il suo voto, al pari di ogni altro creditore.

P.Q.M.

Respinge il reclamo proposto dalla Agenzia delle Entrate contro il decreto di omologazione ..., che conferma.

Tribunale di Monza, 29 dicembre 2009¹⁰

Presidente rel.: Paluchowski

Concordato preventivo – Transazione fiscale – Obbligatorietà – Pagamento integrale dell'Iva: applicabilità del divieto di rimettere l'Iva nel Concordato preventivo.

¹⁰ Su www.ilcaso.it.

(R.d. 16 marzo 1942 e successive modificazioni ed integrazioni, art. 182 *ter*, comma primo).

La Transazione fiscale è obbligatoria affinché l’Erario (e gli Enti previdenziali e assistenziali) possano partecipare al meccanismo del voto in sede di adunanza dei creditori nel Concordato preventivo.

Non è ammessa la falcidia dell’Iva che deve necessariamente essere pagata per intero.

(Massima non ufficiale)

Motivi della decisione

Il Tribunale (*Omissis*)...

ha pronunciato il seguente

Decreto.

Visto il ricorso per l’ammissione alla procedura di concordato preventivo...

....

Preso ulteriormente atto che la società prevede la divisione dei creditori in classi e la cessione agli stessi di tutti i beni, ..., con il fine di adempiere integralmente le obbligazioni prededucibili ..., nonché i creditori privilegiati per Iva, ..., Inps, Enasarco, ...

...

A seguito del provvedimento istruttorio del giudice relatore, che ha portato alla sostanziale ristesura della domanda, la società ha ... presentato la Transazione fiscale, indispensabile perché l’Erario possa partecipare al meccanismo del voto concordatario accettando una falcidia, proponendo, peraltro il necessario pagamento IVA integrale....

P.Q.M.

... dichiara aperta la procedura di concordato preventivo...