



22931/11 REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Sezione Prima

22931/11 Oggetto

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Vincenzo	Proto		Presidente
Dott. Vittorio	Zanichelli	Rel.	Consigliere
Dott.ssa Maria Cristina	Giancola		Consigliere
Dott. Antonio	Didone		Consigliere
Dott. Guido	Mercolino		Consigliere

Concordato preventivo  
Transazione fiscale

R.G.N. 5139/10

Cron. 22931

Rep.

Ud. 12 ott. 2011

EFFETTIVATA  
PROCEDURA  
di RECUPERO

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

**AGENZIA DELLE ENTRATE**, con domicilio eletto in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

contro

T & C. s.a.s. in concordato preventivo con domicilio eletto in Roma, via delle Quattro Fontane n. 10, presso lo Studio Legale Ghia, rappresentati e difesi dagli Avv.ti Lucio Ghia, Lamberto Scatena e Massimiliano Ratti, come da procura a margine del controricorso;

- *controricorrenti* -

Vittorio Zanichelli est.

e contro

**PROCURA GENERALE DELLA REPUBBLICA** presso la Corte d'appello di Genova;

- *intimata* -

per la cassazione del decreto della Corte d'appello di Genova Rep. n. 2185 depositato il 19 dicembre 2009.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del giorno 12 ottobre 2011 dal Consigliere relatore Dott. Vittorio Zanichelli;

sentite le richieste del P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Umberto Apice che ha concluso per il rigetto del ricorso;

uditi l'Avv. Roberto Palasciano per l'Avvocatura Generale dello Stato e gli

2551

2011 R.G.N. 5139/10



Avv.ti Massimiliano Ratti e Lamberto Scatena per la resistente.

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate ricorre per cassazione avverso la decisione della Corte d'appello che ha rigettato il suo reclamo nei confronti del decreto con il quale il Tribunale ha omologato la proposta di concordato preventivo presentata dalla T & C. s.a.s.

Il ricorso è affidato a due motivi: con il primo si deduce violazione degli artt. 160 e 182 *ter* della legge fallimentare per avere la Corte ritenuto ammissibile la proposta contenente, tra l'altro, la falcidia dei crediti tributari benchè non fosse stato effettuato lo specifico interpello dell'ufficio fiscale previsto nell'art. 182 *ter* l.fall.; con il secondo si deduce violazione dell'art. 182 *ter* l. fall. per avere la Corte territoriale ritenuto ammissibile la falcidia anche del credito per IVA, costituente risorsa propria della Comunità europea e possibile oggetto di transazione unicamente quanto ai tempi di pagamento.

Resiste l'intimata debitrice con controricorso illustrato con memoria mentre non ha proposto difese l'ufficio della Procura Generale della Repubblica presso la Corte d'appello.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso si deduce violazione degli artt. 160 e 182 *ter* l. fall. per avere la Corte d'appello ritenuto possibile la falcidia dei crediti tributari pur in assenza dell'attivazione, da parte del proponente il concordato, dello specifico procedimento che regola la transazione fiscale.

La censura non è fondata anche se, per le ragioni di cui all'esame del secondo motivo, deve essere in parte corretta la motivazione del giudice del reclamo laddove predica la possibilità di falcidia dell'IVA.

La questione, che viene affrontata per la prima volta dalla Corte e che è stata oggetto di attenzione da parte della giurisprudenza di merito e della dottrina, in maggioranza schierate per la facoltatività della transazione fiscale, contestata invece dall'Amministrazione che sul punto si è pronunciata con la Circolare n. 40/E del 2008, non può certo essere risolta nel senso della non obbligatorietà dello speciale rito sulla base del mero dato letterale secondo il quale **1** "con il piano di cui all'art. 160 il debitore può proporre il pagamento ... dei tributi" (corsivo dell'estensore) che altro non è che la ripetizione della formula contenuta nel citato art. 160 secondo

Vittorio Zanchelli est.



la quale "L'imprenditore che si trova in stato di crisi può proporre ai creditori un concordato preventivo" che chiarisce unicamente che l'accesso all'indicato istituto è una facoltà per il debitore e non è quindi sufficiente a supportare un giudizio di alternatività della transazione fiscale rispetto ad altro rito volto anch'esso alla falciatura del credito tributario.

Prima di affrontare la questione è necessario innanzitutto evidenziare quali variazioni all'ordinario procedimento concordatario comporti il ricorso al sub procedimento della transazione fiscale.

Diversi sono innanzitutto gli obblighi imposti alle parti direttamente interessate e cioè al debitore e al fisco.

Il primo deve provvedere nei confronti dell'Amministrazione fiscale (inteso ricompreso in questa termine per semplicità espositiva anche il concessionario per la riscossione, ora agente per la riscossione) ad una formalità alla quale non è tenuto nei confronti degli altri creditori e cioè alla comunicazione, contestualmente al deposito del ricorso per il concordato presso la cancelleria del tribunale, della copia della domanda e della relativa documentazione. Tale adempimento è finalizzato a sollecitare l'ufficio fiscale ad un'attività anch'essa peculiare che non è invece richiesta agli altri creditori e cioè a certificare l'ammontare complessivo del debito tributario mediante la comunicazione di quello già accertato e di quello conseguente alla liquidazione delle dichiarazioni, compresa la dichiarazione integrativa relativa al periodo sino alla data di presentazione della domanda, "al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale".

Ben diversi sono anche gli affetti dell'omologazione del concordato contenente la raggiunta transazione fiscale.

In primo luogo si "consolida" il debito tributario. Tale formulazione, che è evidentemente atecnica in quanto nel tessuto normativo con detta espressione viene definita una modalità opzionale di calcolo della tassazione dei redditi di un gruppo di imprese (artt. 117 e segg. TUIR), ha di conseguenza nella disposizione in esame un significato, che può essere anche complesso, non ancora univocamente definito. Certamente e come è unanimemente riconosciuto la prima accezione è quella di quadro di insieme del debito tributario, tale da consentire di valutare la congruità della proposta con riferimento alle risorse necessarie a far fronte al complesso dei debiti ed è certamente utile a fronteggiare l'incognita fiscale

Vittorio Zanichelli est.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'VZ', written over a light blue horizontal line.



che normalmente grava sui concordati. Altro e concorrente possibile significato dell'espressione sul quale si è interrogata la dottrina e che viene qui richiamato solo per completezza espositiva, non essendo materia del contendere, è quello secondo cui tale quadro del debito complessivo cristallizzerebbe la pretesa tributaria alla data di presentazione della domanda così come quantificata dall'ufficio con esclusione da una parte della facoltà del medesimo di procedere ad ulteriori accertamenti anche se non sia ancora maturata la decadenza e dall'altra del debitore di contestare pretese anche se non ancora definitive.

Positivamente fissata dalla norma, invece, quale conseguenza dell'omologazione dell'accordo anche sul debito tributario, è l'estinzione dei giudizi in corso aventi ad oggetto i tributi concordati, effetto, questo, che non si verifica per gli altri creditori i quali quando votano sulla proposta concordataria sostanzialmente formulano il loro consenso solo in relazione alla percentuale o alle modalità di soddisfacimento prospettate ma possono non solo proseguire l'eventuale contenzioso in corso ma iniziarlo anche *ex novo* se in disaccordo con l'ammontare o la qualità dei crediti indicati nella domanda.

In definitiva, dunque, ben diverse sono le conseguenze tra un concordato senza transazione fiscale nel quale il fisco sia trattato come qualunque altro creditore ed uno, invece, in cui la transazione venga perseguita con le modalità indicate e quindi ben diversi sono vantaggi e svantaggi delle due soluzioni.

Con la transazione fiscale il debitore ottiene il vantaggio della apprezzabile o assoluta certezza sull'ammontare del debito (a seconda del significato che si vuole attribuire al consolidamento) e quindi una maggiore trasparenza e leggibilità della proposta con conseguente maggiore probabilità di ottenere, oltre all'assenso del fisco, anche quello degli altri creditori. Tutto ciò ha però un costo che è dato dalla sostanziale necessità di accogliere tutte le pretese dell'Amministrazione, non essendo plausibile che la stessa, dopo aver indicato il proprio credito, accetti in questa sede di discuterlo e ridurlo.

Escludendo il ricorso alla transazione fiscale il debitore non ottiene i richiamati benefici ma può optare per la contestazione della pretesa erariale in vista di un minore esborso se gli importi in contestazione non

Vittorio Zanichelli est.



incidono in modo rilevante e se quindi il consenso del fisco non è decisivo ai fini del raggiungimento della maggioranza.

Ma non vi è dubbio che l'esame della possibilità dell'alternativa presuppone innanzitutto che si accerti se il consenso del fisco sia comunque indispensabile per l'omologazione del concordato o se la falcidia del credito fiscale possa intervenire anche in presenza del voto contrario dell'Amministrazione.

Il quesito deve essere risolto nel senso della seconda alternativa.

Decisivo è in proposito il disposto dell'art. 184 l. fall. laddove, enunciando gli effetti del concordato, sancisce che *"Il concordato omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori al decreto di apertura della procedura di concordato"*. La tassatività della disposizione, e quindi l'affermazione del principio secondo il quale l'assetto dei crediti (inteso quale definizione della percentuale di pagamento o delle modalità alternative di soddisfacimento) quale emerge dalla proposta omologata obbliga tutti i creditori indipendentemente non solo dal loro voto favorevole o contrario ma dalla stessa loro partecipazione al procedimento, porta ad escludere la possibilità di un particolare statuto per il fisco, non essendo revocabile in dubbio che un'eccezione al principio, se voluta e per le conseguenze pratiche che comporta, sarebbe stata espressamente inserita dal legislatore in occasione della formulazione della disposizione dedicata alla materia.

D'altra parte ulteriori considerazioni portano alla stessa conclusione e in primo luogo quella secondo cui se il voto negativo del fisco escludesse di per sé la possibilità di omologazione del concordato non avrebbe senso e contrasterebbe con i principi del giusto processo, che vogliono anche che vengano evitate attività processuali non necessarie, far votare l'Amministrazione unitamente a tutti gli altri creditori quando la sua volontà e quindi l'eventuale veto ben potrebbero essere accertati preliminarmente rendendo inutile l'ulteriore corso.

Oltre a ciò, e senza considerare l'incongruenza di attribuire un peso determinante alla volontà dell'Amministrazione pur quando, ad esempio, voti contro anche in presenza di una proposta conforme alle sue aspettative semplicemente per la ritenuta non fattibilità del piano, non può ignorarsi una considerazione di carattere generale e cioè che la sostanziale

Vittorio Zanichelli est.



attribuzione del diritto di veto al fisco renderebbe assai più difficile l'accesso al concordato in quanto il debitore sarebbe tenuto ad accettare *in toto* le pretese fiscali per poter accedere alla transazione e questo non si concilia con l'evidente volontà del legislatore di valorizzare e favorire la soluzione concordataria anche sacrificando forme di tutela prima presenti, come dimostra, ad esempio, l'eliminazione della doppia maggioranza.

Accertato dunque che la votazione non favorevole da parte dell'Amministrazione non impedisce l'omologazione del concordato se è comunque raggiunta la prescritta maggioranza e prima di trarne le conseguenze in ordine al quesito in discussione è opportuno rilevare che il richiamo alla preferenza per il ricorso al concordato quale mezzo per affrontare la crisi dell'impresa sarebbe di per sé sufficiente a porre in dubbio l'obbligatorietà della transazione fiscale in quanto era assolutamente pacifico nella vigenza della disciplina del concordato antecedente alla stagione delle riforme che anche il credito tributario potesse essere oggetto di falcidia (ovviamente se chirografario) e che, più in generale, il fisco potesse essere trattato come qualunque altro creditore. Se dunque si predicasse l'obbligatorietà della transazione fiscale con ciò che comporta in termini di sostanziale assoggettamento alla pretesa erariale la possibilità del debitore di accesso al concordato ne verrebbe grandemente pregiudicata in stridente contrasto con le intenzioni del legislatore.

A parte tale considerazione è comunque l'accertata irrilevanza (nei termini sopra chiariti) del voto dell'ufficio che convince della facoltatività del ricorso alla transazione fiscale.

A riprova è sufficiente valutare i possibili sviluppi della procedura nell'ipotesi in cui lo speciale subprocedimento venga invece attivato.

In primo luogo è possibile che, pur sollecitata dalla comunicazione di copia della domanda di concordato, l'Amministrazione semplicemente non si attivi trasmettendo la richiesta documentazione. Poiché evidentemente il procedimento non può subire un'interruzione per l'inadempienza dell'ufficio si deve procedere ugualmente agli ulteriori adempimenti e quindi alla votazione e, se la maggioranza è comunque raggiunta, al giudizio di omologazione il cui esito, come chiarito, non può essere condizionato dalla mancanza del voto favorevole dell'erario.

Un esito analogo si verifica se l'ufficio adempie al proprio obbligo ma il

Vittorio Zanichelli est.



contribuente debitore ritiene di non doversi adeguare alla pretesa e quindi non modifica la proposta (se non appostando una congrua riserva) manifestando l'intenzione di proseguire nell'eventuale contenzioso in corso e di volersi opporre ad eventuali ulteriori pretese. Tale atteggiamento sarebbe infatti perfettamente lecito, non potendosi evidentemente subordinare *ex lege* l'omologabilità del concordato alla rinuncia del debitore a difendersi nei confronti del creditore-fisco, né potendo tale rinuncia ritenersi implicita nella richiesta di transazione fiscale quando ancora il quadro delle pretese (consolidamento) non è definito.

Stesso esito, infine, se i conteggi del debitore e del fisco coincidono o se il secondo comunque si adegua alla pretesa risultante dal consolidamento ma l'erario esprime ugualmente voto non favorevole; ipotesi, questa, possibile in quanto non può negarsi al fisco la facoltà di non aderire alla proposta vuoi perché ritiene non soddisfacente il trattamento prospettato e più favorevole l'ipotesi fallimentare, vuoi perché giudica non fattibile il piano.

In tutti questi casi, non essendo dirimente il voto erariale, il concordato, sussistendo gli altri presupposti, può comunque essere omologato con la conseguenza che il fisco deve accettare l'esito del procedimento come ogni altro creditore, fermo restando che la mancata adesione al concordato comporta il non verificarsi dei particolari effetti della transazione fiscale (consolidamento del debito inteso come non modificabile manifestazione della pretesa ed estinzione dei giudizi in corso) che sono chiaramente subordinati all'omologazione, in uno con il concordato, della connessa transazione fiscale, non potendo né il debitore né il fisco rimanere pregiudicati nei rispettivi diritti se non hanno concordemente accettato l'assetto degli interessi che tale pregiudizio giustifica.

Ma se così è, e se quindi pur in presenza di un tentativo di transazione fiscale non riuscito il concordato può essere ugualmente omologato, non è dato intendere perché un tale tentativo debba comunque essere effettuato se il debitore ritiene *ab origine* di non voler perseguire alcun accordo particolare col fisco perché già ne conosce le pretese, le ritiene infondate ed è disposto a correre il rischio del voto contrario dell'ufficio.

La ritenuta obbligatorietà della transazione fiscale, intesa come necessario interpello dell'erario, pur in presenza della volontà del debitore

Vittorio Zanichelli est.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'V. Zanichelli'.



di non voler accettare di pagare un debito superiore a quello già considerato nella proposta presuppone la dimostrazione dell'esistenza di un interesse concreto e degno di tutela dell'Amministrazione ad essere comunque sollecitata a svolgere le attività previste dall'art. 182-ter, interesse che non è dato ravvisare, posto che l'ufficio, pur in assenza dell'interpello, non viene minimamente pregiudicato nel suo diritto di evidenziare compiutamente le sue pretese (anche in sede di adunanza e ai fini del voto) e di perseguirne l'accertamento prima e il soddisfacimento poi.

Né vale, infine, il richiamo al principio dell'indisponibilità del credito tributario dal momento che tale indisponibilità esiste nella misura in cui la legge non vi deroghi e non sono certo estranei all'ordinamento ipotesi di rinuncia dell'Amministrazione all'accertamento (condoni c.d. tombali) o alla completa esazione dell'accertato in vista di finalità particolari, fermo restando che la richiamata carenza di interesse alla particolare modalità procedimentale di cui all'art. 182 *ter* esclude la necessaria connessione tra detta modalità e la falcidia.

Il primo motivo deve dunque essere rigettato.

Con il secondo motivo si deduce violazione degli artt. 160 e 182 *ter* l. fall. per avere ritenuto ammissibile il giudice del merito la falcidia del credito relativo all'imposta sul valore aggiunto (IVA) nell'ambito di un concordato senza transazione fiscale.

La censura è fondata.

Con l'art. 32 del d.l. 29 novembre 2008 n. 185 è stato modificato il primo comma dell'art. 182 *ter* l. fall. e tra l'altro è stata introdotta la precisazione secondo la quale "*con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento*", disposizione in seguito estesa anche alla ritenute previdenziali effettuate e non versate.

La disposizione ha troncato la discussione in corso circa la ricomprensione o no dell'IVA tra "*i tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea*" esclusi dalla possibilità di falcidia fin dall'originaria formulazione della norma e ritiene il Collegio che la stessa, in realtà, si ponga su di un piano di continuità con il primitivo dettato legislativo (per l'analogo rapporto tra riforma e decreto correttivo: Cass. civ. sent. n.

Vittorio Zanichelli est.



22150/10) chiarendone e confermandone l'interpretazione e che quindi pure questo si riferisce anche all'IVA, dovendosi intendere il richiamo al tributo come risorsa riferito non già al gettito effettivo (venendo in realtà il contributo per IVA calcolato prescindendo da questo) bensì alla specie di tributo individuata quale parametro per il trasferimento di risorse all'Unione e la cui gestione, sia normativa che esecutiva, è di interesse comunitario e come tale sottoposta a vincoli. Da ciò consegue la non predicabilità della esclusione della falcidia dell'IVA anche per i concordati cui non sia applicabile *ratione temporis* la recente modifica legislativa sul punto.

Poiché tuttavia la proposta di concordato di cui si tratta non ha seguito la via della transazione fiscale (in relazione alla quale la disposizione espressamente si applica) la questione che si pone è se l'intangibilità dell'IVA sussista solo se viene attivato detto procedimento oppure se sia indipendente dell'opzione del debitore e quindi si imponga anche nel caso in cui la transazione speciale non venga perseguita ma la proposta tratti il fisco come ogni altro creditore, come è avvenuto nella fattispecie.

La soluzione è ravvisabile nel secondo corno del dilemma.

Innanzitutto può osservarsi, in linea generale, che non avrebbe alcuna giustificazione logica e che quindi non sia credibile che il legislatore abbia inteso lasciare alla scelta discrezionale del debitore assoggettarsi all'onere dell'integrale pagamento dell'IVA, imposta armonizzata a livello comunitario sulla cui gestione, si ribadisce, gli Stati non sono esenti da vincoli (si veda Corte giustizia CE, sez. V, 11/12/2008, n. 174), optando per la transazione fiscale oppure avvalersi della possibilità di proporre un pagamento parziale decidendo per il concordato senza transazione e quindi rimanendo vincolato solo all'obbligo di pagare integralmente il debito nei limiti del valore dei beni sui quali grava la garanzia, peraltro spesso insussistenti come nel caso di imposta gravante sul valore della prestazione di servizi.

A parte tale considerazione, ciò che convince dell'inderogabilità della disposizione qualunque sia l'opzione del creditore è la natura della stessa in quanto non si tratta di norma processuale come tale connessa allo specifico procedimento di transazione fiscale, ma di norma sostanziale in quanto attiene al trattamento dei crediti nell'ambito dell'esecuzione concorsuale dettata da motivazioni che attengono alla peculiarità del credito e

Vittorio Zanichelli est.



prescindono dalle particolari modalità con cui si svolge la procedura di crisi.

In proposito, ed in ciò deve correggersi la motivazione dell'impugnata decisione, deve escludersi che la necessità dell'integrale pagamento dell'IVA comporti quella dell'integrale pagamento di tutti i crediti privilegiati con grado anteriore in ossequio al principio secondo cui *"Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione"* (art. 160, c. 2, u.p., l. fall.

Prescindendo dalla considerazione che dando decisiva rilevanza a tale disposizione la questione non si porrebbe nel concordato senza classi in quanto la falciatura dei crediti privilegiati non comporta necessariamente la suddivisione dei creditori in classi se per la parte in chirografo il trattamento è identico per tutti ed uguale a quello dei crediti originariamente chirografari per il solo fatto che vi sono crediti da pagarsi integralmente (perché in prededuzione o privilegiati capienti), ciò che rileva è l'erroneo richiamo alla disciplina della graduazione dei crediti. La disposizione che sostanzialmente esclude il credito IVA da quelli che possono formare oggetto di transazione, quanto meno in ordine all'ammontare del pagamento, è una disposizione eccezionale che, come si è osservato, attribuisce al credito in questione un trattamento peculiare e inderogabile. La norma invocata dalla Corte d'appello (art. 160 c. 2) attiene, per contro, unicamente al trattamento aggiuntivo rispetto a quello imposto *ex lege* (ancorato al valore dei beni oggetto della garanzia) che viene deciso discrezionalmente dal debitore ma che trova appunto un limite nel rispetto del grado di rilevanza attribuito dal legislatore ai diversi crediti in ragione del valore sociale della loro causa. Il vincolo, per contro, non astringe il legislatore che può, come nella fattispecie e per cause discrezionalmente individuate, attribuire un trattamento particolare a determinati crediti come avviene per la prededuzione, senza che ciò incida automaticamente sul trattamento degli altri.

Diversamente opinando, tra l'altro, si dovrebbe attribuire al legislatore se non l'intento, quantomeno l'accettazione del rischio di rendere in molti casi sostanzialmente inattuabile il percorso concordatario in quanto, tenuto conto del basso grado di privilegio dell'IVA, la necessità di proporre l'integrale pagamento comporterebbe l'analoga necessità per tutti i crediti privilegiati, anche non tributari, rendendo oltretutto priva di contenuto la

Vittorio Zanichelli est.



stessa transazione fiscale.

E' appena il caso di ribadire, infine, che l'obbligo dell'integrale (anche se dilazionato) pagamento dell'IVA non comporta l'inderogabile accoglimento della pretesa fiscale in quanto nell'ambito del concordato senza transazione fiscale resta ferma la facoltà del contribuente di opporsi alla stessa, così che è solo l'imposta definitivamente accertata che è soggetta al vincolo richiamato.

Il motivo deve dunque essere accolto e in relazione allo stesso cassata la sentenza impugnata.

La circostanza che la proposta concordataria, pur ammissibile sotto il profilo del mancato ricorso alla transazione fiscale, sia invece inammissibile a causa della previsione del parziale pagamento del debito per IVA, rimasta imm modificata in corso di procedura, consente di decidere la causa nel merito e quindi di dichiarare inammissibile la domanda di concordato.

La novità delle questioni trattate induce all'integrale compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

la Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, rigetta il primo, cassa il decreto impugnato in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, dichiara inammissibile la domanda di concordato preventivo proposta dalla  e C. s.a.s.; compensa le spese dell'intero giudizio.

Roma, 12 ottobre 2011

Il Relatore est.

Dott. Vittorio Zanichelli

Il Presidente

Dott. Vincenzo Propto

