

[www.unijuris.it](http://www.unijuris.it)

010 816001

Ref 2185

R.G.V.G. n. 1032/2009

LA CORTE DI APPELLO DI GENOVA

SEZIONE PRIMA CIVILE

Cion 334

**Composta dai seguenti magistrati**

Dott.ssa Maria Teresa Bonavia	Presidente
Dott. Leila Maria Sanna	Consigliere
Dott.ssa Isabella Silva	Consigliere relatore

nel procedimento di reclamo ex art.183 L.F. promosso da

**Agenzia delle Entrate**  
**reclamante**

[www.unijuris.it](http://www.unijuris.it)

*contro*

**\_\_\_\_\_** in liquidazione & C. s.a.s.  
**resistente**

*e con l'intervento del*

Pubblico Ministero, in persona del Procuratore Generale della Repubblica presso la Corte d'Appello di Genova

**Intervenuto**

A scioglimento della riserva assunta all'udienza del 3/12/2009

ha pronunciato il seguente

**DECRETO**

[www.unijuris.it](http://www.unijuris.it)

L'Agenzia delle Entrate ha impugnato il decreto del Tribunale di La Spezia che ha omologato la proposta di concordato preventivo proposto dalla s.a.s. \_\_\_\_\_ sostenendo:

-da un lato l'illegittimità della procedura per non essersi addivenuti alla transazione fiscale prevista

010 816001

dall'art.182 ter L.F..

[www.unijuris.it](http://www.unijuris.it)

-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, c.5 del D.L. 185/2008, convertito nella L.2/2009, 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.

I due istituti, il primo ridisegnato e il secondo introdotto dalla riforma della legge fallimentare, sono disciplinati rispettivamente dagli artt.160 e 182 ter della legge.

L'art.160 stabilisce che:

L'imprenditore che si trova in stato di crisi può proporre ai creditori un concordato preventivo sulla base di un piano che può prevedere:

a) la ristrutturazione dei debiti e la soddisfazione dei crediti attraverso qualsiasi forma, anche mediante cessione dei beni, acollo, o altre operazioni straordinarie, ivi compresa l'attribuzione ai creditori, nonché a società da questi partecipate, di azioni, quote, ovvero obbligazioni, anche convertibili in azioni, o altri strumenti finanziari e titoli di debito;

b) l'attribuzione delle attività delle imprese interessate dalla proposta di concordato ad un assuntore;

possono costituirsi come assuntori anche i creditori o società da questi partecipate o da costituire nel corso della procedura, le azioni delle quali siano destinate ad essere attribuite ai creditori per effetto del concordato;

c) la suddivisione dei creditori in classi secondo posizione giuridica e interessi omogenei;

d) trattamenti differenziati tra creditori appartenenti a classi diverse.

La proposta può prevedere che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicata nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, terzo comma, lettera d). Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione.



010 816001

Ai fini di cui al primo comma per stato di crisi si intende anche lo stato di insolvenza."

E l'art.182 ter che:

"Con il piano di cui all'articolo 160 il debitore può proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea. La proposta può prevedere la dilazione del pagamento. Se il credito tributario è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali; se il credito tributario ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari.

Copia della domanda e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, deve essere presentata al competente concessionario del servizio nazionale della riscossione ed all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda, al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale. Il concessionario, non oltre trenta giorni dalla data della presentazione, deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso. L'ufficio, nello stesso termine, deve procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni ed alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, unitamente ad una certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché da ruoli visti, ma non ancora consegnati al concessionario. Dopo l'emissione del decreto di cui all'articolo 163, copia dell'avviso di irregolarità e delle certificazioni devono essere trasmessi al Commissario giudiziale per gli adempimenti previsti dall'articolo 171, primo comma, e dall'articolo 172. In particolare, per i tributi amministrati dall'agenzia delle dogane, l'ufficio competente a ricevere copia della domanda con la relativa documentazione prevista al primo periodo, nonché a rilasciare la certificazione di cui al terzo periodo, si identifica con l'ufficio che ha notificato al debitore gli atti di accertamento.

Relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, l'adesione o il diniego alla proposta di concordato è approvato con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale, ed è espresso mediante voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori, ovvero nei modi previsti dall'articolo 178, primo comma.

Relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, quest'ultimo provvede ad esprimere il voto in sede di adunanza dei creditori, su



Indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione regionale.

La chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'articolo 181, determina la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi di cui al primo comma."

Tale norma è stata poi recentemente modificata dall'art.32, c.5, del D.L. 29/11/2008, n.185, che ha stabilito:

"All'articolo 182-ter del regio decreto 10 marzo 1942, n. 267, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) il primo comma è sostituito dal seguente: «Con il piano di cui all'articolo 160 il debitore può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea; con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento. Se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie; se il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole.»

[www.unijuris.it](http://www.unijuris.it)

Dalla lettura delle disposizioni sopra riportate 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.

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

Tale piano può riguardare anche i crediti privilegiati, con il limite, sancito dall'art.160, pen. C., che non può essere con esso alterato l'ordine delle cause di prelazione.

La condizione che pone la legge (art. 160 pen. C.) è che il piano debba prevedere una soddisfazione dei creditori in misura non inferiore a quella che si realizzerebbe in caso di fallimento e liquidazione del patrimonio del debitore.

Le due norme hanno, nella prima parte, un contenuto pressoché identico, tale da avere indotto alcuni ad

010 816001

affermare che quella sulla transazione fiscale sarebbe, in assenza della parte successiva che costituisce quindi l'essenza dell'istituto, una norma inutile.

L'art.182 ter infatti 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.

[www.unijuris.it](http://www.unijuris.it)

I Tribunali e le Corti di merito intervenute in argomento hanno sempre ritenuto che, quale che sia la soluzione che venga data alla questione, il fisco, (in persona dell'Agenzia delle Entrate o del Concessionario, qualora il tributo sia già iscritto a ruolo), 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 negando il dissenso del fisco.

Così, tra le altre, Trib. Milano 25/10/2007 : Ne consegue che l'Agenzia delle Entrate ed il concessionario resteranno soggetti all'esito della votazione concordataria ancorché contrastante con il proprio voto, poiché altrimenti non avrebbe senso prevedere la loro partecipazione alla delibera dei creditori ed all'eventuale procedimento di omologazione del concordato.

Trib. Pescara, 2/12/2008 :La transazione fiscale inserita in un piano di concordato preventivo è *priva di autonoma rilevanza e la sorte dei crediti tributari privilegiati resta legata alla volontà della maggioranza dei creditori e prescinde dalla adesione dell'amministrazione finanziaria*.

Tribunale Pavia 08 ottobre 2008 :La transazione fiscale costituisce una fase del concordato preventivo e l'accordo di identifica con lo stesso concordato e ne consegue che l'Agenzia delle entrate ed il concessionario resteranno soggetti all'esito della votazione concordataria.

[www.unijuris.it](http://www.unijuris.it)



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, ove si è stabilito che il credito IVA non può mai essere falcidiato ma solo dilazionato, con la conseguenza che, poiché l'art.2778 c.c. colloca l'IVA al 19° grado dei privilegi, e poiché l'art.160 pen.c. 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 essi subire derogazioni, 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, cosa evidentemente irrealizzabile per l'impresa in stato di crisi.

Ritiene la Corte che la soluzione della questione sopra prospettata non possa prescindere dall'esame delle finalità che il legislatore si è riproposto ridisegnando l'istituto del concordato preventivo e, più in generale, la procedura fallimentare.

[www.unijuris.it](http://www.unijuris.it)

Va quindi tenuto presente che l'esigenza fondamentale che anima la riforma del fallimento è quella di agevolare l'uscita delle imprese dalla 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 le vanifichino.

In questa prospettiva si deve pervenire alla conclusione che 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.

In contrario non si può opporre -come pretende l'Agenzia delle Entrate- il principio d'intangibilità del debito fiscale. Un tale principio infatti non ha rilievo costituzionale, ed è sancito dalla legge ordinaria (art.49 R.D. n. 827/1924) solo per la fase impositiva ma non per quella di riscossione del credito.

Attese le modifiche legislative intervenute con la riforma fallimentare non si può quindi invocare i principi che operavano nella disciplina previgente, che escludeva la possibilità di decurtazione dei crediti erariali; altro è il trattamento ad essi assegnato dalla nuova disciplina fallimentare che -come si è visto- sia all'art.160 che all'art.182 ter, preveda la possibilità della loro liquidazione.

Del resto, a superare i dubbi di un effettivo pregiudizio della posizione del fisco, è sufficiente la disposizione, sancita dall'art.160 l.f., per cui la proposta di soddisfazione dei crediti non può essere peggiorativa rispetto a quanto si verificherebbe se il patrimonio del debitore dovesse essere liquidato. Nella specie dalle stesse osservazioni contenute nella relazione illustrativa predisposta dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di La Spezia, si desume che il fisco non subisce alcun pregiudizio dall'approvazione del concordato, poiché, se l'attivo patrimoniale dovesse essere liquidato nell'ambito di una procedura fallimentare, esso, atteso l'ordine delle sue garanzie, non ricaverebbe alcunché.

Il decreto del Tribunale va così confermato.

Stante la novità delle questioni trattate e le difficoltà d'interpretazione della nuova disciplina, pare equo dichiarare compensate tra le parti le spese di lite.

P.Q.M.

www.unijuris.it

La Corte d'Appello

Respinge il reclamo proposto dalla Agenzia delle Entrate contro il decreto di omologazione del concordato preventivo proposto dalla s.a.s. [redacted] & C. emesso dal Tribunale di La Spezia in data 1/7-2/7/2009, che conferma.

Spese compensate.

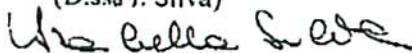
Genova, 16/12/2009

Il Consigliere Estensore

Il Presidente

(D.ssa J. Silva)

(D.ssa M.T. Bonavia)





CORTE D'APPELLO

Depositato in Cancelleria il 10/12/2009



010 816001

www.unijuris.it



E' copia ... originale

Genova

IL CANCELLIERE C1  
(br. Italo DI DONNA)

www.unijuris.it

Richiesto come in atti, in sottoscrizione Uff. Giud. B3 succeda  
alla Corte di Appello di Genova, by notifico copia del presente atto  
all'indicato Avvocato: *Scotone, Ruffino*

*Avv. Calamea*  
.....  
**ALL'INDIRIZZO INDICATO IN ATTO**

.....  
Anzi ... mediante consegna a .....

capace e competente ...  
La Segret./r.p. ... *Pelloni K*

Il Collega/Colaboratore ...  
Genova, il *28/01/2010* ...  
Ufficario Giud. B3  
*Marco Battaglia*

7