

Diritto Fallimentare

Tribunale della Spezia, 1° luglio 2009 – Giudice Delegato Farina

CONCORDATO PREVENTIVO – TRANSAZIONE FISCALE – EFFETTI

CONCORDATO PREVENTIVO – PRESENZA CREDITO ERARIALE – OBBLIGATORIETÀ DELL'ISTANZA DI TRANSAZIONE FISCALE – NON SUSSISTE

CONCORDATO PREVENTIVO – PRESENZA CREDITO IVA – MANCATA PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA DI TRANSAZIONE FISCALE – OBBLIGATORIETÀ DEL PAGAMENTO INTEGRALE CREDITO IVA – NON SUSSISTE

(ART. 160 L.F.; ART. 182-TER L.F. COME MODIFICATO DAL D.L. 185/2008 CONVERTITO IN L. 2/2009)

L'attuale sistema normativo consente all'imprenditore che versi nelle condizioni indicate all'art. 160 l.f. di formulare una proposta di concordato preventivo che, ove accompagnata dall'istanza di transazione fiscale, produce gli effetti di consolidare il debito fiscale e di far cessare il contenzioso tributario allorché il concordato preventivo risulti omologato anche con il voto favorevole dell'Agenzia delle entrate.

L'istanza di transazione fiscale non rappresenta un obbligo per il debitore che non abbia interesse a conseguire i predetti effetti.

Qualora il debitore non faccia ricorso alla transazione fiscale in caso di presenza di credito Iva non sussiste l'obbligo di pagamento integrale di tale credito.

Vista la proposta di concordato preventivo depositata il 18 novembre 2008 dalla società T. di M. S. & C. Sas in liquidazione e dal socio illimitatamente responsabile M. S. con la quale, in sintesi, a fronte di una situazione debitoria complessiva pari a € 27.685.700,94, propone, con intervento dell'assuntore MB Group Service SRL, di sostenere un onere concordatario calcolato complessivamente in € 7.080.265,08 con il quale è possibile effettuare i seguenti pagamenti:

pagamento integrale delle spese di giustizia, imprevisti, compenso del professionista ex art. 160/161 l.f.; dei mutui personali del socio illimitatamente responsabile M.S. per € 431.974,64 e dei creditori ex art. 2751-bis n. 1 c.c.;

previa suddivisione del residuo ceto creditorio nelle seguenti classi

classe n. 1	UniCredit Banca – ipotecario
classe n. 2	creditori ex art. 2751-bis, n. 2 c.c.
classe n. 3	tutti i restanti creditori chirografi e privilegiati esclusi classe n. 1 e 2 e quelli integralmente saldati

- Pagamento della classe n. 1 con € 2.100.000,00.
- Pagamento al 75% del dovuto della classe n. 2.
- Pagamento al 10% del dovuto della classe n. 3.

con pagamenti previsti allorché il decreto di omologazione divenga definitivo e trasferimento di tutte le attività in capo alla società debitrice in favore dell'assuntore.

Visto il precedente decreto del Tribunale del 16 dicembre 2008 con cui l'impresa suddetta veniva ammessa alla procedura di concordato preventivo, e veniva nominato commissario giudiziale il dr. Andrea Marras;

Rilevato che si è svolta l'adunanza dei creditori ove è stata raggiunta la prescritta maggioranza dei crediti ammessi al voto;

Vista la relazione del commissario giudiziale depositata in data 22 maggio 2009 con parere favorevole alla omologazione del concordato;

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;

vista la memoria difensiva depositata dal debitore proponente il concordato;

Ritenuto quanto segue con riferimento alle questioni preliminari di rito sollevate con riferimento all'opposizione proposta:

la difesa del debitore ha eccepito in via preliminare la nullità dell'atto di opposizione proposto dall'Agenzia delle Entrate per difetto di rappresentanza processuale, rilevando la mancanza di *ius postulandi* in capo all'Avvocatura dello Stato per l'omessa indicazione del soggetto conferente la procura *ad litem*. Tale eccezione è infondata poiché ai sensi dell'art. 72 d.lgs. 300/1999 le agenzie fiscali possono

IL CASO
Riflessi tra concordato preventivo, transazione fiscale e contenzioso tributario

avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato ai sensi dell'art. 43 del r.d. 1611/1933. Tale testo unico prevede (art. 1, commi 2 e 45) che gli avvocati dello Stato, nell'assumere la rappresentanza nei casi contemplati dalla legge, esercitano le loro funzioni innanzi a tutte le giurisdizioni e non hanno bisogno di mandato, bastando che consti della loro qualità. In applicazione di tale disciplina, la giurisprudenza della Suprema Corte ha reiteratamente escluso, anche nei casi in cui l'avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato sia una semplice facoltà accordata dalla legge, che vi sia necessità di conferire un mandato scritto all'avvocato dello Stato cui è affidata la rappresentanza dell'ente, derivando il relativo *ius postulandi* direttamente dalla legge (Cass., sez. III, 16 ottobre 2008, n. 25268; Cass., sez. I, 14 settembre 2006, n. 19786).

Del pari infondata l'eccezione, sollevata sempre dalla difesa del debitore proponente il concordato, relativa al difetto di legittimazione processuale attiva in capo all'Agenzia delle Entrate opponente: l'Agenzia è infatti legittimata all'opposizione tanto quale titolare effettivo del credito fiscale anche se già iscritto a ruolo, quanto come interessato con riferimento agli eventuali crediti non ancora accertati o comunque ad oggi non iscritti a ruolo e che eventualmente siano stati non esplicitamente considerati dal proponente nella proposta concordataria ai quali pur tuttavia si estenderebbe l'efficacia del concordato preventivo in forza della norma generale di cui all'art. 184 l.f.

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., alla stregua di quanto a suo tempo affermato dall'Agenzia delle Entrate nella sua nota circolare n. 40/E del 18 aprile 2008. Da ciò dovrebbe conseguire nel caso che ci occupa la non omologabilità del concordato, la cui proposta – che pure contempla la falcidia anche di crediti tributari – è stata formulata dal debitore senza in alcun modo attenersi alle disposizioni dell'art. 182-ter l.f. non essendo neppure stata presentata, contestualmente al deposito presso il Tribunale, la copia della domanda e della relativa documentazione al competente concessionario ed all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali.

Ritieni 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 riel contenzioso che la norma ora citata ricollega all'esito positivo della transazione fiscale, la quale dunque deve essere considerata come facol-

tativa 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 posta 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 di privo di copertura costituzionale che si ritiene oggi ampiamente superato da importanti istituti della legislazione ordinaria successiva, 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 (assai positivo ai fini di una ripartenza imprenditoriale su più solide basi) 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 2002).

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. 177 l.f., non si comprende davvero per quale ragione la transazione fiscale dovrebbe essere

Diritto Fallimentare

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 2 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 a partire dalla novella introdotta con d.l. 35/2005 e poi con il d.lgs. 169/2007, 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.

Alla stregua delle considerazioni che precedono ritiene il tribunale che l'opposizione formulata dall'Agenzia delle Entrate sia infondata e debba essere respinta.

Considerato che non sono state formulate altre opposizioni, che non è stata contestata da alcuno la convenienza della proposta e che è certo che sia stata regolarmente raggiunta la maggioranza prescritta dall'art. 177 l.f., essendo stata rag-

giunta tanto la maggioranza dei crediti ammessi al voto (in ragione del 53% di essi), quanto la maggioranza delle classi (due su tre);

accertata la regolarità della procedura e l'esito della votazione;

ritenuto che in punta di spese di giudizio – per la parte contenziosa – considerata, la novità e complessità della questione sussistano giusti motivi per disporre la compensazione;

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

Omologa

il concordato preventivo proposto dalla società T. di M. S. & C. Sas in liquidazione e dal socio illimitatamente responsabile M. S.

Dispone che nel termine e nella misura previsti nella proposta di concordato preventivo vengano effettuati i pagamenti a mani del commissario giudiziale, previa deduzione di quanto già effettuato durante il corso della procedura instaurata dopo il decreto di ammissione; il commissario giudiziale chiederà preventivamente al Tribunale la liquidazione di tutte le spese di giustizia e provvederà ai pagamenti secondo piano di riparto da presentare utilizzando, in quanto compatibili, le norme di cui agli artt. 110 e ss. l.f.

A tal fine dispone che alla cessione dei beni partecipi personalmente il commissario giudiziale e che lo stesso sottoscriva tutti gli atti previo ricevimento delle somme costituenti l'onere concordatario ancora dovuto.

Manda al giudice delegato la eventuale determinazione di ogni altra modalità esecutiva, compreso il trasferimento dei beni all'assuntore e la cancellazione delle formalità pregiudizievoli.

Dispone che il presente decreto venga comunicato al debitore e al commissario giudiziale che provvederà a darne notizia ai creditori.

GIURISPRUDENZA CORRELATA

Corte di Cassazione, sez. III, 16 ottobre 2008, n. 25268; Corte di Cassazione, sez. I, 14 settembre 2006, n. 19786; Corte di Cassazione, 22 marzo 2010, n. 6901; Tribunale di Pescara, 2 dicembre 2008; Tribunale di Roma, 27 gennaio 2009; Tribunale di Mantova, 26 febbraio 2002; Tribunale di Piacenza, 3 luglio 2008; Tribunale di Pavia, 8 ottobre 2008; Tribunale di Milano, 25 ottobre 2007; Tribunale di Milano, 16 aprile 2008.

Commento

Iva e concordato preventivo

di Antonio Pezzano, Avvocato in Firenze

Il Tribunale della Spezia, con l'interessante decreto ex art. 180 l.f. qui in commento, ha rigettato l'opposizione presentata dall'Agenzia delle Entrate, sostenendo che, pur in presenza di crediti erariali, il debitore non è tenuto a seguire l'iter di cui all'art. 182-ter l.f. per conseguire la dilazione o lo stralcio dei crediti fiscali. Infatti secondo il Tribunale la transazione fiscale⁽¹⁾ è un istituto meramente facoltativo per il debitore concordatario,

che quindi, ove non vi ricorra anche in presenza di crediti erariali, potrà sempre chiedere l'ammissione al concordato preventivo, e giungere al giudizio di omologa ove raggiunga le maggioranze di legge⁽²⁾.

Le uniche conseguenze della mancata presentazione consistiranno nel fatto che il debitore non potrà invocare il consolidamento del debito erariale e la cessazione del contenzioso tributa-

(¹) Come è noto il d.lgs. n. 5/2006 ha introdotto nel corpus del nuovo concordato preventivo l'istituto della transazione fiscale, mediante il quale è possibile offrire anche per i creditori privilegiati erariali un pagamento dilazionato e/o parziale. Di tale istituto, grazie al d.lgs. 169/2007, ne è stata estesa la portata applicativa anche agli accordi di ristrutturazione dei debiti, di cui all'art. 182-bis l.f.

Ora con il d. l. 185/2008, convertito in legge n. 2/2009, l'istituto de quo è stato ulteriormente innovato con l'inserimento anche della transazione contributiva.

Sulla transazione fiscale ante ultima riforma è oramai copiosa la letteratura, cfr. ex multis G. LO CASCIO, *La disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi innovativi*, in commento a Trib. Milano 13 dicembre 2007; in «Fall.», 2008, 338; L. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale secondo il Tribunale di Milano*, dal particolarismo tributario alla collocazione endoconcorsuale, in commento a Trib. Milano 13 dicembre 2007, in «Fall.», 2008, 342; E. STASI, *La transazione fiscale*, in «Fall.», 2008, 733; G. LA CROCE, *La transazione fiscale nell'intreccio di norme generali, norme speciali e norme costituzionali: è possibile uscire dal labirinto?*, in commento a A. Milano, 14 maggio 2008, in «Fall.», 2008, 1411; E. CAPUZZI, *Il punto sulla transazione fiscale*, in «Fall. & Crisi d'impresa», 2008, 923; E. MATTEI, *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione*, in «Dir. fall.», 2008, 868; S. LOCONTE, *La transazione fiscale*, in «Dir. fall.», 2008, 186; S. BONFATTI, P. F. CENSONI, *Le disposizioni correttive ed integrative della riforma della legge fallimentare*, Padova, CEDAM, 2008; L. DEL FEDERICO, *Commento sub art. 182-ter*, in A. JORIO, M. FABIANI (diretto e coordinato da), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2007; E. CECCHERINI, *La transazione fiscale e l'art. 182-ter della legge fallimentare*, in «Dir. fall.», 2007, 982.

Sulla transazione fiscale post riforma è già vivace il dibattito tra gli autori: v. G. NARDECCHIA, *Con le misure anti-crisi intese aperte alla previdenza*, in «Il Sole 24 Ore», 8 gennaio 2009, 7; F. MARENGO, *Il correttivo e la nuova Transazione Fiscale*, in www.ilcaso.it, 31 gennaio 2009; D. PISELLI, *Concordato e Transazione Fiscale*, in www.ilcaso.it, 14 marzo 2009; E. DE MITA, *Transazione con il Fisco per tutte le crisi*, in «Il Sole 24 Ore», 28 giugno 2009, 19; P. PANNELLA, *L'incognita transazione fiscale*, in «Fall.», 2009, 644; A. LA MALFA, *La transazione fiscale, il concordato preventivo ed il concordato fallimentare*, in «Dir. fall.», 2009, 462; A. CAIAFA, *Concordato preventivo e transazione fiscale*, in commento a Trib. Roma, 24 marzo 2009, in «Dir. fall.», 2009, 403; D. RESTUCCIA, *Grado dei privilegi e transazione fiscale*, in commento a Trib. Piacenza 1 luglio 2008, in «Dir. fall.», 2009, 66; G. LO CASCIO, *Osservazioni alla modifica dell'art. 182-ter l.f.*, in «Fall.», 2009, 5.

(²) Sulla circostanza che la transazione fiscale è una mera fase endoconcorsuale, e non autonoma, del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis l.f., v. in dottrina, E. MATTEI, *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione*, cit.; G. LO CASCIO, *La disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi innovativi*, cit.; A. LA MALFA, *Ancora sui rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, in www.ilcaso.it;

Diritto Fallimentare

rio, effetti di cui invece avrà diritto a beneficiare qualora abbia presentato l'istanza di transazione fiscale e l'Agenzia dell'Entrate si sia espressa con voto favorevole nell'ambito di un concordato preventivo poi omologato⁽³⁾.

A tali conclusioni il Tribunale giunge partendo dal dato letterale della norma di cui all'art. 182 ter l.f. in cui si afferma che "con il piano di cui all'art. 160 il debitore può proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali..."

Dall'altra parte – aggiunge il Tribunale – "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. 872/1924 e in realtà privo di copertura costituzionale che si ritiene oggi ampiamente superato da importanti istituti della legislazione ordinaria successiva, disciplinanti la conciliazione tributaria e di cui all'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 falce 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... (omissis).

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. 177 l.f., non si comprende davvero per quale ragione la transazione fiscale dovrebbe essere considerata strada proceduralmente obbligata.

Ma forse la parte più interessante della decisione del Tribunale di La Spezia è contenuta nell'*obiter dictum* concernente il credito Iva allorché si afferma che il sostenere l'obbligatorietà della transazione fiscale "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 2, 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'or-

L'obbligatorietà della transazione fiscale "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..."

D. PISELLI, *Concordato e transazione fiscale*, cit.; G. LA CROCE, *La transazione fiscale nell'intreccio di norme generali, norme speciali e norme costituzionali: è possibile uscire dal labirinto?*, cit.; L. DEL FEDERICO, *Sub art. 182-ter l.f.*, in A. JORIO, M. FABIANI (diretto e coordinato da), in *Il nuovo diritto fallimentare*, cit.

V. in giurisprudenza, Cass., 22 marzo 2010, n. 6901, in «Fall.», 2010, 653, con nota di P. GENOVIVA; Trib. Roma, 27 gennaio 2009, www.ilcaso.it; Trib. Mantova, 26 febbraio 2009, in www.ilcaso.it; Trib. Piacenza, 3 luglio 2008, in «Fall.», 2009, 121; Trib. Pavia, 8 ottobre 2008, in www.ilcaso.it; Trib. Pescara, 2 dicembre 2008, in www.ilcaso.it; Trib. Venezia, 27 febbraio 2007, in «Fall.», 2007, 1464; Trib. Milano, 25 ottobre 2007, in «Dir. fall.», 2008, 346, con nota di R. DOMENICI; Trib. Milano, 13 dicembre 2007, in «Riv. dir. trib.», 2008, 4, 264 e in «Fall.», 2008, 333 con nota di G. LO CASCIO.

⁽³⁾ Appare pacifico che la transazione fiscale provochi il consolidamento del debito erariale e la cessazione del contenzioso tributario (oltre l'obbligo per l'Agenzia delle entrate di votare sulla proposta, come si vedrà meglio in appresso). Si veda al riguardo, M. R. GROSSI, *La riforma della legge fallimentare*, Milano, 2006, 2290 e ss.; E. STASI, *La transazione fiscale*, cit.; in giurisprudenza, oltre il decreto in commento, cfr. Trib. Pescara 2 dicembre 2008, cit.

dine 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 a partire dalla novella introdotta con d. l. 35/2005 e poi con il d.lgs. 169/2007, 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".

Ovviamente l'interesse per tale *obiter dictum*, più che afferire l'aspetto della asserita non obbligatorietà della transazione fiscale, concerne quella che potrebbe essere la reale portata della modifica di cui all'art. 32, comma 5, del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, rubricato "Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale", convertito con la legge 28 gennaio 2009, n. 2, con cui il Legislatore è nuovamente intervenuto sulla disciplina della transazione fiscale (oltre ad introdurre la transazione contributiva) (4).

Infatti, visto anche il disposto dell'art. 160, comma 2, l.f., sono sorte subito molte perplessità riguardo alle modifiche del nuovo articolo 182-ter l.f. in punto di credito Iva, per il quale – com'è noto – è stata prevista esclusivamente la possibilità di dilazione e non di riduzione (5).

Difatti, pur essendo uno tra gli ultimi nell'ordine di cui all'art. 2778 c.c., solo il credito Iva godrebbe comunque del vantaggio del pagamento integrale; ma al contempo, sostanzialmente, 'preferenziale' allorché sussistano anche creditori prelatizi di grado superiore. E tutto ciò nonostante la chiara previsione del novellato articolo 160, comma 2, l.f. secondo cui, in caso di pagamento stralciato dei creditori prelatizi, deve essere sempre rispettato l'ordine della cause legittime di prelazione (6).

Orbene, qualora si aderisse alle conclusioni del decreto *de quo*, la criticità posta dalla norma potrebbe apparire, quantomeno di fatto, risolta: se si vorrà pagare l'Iva in misura stralciata, alla stregua di quanto permesso dal nuovo concordato per tutti gli altri creditori prelatizi, basterà non far ricorso alla transazione fiscale.

Ma una soluzione "di fatto" non può essere ac-

(4) Transazione contributiva il cui regolamento attuativo (decreto 4 agosto 2009, in *G.U.* n. 251 del 28 ottobre 2009) nei primi commenti è stato comunque accolto con perplessità per il forte carattere restrittivo che lo caratterizza rispetto allo stesso dettato della fonte primaria da cui promana, tanto da porre dei dubbi di illegittimità e quindi di possibile parziale disapplicazione. Cfr. tra i primi commenti quello di A. TAGLIONI, *La transazione si estende ai contributi*, in «Il Sole 24 Ore», 18 novembre 2009, 37; in giurisprudenza v. Trib. Monza, 23 dicembre 2009, in www.ilcaso.it, in cui è stato ammesso un concordato preventivo nel quale il debitore aveva invocato la disapplicazione di alcune previsioni del predetto decreto ministeriale.

(5) Recita infatti il nuovo primo comma dell'art. 182-ter l.f. "Con il piano di cui all'art. 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 di 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".

(6) In questo senso cfr. G. NARDECCHIA, *Con le misure anti-crisi intese aperte alla previdenza*, cit.; G. LO CASCIO, *Osservazioni alla modifica dell'art. 182-ter l.f.*, cit.; entrambi infatti evidenziano l'incoerenza di quanto introdotto all'art. 182-ter l.f. rispetto a quanto previsto dall'art. 160, comma 2, l.f. In giurisprudenza cfr. Cass., 22 marzo 2010, n. 6901, cit., secondo cui esiste un "necessario collegamento con l'inderogabile trattamento degli altri crediti privilegiati che debbono essere soddisfatti per intero con conseguente trascinamento di quelli tributari".

Diritto Fallimentare

ceffata... in diritto, ed ancor di più allorché si dubiti fortemente – come chi scrive – che nel nuovo sistema concordatario preventivo risulti possibile, soprattutto proceduralmente, sottrarsi all'istituto della transazione fiscale ove si incida su un credito erariale. Infatti solo attraverso l'iter previsto da tale istituto l'erario può – ed al contempo deve – esprimere *ex lege* il proprio voto sul concordato preventivo proposto. Quindi la transazione fiscale si pone anche come norma procedurale *pro* Agenzia delle Entrate, a prescindere degli effetti *pro* debitore concordatario/contribuente di cui anche il Tribunale della Spezia dà conto.

In altri termini: com'è mai possibile immaginare che, allorché vi sia un credito erariale negoziato, l'Agenzia delle Entrate possa trovarsi in situazioni differenti rispetto alla formazione del proprio consenso, a seconda se il debitore scelga o meno di ricorrere alla transazione fiscale (?)?

D'altra parte è la previsione dello stesso articolo 182-ter che con il comma 3 l.f. conferma che l'erario in tutti i casi, e quindi ove anche risulti depositata l'istanza di transazione fiscale, non limita mai la propria valutazione/voto alla mera istanza di transazione fiscale, bensì alla più ampia proce-

dura concordataria in cui la transazione fiscale viene comunque ad inserirsi. Recita infatti la norma: *"Relativamente ai tributi... (omissis) l'adesione o il diniego alla proposta di concordato... (omissis)"*. Quindi non è sulla mera transazione fiscale che l'erario si deve pronunciare, bensì comunque sulla (più ampia) domanda di concordato.

La transazione fiscale si pone anche come norma procedurale pro Agenzia delle Entrate, a prescindere degli effetti pro debitore concordatario/contribuente di cui anche il Tribunale della Spezia dà conto

Tanto che è la sola (chiusura positiva della procedura concordataria – e non (anche) della transazione fiscale come invece sostenuto nel decreto in commento – che provoca *ex art. 182-ter*, comma 5, l.f. l'effetto della "cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi di cui al comma 1".

In conclusione è quindi evidente, che allorché sussistano debiti tributari "sacrificati", l'iter procedimentale della transazione fiscale è sempre strada necessitata in sede di concordato preventivo ⁽⁸⁾.

Ma se è così, il problema dell'obbligatorietà del pagamento dell'Iva al 100% resta aspetto irrisolto rispetto all'intera procedura concordataria preventiva.

E sul tema *de quo* va subito detto che non può condividersi l'assunto di chi ritiene che la nuova formulazione dell'art. 182-ter non lascia alcun

(7) Infatti i commi 3 e 4 dell'art. 182-ter l.f. prevedono delle formazioni del consenso sul voto da parte della Agenzia delle entrate talmente "proceduralizzate" che non riusciamo a credere possibile che sia un sistema che la p.a. tributaria non debba usare sempre allorché sussistano un concordato preventivo rispetto a cui il credito erariale vengono negoziati dal debitore.

(8) In questo senso A. LA MALFA, *La transazione fiscale, il concordato preventivo e il concordato fallimentare*, cit., il quale acutamente osserva che "...al fine di consentire agli uffici finanziari di esprimere liberamente il proprio voto, era assolutamente necessario, oltreché sancire espressamente tale diritto-dovere in una norma positiva, anche introdurre un meccanismo procedimentale tale da imporre all'amministrazione esplicitamente il soggetto, interno all'amministrazione, cui compete la decisione sul voto ed un meccanismo formale di espressione del voto nell'ambito della procedura.

Tutte queste esigenze, rese necessarie dal nuovo quadro normativo-procedimentale del concordato preventivo, sono state risolte nell'ambito dell'art. 182-ter, che deve quindi essere considerato, più che norma sostanziale, volta a riconoscere una facoltà ed una posizione giuridica in capo all'amministrazione fiscale, in chiave procedimentale, siccome diretta a stabilire le scansioni delle attività ed i soggetti preposti all'esercizio del diritto sostanziale già previsto e riconosciuto dall'art. 160, comma 3, l.f."

In giurisprudenza in senso contrario, oltre il decreto qui in commento, v. A. Firenze, 13 aprile 2010, inedita.

(9) Infatti anche la circolare delle Agenzie delle Entrate n.14/E del 10 aprile 2009 chiarisce che l'obbligatorietà del pagamento al 100% dell'Iva riguarda il solo importo capitale considerato che solo per tale imposta la norma non fa espresso riferimento ai "relativi accessori".

spazio: l'Iva va pagata al 100% (pur se tale obbligo sussiste limitatamente al capitale) ⁽⁹⁾.

Ma c'è solo un modo per raggiungere tale obiettivo che apparentemente sembra impossibile da perseguire alla luce di tale infelice dettato normativo: dichiararne (*rectius* accertarne) l'incostituzionalità ex art. 3 Cost.

Infatti, senza alcuna ragionevolezza, tale norma viene a creare un'evidente disparità di trattamento rispetto ai creditori prelatizi di grado superiore all'Iva (la stragrande maggioranza secondo il codice civile ed altre norme di legge), i quali, sebbene tali, nei casi di concordato preventivo e di accordi di ristrutturazione ex art. 182-bis l.f., potrebbero esser pagati in misura percentualmente minore rispetto al credito Iva, che invece in tali procedura godrebbe del 'privilegio' del 100%.

Ma irragionevole anche perché tale eccezione è stata prevista dal Legislatore del 2009 unicamente rispetto al solo concordato preventivo ed agli accordi di ristrutturazione ex art. 182-bis l.f., e non invece relativamente alle altre ipotesi di procedure esecutive, individuali o concorsuali che siano: dall'esecuzione individuale (compresa quella esattoriale) al fallimento, dal concordato fallimentare alla liquidazione coatta amministrativa, fino ad arrivare alle varie leggi concernenti l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Tra l'altro in una situazione, qual è quella del nuovo art. 182-ter l.f., in cui i crediti contributivi, di grado ben superiore a quello dell'Iva (e se si vuole con una tutela costituzionale quantomeno

pari a quella erariale, visti rispettivamente gli artt. 36 e 38 Cost. per i crediti contributivi e art. 53 Cost. per quelli erariali) ⁽¹⁰⁾, possono essere invece stralciati.

E tutto ciò pur in presenza – come visto – della chiara previsione dell'ultimo inciso del secondo comma dell'art. 160 l.f. che impone il divieto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione anche in caso di concordato preventivo di cui, è giusto ribadirlo, l'art. 182-ter

l.f. è "solo" una mera fase interna, mirando unicamente a far sì, come già detto, che i crediti erariali – ed ora anche quelli contributivi – possano essere formalmente obbligati alla dichiarazione di credito (al fine – come visto – del consolidamento del debito fiscale), ma soprattutto

tenuti ad esprimere il voto all'interno della procedura concordataria preventiva, alle cui regole generali in punto di maggioranze ex artt. 177-178 l.f. anche tali creditori comunque soggiacciono.

A maggior ragione perché tale precetto del comma 2 dell'art. 160 l.f. risulta previsto sostanzialmente anche nello stesso comma 1 dell'art. 182-ter l.f. allorché recita che "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... (omissis)... a quelli delle agenzie e degli enti gestori di fondi di previdenza ed assistenze obbligatorie".

Dall'altra parte il sistema, come era ante modifica ex lege n. 2/2009 dell'art. 182-ter l.f., funzionava già al meglio, considerato che, se da una parte il debitore in procedura concordataria

⁽¹⁰⁾ D'altra parte sembra ormai pacifico che il credito erariale non sia munito di una tutela costituzionale tale da comportarne la totale indisponibilità. Cfr. lo stesso decreto in commento Trib. La Spezia, 1 luglio 2009. In dottrina v. A. LA MALFA, *La transazione fiscale, il concordato preventivo e il concordato fallimentare*, cit.

⁽¹¹⁾ Cfr. ex multis Trib. Milano, 16 aprile 2008, in «Fall.», 2008, 981; Trib. Pavia, 8 ottobre 2008, cit., Trib. Pescara 2 dicembre 2008, cit., in cui si afferma espressamente che "L'imposta sul valore aggiunto (Iva) può essere oggetto di transazione fiscale in quanto tributo che non costituisce risorsa propria dell'Unione europea"; *contra*: Trib. Piacenza, 3 luglio 2008, in «Fall.», 2009, 121, in cui si sostiene che "Non possono formare oggetto di transazione fiscale le somme dovute all'erario a titoli di Iva in quanto tale tributo costituisce risorsa propria dell'Unione europea".

Diritto Fallimentare

ria preventiva poteva offrire anche per l'Iva un pagamento stralciato ⁽¹¹⁾, dall'altra sussisteva l'indiscusso diritto dell'agenzia fiscali – come di qualunque altro creditore prelatizio stralciato – di dire no ad una tale proposta e di dirlo con successo, ove con il proprio voto contrario avesse impedito alla soluzione concordataria di raggiungere la maggioranza dei voti ovvero ne avesse impedito l'omologa quale creditore dissenziente contestante la convenienza ⁽¹²⁾.

Peraltro va anche osservato che nell'ordinamento italiano già esistono due istituti che permettono di non pagare integralmente l'Iva.

Si tratta dell'accertamento con adesione ex d.lgs. 218/1997 e della conciliazione giudiziale ex d.lgs. 546/1992.

Né per evitarsi il rinvio alla Corte costituzionale potranno invocarsi i precetti comunitari.

Anzitutto perché, se mai rilevanti nelle specie, sarebbe comunque sempre compito del Giudice delle leggi accertare un tal contrasto ⁽¹³⁾.

Ma in tutti i casi perché il contrasto non esiste.

Infatti l'Iva in quanto tale, non è una risorsa propria della Comunità europea, come affermato, anche dal Parlamento europeo nella propria risoluzione del 29 marzo 2007 ove si chiarisce, tra l'altro, "che l'Iva, viste le sue modalità di determinazione, non può considerarsi a tutti gli effetti una risorsa propria dell'unione"..."dato che non è altro che una base matematica per il calcolo dei contributi nazionali", e che va versata nelle casse comunitarie a prescindere dal relativo concreto incasso ⁽¹⁴⁾.

D'altra parte, come autorevolmente affermato,

la transazione fiscale, lungi dal rappresentare una reale rinuncia ai dovuti tributi (e tantomeno quindi un indiretto aiuto di Stato violante il disposto dell'art. 87 par. 1 Trattato), non è invece, che un valido strumento per implementare al massimo l'effettivamente riscuotibile del singolo caso concreto, in cui l'ufficio erariale, di fronte all'alternativa del fallimento del proprio debitore, dovrà valutare se potrà risultare più vantaggioso per il Fisco accettare o meno la transazione proposta (anche in una logica prospettica relativamente ai possibili futuri incassi dell'azienda tornata in *bonis* e comunque al mantenimento di posti di lavoro qualora il concordato non sia meramente liquidatorio) ⁽¹⁵⁾.

E quindi tale considerazioni dovrebbero valere anche rispetto all'Iva, pena il rischio di dover prendere atto che in questi casi si deve necessariamente soggiacere ad un fallimento, che potrebbe anche essere molto meno vantaggioso, come sicuramente avverrebbe nel caso in cui la proposta di concordato preventivo si fondasse essenzialmente sulla proposta di un terzo.

Peraltro, attraverso una ricerca comparata, non ci risulta che esista negli altri ordinamenti dei Paesi della Comunità europea una norma analoga a quella qui in commento e che quindi imponga comunque il pagamento al 100% dell'Iva in caso di concordato preventivo ⁽¹⁶⁾.

Tra l'altro è lo stesso nostro legislatore a confermare che l'Iva non è un'imposta comunitaria, se è vero come è vero che nel nuovo art. 182-ter l.f., prima dell'inciso qui censurato, il legislatore si preoccupa di escludere espressamente dalla tran-

⁽¹²⁾ In questo senso, A. Milano, 14 maggio 2008, in «Fall.», 2008, 1408, con nota di G. LA CROCE, *La transazione fiscale nell'intreccio di norme generali, norme speciali e norme costituzionali: è possibile uscire dal labirinto?*, cit.

⁽¹³⁾ V. sulla tematica generale *de qua* i principi enunciabili da Corte Costituzionale n. 102 del 15 aprile 2008, in «Giur. cost.», 2008, 1194.

⁽¹⁴⁾ Sul punto: in dottrina, E. MATTEI, *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, cit., I parte, 867 ss.; in giurisprudenza, Trib. Pescara, 2 dicembre 2008, cit.

⁽¹⁵⁾ E. MATTEI, *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, cit.

⁽¹⁶⁾ Ad esempio in Spagna "l'articolo 84 Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal" sancisce quali sono i crediti definiti dal loro ordinamento "contra la masa" cioè le obbligazioni nate dopo l'attivazione del concordato e non soggette a transazione fiscale in sede di concordato preventivo, tra di esse non c'è l'Iva.

sazione fiscale i "tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea".

Quindi delle due l'una: o l'Iva è, secondo il Legislatore italiano, una risorsa propria dell'Unione Europea e quindi in quanto tale da escludersi *tout court* dalla transazione fiscale (ed allora in questo caso non era necessaria una previsione *ad hoc* per l'Iva), oppure l'Iva non è una risorsa propria della Comunità europea, tanto che è stata disciplinata da una previsione *ad hoc*, che tra l'altro, pur imponendo l'integrale pagamento, ne ha comunque permesso la dilazione (peraltro senza alcun termine massimo temporale), cioè ha disciplinato una previsione che giammai avrebbe potuto assumere se effettivamente ci fossimo trovati dinnanzi ad una risorsa propria dell'Unione europea.

Opinare diversamente (dal rimettere ex art. 3 Cost. gli atti alla Corte costituzionale) potrebbe portare anche ad una grave stop delle procedure negoziate della crisi, che, soprattutto in questo momento storico, sarebbe scelta assolutamente infelice e comunque contro lo spirito della legge delegante che ha dato vita al nuovo concordato ed allo stesso d.l. 185/2008 e successiva legge di conversione n. 2/2009.

Affermiamo ciò perché, se effettivamente un creditore prelatizio posto al 19° dell'art. 2778 c.c. (quale l'Iva) dovesse obbligatoriamente pagarsi al 100%, tutti gli altri creditori prelatizi di grado paritetico o superiore rispetto all'Iva (vale a dire la

stragrande maggioranza), potrebbero sostenere di avere diritto ad essere pagati anch'essi al 100% (quantomeno in linea capitale) stante la chiara previsione dell'ultimo inciso dell'art. 160, secondo comma, l.f.

Infatti, come già detto, tale norma impedisce che si possano formare classi di creditori prelatizi che alterino l'ordine delle cause legittime di prelazione, come appunto avverrebbe ove i creditori di grado prelatizio superiore fossero inseriti in classi con percentuali di pagamento inferiori a quelli della "classe Iva".

Abbiamo parlato di "classe Iva" perché, non essendo obbligatorio il pagamento al 100% anche dei relativi accessori, ci troveremmo comunque dinnanzi ad un credito prelatizio non integralmente pagato e quindi in quanto tale da doversi considerare in una classe *ad hoc*, in base a quanto intuitivamente si desume dall'inciso finale del comma 2 dell'art. 160 l.f., che, appunto, parla espressamente di "classi" nell'ipotesi di creditori prelatizi stralciati di grado diverso⁽¹⁷⁾.

Così come probabilmente l'imporrebbe anche la scelta di pagare dilazionalmente il credito Iva⁽¹⁸⁾.

Per quanto sopra osservato, la norma *de qua* dovrebbe essere rimessa al vaglio del Giudice delle leggi per l'adozione delle necessarie decisioni che riportino a ragionevolezza costituzionale la normativa sulla transazione fiscale limitatamente

⁽¹⁷⁾ Sul tema più generale delle classi cfr. la recentissima ordinanza di rigetto della Corte costituzionale, 12 marzo 2010, n. 98, in *G.U.* 12 marzo 2010; A. Milano, 14 maggio 2008, con nota di G. LA CROCE, *La transazione fiscale nell'intreccio di norme generali, norme speciali e norme costituzionali: è possibile uscire dal labirinto?*, cit.; A. Bologna, 27 giugno 2006, in «Fall.», 2007, 661; Trib. Milano 4 dicembre 2008, con nota di G. BOZZA, *La facoltatività della formazione delle classi nel concordato preventivo*, e con nota di M. FABIANI, *Brevi riflessioni su omogeneità degli interessi ed obbligatorietà delle classi nei concordati*, in «Fall.», 2009, 424; Trib. Roma, 7 novembre 2008, con nota di P. CATALLOZZI, *La formazione delle classi tra autonomia del proponente e tutela dei creditori*, in «Fall.», 2009, 575; Trib. Salerno, 28 marzo 2008, in «Fall.», 2008, 848; Trib. Parma, 20 marzo 2008, con commento di A. C. MARROLLO, *Le classi dei creditori nel concordato preventivo alla luce del d.lgs. 12 settembre 2007, n. 169*, in «Fall.», 2008, 1459; Trib. Bologna, 26 ottobre 2006, con nota di V. ZANICHELLI, *Transazione fiscale e pagamento percentuale dei crediti privilegiati nel concordato preventivo: più dubbi che certezze*, in «Fall.», 2007, 579; Trib. Torino, 20 dicembre 2006, con nota di P. F. CENSONI, *Concordato preventivo e coinvolgimento dei creditori con diritti di prelazione*, in «Fall.», 2007, 431; Trib. Verona, 13 ottobre 2006, con nota di F. MARELLI, *Transazione fiscale, principi generali del concorso e soddisfacimento parziale dei creditori privilegiati nel concordato preventivo*, in «Fall.», 2007, 665; Trib. Messina, 29 dicembre, 2006; in «Fall.», 2007, 663; Trib. Milano, 8 giugno 2006, con nota di G. LO CASCIO, *Giudizio di ammissibilità e di omologazione e crediti postergati*, in «Fall.», 2006, 1420.

⁽¹⁸⁾ In questo senso v. recente decisione Trib. Pescara, 16 ottobre 2008, in «Fall.», 2009, 1212.

Diritto Fallimentare

alla parte qui censurata e cioè limitatamente alla previsione effettuata dal Legislatore ordinario (della legge n. 2/2009) a che il credito capitale Iva, nei soli casi di concordato preventivo e di procedura ex art. 182-*bis* l.f., debba essere obbligatoriamente pagato al 100%, anziché, così come previsto per tutti gli altri creditori prelatizi, anche in misura inferiore al ricorrere dei presupposti di cui all'art. 160, comma 2, l.f. e come peraltro accade per il credito Iva in tutte le altre procedure esecutive, individuali o concorsuali che siano.

D'altra parte non convince la tesi secondo cui la norma qui in contestazione, pur presentando profili di incostituzionalità ex art. 3 Cost., può comunque non essere rimessa al vaglio del Giudice delle leggi, potendosene offrire una interpretazione costituzionalmente orientata. E ciò nel senso che la nuova normativa ex art. 182-*ter* l.f. sull'Iva si riferisce, non alla proposta di concordato, bensì esclusivamente alla transazione fiscale rispetto a cui rappresenta una "normativizzazione" delle disposizioni di cui alla nota circolare n. 40/E del 18 aprile 2008 e tale quindi da vincolare esclusivamente gli uffici erariali nel momento determinativo della loro volontà rispetto al voto.

Con la conseguenza che, ove il debitore non proponga per l'Iva del pagamento 100% imposto dal nuovo art. 182-*ter* l.f., solo la proposta di transazione fiscale risulterà inammissibile.

Invece, sempre seguendo la tesi *de qua*, potrà regolarmente proseguire il suo corso la "autonoma" domanda di concordato preventivo che quindi potrà, indipendentemente dalla transazione fiscale, risulterà ammissibile e poi omologabile⁽¹⁹⁾.

Tale lettura, pur se suggestiva e probabilmente costituzionalmente orientata, non convince.

Infatti:

A). Anzitutto va ribadito quanto già detto sopra: è lo stesso articolo sulla transazione fiscale a statuire al terzo comma che l'accettazione o il diniego dell'erario non riguarda la (mera) transazione fiscale in sé, bensì la (più ampia) proposta di concordato cui necessariamente inerisce.

B). Come già visto, l'istanza di transazione fiscale è divenuta ormai l'unica modalità di cui dispone il debitore per negoziare alcuni particolari crediti, ma pur sempre da negoziarsi nell'ambito (e non a prescindere, e non indipendentemente) dalla più generale domanda di concordato preventivo.

C). Quindi già privare (infatti è ovvio che sarebbe così ove si dicesse che comunque la norma *de qua* in punto di Iva, pur se limitatamente alla separata transazione fiscale, è costituzionale) il debitore di una tale ulteriore possibilità di far approvare il concordato preventivo (è infatti evidente che opinando nel senso qui contestato, il debitore non otterrebbe mai il voto dell'erario allorché proponesse una transazione con l'Iva a meno del 100%), non ci sembra strada accettabile e comunque ragionevole alla luce di quanto sopra detto, porrebbe comunque una seria limitazione del diritto alla difesa ex art. 24 Cost.

D). Non solo: e come si giustificherebbe ex art. 3 Cost. che anche i crediti previdenziali (di grado peraltro superiore all'Iva), pur essendo ricompresi anche essi come l'Iva nel sistema della transazione fiscale/contributiva ex art. 182-*ter* l.f., possano venir pagati meno dell'Iva solo nelle procedure di concordato preventivo e di ristrutturazione del debito

⁽¹⁹⁾ È una chiave interpretativa della nuova disciplina in materia di transazione fiscale che è emersa al Corso 2009 di perfezionamento "Nuovo diritto fallimentare: strategie per il risanamento" dell'Università degli Studi di Firenze, Facoltà di Giurisprudenza.

Si pone analogamente un dubbio di costituzionalità ex art. 3 Cost. anche E. DE MITA, *Transazione con il fisco per tutte le crisi*, cit., il quale però giunge alla diversa conclusione che tale dubbio possa essere superato applicando l'istituto della transazione fiscale non solo al concordato preventivo ma anche, attraverso un'interpretazione (ndr. forse estremamente estensiva del dettato letterale) costituzionalmente orientata, "... a tutte le procedure concorsuali, o quantomeno a quello che prevedono una continuazione dell'attività (concordato preventivo, ristrutturazione del debito, amministrazione straordinaria)".

ex art. 182-*bis* l.f., a differenza invece di quanto avviene in tutte le altre procedure esecutive, in cui tale eccezione non c'è e quindi l'ordine delle cause legittime di prelazione è pienamente rispettato?

E). E poi: perché gli uffici finanziari per la sola Iva in caso di concordato preventivo (e di accordi di ristrutturazione ex art. 182-*bis* l.f.) non possono fare quelle valutazioni di merito, che invece possono effettuare in caso di concordato fallimentare, optando per tale ultima procedura qualora ritengano che, pur non conseguendo il pagamento del

100% dell'Iva, riusciranno comunque ad incassare più di quanto conseguirebbero ove si proseguisse nella ordinaria liquidazione fallimentare?

F). Infine: solo rimettendo gli atti alla Corte costituzionale si avrà comunque la certezza di un'interpretazione corretta su questo delicato tema e la si avrà con (quella mai tanto necessaria) efficacia *erga omnes*.

Anche qualora concludesse con un'ordinanza interpretativa di rigetto, e quindi proprio nel senso sostenuto dal decreto qui in commento.