



S.A.F. TOSCO-LIGURE
Scuola Alta Formazione
Dottori Commercialisti

Corso di Alta Formazione Crisi di Impresa

2016-2018

**PAGAMENTI PARZIALI AI PRIVILEGIATI EX ART. 160/2: IVA DI
RIVALSA, PRIVILEGIO SPECIALE, PRIVILEGIO GENERALE**

Docente: Avv. Antonio Pezzano

24 febbraio 2017

§ Parte Quarta §



1337.17

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

PRIMA SEZIONE CIVILE

Oggetto:
concordato preventivo
- omologa - ritenute
alla fonte -
falcidiabilità.

Composta dagli Ill.mi Signori Magistrati

R.G.N. 4240/2013

Dott. ANTONIO DIDONE

rel. Presidente

Dott. MAGDA CRISTIANO

Consigliere

Cron. 1337

Dott. MASSIMO FERRO

Consigliere

Rep. C-I

Dott. FRANCESCO TERRUSI

Consigliere

Ud. 30/11/2016

Dott. ALDO ANGELO DOLMETTA

Consigliere

Ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 4240-2013 proposto da

ZAGATO ANDREA MICHELE, nella qualità di liquidatore della SZ
DESIGN S.R.L. IN LIQUIDAZIONE (C.F. 10783740151),
rappresentato e difeso dagli avv.ti Pier Paolo Picciolini e
Simonetta De Sanctis Mangelli, elettivamente domiciliato
presso lo studio di quest'ultima in Roma, via Tommaso Salvini
55.

- **ricorrente** -

contro

EQUITALIA NORD S.P.A. (C.F. 07244730961), in persona del
legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa
dagli avv.ti Andrea Romano e Lidia Ciabattini, elettivamente

4913
2016

niciliata presso lo studio di quest'ultima in Roma,
piazzale Clodio 32.

- controricorrente -

e contro

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. 06363391001), in persona del
legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa ex
lege dall'avvocatura dello Stato, elettivamente domiciliata
in Roma, via dei Portoghesi 12.

- controricorrente -

e contro

FALLIMENTO EFFEDI S.R.L., IN LIQUIDAZIONE (C.F.), in persona
del curatore *pro tempore*.

PROCURA GENERALE PRESSO LA CORTE D'APPELLO DI MILANO, in
persona del procuratore generale *pro tempore*.

COMMISSARIO GIUDIZIALE DEL CONCORDATO PREVENTIVO DELLA SZ
DESIGN S.R.L., IN LIQUIDAZIONE (C.F. 10783740151).

- intimati -

avverso

il decreto della Corte d'appello di Milano, depositato il 28
novembre 2012 nel procedimento iscritto al n.r.g. 532/2012.

Sentita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza
del giorno 30 novembre 2016 dal Presidente relatore dott.
Antonio Didone;

udito l'avv. Lidia Ciabattini per la controricorrente Equitalia Nord s.p.a.;

udito il P.M. in persona del sostituto procuratore generale dott. Luigi Salvato, che ha concluso per il rinvio a nuovo ruolo in attesa delle decisione delle sezioni unite della S.C.; in subordine, inammissibilità del ricorso per intervenuto fallimento.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La SZ Design s.r.l., in liquidazione (di seguito *breviter* SZ), impugna il decreto della Corte d'Appello di Milano depositato il 28 novembre 2012, che respinse il reclamo avverso il provvedimento reso dal Tribunale di Milano, sull'opposizione di taluni creditori, di rigetto della domanda di omologa del concordato preventivo proposto dalla medesima.

Secondo la corte d'appello, correttamente il tribunale non aveva omologato il concordato della SZ, a causa della presenza di una proposta che prevedeva il pagamento falcidiato delle ritenute fiscali operate e non versate, le quali risultavano suscettibili soltanto di una dilazione, ai sensi dell'art. 182-ter, primo comma, l.fall., secondo quanto già stabilito in tema di IVA dal Giudice di legittimità, trattandosi di norma di natura sostanziale e, dunque, applicabile anche al di fuori della transazione fiscale.

Il ricorso è affidato a sei motivi, cui resistono con controricorso Agenzia delle Entrate e Equitalia Nord s.p.a.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. - Con il *primo motivo* la ricorrente lamenta vizio di motivazione, ex art. 360, comma primo, n. 5), c.p.c., avendo la corte d'appello omesso di considerare che la reclamante aveva contestato la ritenuta natura sostanziale dell'art. 182-ter, primo comma, l.fall. nella parte in cui prevede la non falciandiabilità delle ritenute operate e non versate.

Con il *secondo motivo* eccepisce la violazione dell'art. 12 disp.prel. c.c., avendo la corte d'appello considerato l'art. 182-ter, primo comma, l.fall. come norma di natura sostanziale, applicabile anche nell'ipotesi di una proposta di concordato preventivo senza transazione fiscale.

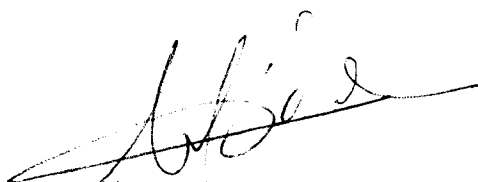
Con il *terzo motivo* eccepisce ulteriore violazione dell'art. 12 disp.prel. c.c., poiché il giudice di merito ha incluso tra le "ritenute operate e non versate", di cui all'art. 182-ter, primo comma, l.fall., anche le ritenute fiscali anziché soltanto quelle contributive ed assistenziali spettanti agli enti gestori di forme di previdenza ed assistenza obbligatoria.

Con il *quarto motivo* deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 1 e 12 disp.prel. c.c. e dell'art. 182-ter, primo comma, l.fall., considerato che alla stregua dei precedenti giurisprudenziali, di legittimità e di merito, l'infalciandiabilità andrebbe riferita soltanto alle ritenute contributive ed assistenziali spettanti agli enti gestori di forme di previdenza ed assistenza obbligatoria.

Con il *quinto motivo* deduce ulteriore violazione e falsa applicazione degli artt. 1 e 12 disp.prel. c.c. e dell'art. 182-ter primo comma, l.fall., considerato che alla stregua dei precedenti giurisprudenziali, di legittimità e di merito, il voto contrario dell'amministrazione nel concordato preventivo, a fronte di una maggioranza di creditori favorevole, non poteva determinare il rigetto della domanda di omologa.

Con il *sesto motivo* pone una questione di legittimità costituzionale dell'art. 182-ter, primo comma, l.fall., assumendone la contrarietà all'art. 3 Cost. per irragionevolezza, ove interpretato nel senso che le ritenute fiscali operate e non versate dall'imprenditore siano sempre infalciabili in seno al concordato preventivo.

2. - Preliminarmente il Collegio, alla luce delle conclusioni del Procuratore Generale, deve rilevare che il ricorso si palesa ammissibile, per un verso, dovendosi ritenere la natura decisoria del provvedimento che - non essendo connesso con una successiva e consequenziale sentenza dichiarativa di fallimento -, abbia deciso sull'opposizione formulata dai creditori alla domanda di omologa del concordato, e per altro verso, non trovando applicazione in cassazione, pacificamente, le comuni cause di interruzione del processo, ivi compreso all'evidenza il fallimento della parte ricorrente; evento, peraltro, non risultante dagli atti.



3. - I primi cinque motivi del ricorso, da esaminare congiuntamente, stante la loro stretta connessione, sono fondati nei limiti di cui si dirà.

L'art. 182-ter l.fall., nel testo introdotto dal d.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, come novellato prima dal d.lgs. 12 settembre 2007, n. 169, poi dal d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009 n. 2, e infine dal d.l., 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, prevede la facoltà per il debitore di proporre, in seno ad una procedura di concordato preventivo, ovvero di un accordo di ristrutturazione dei debiti, una transazione fiscale per i crediti tributari e previdenziali.

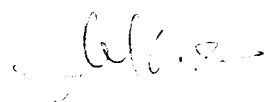
La norma più precisamente prevede che "con il piano di cui all'articolo 160 il debitore può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza 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"; soggiunge la disposizione in esame che "con riguardo all'imposta sul valore aggiunto - "ed alle ritenute operate e non versate" (così l'aggiunta operata dall'art. 29, comma 2, lett. a), del d.l.

n. 78 del 2010) - la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento".

E detta disciplina speciale ha anche superato il vaglio di costituzionalità, venendo a costituire "il limite massimo di espansione della procedura transattiva compatibile con il principio di indisponibilità del tributo" (Corte Cost. 23 giugno 2014, n. 225).

3.1. - Ora, è noto che secondo taluni arresti di questa Corte, il descritto primo comma dell'art. 182-ter l.fall. escludendo la falcidia concordataria sul capitale dell'IVA e così sancendo l'intangibilità del relativo debito, avrebbe natura sostanziale e carattere eccezionale, attribuendo al corrispondente credito un trattamento peculiare ed inderogabile, sicché la stessa si applicherebbe ad ogni forma di concordato, ancorché proposto senza ricorrere all'istituto della transazione fiscale, attenendo allo statuto concorsuale del credito IVA (sez. I, 25 giugno 2014, n. 14447; sez. I, 4 novembre 2011, n. 22931; da ultimo, con riferimento espresso anche alle ritenute fiscali, Sez. 6-1, 9 febbraio 2016, n. 2560).

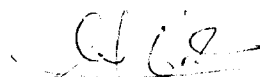
Orbene, sulla questione dell'infalcidiabilità del credito IVA di cui all'art. 182-ter l.fall. sono state di recente investite le Sezioni unite di questa Corte, chiamate a stabilire se la disposizione in esame trovi applicazione solo nell'ipotesi di proposta di concordato accompagnata da una transazione fiscale, fattispecie alla quale la norma fa



espresso riferimento, ovvero anche nell'ipotesi di concordato preventivo proposto senza fare ricorso al detto istituto.

Va soggiunto che, sempre in riferimento all'IVA quale imposta di natura comunitaria, con sentenza del 7 aprile 2016 in causa C-546/14 la Corte di Giustizia UE ha dichiarato che l'art. 4, paragrafo 3, TUE nonché gli artt. 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune dell'IVA, non ostano a una normativa nazionale - come la legge fallimentare italiana - interpretata nel senso che un imprenditore in stato di insolvenza può presentare a un giudice una domanda di apertura di una procedura di concordato preventivo, al fine di saldare i propri debiti mediante la liquidazione del suo patrimonio, con la quale proponga di pagare solo parzialmente un debito dell'IVA *"attestando, sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente, che tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento"*.

3.2. - Quale che sarà la decisione assunta dalle Sezioni Unite in relazione all'IVA, ritiene il Collegio che per le ritenute operate e non versate dall'impresa in concordato - tra le quali vanno annoverate, per quanto rileva in questo giudizio, stante la lettera della legge anche *"le ritenute a titolo di acconto"* dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, di cui all'art. 23 d.p.r. 29.9.1973, n. 600, aventi natura evidentemente fiscale - la previsione dell'infalciabilità del credito di cui al novellato art.



182-ter l.fall., possa trovare applicazione solo nell'ipotesi di proposta di concordato che sia accompagnata da una transazione fiscale.

E invero, se si riconosce la facoltatività del ricorso alla transazione fiscale, sulla base del decisivo argomento testuale desumibile dall'*incipit* dello stesso art. 182-ter l.fall., che prevede appunto la mera facoltà del debitore di promuovere contestualmente sia la procedura di concordato preventivo sia il subprocedimento per la conclusione della transazione fiscale (si veda, da ultimo, Sez. 1, 22 settembre 2016, n. 18561), può allora ben dirsi che, anche quando il passivo dell'impresa risulti gravato da debiti di natura tributaria (quale che ne sia la tipologia), per il debitore sono disponibili due ipotesi di concordato preventivo: una principale, che prescinde da un previo accordo con il Fisco; l'altra speciale, che include la transazione fiscale.

Tuttavia, se tra le due fattispecie di concordato preventivo v'è appunto un rapporto di specialità, non è possibile estendere alla fattispecie generale, *id est* quella del concordato senza transazione fiscale, la disciplina della fattispecie speciale, del concordato con transazione fiscale.

Solo se si ipotizzasse l'obbligatorietà della transazione fiscale, si potrebbe riconoscere l'infalciabilità del credito per le ritenute operate e non versate in qualsiasi concordato. Ma se si esclude che la transazione fiscale debba accompagnare necessariamente ogni ipotesi di concordato

6/6/18

preventivo in presenza di debiti tributari, deve riconoscersi che la regola dell'infalciabilità di taluni tributi non può operare al di fuori della detta sede procedimentale.

3.3. - Deve quindi senz'altro pronunciarsi il seguente principio di diritto: *"la previsione dell'infalciabilità del credito per ritenute fiscali operate e non versate, di cui all'art. 182-ter, primo comma, l.fall. trova applicazione solo nell'ipotesi di proposta di concordato preventivo che sia accompagnata da una transazione fiscale"*.

4. - Il sesto motivo resta assorbito dall'accoglimento dei precedenti.

5. - In definitiva, in accoglimento dei primi cinque motivi di ricorso, il decreto della Corte d'appello di Milano va cassato con rinvio alla medesima corte, in diversa composizione, che deciderà adeguandosi all'enunciato principio di diritto anche sulle spese del giudizio di legittimità.

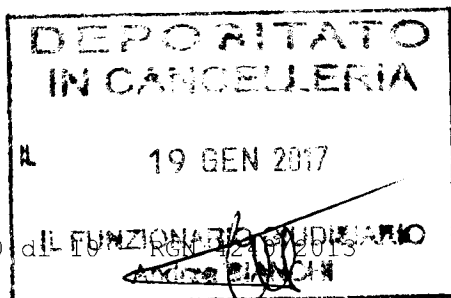
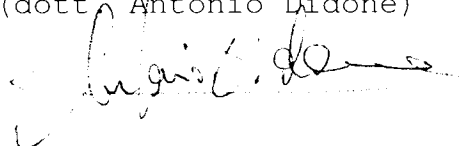
P.Q.M.

La Corte accoglie i primi cinque motivi di ricorso, assorbito il sesto; cassa il decreto impugnato e rinvia alla Corte d'appello di Milano, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 30 novembre 2016.

Il presidente estensore

(dott. Antonio Didone)



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. RORDORF	Renato	-	Primo Presidente f.f.	-
Dott. BUCCIANTE	Ettore	-	Presidente di Sez.	-
Dott. AMOROSO	Giovanni	-	Presidente di Sez.	-
Dott. PETITTI	Stefano	-	Presidente di Sez.	-
Dott. NAPPI	Aniello	-	Consigliere	-
Dott. CHINDEMI	Domenico	-	Consigliere	-
Dott. MANNA	Felice	-	Consigliere	-
Dott. DE CHIARA	Carlo	-	Consigliere	-
Dott. DE STEFANO	Franco	-	Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

Santo Stefano Immobiliare s.r.l., domiciliata in Roma, via degli Scipioni 267, presso l'avv. Antonio di Iulio, che la rappresenta e difende unitamente all'avv. Lamberto Scatena, come da mandato in calce al ricorso;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato, che per legge la rappresenta e difende;

- controricorrente -

contro

Commissario giudiziale del concordato preventivo della Santo Stefano Immobiliare s.r.l.;

- intimato -

avverso il decreto n. 251/2013 della Corte d'appello di Genova, depositato il 28 dicembre 2013

Sentita la relazione svolta dal Consigliere Dott. Aniello Nappi; uditi i difensori, Vaccarella e Scatena per la ricorrente, Di Matteo per la resistente;

Udite le conclusioni del P.M., Dott. Luigi Salvato, che ha chiesto dichiararsi la cessazione della materia del contendere.

Fatto

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con il decreto impugnato la Corte d'appello di Genova, in riforma della decisione di primo grado, rigettò la domanda di omologazione del concordato preventivo proposto il 29 dicembre 2012 dalla Santo Stefano Immobiliare s.r.l..

I giudici del merito ritennero che, anche quando non connessa a una transazione fiscale, la proposta di concordato preventivo sia inammissibile, in quanto formulata in violazione del divieto di falcidia del credito per IVA, imposto dall'art. 182 ter L. Fall. con disposizione di natura sostanziale ed eccezionale applicabile in qualsiasi contesto procedimentale.

La corte d'appello si uniformò in realtà a taluni precedenti di legittimità secondo i quali "l'art. 182 ter, comma 1, L. Fall. (come modificato dal D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 32, convertito dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2), che esclude la falcidia concordataria sul capitale dell'IVA, così sancendo l'intangibilità del relativo debito, ha natura sostanziale e carattere eccezionale, attribuendo al corrispondente credito un trattamento peculiare ed inderogabile, sicchè la stessa si applica ad ogni forma di concordato, ancorchè proposto senza ricorrere all'istituto della transazione fiscale, attenendo allo statuto concorsuale del credito IVA" (Cass., sez. 1, 25 giugno 2014, n. 14447, m. 631445, Cass., sez. 1, 4 novembre 2011, n. 22931, m. 620055).

L'interpretazione proposta da questi precedenti è risultata peraltro molto controversa sia in dottrina sia nella giurisprudenza di merito, sulla base di argomenti ripresi nei due motivi d'impugnazione proposti dalla Santo Stefano Immobiliare s.r.l., cui resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate. Sicchè il Primo presidente di questa corte, in accoglimento di una richiesta della parte ricorrente, ha rimesso alle Sezioni unite di "stabilire se la previsione dell'infalciabilità del credito IVA di cui all'art. 182 ter L. Fall. trovi applicazione solo nell'ipotesi di proposta di concordato accompagnata da una transazione fiscale, fattispecie alla quale la norma fa espresso riferimento, ovvero anche nell'ipotesi di concordato preventivo proposto senza fare ricorso all'istituto disciplinato dall'art. 182 ter L. Fall."

Diritto

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la ricorrente lamenta che i giudici del merito, pur riconoscendo la facoltatività della transazione fiscale, quale fase meramente eventuale del procedimento di concordato preventivo, abbiano contraddittoriamente attribuito alla relativa disciplina, e segnatamente al divieto di falcidia del credito per IVA, una generale portata derogatoria della disciplina dettata per il procedimento principale.

Sostiene che, se il legislatore avesse davvero inteso prevedere la infalciabilità del credito per IVA in ogni concordato preventivo, avrebbe inserito la deroga nell'art. 160 L. Fall., non nell'art. 182 ter destinato alla disciplina della sola transazione fiscale.

Con il secondo motivo la ricorrente deduce che l'interpretazione adottata dalla corte d'appello comporta uno stravolgimento dell'ordine dei privilegi, perchè il credito per IVA collocato come diciannovesimo, dovrebbe prevalere sui crediti potiori.

2. Il ricorso è fondato.

Il Procuratore generale ha chiesto la dichiarazione di cessazione della materia del contendere nel presupposto del sopravvenuto fallimento della società ricorrente. Tuttavia una tale pronuncia non risulta ritualmente documentata a norma dell'art. 372 c.p.c.; sicchè la corte non può tenerne conto, ma deve pronunciarsi sul ricorso.

2.1- La riforma della legge fallimentare, innovando rispetto al sistema previgente, ha riconosciuto l'ammissibilità di un concordato preventivo che preveda il pagamento non integrale dei creditori privilegiati.

Stabilisce ora l'art. 160, comma 2 L. Fall. che la proposta di concordato preventivo "può prevedere che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purchè 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 indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, comma 3, lett. d)". E aggiunge che "il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione", così escludendo l'ammissibilità di un trattamento differenziato tra diversi creditori privilegiati, che non sia compatibile con l'ordine di preferenza stabilito dalla legge, anche quando il piano concordatario proponga una suddivisione in classi dei creditori.

Sicchè il piano concordatario può certamente prevedere "trattamenti differenziati tra creditori appartenenti a classi diverse" (art. 160, comma 1, lett. d L. Fall.), ma senza alterare l'ordine delle prelazioni, che a maggior ragione risulta vincolante quando una suddivisione in classi non sia prevista.

L'art. 182 ter L. Fall., prevede poi che, "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, nonchè 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"; aggiungendo che, "con riguardo all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento".

2.2- Tale essendo il quadro normativo, ci si è domandato innanzitutto se, in presenza di debiti di natura tributaria, la transazione fiscale sia obbligatoria, condizioni cioè l'ammissibilità di qualsiasi proposta di concordato preventivo, almeno quando la proposta preveda il pagamento parziale dei crediti privilegiati. E benché non siano mancate risposte positive al quesito, è del tutto prevalente l'interpretazione che riconosce la facoltatività del ricorso alla transazione fiscale, sulla base del decisivo argomento testuale desumibile dall'incipit dello stesso art. 182 ter L. Fall., che prevede appunto la mera facoltà del debitore di promuovere contestualmente sia la procedura di concordato preventivo sia il sub procedimento per la conclusione della transazione fiscale.

Sicché può ben dirsi che, quando abbia debiti tributari, per il debitore sono disponibili due ipotesi di concordato preventivo: una principale, che prescinde da un previo accordo con il Fisco; l'altra speciale, che include la transazione fiscale. E la scelta tra l'uno e l'altro procedimento dipenderà evidentemente dall'eventuale esigenza imprescindibile di ottenere il voto favorevole dell'Amministrazione finanziaria, in ragione delle dimensioni del suo credito, oltre che di offrire certezza ai creditori tutti circa l'effettiva consistenza del debito tributario e di conseguenza circa le concrete prospettive di attuabilità del piano concordatario.

Una proposta di concordato preventivo potrebbe infatti ottenere il consenso della maggioranza dei creditori anche senza il voto favorevole del Fisco; e le prospettive di attuabilità del piano concordatario potrebbero essere ben chiare anche senza transazione fiscale, quando l'entità del credito tributario risulti incontestata e ben definita.

Il concordato con transazione fiscale è dunque una speciale figura di concordato preventivo: sia perché viene ovviamente in rilievo solo quando vi siano debiti tributari; sia perché, anche in presenza di debiti tributari, è possibile un concordato preventivo senza transazione fiscale.

Tuttavia, se tra le due fattispecie di concordato preventivo v'è, come è evidente, un rapporto di specialità, non è possibile estendere alla fattispecie generale, del concordato senza transazione fiscale, la disciplina della fattispecie speciale, del concordato con transazione fiscale. Solo se si ipotizzasse l'obbligatorietà della transazione fiscale, si potrebbe riconoscere l'infalcidiabilità del credito IVA in qualsiasi concordato. Ma se si esclude che la transazione fiscale debba accompagnare necessariamente ogni ipotesi di concordato preventivo con debiti tributari, deve riconoscersi che la regola dell'infalcidiabilità operi solo per la transazione fiscale.

Il rapporto di specialità intercorrente tra la disciplina del concordato semplice e la disciplina del concordato con transazione fiscale comporta che con l'eliminazione della norma speciale i casi da essa regolati rifluissero automaticamente nell'ambito di previsione della norma generale; sicché l'ambito di applicazione della norma speciale non può estendersi all'ambito di applicazione della norma generale.

Certo, nel caso di concordato con transazione fiscale l'infalcidiabilità del credito IVA non si estenderà anche agli altri crediti privilegiati di rango potiore, che subiranno la falcidia compatibile con i limiti imposti dall'art. 160, comma 2 L. Fall.. Ma in questo caso il mancato rispetto dell'ordine dei privilegi risulterebbe giustificato dal necessario consenso degli altri creditori, anche privilegiati, al cui voto sarebbe sottoposta l'intera proposta di concordato, inclusiva della transazione fiscale. Infatti, secondo quanto prevede l'art. 182 ter L. Fall., la proposta di transazione fiscale deve essere inclusa nel piano concordatario da sottoporre al voto di tutti i creditori; e in caso di approvazione della proposta, il pagamento integrale del credito IVA diviene funzionale all'attuazione del piano.

Sicché in questa prospettiva l'effetto di favore per il credito IVA (e per quelli assimilati) è del tutto compatibile con il sistema normativo vigente, che risulterebbe invece totalmente disarticolato se si affermasse la infalcidiabilità del credito IVA in qualsiasi concordato preventivo, indipendentemente dalla connessione con una transazione fiscale.

Ove non si intendesse vanificare il riconoscimento della falcidiabilità anche dei crediti privilegiati, introdotta dalla riforma della legge fallimentare, si finirebbe infatti per attribuire al credito per IVA una sorta di superprivilegio, per di più riconosciuto in un contesto del tutto eccentrico rispetto a quello della disciplina dell'ordine dei privilegi.

Per replicare a questa obiezione si è rilevato che l'ordine legale dei privilegi non vincola il legislatore. Ma si tratta di una petizione di principio, perchè è qui in discussione appunto se il legislatore abbia inteso derogare all'ordine dei privilegi senza modificarne la disciplina generale.

2.3- La tesi che vincola all'infalcidiabilità del credito per l'IVA anche il concordato senza transazione fiscale è argomentata sulla base di due assunti: la natura sostanziale ed eccezionale della disposizione sull'infalcidiabilità; la indisponibilità a livello nazionale del credito per un'imposta di natura eurounitaria.

Questo secondo assunto risulta ora smentito dalla recente sentenza 7 aprile 2016 pronunciata dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea nella causa C-546/14, che ha dichiarato eurounitariamente compatibile la falcidiabilità del credito IVA in sede di concordato preventivo, in ragione della serietà del procedimento destinato a verificare l'impossibilità di una migliore soddisfazione della pretesa tributaria in caso di fallimento.

Il secondo assunto rivela immediatamente la fragilità delle sue basi, se si consideri da un canto la nota relatività della distinzione tra norme processuali e norme sostanziali, dall'altro la inafferrabilità di un concetto di norma eccezionale ancorato al solo rapporto tra regola ed eccezione, che renderebbe eccezionali pressochè tutte le norme giuridiche, tanto frequentemente in rapporto di eccezione le une con altre.

Processuale o sostanziale che sia, infatti, la regola dell'infalcidiabilità del credito IVA è inclusa nella disciplina speciale del concordato preventivo con transazione fiscale. E non si può pretendere di estenderla ai casi regolati dalla disciplina generale del concordato preventivo senza transazione.

Certo, nell'ambito della disciplina speciale del concordato con transazione fiscale, la infalcidiabilità del credito IVA rappresenta un'eccezione alla regola della falcidiabilità dei crediti privilegiati anche tributari. Ma questa eccezione non può estendersi automaticamente oltre l'ambito di applicazione della disciplina speciale in cui è inclusa, come dimostra il fatto che la sua applicazione al procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento ne ha richiesto l'espressa previsione nella L. 27 gennaio 2012, n. 3, art. 7. E' un argomento retoricamente efficace, ma logicamente scorretto, quello che presume di applicazione "universale" una norma qualificata eccezionale solo perchè prevede un'eccezione nell'ambito di una disciplina di per sè speciale.

3. Si deve pertanto concludere con l'enunciazione del seguente principio di diritto:

"la previsione dell'infalcidiabilità del credito IVA di cui all'art. 182 ter L. Fall. trova applicazione solo nell'ipotesi di proposta di concordato accompagnata da una transazione fiscale".

In accoglimento del ricorso va dunque cassata con rinvio la decisione impugnata, ma le spese del giudizio di legittimità debbono essere compensate integralmente, in ragione delle incertezze giurisprudenziali sulla questione controversa.

PQM

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la decisione impugnata e rinvia alla Corte d'appello di Genova in diversa composizione, compensando integralmente le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 8 novembre 2016.

Depositato in Cancelleria il 27 dicembre 2016

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CAPPABIANCA Aurelio	- Presidente -
Dott. CIRILLO Ettore	- Consigliere -
Dott. PERRINO Angelina Maria	- Consigliere -
Dott. VELLA Paola	- Consigliere -
Dott. LUCIOTTI Lucio	- rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 22967/2011 proposto da:

AGENZIA DELLE DOGANE, in persona del Direttore pro tempore,
elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12 presso
l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

DURALAMP SPA;

- intimato -

nonchè da:

DURALAMP SPA, in persona del legale rappresentante pro tempore,
elettivamente domiciliato in ROMA VIA CAIO MARIO 7 presso lo studio
dell'avvocato MARIA TERESA BARBANTINI, che lo rappresenta e difende
unitamente agli avvocati ERNESTO MARINELLI, GIOVANNI MARONGIU,
giusta delega a margine;

- controricorrente e ricorrente incidentale -
contro

AGENZIA DELLE DOGANE;

- intimato -

avverso la sentenza n. 69/2010 della COMM. TRIB. REG. di GENOVA,
depositata il 01/07/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del
07/03/2016 dal Consigliere Dott. LUCIO LUCIOTTI;

udito per il ricorrente l'Avvocato GIANNA GALLUZZO, che si rimette
alla Corte;

udito per il controricorrente l'Avvocato UGO MARINELLI per delega
ERNESTO MARINELLI, che si rimette alla Corte;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott.
SANLORENZO Rita, che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso.

Fatto

RITENUTO IN FATTO

1. L'Agenzia delle Dogane propone ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi, avverso la sentenza della CTR della Liguria n. 69 dell'1.7.2010, che aveva confermato la sentenza della CTP di La Spezia, che su ricorso proposto dalla Duralamp s.p.a. aveva annullato gli avvisi di rettifica doganali emessi nei confronti della predetta società per recupero di dazi antidumping, sul presupposto che questa aveva beneficiato di un trattamento daziario agevolato per l'importazione di lampade fluorescenti accompagnate da false certificazioni di origine e provenienza (filippina anzichè cinese).

Sosteneva il giudice di appello:

- che gli atti impugnati erano stati emessi in violazione della normativa comunitaria in materia di importazione in quanto il dazio antidumping al tipo di prodotto oggetto di importazione era stato introdotto con Regolamento CE n. 866 del 2005, quindi in epoca successiva a quella delle importazioni oggetto di accertamento (anno 2004);

- che nella specie andava riconosciuta la buona fede della società importatrice, ai sensi dell'art. 220, par. 2, lett. b), del codice doganale comunitario (reg. Cee n. 2913 del 1992), sia perchè le autorità doganali per lungo tempo e per numerose importazioni non avevano sollevato obiezioni in ordine

alla classificazione delle merci importate, sia perchè le importazioni erano accompagnate da certificati di origine emesse dalle autorità doganali filippine;

- che, in relazione alla comunicazione di notizia di reato effettuata dalla G.d.F. a carico della società contribuente, andava riaffermato il principio dell'autonomia tra processo penale e tributario;

- che le lampade importate erano state trattate come "prodotti simili" a quelli di fabbricazione cinese, ai sensi dell'art. 1.2 del Reg. CE n. 384 del 1996, nonostante differenze di qualità, durata e prezzo e l'assenza negli atti impositivi di adeguate comparazioni ex art. 1.4. del citato Regolamento;

- che era invece infondata l'eccezione di violazione del contraddittorio, L. n. 212 del 2000, ex art. 12, comma 7, riproposta dalla società appellata, nè era necessario il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia CE in merito alla validità dei regolamenti antidumping, pure da quella richiesto.

2. Resiste la società contribuente che propone anche ricorso incidentale affidato a due motivi.

3. La parte privata ha depositato istanza chiedendo che venga dichiarata cessata la materia del contendere in conseguenza della transazione fiscale conclusa, ai sensi del R.D. n. 267 del 1942, art. 182 ter, con l'Agenzia delle dogane nell'ambito di un accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 182 bis del medesimo R.D., omologato dal Tribunale di Firenze.

4. All'udienza l'avvocatura erariale prestava adesione alla richiesta avanzata dalla società contribuente.

Diritto

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. In via preliminare va rilevato che tra le parti è stata stipulata transazione fiscale ai sensi della L. Fall., art. 182 ter (R.D. n. 267 del 1942) nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione dei debiti della Duralamp s.p.a. ai sensi dell'art. 182 bis della medesima legge, omologato dal Tribunale di Firenze in data 5 novembre 2014, e che la parti hanno concordato, per come risultante dal verbale di udienza, circa la definizione in rito della controversia con declaratoria di intervenuta cessazione della materia del contendere.

2. Premesso quanto precede, osserva la Corte che la cessazione della materia del contendere è formula terminativa prevista espressamente dalla L. Fall., art. 182 ter, comma 5, ma limitatamente all'ipotesi di transazione fiscale conclusa nell'ambito "della procedura di concordato ai sensi dell'art. 181". Tale disposizione pertanto non è applicabile all'ipotesi in cui la transazione venga conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui alla L. Fall., art. 182-bis, giacchè il comma 6 del citato art. 182 ter - che ha esteso la possibilità per il debitore di stipulare la transazione fiscale anche nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti, con le modifiche apportate dapprima con il D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, art. 16, comma 5 e, successivamente, dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, nella L. 30 luglio 2010, n. 122, art. 29, comma 2 - non ripete la disposizione di cui al comma 5, nè contiene un suo richiamo. Lo stesso è a dirsi per il settimo ed u.c., dell'art. 182 ter, che disciplina soltanto la revoca di diritto della transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione.

3. Fatta questa doverosa precisazione, ritiene questa Corte che l'intervenuta transazione comporti comunque la dichiarazione di inammissibilità del ricorso per sopravvenuta carenza di interesse delle parti "ad una pronuncia sul merito dell'impugnazione" (Cassazione civile sez. trib. 11 giugno 2004 n. 11176; n. 15081 del 2004; Sez. Un. n. 368/2000 nonché Cass. n. 1205/2003).

A tale pronuncia consegue, per un verso, la caducazione di tutte le sentenze emanate nei precedenti gradi di giudizio e non passate in cosa giudicata, per altro verso, la sua assoluta inidoneità ad acquistare efficacia di giudicato sostanziale sulla pretesa fatta valere, limitandosi tale efficacia di giudicato al solo aspetto del venir meno dell'interesse alla prosecuzione del processo in corso (cfr. Cass. 4714/2006; 19160/2007; 12887/2009; 10553/2009; 7185/2010).

Alla stregua dei rilievi che precedono, pertanto, va disposta l'indicata declaratoria.

4. Concorrono giusti motivi, in assenza di contrarie richieste delle parti in causa, per dichiarare interamente compensate le spese di tutti i gradi del giudizio.

PQM

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso per sopravvenuta carenza di interesse. Dichiara interamente compensate fra le parti le spese di tutti i gradi del giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 7 marzo 2016.

Depositato in Cancelleria il 31 maggio 2016

ilCodiceDeiConcordati.it

**L'INDISCRIMINATA FALCIDIA DEI CREDITI TRIBUTARI E
CONTRIBUTIVI
DI MASSIMILIANO RATTI**

Allo spirare dell'anno 2016, la materia del trattamento dei crediti tributari e contributivi, in seno alla procedura di concordato preventivo, è contrassegnata da un profondo *revirement* “copernicano”, sia di matrice legislativa¹, deputato a disciplinare l'istituto con decorrenza dal 1° gennaio 2017, che giurisprudenziale², destinato ad un'effimera applicazione, limitata ai procedimenti (e gravami) tuttora pendenti.

In entrambi gli ambiti, l'inversione prospettica invalsa poggia il proprio baricentro sul rinvigorito precetto dell'art. 160, comma 2°³, la cui cogenza⁴ ha, alla fine, resistito anche all'onda d'urto del regime “sostanzialistico” del previgente art. 182-ter⁵, tanto da sopravanzarlo e permeare il nuovo dettato normativo, dal cui titolo svanisce anche l'ambigua definizione di «*transazione fiscale*»⁶.

L'antefatto è noto: con le sentenze gemelle del 2011 (n. 22931 e 22932) viene affrancato il principio dell'intangibilità dell'IVA, anche al di fuori del sub-procedimento di cui all'art. 182-ter, quale «*disposizione eccezionale che attribuisce al credito in questione un trattamento peculiare e inderogabile*», ed il legislatore «*può attribuire un trattamento particolare a determinati crediti, come avviene per la prededuzione, senza che ciò incida automaticamente sul trattamento degli altri*». Poiché il D.L. 29 novembre 2008 n. 185

¹ Il comma 81 dell'art. 1 della L. 11 dicembre 2016 n. 232 ha riformulato l'art. 182-ter.

² Ci si riferisce, ovviamente, al noto arresto delle Sezioni Unite del 27 dicembre 2016, n. 26988 in *IlCodicedeconcordati.it*. Per un commento “a caldo” si rinvia a G. ANDREANI, *Concordato con «taglio» dell'Iva*, in *IlSole24Ore* del 28 dicembre 2016 pag. 40; M. POLLIO, *Concordato preventivo senza obblighi*, in *ItaliaOggi* del 28 dicembre 2016 pagg. 33-34; C. FERRIANI, *L'infalcidiabilità del credito IVA si applica solo quando il concordato s'accompagna a transazione fiscale*, in *IlQuotidianoGiuridico*, 28 dicembre 2016, Wolters Kluwer.

³ Quale applicazione, in ambito concordatario, dei principi ricavabili dagli artt. 2740, 2741, 2777 e 2778 cod. civ.; cfr. CNDCEC documento del 23 febbraio 2009, *La relazione giurata estimativa del professionista nel concordato preventivo e nel concordato fallimentare*.

⁴ Cfr. Cass. Sez. I, 8 giugno 2012, n. 9373, in *Fall.*, 12/2012, pagg. 1409-1416, secondo cui il rispetto dell'«ordine di graduazione dei crediti muniti di cause di prelazione ha il suo fondamento nella legge e non è disponibile dalle parti».

⁵ Originato da Cass., Sez. I, 4 novembre 2011, n. 22931/22932 in *Unijuris.it* e ribadito in Cass. Sez. I, 30 aprile 2014, n. 9541 in *IlCaso.it*.

⁶ Per una compiuta disamina dell'istituto, si rinvia a L. D'ORAZIO, *Le procedure di negoziazione della crisi*, pagg. 555 e ss, 2013, Giuffrè; G. LA CROCE, *La transazione fiscale*, in *Fall. Monografie*, 2011, Ipsoa; E. STASI, *La transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Fall.*, 2011, pag. 88; G. ANDREANI-M. RATTI, *Il problematico ricorso a procedure concorsuali e transazione fiscale*, in *Corr. Trib.* 2011, pagg. 944-950.

- modificando il primo comma dell'art. 182-ter – aveva eliminato ogni dubbio in merito all'inclusione dell'IVA tra «i tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea...il richiamo al tributo come risorsa», non avrebbe che dovuto riferirsi (non già al gettito effettivo ma) «alla specie del tributo individuata quale parametro per il trasferimento di risorse all'Unione ... la cui gestione, sia normativa che esecutiva, è di interesse comunitario e come tale sottoposta a vincoli»⁷.

Il peculiare trattamento riservato al (solo) credito IVA trovava, così, la sua giustificazione, sia nella trasposizione dell'inciso di cui all'art. 182-ter all'intero processo concordatario, che nella sua immanente “sostanza”⁸ ed in ragione della fonte primaria⁹ con cui esso avrebbe dovuto saldarsi.

Per inferenza necessaria, tuttavia, l'imponente portata di siffatta chiave esegetica ha poi propagato tutte le regole di detto sub-procedimento, non solo con riferimento alla previsione di pagamento integrale, seppur dilazionato, di IVA e ritenute d'acconto¹⁰, ma anche in merito al rispetto dei limiti impositivi stabiliti nell'integrativo D.M. 4 agosto 2009¹¹ per la soddisfazione dei crediti contributivi e previdenziali¹².

Si è così venuto a generare un cortocircuito sistematico o, ancor meglio, uno sbarramento all'accesso al concordato, frapposto da una norma eccezionale con innaturale valenza espansiva esterna, seppur, nel contempo, ne fosse affermato, in sede nomofilattica, il facoltativo¹³ avvalersi, ed escluso, proprio in deroga al comma 1°

⁷ Si rinvia, per un ampio commento, a S. AMBROSINI- M. AIELLO, *La transazione fiscale ex art. 182-ter in una recente pronuncia della Cassazione: contribuenti allegri...ma non troppo*, in *IlFallimentarista.it*, 5 gennaio 2012, Giuffrè.

⁸ Negli stessi termini, l'arresto della Corte Costituzionale, 25 luglio 2014, n. 225, in *Corr. trib.*, 2014, 2795 che aveva ribadito l'intangibilità della (sola) iva, per la quale esiste una disciplina eccezionale attribuita di «un trattamento peculiare ed inderogabile».

⁹ Di natura comunitaria e, in quanto tale, passibile di tutela sovranazionale.

¹⁰ Cass., Sez. I, 25 giugno 2014, n. 14447 in *IlCodicedeconcordati.it*.

¹¹ L'art. 1 del D.M. 4 agosto 2009 specifica che «nell'esclusivo ambito della procedura di cui al citato art. 182-ter del regio decreto 16 marzo 1942 n. 267» vengono disciplinate «le modalità di applicazione, i criteri e le condizioni di accettazione da parte degli enti gestori di forme di previdenza ed assistenza obbligatorie della proposta di accordo sui crediti per contributi, premi e relativi accessori di legge».

¹² App. Genova, 2 luglio 2014 e 8 ottobre 2014, *inedite*, secondo cui il D.M. 4 agosto 2009 costituisce una sorta di eterointegrazione dell'art. 182-ter; Trib. Roma 2 agosto 2010 in *IlCaso.it*; *contra*, Trib. Monza 22 dicembre 2011 e Trib. Massa 2 febbraio 2016, entrambe in *IlCaso.it*.

¹³ Cit. Cass. Sez. I, 8 giugno 2012 n. 9373; per un approfondimento della facoltatività della transazione fiscale, v. S. AMBROSINI, *Il concordato preventivo*, in *Trattato di diritto fallimentare e delle altre procedure concorsuali*, (diretto da) Vassalli-Luiso-Gabrielli, Giappichelli, Torino, 2014, pagg. 189-195.

dell'art. 182-ter, il rispetto dell'integrale pagamento dei crediti poziori all'IVA¹⁴.

In presenza dell'affermazione di un principio, quale quello del necessario rispetto della graduazione dei crediti, configurare la regola del pagamento integrale dell'IVA, quale regola generale operante in tutti i concordati, pur senza transazione fiscale e in assenza di un'espressa previsione¹⁵, è apparsa, condivisibilmente e da subito¹⁶, un'operazione interpretativa contraddittoria e non rispettosa del carattere speciale della previsione in esame¹⁷.

Per effetto di detta interpretazione, si è venuta a creare solo nel caso di concordato preventivo e non anche in tutte le altre forme di liquidazione forzata individuale e concorsuale un'IVA "bifronte": anterogata che prevaleva su ogni altra ragione di credito, distinta da un'iva che soggiaceva, invece, alle normali regole del concorso e della graduazione dei privilegi in ogni altra procedura di attuazione della garanzia patrimoniale¹⁸.

Tuttavia, se il legislatore avesse effettivamente voluto introdurre un regime particolare, in ragione dell'asserita peculiarità del suddetto credito, lo avrebbe di certo fatto in tutta la materia concorsuale (oltreché nell'esecuzione forzata individuale) e, di una simile volontà, non vi è traccia né nei lavori preparatori, né nelle relazioni illustrative che hanno accompagnato l'introduzione

¹⁴ Cfr. sul punto Cass. Sez. I, 9 febbraio 2016 n. 2560 in *IlCodicedeconcordati.it*; in termini simili, Cass., Sez. I, 25 giugno 2014, n. 14447; App. Genova 28 luglio 2015 in *IlCaso.it*. *Contra* Trib. Milano 17 agosto 2015 in *IlCaso.it*.

¹⁵ Non sussiste, infatti, il benché minimo richiamo nell'art. 160, tra i presupposti, né nell'art. 161, all'art. 182-ter.

¹⁶ G. LA CROCE, *Il credito erariale IVA tra orientamenti UE ed arresti della Cassazione*, op.cit.

¹⁷ S. AMBROSINI, *Il concordato preventivo*, op. cit., pag. 196, secondo cui «A stretto rigore, l'infalciabilità dell'imposta sul valore aggiunto, coniugata con il divieto di sovvertire la gerarchia dei privilegi, dovrebbe comportare l'impossibilità di pagare in percentuale tutti i creditori muniti di prelazione poziora; senonché – in considerazione del fatto che l'art. 2778 c.c. colloca il privilegio in esame in diciannovesima posizione – ciò comporterebbe l'intangibilità della quasi totalità dei creditori privilegiati, con effetti paragonabili all'abrogazione di quelle norme che invece ne consentono apertis verbis il soddisfacimento in percentuale».

¹⁸ M. FABIANI, *Dai principi generali alla falcidiabilità di tutti i crediti tributari*, 23 luglio 2013 in *IlCaso.it*, secondo cui «È del tutto evidente che il debito iva non ha alcuna correlazione né occasionale, né funzionale con il concordato (a meno di voler ritenere che il non pagare quel debito sia un modo per creare finanza da destinare ai creditori), così come è pacifico che l'art. 182-ter non classifichi questi crediti come prededucibili. Ove si opti per la tesi del pagamento anterogato dell'iva rispetto agli altri crediti poziori si rompe l'equilibrio dell'ordine delle prelazioni. Infine, qualora si dica che i creditori poziori vanno pagati per intero (o parzialmente nei limiti della capienza del bene, ma poi il credito iva va soddisfatto per intero facendo ricorso a finanza esterna), si rispetta l'ordine delle prelazioni ma si introduce un elemento di rigidità ai fini dell'ammissibilità che, come detto, non è previsto per legge». Negli stessi termini, G. BOZZA, *Il trattamento dei crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *Fall.*, 2012, 380, Wolters Kluwer.

dell'art. 182-ter (con le sue successive modificazioni ed integrazioni) e neppure nella legge di delega per la riforma del diritto fallimentare (l. n. 80/2005), il che aveva da subito sollevato dubbi di incostituzionalità anche sotto il profilo dell'eccesso di delega¹⁹.

Anche la Corte Costituzionale, eppure, con sentenza 25 luglio 2014, n. 225, ha stabilito che «*la disposizione volta ad escludere il pagamento parziale dell'IVA in sede di concordato preventivo*²⁰ è scaturita dalla necessità di non contravvenire alla normativa comunitaria che vieta allo Stato membro di disporre una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di procedere ad accertamento e verifica», così conformandosi ai principi contenuti nella direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE²¹ (e in particolare, dall'ottavo considerando) e ribadendo il conseguente divieto per gli Stati membri di rinunciare²² all'accertamento dell'imposta perché ciò pregiudicherebbe la riscossione di una risorsa propria UE²³.

La soluzione prospettata dal Giudice delle leggi, così come di legittimità, non ha, comunque, attecchito, rimanendo anzi imbrigliata nell'apodittico postulato, obiettivamente controvertibile, secondo cui le eccezionali statuizioni d'un sub-procedimento, ritenuto non obbligatorio, avrebbero dovuto ipoteticamente derogare gli imperativi precetti²⁴ del procedimento principale²⁵.

Non è un caso che, nonostante l'autorevolezza dell'orientamento, in sede di merito si sono registrati numerosi provvedimenti di contenuto diametralmente opposto²⁶, culminati nell'ordinanza 30

¹⁹ S. AMBROSINI-M. AIELLO, *La transazione fiscale ex art. 182-ter*, op. cit.; negli stessi termini, A. PEZZANO, *Il pagamento dell'iva nella nuova transazione fiscale*, in *Dir. Fall.*, 2010, II, pagg. 110 e ss.

²⁰ Ad onore del vero, la Corte nel «*considerato in diritto*» pare riferirsi alla sola proposta di concordato contenente proposta di transazione fiscale ai sensi dell'art. 182-ter.

²¹ Nella suddetta direttiva, nelle sue varie addizioni e nei suoi regolamenti attuativi, non si rinviene, tuttavia, alcuna disposizione che impone agli stati membri – al fine di garantire il miglior recupero dell'imposta – di accordare al relativo credito il massimo grado di protezione processuale possibile.

²² Il divieto di «*rinunciare*» all'accertamento ed alla riscossione del credito IVA ha senso se rivolto allo Stato-amministrazione, mentre confligge profondamente con la logica stessa delle procedure concorsuali, fondata sul principio per cui i creditori sono soddisfatti con l'attivo secondo l'ordine legale delle cause di prelazione.

²³ Per una panoramica ad ampio respiro, sotto il profilo fiscale e comunitario, si rinvia a G. LA CROCE, *Il credito erariale IVA tra orientamenti UE ed arresti della Cassazione*, in *Fallimento*, 2/2012, pagg. 153-158, Wolters Kluwer; G. ANDREANI, *Transazione fiscale: questioni aperte alla luce dei più recenti orientamenti di giurisprudenza e amministrazione finanziaria*, su *IlFallimentarista.it*, Giuffrè, 7 dicembre 2012.

²⁴ Ex artt. 45, 55, 160, 184 e 2740-2741 c.c.

²⁵ P. VELLA, *La problematica scissione tra facoltatività procedimentale e obbligatorietà sostanziale dell'art. 182-ter*, in *Fall.*, 2/2012 pagg. 172-183. Wolters Kluwer.

²⁶ Cfr. le condivisibili argomentazioni di Trib. Benevento 25 settembre 2014 in *IlCaso.it*; negli stessi termini Trib. Perugia 28 marzo 2015; Trib. Rimini 8 ottobre 2014; Trib.

ottobre 2014 con la quale il Tribunale di Udine, ai sensi dell'art. 267 TFUE, ha proposto alla Corte di Giustizia la questione pregiudiziale della compatibilità con il diritto europeo, e cioè direttiva 2006/112/CE e sentenza 17 luglio 2008 in causa C- 500/10, del pagamento parziale dell'IVA nell'ambito di un concordato preventivo senza transazione fiscale ex art. 182-ter²⁷.

Il Tribunale interessava la Corte di Giustizia UE, ponendo la seguente questione pregiudiziale: *«Se i principi e le norme contenuti nell'[articolo] 4, paragrafo [3, TUE] e nella direttiva [IVA], così come già interpretati nelle sentenze della Corte [Commissione/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412), Commissione/Italia (C-174/07, EU:C:2009:704) e B...C... (C-500/10, EU:C:2012:186)], debbano essere altresì interpretati nel senso di rendere incompatibile una norma interna (e, quindi, per quanto riguarda il caso qui in decisione, un'interpretazione degli [articoli] 162 e 182 ter [della legge fallimentare]) tale per cui sia ammissibile una proposta di concordato preventivo che preveda, con la liquidazione del patrimonio del debitore, il pagamento soltanto parziale del credito dello Stato relativo all'IVA, qualora non venga utilizzato lo strumento della transazione fiscale e non sia prevedibile per quel credito – sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente e all'esito del controllo formale del Tribunale – un pagamento maggiore in caso di liquidazione fallimentare».*

Ed è proprio in tale contesto che si è innestato il noto intervento della Corte di Giustizia Europea del 7 aprile 2016²⁸, nella causa C-546/14, che ha ammesso il pagamento parziale dell'IVA²⁹, al di fuori dell'istituto della transazione fiscale, i) se dalla relazione dell'esperto ex art. 160 comma 2° emerge che detto credito non beneficerebbe d'un miglior trattamento nell'ipotesi alternativa, determinata da un simulato riparto derivante dalla liquidazione

Varese 30 giugno 2012; Trib. Como 29 gennaio 2013; Trib. Cosenza 29 maggio 2013; App. Genova 7 luglio 2013; Trib. Campobasso 31 luglio 2013; Trib. Busto Arsizio 7 ottobre 2013; Trib. La Spezia 24 ottobre 2013; Trib. Sondrio 12 ottobre 2013 App. Venezia 7 maggio 2013 e 23 dicembre 2013; Trib. Ascoli Piceno 14 marzo 2014; Trib. Bari 3 luglio 2014; provvedimenti tutti reperibili su *IlCaso.it*.

²⁷ Negli stessi termini, Cass., Sez. VI, ord., 1 luglio 2015, n. 13542 in *IlCodicedeconcordati.it*

²⁸ Sulla efficacia *erga omnes* ed *ex tunc* delle sentenze pregiudiziali rese dalla Corte di Giustizia cfr. Cass. Civ., Sez. Trib., ord. 1 giugno 2016 n. 11440; Corte Giustizia CE, 20 settembre 2001 (in causa C-184/99), in *Racc. 2001*, I-06193; M. GREGGIO, *La sentenza della Corte di Giustizia UE del 7 aprile 2016 e la falcidiabilità dell'iva nel concordato preventivo. Alcune prime riflessioni* in *Fallimentiesocietà.it*.

²⁹ Per una disamina articolata si rinvia a M. MONTELEONE, *C'era una volta...l'infalcidiabilità del credito IVA*. Nota alla sentenza della Corte di Giustizia Europea del 7 aprile 2016, in *Osservatoriooci.org*.

fallimentare³⁰ e ii) se il creditore erariale viene posto nella condizione di esprimersi sulla proposta del debitore concordatario³¹ e di interporre opposizione all'omologa ai sensi dell'art. 180 comma 4^o³².

A ruota, in sede nomofilattica, è stato affermato che nell'esclusivo ambito dello straordinario istituto della transazione fiscale è legittimo ammettere l'inderogabilità delle norme procedurali e sostanziali ivi inserite³³ (ragion per cui non era consentito falcidiare l'IVA e/o le ritenute o ancora discostarsi dal regolamento di cui all'art. 1 del D.M. 4 agosto 2009), beneficiando, così ed in contropartita, del consolidamento fiscale e dell'estinzione delle liti pendenti³⁴; in alternativa, il debitore concordatario può avvalersi dell'opzione «principale», che prescinde dall'accordo con il Fisco, dettata «dall'eventuale esigenza imprescindibile di ottenere il voto favorevole dell'Amministrazione finanziaria», nonché «di offrire certezza ai creditori tutti circa l'effettiva consistenza del debito tributario e di conseguenza circa le concrete prospettive di attuabilità del piano concordatario»³⁵.

La Suprema Corte, nel suo più autorevole consesso, scolpisce così l'epitaffio del principio "sostanziale" del credito IVA, già peraltro preconizzato³⁶, e, in sede di merito, ovviamente già esteso alle ritenute d'acconto operate e non versate³⁷:

«La tesi che vincola all'infalcidiabilità del credito per l'IVA ...rivela la fragilità delle sue basi, se si consideri da un canto la

³⁰ Quale parametro di raffronto, giusta Cass. Sez. I, 23 giugno 2011, n. 13817 in *Fall.*, 2011, 933. M. FERRO *sub* Art. 180 *Commentario* Cedam, 2014; R. BELLÈ, *Convenienza e legittimità delle soluzioni concordatarie*, in *Fall.* 5/2012, pagg. 511-521; G. BOZZA, *La proposta di concordato preventivo, la formazione delle classi e le maggioranze richieste nella nuova disciplina* Fdoc., 2005, pag. 1216.

³¹ Cfr. sul punto, Cass. Sez. I, 4 maggio 2016 n. 8804 in *IlCodicedeconcordati.it*, che richiama il principio affermato in CGUE, secondo cui «la procedura di concordato preventivo offre allo stato membro interessato la possibilità di votare contro una proposta di pagamento parziale di un credito IVA qualora, in particolare, non concordi con le conclusioni dell'esperto indipendente».

³² L'eventuale dissenso e/o opposizione dell'Ente non impedisce comunque l'omologazione del concordato al raggiungimento delle prescritte maggioranze; in questi termini *cit.* Cass. 4 novembre 2011 n. 22931.

³³ Cass. Sez. I, 22 settembre 2016, n. 18561 in *Fallimentiesocietà.it*.

³⁴ In dottrina, già E. STASI, *Profili istituzionali della transazione fiscale*, in Jorio (diretto da), *Il nuovo diritto fallimentare. Novità ed esperienze applicative a cinque anni dalla riforma*, Bologna, 2010, 1184-1185.

³⁵ *Cit.* Cass. SS. UU. 27 dicembre 2016 n. 26988 in *IlCaso.it*.

³⁶ S. AMBROSINI, *Il concordato preventivo*, op. cit., pag. 197; M. FABIANI, *La falcidiabilità di tutti i crediti tributari e l'equivoco della lettura della Cassazione*, in *Fall.*, 2014, 262, Wolters Kluwer; M. MONTELEONE, *C'era una volta...l'infalcidiabilità del credito IVA.*, Op. cit., in *Osservatoriooci.org*; P. VELLA, *Transazione fiscale ed esdebitazione tributaria nelle procedure concorsuali alla luce del diritto dell'unione europea* in *IlCaso.it*, 6 novembre 2016.

³⁷ Trib. Milano, 29 dicembre 2016, in *IlCaso.it*.

nota relatività della distinzione tra norme processuali e norme sostanziali, dall'altro la inafferrabilità di un concetto di norma eccezionale ancorato al solo rapporto tra regola ed eccezione, che renderebbe eccezionali pressoché tutte le norme giuridiche, tanto frequentemente in rapporto di eccezione le une con le altre. Processuale o sostanziale che sia, infatti, la regola dell'infalciabilità del credito IVA è inclusa nella disciplina speciale del concordato preventivo con transazione fiscale. E non si può pretendere di estenderla ai casi regolati dalla disciplina generale del concordato preventivo senza transazione»³⁸.

Come anticipato nell'introduzione, lo scenario, oggi, è radicalmente mutato, anche se il novellato testo dell'art. 182-ter, licenziato con la Legge 232/2016³⁹, ha integralmente recepito l'indirizzo comunitario, riproducendo, al comma 1°, il disposto di cui all'art. 160 comma 2°⁴⁰.

I creditori erariali vengono, così, equiparati a tutti gli altri creditori prelatizi generali, non essendo previsto alcun trattamento di favore per il credito IVA e delle ritenute d'acconto e venuto meno "l'obbligo" di azionare la transazione "contributiva" ex D.M. 4 agosto 2009.

Le variabili, tuttavia, non mancano, considerato che, in caso di falcidia, «la quota di credito degradata al chirografo deve essere inserita in un'apposita classe».

L'incapiente «quota di credito degradata al chirografo» dovrà, ovviamente, essere soddisfatta con "nuova finanza", nella sua più ampia accezione, in quanto estranea al rispetto del principio della responsabilità patrimoniale⁴¹, e che potrà essere: i) di provenienza

³⁸ Cit. Cass. SS. UU. 27 dicembre 2016 n. 26988.

³⁹ L'art. 182-ter, comma 1°, testualmente recita: «Con il piano di cui all'articolo 160 il debitore, esclusivamente mediante proposta presentata ai sensi del presente articolo, può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, se il piano ne prevede 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 ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d)».

⁴⁰ L'art. 160 costituisce il meccanismo di ingresso, che verrà di seguito corroborato in termini di congruità nella relazione ex art. 172, per il trattamento dei creditori prelatizi e la loro ammissione al voto, in merito a: i) la capienza e l'esistenza del bene (Cass. Sez. I, 6 novembre 2013, n. 24970; conf. Cass. 12064/2013) ii) la tempistica del soddisfacimento (Cass. Sez. I, 26 settembre 2014, n. 20388; Cass. Sez. I, 9 maggio 2014, n. 10112; in termini lievemente dissimili, cfr. Cass., Sez. I, 31 ottobre 2016, n. 22045), e iii) il mezzo alternativo di soddisfacimento (Tribunale La Spezia, 30 settembre 2010, inedita).

⁴¹ Giusta cit. Cass., Sez. I, 8 giugno 2012, n. 9373.

esogena⁴², anche laddove transiti nel patrimonio del debitore concordatario⁴³; ii) derivante dalla prosecuzione dell'attività di impresa⁴⁴; iii) acquisita, in qualsiasi forma, a procedimento concordatario "chiuso" ai sensi dell'art. 181⁴⁵.

La segregazione in autonoma classe è, invece, una sedimentazione dell'*incipit* comunitario, la cui *ratio* si annida nel disposto di cui all'art. 180, comma 4°, per legittimare l'ipotetico creditore erariale dissenziente ad opporsi all'omologa, evitando, così, che il "peso" del suo voto venga compresso e soprattutto diluito nelle altre disomogenee posizioni. Viene, così, implicitamente ammessa la composizione di classi "monosoggettive", già pacificamente riconosciuta in giurisprudenza ogni qualvolta il creditore risulti portatore di un peculiare interesse giuridico-economico, «irriducibile» a quello degli altri creditori concorrenti⁴⁶.

⁴² Principio ricavabile oggi, anche dall'art. 163 comma 4° primo cpv, laddove prevede l'acquisto dei crediti anche successivamente alla presentazione del concordato: non potendo questo mai avvenire in regime di perfetta omogeneità, vengono implicitamente ammessi trattamenti differenziati per i creditori ed anche in violazione della graduazione.

⁴³ L'art. 163, comma 5°, prevede nella proposta concorrente «l'intervento di terzi» e che questo possa perfezionarsi a mezzo d'un endogeno aumento di capitale (preferibilmente, con sovrapprezzo): anche in tale ipotesi, quindi, viene indirettamente ribadito che l'apporto esterno possa condurre ad una variazione dello stato patrimoniale del debitore, «con obbligo di restituzione postergato alla soddisfazione dei creditori» ai sensi dell'art. 182-*quinquies*, comma 4°.

⁴⁴ Sulla "estraneità" ai principi di cui all'art. 2740 cod. civ. della finanza generata nel corso dell'attività di impresa, con acuto riferimento analogico proprio all'art. 182-*quinquies*, comma 5°, cfr. Tribunale Massa, 2 febbraio 2016, in *IlCaso.it*; Tribunale Prato, 25 marzo 2015, in *Osservatoriooci.org*; in termini simili, Tribunale Palermo 3 giugno 2014 in *IlCaso.it*; Tribunale Monza, 22 dicembre 2011 in *IlCaso.it*.

⁴⁵ La procedura di concordato costituisce un mezzo di attuazione della garanzia patrimoniale che, con il richiamo all'art. 45, assorbe tutti i precetti dell'espropriazione forzata disciplinati negli artt. 2912 e ss c.c.: una volta definita la parentesi "esecutiva", la titolarità dei frutti trasla a favore del soggetto che è subentrato alla società insolvente (o in crisi) che può anche coincidere con i medesimi soci di detta società, proprio perché l'omologa costituisce il diaframma tra la fase concorsuale e il ritorno *in bonis*, tanto che le risorse (nuove) successivamente sorte rilevano ai soli fini pattizi dell'adempimento della proposta. Cfr. Tribunale La Spezia 8 febbraio 2011 in *Fall.* 6/2012 pag. 732; G. D'ATTORRE, *La finanza esterna tra vincoli all'utilizzo e diritto di voto dei creditori*, 2014, in *IlCaso.it*.

⁴⁶ App. Torino, 23 aprile 2009, in *Fall.*, 2010, 322, con nota di CENSONI, *Sull'ammissibilità di classi con unico creditore*; App. Torino 3.11.2009, in *Fall.*, 2010, 951, con nota di MACRÌ, *il sindacato del tribunale sul corretto utilizzo dei criteri di formazione delle classi*; Trib. Mantova 7 marzo 2013 in *IlCaso.it*; in dottrina M. FABIANI, *Contratto e processo nel concordato fallimentare*, Torino, 2009, pag. 149, nt.113; L. D'ORAZIO, *Il rebus delle classi dei creditori e il controllo del Tribunale*, in *Giur. merito*, 2009, I, pag. 125; P.G. DE MARCHI, *Le nuove procedure concorsuali*, (a cura di) S. AMBROSINI, Bologna, 2008, pag. 496.

Nell'espressione del diritto di voto, viene finalmente distinta⁴⁷ la legittimazione a favore dell'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, per il credito tributario complessivo (comma 3°), mentre all'agente di riscossione viene devoluto il voto «*limitatamente agli oneri di riscossione di cui all'art. 17 del D.Lgs. 13 aprile 1999 n. 112*» (comma 4°).

Il ricorso all'art. 182-ter diviene, inoltre, obbligatorio⁴⁸, non potendo così prescindere da detto iter procedimentale, ferma comunque restando la soggezione dell'erario all'imperativo dettame di cui all'art. 184⁴⁹.

Viene, tuttavia, emendata la previsione dell'estinzione delle liti pendenti, diretta conseguenza dell'abrogata «*transazione*», che porta con sé anche il venir meno dell'effetto del consolidamento del debito erariale, anch'esso quale corollario del perfezionamento dell'accordo con il fisco⁵⁰.

Diversa è la disciplina degli accordi di ristrutturazione ex art. 182-bis ove permane l'istituto della transazione fiscale, con gli effetti che ne conseguono e "tipici" dell'intervenuto accordo.

Al debitore viene, infatti, riservata la facoltà al comma 5°, di «*effettuare la proposta di cui al comma 1° anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis*»; ma anche «*in tali casi l'attestazione di cui al citato articolo 182-bis, comma 1°, relativamente ai crediti fiscali deve inerire anche alla convenienza del trattamento proposto rispetto alle alternative concretamente praticabili*».

In pratica anche l'attestazione ai sensi dell'art. 182-bis comma 1° viene "gravata" della simulata rappresentazione del raffronto tra il trattamento riservato nella proposta di accordo ed il valore di mercato realizzabile nelle procedure concorsuali alternative, al fine di porre nelle condizioni il fisco di appurare se queste ultime serbano un prognostico miglior soddisfacimento.

⁴⁷ Cfr. in tema di ricorso per ammissione al passivo del credito tributario, Cass., SS. UU. 15 marzo 2012, n. 4126 in *Fall.* 4/2012.

⁴⁸ In merito alla ritenuta obbligatorietà del 182-ter nel testo previgente, v. cit. A. PEZZANO, *Il pagamento dell'iva nella nuova transazione fiscale*, op. cit..

⁴⁹ Cit. Cass. SS. UU. 27 dicembre 2016 n. 26988; ancora sulla tassatività del disposto di cui all'art. 184, v. Cass. Sez. I, 4 novembre 2011, n. 22931; in materia di esdebitazione per i debiti previdenziali, Cass., Sez. I, 11 marzo 2016 n. 4844 in *IlCodicedeconcordati.it*.

⁵⁰ V. G. ANDREANI, A. TUBELLI, *Come rendere più efficace la transazione fiscale*, in *Il fisco*, 2016, 1256 e ss., Ipsa.

Quotidiano del Fisco

[Stampa articolo](#)[Chiudi](#)

STAMPA NOTIZIA 12/01/2017

Transazione fiscale con vista «ampia» sul passato

di Giulio Andreani

La legge di bilancio 2017 ha significativamente modificato l'articolo 182-ter della legge fallimentare, innovandone il contenuto, soprattutto per quanto riguarda l'obbligatorietà del procedimento da esso previsto, la possibilità di falcidiare anche i crediti erariali relativi all'Iva e alle ritenute, gli effetti concernenti il cosiddetto «consolidamento» del debito tributario (peraltro disconosciuti dall'agenzia delle Entrate) e quelli inerenti alle liti fiscali pendenti. Si tratta di modifiche rilevanti e pertanto non è indifferente applicare la vecchia o la nuova disciplina.

Giacché la legge stabilisce che il nuovo articolo 182-ter entra in vigore il 1° gennaio 2017 (e non, a differenza di quanto è altre volte accaduto relativamente a disposizioni simili, con riferimento a procedimenti e procedure avviati da una certa data), è tutt'altro che inutile domandarsi con riguardo a quali procedure quest'ultima trova applicazione.

Il principio a cui è necessario ricorrere a questo proposito è quello disposto dall'articolo 11, comma 1, delle preleggi, a norma del quale «la legge non dispone che per l'avvenire; essa non ha effetto retroattivo». In base a tale principio, le condotte dei soggetti devono essere quindi disciplinate sulla scorta di norme in vigore nel momento in cui esse hanno luogo e non in base a disposizioni sopravvenute, che non potevano essere conosciute quando tali condotte sono state poste in essere.

Allora come trova applicazione questo principio? Possiamo individuare, con riguardo al concordato preventivo, i seguenti casi.

Caso 1. Anteriormente al primo gennaio 2017 è stata presentata una domanda di concordato, accompagnata da una proposta di transazione fiscale, ai sensi del vecchio articolo 182-ter, e sia la domanda di concordato sia la transazione hanno ricevuto il voto favorevole dei creditori.

Caso 2. Anteriormente al primo gennaio 2017 è stata presentata una domanda di concordato preventivo accompagnata da una proposta di transazione fiscale e l'adunanza dei creditori non si è ancora tenuta, per il che la fase di omologazione del concordato non è nemmeno iniziata e, assumendo che l'adunanza non debba tenersi nei quindici giorni successivi, la domanda di concordato può essere modificata.

Caso 3. Anteriormente al primo gennaio 2017 è stata presentata domanda di concordato non accompagnata da una proposta di transazione fiscale.

Nel **caso 1** il rapporto giuridico si è esaurito prima dell'entrata in vigore della modifica normativa e quindi non può che trovare applicazione la disciplina previgente; ciò tanto nel caso in cui il concordato sia stato omologato, sia in quello in cui la omologazione debba ancora avere luogo.

Nel **caso 2** il regime previgente è del pari applicabile, perché il rapporto giuridico è sorto sulla base delle norme in vigore al momento di apertura della procedura. Tuttavia, se le nuove disposizioni consentissero una più favorevole conclusione della procedura, il debitore potrebbe presentare una nuova proposta concordataria conforme al nuovo articolo 182-ter.

La disciplina previgente, infine, si applica anche nel **caso 3**, poiché la domanda concordataria è stata presentata sulla base delle norme in vigore al momento dell'apertura della procedura, che non consideravano come obbligatorio il ricorso alla transazione fiscale prevista dal previgente articolo 182-ter (fatta peraltro salva, anche in questo caso, ricorrendone i presupposti temporali, la possibilità di modificare la proposta alla luce delle nuove disposizioni).

P.I. 00777910159 - Copyright Il Sole 24 Ore - Tutti i diritti riservati

Art. 182-ter

Trattamento dei crediti tributari e contributivi (1)

I. 1. Con il piano di cui all'articolo 160 il debitore, esclusivamente mediante proposta presentata ai sensi del presente articolo, puo' proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali, nonche' dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, se il piano ne prevede 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 ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d). Se il credito tributario o contributivo e' assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori o meno vantaggiosi rispetto a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica e 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 puo' essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali e' previsto un trattamento piu' favorevole. Nel caso in cui sia proposto il pagamento parziale di un credito tributario o contributivo privilegiato, la quota di credito degradata al chirografo deve essere inserita in un'apposita classe.

II. Ai fini della proposta di accordo sui crediti di natura fiscale, copia della domanda e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, deve essere presentata al competente agente della riscossione e all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non e' pervenuto l'esito dei controlli automatici nonche' delle dichiarazioni integrative relative al periodo fino alla data di presentazione della domanda[...]. L'agente della riscossione, non oltre trenta giorni dalla data della presentazione, deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entita' del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso. L'ufficio, nello stesso termine, deve procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni e alla notifica dei relativi avvisi di irregolarita', unitamente a una certificazione attestante l'entita' del debito derivante da atti di accertamento, ancorche' non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonche' dai ruoli vistati, ma non ancora consegnati all'agente della riscossione. Dopo l'emissione del decreto di cui all'articolo 163, copia dell'avviso di irregolarita' e delle certificazioni deve essere trasmessa al commissario giudiziale per gli adempimenti previsti dagli articoli 171, primo comma, e 172. In particolare, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, l'ufficio competente a ricevere copia della domanda con la relativa documentazione prevista al primo periodo, nonche' a rilasciare la certificazione di cui al terzo periodo, si identifica con l'ufficio che ha notificato al debitore gli atti di accertamento.

III. Relativamente al credito tributario complessivo, il voto sulla proposta concordataria e' espresso dall'ufficio, previo parere conforme della competente direzione regionale, in sede di adunanza dei creditori, ovvero nei modi previsti dall'articolo 178, quarto comma.

IV. Il voto e' espresso dall'agente della riscossione limitatamente agli oneri di riscossione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112.

V. Il debitore puo' effettuare la proposta di cui al comma 1 anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis. In tali casi l'attestazione di cui al citato articolo 182-bis, primo comma, relativamente ai crediti fiscali deve inerire anche alla convenienza del trattamento proposto rispetto alle alternative concretamente praticabili; tale punto costituisce oggetto di specifica valutazione da parte del tribunale. La proposta di transazione fiscale, unitamente alla documentazione di cui all'articolo 161, e' depositata presso gli uffici indicati al comma 2 del presente articolo. Alla proposta di transazione deve altresì essere allegata la dichiarazione sostitutiva, resa dal debitore o dal suo legale rappresentante ai sensi dell'articolo 47 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che la documentazione di cui al periodo precedente rappresenta fedelmente e integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio. L'adesione alla proposta e' espressa, su parere conforme della competente direzione regionale, con la sottoscrizione dell'atto negoziale da parte del direttore dell'ufficio. L'atto e' sottoscritto anche dall'agente della riscossione in ordine al trattamento degli oneri di riscossione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112. L'assenso così espresso equivale a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione.

VI. La transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis e' risolta di diritto se il debitore non esegue integralmente, entro novanta giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti alle Agenzie fiscali e agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie.

(1) Articolo sostituito dall'art. 1, comma 81, della L. 11 dicembre 2016, n. 232, in vigore dal 1 gennaio 2017.



ilCodiceDeiConcordati.it

Sub artt. 160 L.F.

Sulla relazione giurata del professionista

Cassazione civile, sez. I, 13 marzo 2015, n. 5107

“La relazione giurata del professionista ex art. 160, co. 2, l.f. è manifestamente inadeguata allorché non consente di individuare il ricavato in caso di liquidazione, sia per l'estrema prudenza nelle valutazioni, sia perché basata su una stima atomistica dei singoli beni senza la valutazione del complesso aziendale funzionante ovvero allorché priva di ogni valutazione in ordine alla possibilità di esperire eventuali azioni risarcitorie o revocatorie, risultando così totalmente ignorata una parte del possibile attivo ricavabile in sede di liquidazione. La predetta indicazione di dati incompleti o parziali, che potrebbero indurre a ritenere l'inesistenza di alternative o di migliori possibilità di realizzo, non afferisce l'aspetto delle convenienza ma è contraria alla *ratio legis* e da luogo pertanto ad una violazione dei presupposti giuridici della procedura, risultando quindi sindacabile dal giudice”.

(Antonio Pezzano – IlCodiceDeiConcordati.it)

<http://www.ilcodicedeiconcordati.it/index.php/articoli-massime/792-cassazione-civile-sez-i-13-marzo-2015-n-5107.html>

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
PRIMA SEZIONE CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ALDO CECCHERINI - Presidente -
Dott. VITTORIO RAGONESI - Rel. Consigliere -
Dott. ANDREA SCALDAFERRI - Consigliere -
Dott. CARLO DE CHIARA - Consigliere -
Dott. GUIDO MERCOLINO - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 30828-2011 proposto da:

CS S.A.S. DI MG (C.F. X), in persona del legale rappresentante pro tempore., elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEGLI SCIPIONI 267, presso l'avvocato ANTONIO DI IULIO, che la rappresenta e difende unitamente agli avvocati MASSIMILIANO RATTI, LAMBERTO SCATENA, giusta procura in calce al ricorso;

- ricorrente -

contro

FALLIMENTO CS S.A.S. DI MG E DEL SOCIO MG in persona del Curatore dott. MG elettivamente domiciliato in ROMA, VIA LUIGI LUCIANI 1, presso l'avvocato DANIELE MANCA BITTI, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato GUIDO D'APRILE, giusta procura a margine del controricorso;

- controricorrente -

contro

B S.R.L., C F.LLI ZG & C. S.A.S., VC S.R.L., C DB , CB DI GD ,
DB S.R.L., Z S.P.A., GS COOP. AGRICOLA R.L., M S.R.L.,
PROCURATORE GENERALE PRESSO LA CORTE DI CASSAZIONE;

- intimati -

avverso la sentenza n . 1308/2011 della CORTE D'APPELLO di BRESCIA, depositata il 30/11/2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 18/02/2015 dal Consigliere Dott. VITTORIO RAGONESI;

udito, per la ricorrente, l'Avvocato RATTI che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito, per il controricorrente, l'Avvocato MANCA BITTI che si riporta agli atti;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. LUIGI SALVATO che ha concluso per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza in data 15-21/7/2011, il Tribunale di Brescia, visto il proprio decreto con cui aveva dichiarato inammissibile la proposta di concordato presentata da CS

Ritenuto che sussistevano tutti i presupposti e le condizioni per la pronuncia di fallimento della debitrice, dichiarava il fallimento della società nonché personale del socio accomandatario MG e di SU quale ex accomandatario.

Con ricorso depositato il 28/7/2011, CS in persona dell'accomandatario MG sottoscrittore anche in proprio, proponevano reclamo avverso la suddetta sentenza chiedendo che accertata anche l'illegittimità del decreto di inammissibilità, se ne pronunciasse la revoca, o l'annullamento.

Si costituivano la curatela del fallimento e CG che resistevano al reclamo di cui chiedevano il rigetto con conferma della sentenza impugnata.

La Corte d'appello di Brescia, con sentenza depositata il 30.11.11 ha rigettato il gravame.

Avverso la detta sentenza ricorrono per cassazione le CS sas sulla base di un solo motivo cui resiste con controricorso la curatela fallimentare

Motivi della decisione

Con l'unico motivo di ricorso la società ricorrente lamenta che illegittimamente la Corte d'appello si sarebbe sostituita al commissario giudiziale ed ai creditori nella valutazione della fattibilità e della convenienza del piano.

Il motivo è infondato e per certi versi inammissibile.

La giurisprudenza di questa Corte ormai consolidata nel ritenere che il giudice ha il dovere di esercitare il controllo di legittimità sul giudizio di fattibilità della proposta di concordato, non restando questo escluso dall'attestazione del professionista, mentre rimane riservata ai creditori la valutazione in ordine al merito del detto giudizio, che ha ad oggetto la probabilità di successo economico del piano ed i rischi inerenti (Cass 11014/13).

La fattibilità del piano è un presupposto di ammissibilità della proposta sul quale, pertanto, il giudice deve pronunciarsi esercitando un sindacato che consiste nella verifica diretta del presupposto stesso, non restando questo escluso dall'attestazione del professionista. Tuttavia, mentre il sindacato del giudice sulla fattibilità giuridica, intesa come verifica della non incompatibilità del piano con norme inderogabili, non incontra particolari limiti, il

controllo sulla fattibilità economica, intesa come realizzabilità nei fatti del medesimo, può essere svolto solo nei limiti nella verifica della sussistenza o meno di una assoluta, manifesta inettitudine del piano presentato dal debitore a raggiungere gli obiettivi prefissati, individuabile caso per caso in riferimento alle specifiche modalità indicate dal proponente per superare la crisi mediante una sia pur minimale soddisfazione dei creditori chirografari in un tempo ragionevole, fermo, ovviamente, il controllo della completezza e correttezza dei dati informativi forniti dal debitore ai creditori, con la proposta di concordato e i documenti allegati, ai fini della consapevole espressione del loro voto. (11497/14; 11423/14).

In tal senso, il tribunale ha il dovere di verificare la completezza e l'affidabilità della documentazione depositata a sostegno della domanda allo scopo di assicurare ai creditori la puntuale conoscenza della effettiva consistenza dell'attivo destinato al loro soddisfacimento e, quindi, di consentirgli di esprimere, in modo informato, il proprio consenso sulla convenienza economica della proposta medesima. 12549/14.

A tali principi, espressamente richiamati dalla sentenza impugnata si è attenuta la Corte d'appello.

Questa ha infatti osservato che la relazione del professionista era manifestamente inadeguata rispetto alla verifica del requisito di cui all'art 160, comma secondo, l.f..

La stessa non consentiva infatti di individuare il ricavato in caso di liquidazione sia per l'estrema prudenza nelle valutazioni e sia perché basata su una stima atomistica dei singoli beni senza la valutazione del complesso aziendale funzionante.

La stessa inoltre era priva di ogni valutazione in ordine alla possibilità di esperire eventuali azioni risarcitorie o revocatorie) risultando così totalmente ignorata una parte del possibile attivo ricavabile in sede di liquidazione.

Tale motivazione è dunque strettamente inerente non già ad una valutazione di convenienza della proposta di concordato ma alla adeguatezza delle informazioni fornite dai creditori al fine di consentire loro di decidere con cognizione di causa quale posizione assumere nei confronti della proposta concordataria.

È dunque evidente che l'indicazione di dati incompleti o parziali, che potrebbero indurre a ritenere l'inesistenza di alternative o di migliori possibilità di realizzo, sono sostanzialmente contrari alla ratio legis e danno luogo pertanto ad una violazione dei presupposti giuridici della procedura e risulta quindi sindacabile dal giudice.

Le censure che la ricorrente muove a tale motivazione appaiono del tutto apodittiche ed inadeguate;

La stessa infatti riprende principi giurisprudenziali in materia e, dopo una breve sintesi della motivazione della sentenza impugnata, si limita ripetere che con essa il giudice di seconde cure avrebbe confuso i due piani di fattibilità del piano e del giudizio di convenienza. Trattasi di affermazione del tutto decontestualizzata perché nessun riferimento viene fatto al contenuto della relazione del professionista ed alle valutazioni e previsioni in essa contenute. In tal modo nessuna argomentazione atta a dimostrare che la valutazione del giudice di merito abbia invaso il campo di competenza del commissario giudiziale e dei creditori viene avanzata al di là della apodittica affermazione.

Il ricorso va in conclusione respinto.

Il ricorrente va di conseguenza condannato al pagamento delle spese processuali liquidate come da dispositivo

PQM

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese di giudizio liquidate in euro 7000,00 oltre euro 200,00 per esborsi ed oltre spese forfettarie ad accessori di legge.

Roma 18.2.15

Depositata il 13.03.2015

Il Cons.est.

Il Presidente

IlCodiceDeiConcordati.it

Autorità: Decreto legislativo - 10/03/2000, n. 74

Gazzetta uff.: 31/03/2000, n. 76

Classificazioni: IMPOSTA REDDITO PERSONE FISICHE (I.R.P.E.F.) - Sanzioni - - in genere

Testo vigente

EPIGRAFE

Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (in Gazz. Uff., 31 marzo, n. 76). - Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (REATI TRIBUTARI) (1).

(1) In riferimento al presente decreto vedi: Circolare Ministero dell'Economia e delle Finanze 13 gennaio 2012, n. 1/E.

TITOLO II

DELITTI

CAPO II

Delitti in materia di documenti e pagamento di imposte.

ARTICOLO N.11

Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (1).

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi e' superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

2. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per se' o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente e' superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.".

(1) Articolo sostituito dall'articolo 29, comma 4, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78.

Utente: . PEZZANO SOLDAINI & PARTNERS - www.iusexplorer.it - 10.02.2017



NEWS

PSP News n. 33 del 8.02.2017 - "In nome di una responsabilità sempre maggiore (parte prima)"

Ben risentiti.

La responsabilità degli organi gestori e di vigilanza societari è sempre più di attualità nelle pronunce della Suprema Corte.

In tema di giurisdizione: è di questi giorni, infatti, il pronunciamento delle Sezioni Unite [Cass. 24591/2016] secondo cui *“le azioni concernenti la nomina o la revoca (ndr. e quindi anche responsabilità) di amministratori e sindaci delle società a totale o parziale partecipazione pubblica sono sottoposte alla giurisdizione del giudice ordinario, anche nel caso in cui le società stesse siano costituite secondo il modello del cd. in house providing.”* E tali azioni di responsabilità è ora certo le possa promuovere anche il curatore perché al fallimento neppure le società pubbliche, comprese quelle in house, possono sottrarsi [Cass. 3196/2017].

In tema di competenza: è parimenti recente la statuizione che ha chiarito essere idoneo foro facoltativo ai sensi dell'art. 20 c.p.c. anche il luogo in cui è stato posto in essere l'illecito su cui si fonda la domanda e quindi quasi sempre la sede della società e pertanto, in caso di insolvenza, il Tribunale delle Imprese relativo al foro ove è stato dichiarato il fallimento della società [Cass. 17197/2016] ma, salvo che non vi sia coincidenza, giammai quello fallimentare, a nulla rilevando in proposito l'art. 24 LF dipendendo l'azione di responsabilità da eventi/rapporti che si trovano già nel patrimonio dell'impresa al momento dell'apertura della procedura concorsuale e si pongono con questa in relazione di mera occasionalità [Cass. 19340/2016].

In tema di legittimazione: si ode ancora l'eco della decisione con cui gli Ermellini hanno decretato che la legittimazione ex art. 146 LF del Curatore ricomprende, oltre le azioni ex artt. 2392, 2393 e 2394 c.c., anche quella ex artt. 185 c.p. e 2043 c.c., consentendo così allo stesso di contestare agli amministratori gli effetti pregiudizievoli, almeno per una parte dei creditori, di eventuali pagamenti preferenziali [Cass. 1641/2017]. D'altra parte la Corte si era già “allenata” sul punto, chiarendo una volta per tutte che, pur in difetto di un esplicito riferimento in tema nella normativa codicistica sulle srl (a differenza che in quella delle spa: v. art. 2394 bis c.c.), anche amministratori e sindaci delle srl possono essere senz'altro convenuti per danni dal Curatore, quantomeno sotto l'angolo visuale della violazione dell'art. 2043 c.c. [Cass. 17359/2016].

In tema di responsabilità degli amministratori non operativi...: la ulteriore tematica su cui la Corte di cassazione sta tornando più volte negli ultimi mesi attiene alla

posizione degli amministratori privi di delega. Lontani i tempi in cui il dito era puntato sulla generale omissione di vigilanza (che odorava di responsabilità oggettiva), il Supremo Collegio ci ribadisce oggi che gli amministratori (non operativi) rispondono delle conseguenze dannose della condotta di altri amministratori (operativi) soltanto qualora siano a conoscenza di necessari dati di fatto tali da sollecitare il loro intervento, ovvero abbiano omesso di attivarsi per procurarsi gli elementi necessari per agire informati [Cass. 17441/2016].

Il principio è stato confermato dalla sostanzialmente coeva Cassazione penale che ha spiegato come la responsabilità per non aver impedito che nella specie si consumasse il reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale e documentale (causa del fallimento della società) ricade sull'amministratore privo di delega solo se viene fornita la dimostrazione che il medesimo fosse al corrente della condotta fraudolenta dei membri del consiglio di amministrazione [Cass. Penale 35344/2016].

...ed in tema responsabilità degli amministratori operativi: al contempo la Suprema Corte ha precisato che dopo la riforma societaria del 2003 - ferma sempre l'applicazione della "*business judgement rule*", secondo cui le scelte gestorie sono insindacabili a meno che, se valutate "*ex ante*", risultino manifestamente avventate ed imprudenti - gli amministratori dotati di deleghe (cd. operativi) rispondono, non già con la diligenza del mandatario, come nel caso del vecchio testo dell'art. 2392 c.c., bensì in virtù della più rigorosa diligenza professionale di cui all'art. 1176, comma 2 c.c. [Cass. 17441/2016].

In tema di *onus probandi*, prescrizione ed "insufficienza patrimoniale": il S.C. si è anche preoccupato di ricordarci che l'azione di responsabilità sociale ha natura contrattuale, sicché la società (o il Curatore, nel caso in cui l'azione sia proposta ex art. 146 LF) deve allegare le violazioni compiute dagli amministratori ai loro doveri e provare il danno e il nesso di causalità tra la violazione e il danno, mentre spetta agli amministratori provare, con riferimento agli addebiti contestatigli, l'osservanza dei doveri previsti dal nuovo testo dell'art. 2392 c.c., così come modificato dalla novella del 2003 [Cass. 17441/2016].

Non solo, si è anche premurato di ribadire che "*l'azione di responsabilità proposta dai creditori sociali ovvero, in caso di fallimento della società, dal curatore del fallimento, nei confronti degli amministratori e dei sindaci di una società di capitali è soggetta al termine di prescrizione quinquennale, che inizia a decorrere dal momento in cui il patrimonio sociale risulta insufficiente al soddisfacimento dei loro crediti e può anche essere anteriore alla data dell'apertura della procedura concorsuale; l'onere di provare che l'insufficienza del patrimonio sociale si è manifestata ed è divenuta conoscibile prima della dichiarazione di fallimento grava sull'amministratore o sul sindaco che eccepisce la prescrizione e non può essere assolto mediante la generica deduzione, non confortata da utili elementi di fatto, secondo cui l'insufficienza patrimoniale si sarebbe manifestata già al momento della messa in liquidazione della società, in quanto questo procedimento non è necessariamente determinato dalla eccedenza delle passività sulle attività patrimoniali, mentre la perdita integrale del capitale sociale neppure implica la conseguenziale perdita di ogni valore attivo del patrimonio sociale*" [Cass. 38/2017].

In tema di quantificazione del danno "generale"...: e lo stesso Collegio, facendo

tesoro delle disposizioni di cui agli artt. 1223, 1225 e 1226 c.c., ha confermato l'insegnamento delle Sezioni Unite 9100/2015, precisando che, con riferimento al problema del danno risarcibile addebitato agli amministratori convenuti nel giudizio di responsabilità, *“una correlazione tra le condotte dell'organo amministrativo e il pregiudizio patrimoniale dato dall'intero deficit patrimoniale della società fallita può prospettarsi soltanto per quelle violazioni del dovere di diligenza nella gestione dell'impresa così generalizzate da far pensare che proprio in ragione di esse l'intero patrimonio sia stato eroso e si siano determinate le perdite registrate dal curatore; o comunque per quei comportamenti che possano configurarsi come la causa stessa del dissesto sfociato nell'insolvenza. Ne discende, in termini generali - nel caso di mancato rinvenimento delle scritture contabili che dall'omessa tenuta della contabilità (che pure integra la violazione di specifici obblighi di legge in capo agli amministratori e che è, di per sé, almeno potenzialmente produttiva di un pregiudizio) non può derivare la conseguenza che il pregiudizio stesso si identifichi nella differenza tra il passivo e l'attivo accertati in sede fallimentare. D'altro canto - è stato ancora precisato - il criterio basato sulla nominata differenza può essere bensì utilizzato quale parametro per una liquidazione equitativa ove ne sussistano le condizioni: ma sempre che il ricorso ad esso sia, in ragione delle circostanze del caso concreto, logicamente plausibile, e a condizione che l'attore abbia allegato un inadempimento dell'amministratore almeno astrattamente idoneo a porsi come causa del danno lamentato, indicando le ragioni che gli hanno impedito l'accertamento degli specifici effetti dannosi concretamente riconducibili alla condotta dell'amministratore medesimo”* [Cass. 38/2017].

...ed in tema di danno “particolare”, come nel caso di differenze di magazzino: davvero interessante, quanto da ben considerare, è poi l'ammonimento che il Giudice di legittimità ha dato in tema di divergenze apparentemente inspiegabili sulle quantità di magazzino, allorché ha precisato che la natura contrattuale della responsabilità dell'amministratore consente alla società che agisca per il risarcimento del danno, o al curatore in caso di sopravvenuto fallimento, di limitarsi a contestare l'inadempimento dell'organo gestorio quanto alla giacenze di magazzino, restando a carico del convenuto l'onere di dimostrare l'utilizzazione nell'esercizio dell'attività di impresa delle merci non rinvenute [Cass. 16952/2016].

In tema di amministratore di fatto e “2497”: deve ricordarsi infine che l'amministratore di fatto rischia davvero molto, e quindi non solo l'azione di responsabilità, allorché svolge contra ius una vera e propria attività d'impresa di direzione e coordinamento di altre società; infatti in tal caso è anche fallibile, pur solo a causa dell'insolvenza derivante dalle obbligazioni risarcitorie conseguenti all'abuso sanzionato dall'art. 2497 c.c. [Cass. 15346/2016], tenuto anche conto che l'introduzione della responsabilità di cui all'art. 2497 c.c. non ha eliminato la possibilità di affermare l'esistenza della figura dell'amministratore di fatto e della relativa responsabilità, poiché non è dato ravvisare, in astratto, incompatibilità di situazioni tra la formale esistenza di un gruppo, con conseguente assetto giuridico predisposto per una direzione unitaria, e l'amministrazione di fatto di singole società del gruppo stesso da parte degli holders. Quest'ultima corrisponde infatti ad una situazione di fatto nella quale le funzioni di

amministrazione sono svolte, non indirettamente attraverso istruzioni impartite dalla società controllante, bensì direttamente - non diversamente dagli amministratori di diritto - da un soggetto in assenza di una qualsivoglia investitura [Cass.12979/2015].

Ma il Supremo Collegio non ha dimenticato il **concordato preventivo ...e la responsabilità** anche lì ha trattato, facendolo in un delicato caso di annullamento della procedura concorsuale minore.

In particolare ha chiarito che ai sensi dell'art. 138 LF, richiamato dall'art. 186 LF, presupposto per l'annullamento del concordato preventivo è unicamente l'accertata sottrazione o dissimulazione di una parte rilevante dell'attivo, che ha indotto i creditori a votare nell'erroneo convincimento della sua insussistenza, mentre a nulla rileva che l'attività sottratta o dissimulata possa eventualmente essere recuperata al di fuori della procedura concordataria (nella specie era stata dissimulata un'importante posta attiva risarcitoria derivante, secondo il Supremo Collegio, dall'azione di responsabilità sociale all'evidenza promuovibile contro l'organo amministrativo in conseguenza di condotte illecite solo successivamente a pprese dal Commissario, in quanto occultate nella procedura concordataria omologata, essendo peraltro irrilevante la possibilità per i creditori sociali di recuperare comunque direttamente tale posta attiva attraverso la diversa azione ex art. 2394 c.c. [Cass. 11395/2016].

In un contesto così vivace, gli Ermellini non hanno ancora affrontato la problematica della responsabilità di amministratori e sindaci allorché sono posti dinanzi alle scelte concernenti le diverse soluzioni, concorsuali e para, adottabili in caso di impresa in crisi.

Ma nelle Corti minori il “dibattito” s'è già infiammato.

Con quali risultati?

...Alla prossima!

Un cordialissimo saluto

Elena Pasquini, Alessia Gafforio e Antonio Pezzano



*Pensiero Sempre Positivo
convinti come siamo che
ogni situazione, anche la più
difficile, abbia sempre
un “altro punto di vista”*

a.pezzano@studiolegalepsp.it

<http://www.studiolegalepsp.it/index.php/it/risoluzioni-crisi-dimpresa.html>

<http://www.studiolegalepsp.it/index.php/it/pubblicazioni/psp-news.html>

Studio Legale



Pezzano Soldaini & Partners

www.studiolegalepsp.it

FIRENZE

Viale E. Torricelli, 15

TEL. +39 055 229136

FAX +39 055 2280605

ROMA

Via Baldo degli Ubaldi, 112

MILANO

Via Negroli, 14