

Civile Sent. Sez. U Num. 26988 Anno 2016

Presidente: AMOROSO GIOVANNI

Relatore: NAPPI ANIELLO

Data pubblicazione: 27/12/2016

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da

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

625  
16 - 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 s.r.l.

- intimato -

avverso

il decreto n. 251/2013 della Corte d'appello di Ge-  
nova, depositato il 28 dicembre 2013

Sentita la relazione svolta dal Consigliere dott.  
Aniello Nappi

uditi i difensori, Vaccarella e Scatena per la ri-  
corrente, Di Matteo per la resistente

Udite le conclusioni del P.M., dr. Luigi Salvato,  
che ha chiesto dichiararsi la cessazione della ma-  
teria del contendere

#### **Svolgimento del processo**

Con il decreto impugnato la Corte d'appello di Ge-  
nova, in riforma della decisione di primo grado,  
rigettò la domanda di omologazione del concordato  
preventivo proposto il 29 dicembre 2012 dalla

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 legge 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, primo comma, legge fall. (come modificato dall'art. 32 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 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, sicché la stessa si applica ad ogni forma di concordato, ancorché proposto senza ricorrere all'istituto della transazione fiscale, attenendo allo statuto concorsuale del credito IVA» (Cass., sez. I, 25 giugno 2014, n. 14447, m. 631445, Cass., sez. I, 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 , cui resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Sicché 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 legge 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 legge fall.».

#### **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 legge 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, perché il credito per IVA collocato come diciannovesimo, dovrebbe prevalere sui crediti potioris.

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.; sicché 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 legge fall. che la proposta di concordato preventivo «può prevedere che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera 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.



Sicché il piano concordatario può certamente prevedere «trattamenti differenziati tra creditori appartenenti a classi diverse» (art. 160 comma 1 lettera d legge fall.), ma senza alterare l'ordine delle prelazioni, che a maggior ragione risulta vincolante quando una suddivisione in classi non sia prevista.

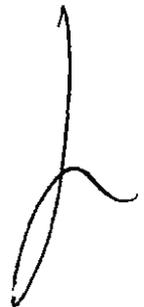
L'art. 182 ter legge fall. prevede poi che, «con il piano di cui all'articolo 160 il debitore può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza 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»; 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 legge 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'infalciabilità del credito IVA in qualsiasi concordato. Ma se si esclude che la transazione fiscale debba accompa-



gnare necessariamente ogni ipotesi di concordato preventivo con debiti tributari, deve riconoscersi che la regola dell'infalciabilità 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 rifluirebbero 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'infalciabilità 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 legge 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 legge fall., la proposta di tran-



sazione 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 infalciabilità del credito IVA in qualsiasi concordato preventivo, indipendentemente dalla connessione con una transazione fiscale.

Ove non si intendesse vanificare il riconoscimento della falciabilità 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, perché è qui in discussione appunto se il le-



gislatore abbia inteso derogare all'ordine dei privilegi senza modificarne la disciplina generale.

2.3- La tesi che vincola all'infalciabilità 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'infalciabilità; 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 falciabilità 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 pressoché tutte le norme giuri-



diche, tanto frequentemente in rapporto di eccezione le une con 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.

Certo, nell'ambito della disciplina speciale del concordato con transazione fiscale, la infalciabilità del credito IVA rappresenta un'eccezione alla regola della falciabilità 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 nell'art. 7 della legge 27 gennaio 2012 n. 3. E' un argomento retoricamente efficace, ma logicamente scorretto, quello che presume di applicazione "universale" una norma qualificata eccezionale solo perché prevede un'eccezione nell'ambito di una disciplina di per sé speciale.



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

«la previsione dell'infalciabilità del credito IVA di cui all'art. 182 ter legge 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.

**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.

Roma, 8 novembre 2016