

Civile Ord. Sez. 5 Num. 22456 Anno 2020

Presidente: CRISTIANO MAGDA

Relatore: LEUZZI SALVATORE

Data pubblicazione: 16/10/2020

### **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 15730/2012 R.G. proposto da  
B&P Editori s.r.l. in concordato preventivo, in persona del legale  
rappresentante p.t., rappresentata e difesa dall'Avv. Gennario Arpano  
e dall'Avv. Cataldo D'Andria, elettivamente domiciliata presso lo  
studio di quest'ultimo in Roma, viale Regina Margherita nn. 262-264;

*- ricorrente -*

contro

Agenzia delle Entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura  
Generale dello Stato, in persona del Direttore p.t., con domicilio

eletto presso gli uffici della predetta Avvocatura, in Roma, via dei Portoghesi, n. 12;

– *controricorrente* –

– avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, n. 173/22/11, depositata il 16 dicembre 2011;

– udita la relazione svolta nelle camera di consiglio del 15 maggio 2019 ed del 1° giugno 2020 dal cons. Salvatore Leuzzi.

– **Rilevato che:**

– Con sentenza del 16 novembre 2011 la CTR della Lombardia ha dichiarato la cessazione della materia del contendere e l'estinzione del giudizio "per intervenuta transazione fiscale" sull'appello proposto da B&P Editori s.r.l. avverso la sentenza della CTP di Milano che aveva respinto il ricorso della società contro l'atto di irrogazione delle sanzioni notificatole dall'Agenzia delle Entrate, in relazione all'esercizio 2000, per "omessa regolarizzazione di acquisti senza fattura o con fattura infedele per operazioni imponibili".

– Il giudice d'appello, premesso che, nelle more del giudizio, B&P aveva presentato domanda di ammissione al concordato preventivo, declinando nel piano una proposta di transazione fiscale ex art. 182 ter l.fall., che la proposta era stata accettata dall'Amministrazione finanziaria e che il concordato era stato omologato con decreto del 28 settembre 2010, ha respinto la richiesta dell'appellante di decisione della causa nel merito rilevando: che in sede concordataria la falcidia o la dilazione del credito tributario sono possibili solo con l'utilizzo della specifica procedura di transazione fiscale e che l'imprenditore che chiede l'ammissione al concordato non può decidere quali debiti tributari possono formare oggetto della relativa proposta e quali possono esserne esclusi; che la transazione fiscale presentata da B&P Editori conteneva un espresso riferimento alla controversia ( laddove, al punto q), precisava che "*dei contenziosi si è tenuto conto a titolo di rischio nella quantificazione*

*del debito complessivo..." ) ma che in nessun punto della proposta emergeva la volontà espressa della società di escludere dalla transazione il tributo che ne formava oggetto; che nel decreto di omologa si dava atto dell'attivazione della procedura di transazione fiscale con pagamento dilazionato dei debiti per sanzioni e interessi, nonché della suddivisione dei creditori in classi, la quarta delle quali comprendeva i "creditori per debiti privilegiati per sanzioni e interessi IVA amministrati dalle Agenzie fiscali", per i quali era previsto "il pagamento al 40% frazionato in sessanta rate mensili costanti...".*

- La sentenza è stata impugnata dalla B&P Editori con ricorso per cassazione affidato a due motivi, cui l'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

- La causa, chiamata all'udienza camerale del 15 maggio 2019, è stata decisa, a seguito di riconvocazione in via telematica del collegio, il 1° giugno 2020.

#### **CONSIDERATO CHE:**

- Con il primo motivo di ricorso, B&P denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 160 e 182-ter l.fall. nonché, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio. Contesta, sotto il profilo di diritto, che l'imprenditore ammesso alla procedura di concordato preventivo possa ottenere la falciatura dei debiti tributari chirografari solo inserendoli nella proposta di transazione fiscale; assume, sotto il profilo di fatto, che il credito controverso non ricade fra quelli inclusi nella proposta di transazione fiscale, ma fra quelli eventuali, relativi alle sanzioni IVA oggetto di contenzioso, per i quali il concordato omologato prevede lo stanziamento di un apposito "fondo rischi", pari al 40% del loro importo originario, per il caso di sua soccombenza.

- Col secondo motivo la contribuente lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 160 e 184 l.fall. nonché, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per avere la CTR, pur dando atto che nel concordato omologato è prevista un'apposita classe in cui sono inclusi i crediti dell'Agenzia per sanzioni IVA, omesso di tener conto che per il soddisfacimento di tali crediti è stato stanziato un apposito fondo rischi ed aver pertanto assunto una statuizione in insanabile contrasto col disposto dell'art. 184 l. fall., secondo cui il concordato omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori, e dunque anche per il Fisco.

- I motivi, che sono fra loro connessi e possono essere congiuntamente esaminati, sono fondati.

- L'attuale testo dell'art. 182-ter l.fall., rubricato "Trattamento di crediti tributari e contributivi", costituisce l'esito di una molteplicità di interventi normativi che si sono succeduti nel tempo, l'ultimo dei quali ad opera del comma 81 dell'art. 1 l. n. 232 del 2016, che ha fatto venir meno l'originaria connotazione facoltativa e transattiva dell'accordo con il fisco, prefigurando un *iter* procedurale che deve essere obbligatoriamente percorso ogni qualvolta l'imprenditore in stato di crisi o di insolvenza intenda proporre il pagamento parziale o dilazionato dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle Agenzie fiscali, nonché dei contributi e dei relativi accessori amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie.

- Poiché, tuttavia, la nuova disposizione è entrata in vigore dal 1° gennaio 2017, nel caso che occupa viene in evidenza, *ratione temporis*, la versione previgente dell'art. 182-ter l.fall, tratteggiata dal d.lgs. n. 5 del 2006.

- All'indomani dell'introduzione nel corpo della legge fallimentare della norma in parola una parte non trascurabile della dottrina e della giurisprudenza di merito era stata indotta a ritenere che il sub-procedimento in essa contemplato assurgesse a passaggio obbligato per il debitore che aspirava ad accedere al concordato preventivo prospettando la falciatura e/o la dilazione dei debiti fiscali. Segnatamente, i sostenitori di tale tesi, sia pure con sfaccettature diverse, concepivano la transazione fiscale alla stregua di un istituto di natura meramente procedimentale, rispondente alla doppia funzione di far emergere il reale debito fiscale (e contributivo) e di disciplinare la partecipazione al concordato degli uffici fiscali assicurando l'espressione di un voto consapevole ed informato sulla proposta del debitore. Al lume di questa interpretazione, dunque, doveva considerarsi inammissibile una proposta di concordato che prevedesse il soddisfacimento parziale o il differimento di crediti erariali senza essere munita di un'istanza di transazione fiscale. L'obbligatorietà era stata diffusamente perorata anche dall'Amministrazione finanziaria (Circ. n. 40/E del 2008 e Circ. n. 14/E del 2009), secondo cui, con l'art. 182-ter l.fall. il legislatore avrebbe sostanzialmente inteso attribuire al credito erariale una sorta di trattamento preferenziale, esonerandolo dalla falciatura in tutti i casi di reiezione della proposta transattiva del debitore.

- La tesi ha però trovato smentita nella giurisprudenza di questa Corte (Cass. nn. 2931, 2932 del 2011), pienamente condivisa da questo collegio, che intende darvi continuità, secondo cui, nella cornice dell'art. 182-ter l.fall. disegnata dal d.lgs. n. 5 del 2006 (rimasta inalterata, nella sua impostazione di fondo, fino alla recente modifica apportata dall'art. 1, comma 81, l. n. 232 del 2016 cit.), l'istituto della transazione fiscale è facoltativo.

- Va dunque qui ribadito che, nella versione primigenia dell'art. 182-ter l.fall., la proposta di transazione fiscale è procedura

opzionale, alternativa alla applicazione delle regole ordinarie del concorso, discrezionalmente rimessa al debitore, e non costituisce passaggio obbligato ai fini del ridimensionamento, o della dilazione del pagamento, dei debiti erariali.

- Il principio dell' indisponibilità della pretesa erariale, da cui taluna giurisprudenza di merito fa derivare l'obbligatorietà della transazione fiscale, è, del resto, privo di "copertura" costituzionale, sicché, assumendo rilievo nella misura in cui la legge non vi deroghi, non può trovare applicazione in ambito concorsuale.

- Nella materia concordataria, la deviazione alla regola dell'indisponibilità va identificata nel primo comma dell'art. 184 l.fall., che stabilisce che, una volta omologato, il concordato spiega effetti nei confronti di tutti i creditori anteriori, senza che sia dato ravvisare alcuna esenzione in favore del Fisco, nonché nel secondo comma dell'art. 160, che prevede la possibilità del pagamento in percentuale dei creditori privilegiati – fra i quali rientra anche l'Erario- a condizione di non sovvertire l'ordine delle cause legittime di prelazione: come si evince dalle citate disposizioni, oltre che dallo stesso articolo 182-ter, il legislatore non ha previsto un trattamento preferenziale ed esente dalla regola della *par condicio* per i crediti tributari, unico limite invalicabile essendo il rispetto del grado di privilegio che ad essi compete, ovvero il rispetto del principio di omogeneità di posizione giuridica e di interesse economico con le altre categorie di creditori.

- Non va inoltre trascurato che all'ipotetica reiezione della proposta di transazione fiscale non consegue l'immediato arresto dell'*iter* concordatario, che – ove si raggiungano le maggioranze di cui all'177 l.fall. – ben potrà concludersi positivamente, ferma e impregiudicata l'impossibilità per il debitore di accedere al "consolidamento del debito fiscale": sarebbe, infatti incongruo, oltre che contrario alle regole di economia processuale, imporre la

consultazione di tutti i creditori quando la semplice opposizione dell'Agenzia delle Entrate fosse idonea, di per sé sola, a respingere il piano predisposto dall'imprenditore; ciò senza contare che l'attribuzione di una sorta di diritto di veto all'Erario rischierebbe di vanificare l'obiettivo della riforma, di valorizzazione delle soluzioni concordate delle crisi, rappresentando, anziché un incentivo al loro perseguimento, addirittura un passo indietro rispetto al passato, quando i crediti fiscali di rango chirografario erano pacificamente assoggettabili a falcidia.

- Nel vigore dell'originario testo dell'art. 182 -ter l. fall. la proposta di transazione fiscale si mostra indispensabile soltanto nell'ipotesi in cui l'imprenditore miri al raggiungimento degli effetti previsti dal quinto comma della norma, posto che il nucleo qualificante ed innovativo dell'istituto consiste nella possibilità per il debitore concordatario di ottenere non tanto la falcidia dei crediti tributari (che già prima della riforma scaturiva quale normale effetto dell'omologazione del concordato, ex art. 184 l.fall.), quanto, piuttosto, il loro "consolidamento", con conseguente estinzione dei giudizi in corso aventi ad oggetto i tributi concordati.

- In altri termini, lo strumento di cui all'art. 182-ter l.fall. in esame mira a un obiettivo diverso dalla pura individuazione del trattamento da riservare al Fisco nell'ambito del concordato: per il suo tramite, il debitore ottiene la certezza dell'ammontare del credito erariale, e quindi una migliore trasparenza e leggibilità della proposta, con conseguente maggiore probabilità di ottenere, oltre all'assenso del Fisco, anche quello degli altri creditori.

- La decisione di avvalersi di tale strumento ha però un costo, che è dato dalla sostanziale necessità di accogliere tutte le pretese dell'Amministrazione finanziaria, non essendo plausibile che la stessa, dopo aver indicato il proprio credito, accetti nella medesima sede concordataria di discuterlo e ridimensionarlo.

- Non è detto, dunque, che chi presenta domanda di ammissione al concordato abbia interesse a richiedere la transazione, per di più in relazione all'intero perimetro delle proprie esposizioni fiscali, atteso che, al contrario potrebbe avere interesse ad evitare il consolidamento di un ingente e gravoso debito tributario o, comunque, ritenere conveniente proseguire nella contestazione giudiziale della pretesa erariale in vista di un possibile minore esborso, qualora gli importi di cui si controverte non incidano in maniera rilevante sul fabbisogno concordatario e il consenso del Fisco non sia decisivo ai fini del raggiungimento della maggioranza richiesta per l'approvazione della proposta.

- D'altro canto, come si è già detto, dalla scelta dell'imprenditore che avanza domanda di concordato di trattare il debito tributario con le ordinarie regole del concorso, oppure utilizzando l'istituto dell'art. 182-ter l.fall. per tutta, o per una porzione, di tale debito, non discende alcuna compressione, in sede concorsuale, dei diritti dell'Erario, il quale non è, pertanto, portatore di un interesse autonomo alla proposizione della transazione fiscale.

- Di qui la necessità di concludere nel senso dell'esistenza di due binari paralleli e tendenzialmente indipendenti, in forza dei quali la posizione del Fisco in seno al concordato è equiparabile a quella di tutti gli altri creditori (dovendo pertanto soggiacere alla *par condicio* e alla regola della maggioranza), restando la sua volontà essenziale – e incoercibile – solo laddove si miri a ottenere l'effetto di consolidamento del debito tributario di cui all'182-ter, quinto comma, l.fall.

- Va, in definitiva, affermato il seguente principio di diritto: *"In tema di concordato preventivo, la c.d. "transazione fiscale" di cui all'art. 182-ter l.fall., nel testo introdotto dal d.lgs. n. 5 del 2006 e successivamente modificato, ma non ancora novellato dall'art. 1, comma 81, della l. n. 232 del 2016, che ha segnato l'obbligatorietà*



*del procedimento ivi descritto in funzione della riduzione dei crediti tributari, si configura come istituto meramente facoltativo e accessorio, essendo rimessa al debitore la facoltà di ricorrervi e rimanendo per questi ferma la possibilità di prospettare la falcidia o la dilazione del pagamento di tutte le proprie passività fiscali, o anche solo di una parte di esse, direttamente nella proposta di concordato”.*

- La sentenza impugnata, nella quale la CTR ha affermato che nel concordato la dilazione o la falcidia del credito tributario è possibile solo attraverso l'utilizzo della procedura di transazione fiscale, muove dunque da un'errata premessa di diritto.

- Ciò non basterebbe, tuttavia, all'accoglimento del ricorso se il giudice avesse coerentemente motivato il proprio accertamento in fatto circa l'inclusione del credito per cui è causa fra quelli per i quali B&P aveva formulato la proposta di transazione.

- Sennonché sotto il profilo di fatto la sentenza presenta un'insanabile aporia, avendo la CTR da un lato affermato che *“in nessun punto della proposta emerge la volontà espressa della società di escludere dalla transazione il tributo di cui alla presente controversia”* ma, al contempo evidenziato che la proposta *“contiene un espresso riferimento ai contenziosi in corso...”* *“dei quali si è tenuto conto a titolo di rischio nella quantificazione del debito complessivo indicato nella domanda di ammissione al concordato preventivo”*, nonché rimarcato l'inserimento in un'apposita classe del concordato – la quarta– dei crediti, quale quello di specie, delle Agenzie fiscali per sanzioni e interessi IVA, di cui il decreto di omologazione prevede il pagamento al 40%: si tratta, all'evidenza, di accertamenti inconciliabili, non essendo dato comprendere come un credito incluso nella transazione fiscale possa al contempo comparire fra quelli ancora in contenzioso e regolati nel concorso, compresi in una specifica classe del concordato, per il cui eventuale pagamento

nella misura percentuale prevista dal decreto di omologa, obbligatorio per tutti i creditori, è stato stanziato un fondo rischi.

- La sentenza va pertanto cassata e la causa va rimessa alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del presente giudizio.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Roma, 15 maggio 2109/ 1° giugno 2020.

Il Presidente  
(*Magda Cristiano*)

