

altri crediti tributari, al 22 % le sanzioni e gli interessi; f) il pagamento dei crediti di cui alla quinta classe (chirografari) al 15 %.

Nella proposta si è previsto l'adempimento della stessa nell'arco di 60 mesi dall'omologazione con l'adempimento dell'onere concordatario da realizzarsi con l'incasso dei crediti attualmente oggetto di procedure esecutive in corso presso il Tribunale di Cosenza e di Rossano (per circa € 74.000,00) e con l'attuazione di un piano di ristrutturazione che postula la riduzione del numero dei dipendenti, il passaggio dal CCNL AIOP a quello ANASTE e sfruttando la CIG in deroga. In tale contesto si prospetta un utile netto di gestione annuo di € 170.000,00 pari ad € 850.000,00 nei sessanta mesi, utile vincolato al rientro dall'esposizione debitoria, offrendosi in garanzia la cessione degli importi per le prestazioni eseguite.

A seguito dei chiarimenti richiesti dal Giudice Delegato all'istruttoria, la ricorrente depositava memoria integrativa in data 17.11.2011 con la quale, aderendo in parte ai rilievi sollevati, rimodulava il trattamento riservato alle classi creditorie eliminando la distonia evidenziata nel provvedimento del 25.10.2011. Con la medesima memoria si precisava meglio, indicando eventuali prelazioni, l'elenco dei creditori, si chiariva che la ricorrente effettua prestazioni esenti IVA ai sensi dell'art. 10 co. 18 d.P.R. n. 633/1972. Parte ricorrente tuttavia riteneva di non dover fornire ulteriori delucidazioni in merito ai crediti previdenziali (era stato chiesto di specificare se essi derivassero da ritenute operate e non versate) ritenendo di aver correttamente indicato il debito *in sede di redazione della prima domanda con specifica indicazione della natura, della provenienza* comprendendo *anche quote a carico dell'azienda*.

2. Ciò posto ritiene questo Tribunale che nell'ambito della omologazione del concordato preventivo, sebbene, nel regime conseguente all'entrata in vigore del d.lgs. 12 settembre 2007, n. 169, al Giudice sia precluso il giudizio sulla convenienza economica della proposta, non per questo gli è affidata una mera funzione di controllo della regolarità formale della procedura, dovendo, invece, egli intervenire, (finanche d'ufficio ed in difetto di opposizione ex art. 180 l. fall.) ove sussista, invece, un vero e proprio vizio genetico della causa ovvero vizi tali da incidere sulla sostanziale legittimità della fattispecie (cfr. Cass. n. 18864/2011).

In sostanza, se è vero che l'apprezzamento della realizzabilità della proposta, come mera prognosi di adempimento, compete ai soli creditori, al Tribunale spetta un controllo di legittimità sostanziale preordinato ad accertare vizi non sanabili dal consenso dei

creditori, svolgendo così un controllo a tutela dell'interesse pubblico atto ad evitare forme di abuso del diritto e di utilizzazione impropria della procedura.

Ebbene, nel caso che qui ci occupa, il Tribunale rileva la sussistenza di vizi riconducibili a tale specie.

3. Preliminarmente preme rilevare che è stata depositata (all. n. 9) la proposta di transazione fiscale, ma non vi è prova in atti che la stessa sia stata effettivamente depositata anche presso l'agente di riscossione e l'Agenzia delle Entrate. Al riguardo nessuna attestazione o documento che ne comprovi l'effettiva proposizione è stato prodotto.

Con provvedimento del 25.10.2011 era stato richiesto alla ricorrente di chiarire se sulla stessa gravasse un'esposizione debitoria in relazione all'IVA. Come più sopra osservato nella memoria del 17.11.2011 si affermava che la *ricorrente* effettua prestazioni esenti e che *per la tipologia delle prestazioni non può esserci alcun debito IVA*, nella domanda di transazione fiscale si attesta invece che *la ricorrente è debitrice nei confronti dell'Erario per IVA, IRAP e ritenute IRPEF* [cfr.].

Tanto determina incertezze ed una scarsa chiarezza, se non approssimazione, nella presentazione da parte del ricorrente della transazione fiscale in quanto dall'all. n. 9 non emerge quale sia la sorte del debito IVA di cui si dà ivi contezza facendosi generico riferimento a debiti derivanti da ritenute alla fonte per € 686.188,77 e crediti tributari per € 220.774,53, oltre ad interessi e sanzioni e prospettando il pagamento al 100% delle ritenute fiscali (al netto dello sgravio), al 25% del credito privilegiato e al 22% di quello a chirografo.

Aggiungasi che i crediti previdenziali non sono stati oggetto di transazione ex art. 182 *ter* l. fall. e ricomprendono anche le *quote a carico dell'azienda*, da intendersi per tali le ritenute operate e non versate.

4. È d'uopo, per doverosa completezza, chiarire che questo Tribunale condivide l'orientamento che predica la non obbligatorietà del subprocedimento della transazione fiscale per realizzare la falcidia dei crediti tributari.

In tal senso, più del dato letterale dell'art. 182 *ter* l. fall. (secondo il quale *con il piano di cui all'art. 160 il debitore può proporre il pagamento[...]. dei tributi*"), disposizione che suona alla stregua di una ripetizione della formula contenuta nell'art. 160, secondo la quale *"l'imprenditore che si trova in stato di crisi può proporre ai creditori un concordato preventivo"*. In entrambe le norme l'uso del verbo servile *può* chiarisce unicamente che l'accesso agli istituti è una facoltà per il debitore e non è quindi

sufficiente a supportare un giudizio di alternatività della transazione fiscale rispetto ad altro rito volto anch'esso alla falceia del credito tributario), depone la circostanza che il consenso del fisco non risulta indispensabile per l'omologazione del concordato e la falceia del credito fiscale possa intervenire anche in presenza del voto contrario dell'Amministrazione. Ed infatti l'art. 184 l. fall. prevede che *"il concordato omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori al decreto di apertura della procedura di concordato"*. La tassatività della disposizione, e quindi l'affermazione del principio secondo il quale l'assetto dei crediti (inteso quale definizione della percentuale di pagamento o delle modalità alternative di soddisfacimento) che emerge dalla proposta omologata obbliga tutti i creditori (indipendentemente dal loro voto favorevole o contrario e dalla stessa loro partecipazione al procedimento), porta ad escludere la possibilità di un particolare statuto per il fisco, non essendo revocabile in dubbio che un'eccezione al principio, se voluta e per le conseguenze pratiche che comporterebbe, sarebbe stata espressamente inserita dal legislatore in occasione della formulazione della disposizione dedicata alla materia.

Nemmeno può sottacersi, poi, che nella disciplina ante riforma era assolutamente pacifico che anche il credito tributario potesse essere oggetto di falceia (ovviamente se chirografario) e che, più in generale, il fisco potesse essere trattato come qualunque altro creditore.

Del resto, di recente, in tali termini si è espressa la Suprema Corte (cfr. Cass. n. 22932/2011) la quale ha affermato che *"la sostanziale attribuzione del diritto di veto al fisco renderebbe assai più difficile l'accesso al concordato in quanto il debitore sarebbe tenuto ad accettare in toto le pretese fiscali per poter accedere alla transazione e questo non si concilia con l'evidente volontà del legislatore di valorizzare e favorire la soluzione concordataria anche sacrificando forme di tutela prima presenti, come dimostra, ad esempio, l'eliminazione della doppia maggioranza"*. Nel medesimo arresto la Corte ha statuito anche che *"in presenza di un tentativo di transazione fiscale non riuscito il concordato può essere ugualmente omologato"* ed allora *"non è dato intendere perché un tale tentativo debba comunque essere effettuato se il debitore ritiene ab origine di non voler perseguire alcun accordo particolare col fisco perché già ne conosce le pretese, le ritiene infondate ed è disposto a correre il rischio del voto contrario dell'ufficio"*.

In definitiva, atteso che né dall'articolo 160, né dall'articolo 182 *ter* l. fall., si desume la volontà legislativa di porre il principio di indisponibilità della pretesa tributaria

(certamente operante nel momento accertativo ed impositivo), né di porre una deroga della parità di trattamento dei creditori (oltre i limiti generali fatti propri dall'articolo 2741 c.c.) pur in seno al momento prettamente satisfattivo e della riscossione, ritiene il Tribunale che la transazione fiscale prevista dall'articolo 182 *ter*, l. fall. non è un procedimento obbligatorio. L'imprenditore che si trovi nelle condizioni previste dall'art. 160 può formulare pertanto una proposta di concordato preventivo che preveda il pagamento integrale ovvero la falcidia dei crediti tributari, anche senza seguire l'iter descritto dall'articolo 182 *ter*. Logico corollario è che in tale evenienza il debitore non perseguirà gli effetti del consolidamento del debito fiscale e della cessazione del contenzioso che la citata norma ricollega all'esito positivo della transazione fiscale, la quale deve perciò essere considerata come facoltativa per quel debitore che, per qualsiasi motivo, non avesse interesse a conseguire gli effetti anzidetti.

5. Assodata la facoltatività della transazione fiscale ai fini della falcidia dei crediti erariali e previdenziali, resta da chiedersi se al di fuori della stessa si possa procedere a decurtare anche dei crediti IVA e delle ritenute previdenziali operate e non versate.

Al riguardo è noto che il d.l. 29 novembre 2008, n. 185, art. 32, ha modificato l'art. 182 *ter*, co. 1, l. fall., introducendo la precisazione secondo la quale "*con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione dei pagamento*ö, disposizione in seguito estesa, ad opera dell'art. 29 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, anche alla ritenute previdenziali effettuate e non versate.

Ebbene nella specie: a) la transazione fiscale proposta fa riferimento ad un debito IVA nei confronti dell'erario di cui sembrerebbe essere stato operato una decurtazione al 25% alla stregua dei crediti erariali assistiti da privilegio; b) per i crediti previdenziali, per i quali non si è seguita la via della transazione fiscale, si è prevista una falcidia al 24%.

Ed allora, in merito al credito IVA (nei limiti di quanto è dato comprendere dalla proposta di transazione fiscale) i dati poco chiari e contraddittori di cui si è detto inducono a ritenere che sia stata operata un'ammissibile decurtazione al 25%.

In relazione ai crediti previdenziali la questione che si pone è se l'intangibilità di tali crediti sussista solo se viene attivato il suprocedimento ex art. 182 *ter*, oppure se sia indipendente dell'opzione del debitore imponendosi sempre e comunque, anche nel caso in cui la strada della transazione speciale non venga battuta.

Premesso che la Suprema Corte si è già espressa sancendo l'obbligo dell'integrale (anche se dilazionato) pagamento dell'IVA pur al di fuori della transazione ex art. 182

ter 1. fall. (cfr. Cass. n. 22932/2011 cit.), ritiene il Tribunale che tale principio valga *mutatis mutandis* anche per le ritenute previdenziali.

Ed invero, una diversa interpretazione delle disposizioni sopra menzionate, ove intese nel senso di lasciare al debitore la scelta discrezionale di assoggettarsi all'onere dell'integrale pagamento dell'IVA e/o delle ritenute previdenziali operate e non versate optando per la transazione fiscale oppure avvalersi della possibilità di proporre un pagamento parziale decidendo per il concordato senza transazione (rimanendo vincolato solo all'obbligo di pagare integralmente il debito nei limiti del valore dei beni sui quali grava la garanzia ex art. 161 co. 2 1. fall.) non avrebbe alcuna seria giustificazione logico-giuridica. In altri termini non sarebbe un'esegesi credibile quella che consentisse al debitore di ottenere con il concordato senza transazione fiscale un beneficio (la falcidia dei crediti per ritenute previdenziali operate e non versate) che non potrebbe conseguire con il precipuo strumento di cui all'art. 182 *ter* 1. fall. (che consente la mera dilazione del pagamento).

La disposizione che sostanzialmente esclude il credito IVA e le ritenute da quelli che possono formare oggetto di transazione, quanto meno in ordine all'ammontare del pagamento, è una disposizione eccezionale che, come si è osservato, attribuisce al credito in questione un trattamento peculiare tassativo ed inderogabile.

In sostanza, nel concordato preventivo, devono considerarsi legittime, perché consentite dall'art. 182 *ter* co. 1, le clausole della proposta di concordato senza transazione che prevedono la rateazione dei crediti IVA e previdenziali sono, invece, da reputarsi illegittime e tali da comportare l'annammissibilità della proposta quelle clausole che prevedono la falcidia di tali crediti non ammessa nemmeno nell'ambito della transazione. In tale evenienza infatti il piano contrasterebbe con il chiaro dettato di cui all'art. 182 *ter* 1. fall. che esclude *ab imis*, finanche mediante transazione fiscale, la riduzione di tali peculiari crediti, ferma restando la natura eccezionale della disposizione (e la sua irrilevanza in ordine all'obbligo del rispetto delle cause legittime di prelazione).

Sul punto il Collegio condivide e fa proprio quanto espresso dalla Cassazione la quale ha riconosciuto l'inderogabilità della previsione *de qua* in quanto non si tratta di norma processuale come tale connessa allo specifico procedimento di transazione fiscale ma di norma sostanziale in quanto attiene al trattamento dei crediti nell'ambito dell'esecuzione concorsuale dettata da motivazioni che attengono alla peculiarità del

credito e prescindono dalle particolari modalità con cui si svolge la procedura di crisi (cfr. Cass. 22932/2011, cit.).

La circostanza che la proposta concordataria abbia previsto il pagamento solo parziale del debito per ritenute previdenziali operate e non versate nonché, per quanto è dato comprendere, del debito IVA, impone di dichiarare inammissibile la domanda di concordato.

P.Q.M.

Il Tribunale, visti gli artt. 160 e ss. l. fall.;

dichiara inammissibile la domanda di concordato di cui in premessa.

Così deciso in Rossano, nella camera di consiglio dell'Ufficio Affari Concorsuali del Tribunale, in data 31.01.2012.

Il Giudice est.

Dott. Ambrogio Colombo

Il Presidente

Dott. Giuseppe D'Alitto