Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

IPSOA

Il Fallimento
e le altre procedure concorsuali

Mensile di giurisprudenza e dottrina

ISSN 0394-2740 - ANNO XL - Direzione e redazione - Via dei Missaglia, n. 97 - 20142 Milano (MI)

1/2018

edicolaprofessionale.com/ilfallimento

TARIFFA R.O.C.: POSTE ITALIANE SPA SPEDIZIONE IN ABBONAMENTO POSTALE D.L. 353/2003 (CONV. IN L. 27/02/2004 N. 46) ART. 1, COMMA 1, DCB MILANO

Risoluzione concordataria e dichiarazione di fallimento

Retrocessione dell'azienda in affitto e responsabilità

Itinerario della giurisprudenza
Cessione dei beni e liquidazione nel concordato preventivo

DIRETTORE SCIENTIFICO
Giovanni Lo Cascio

COMITATO DI DIREZIONE
Raffaella Brogi
Giacomo D'Attorre
Francesco De Santis
Massimo Fabiani
Alberto Guiotto
Giovanni Battista Nardecchia
Adriano Patti

COMITATO SCIENTIFICO
Luigi Abete, Giuseppe Bozza, Luigi D'Orazio, Patrizia De Cesari, Antonino Dimundo, Massimo Ferro, Luciano Panzani, Giorgio Tarzia

002304323
5 000002 304323

Wolters Kluwer

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

EMPORIO ADV

FAST FINANCE. IL PARTNER IDEALE PER LE PROCEDURE CONCORSUALI.

Fast Finance è la business unit del Gruppo Banca IFIS specializzata nell'acquisto di crediti fiscali, crediti commerciali e diritti litigiosi connessi alle Procedure Concorsuali.

La cessione dei crediti di difficile esigibilità aiuta gli Organi delle Procedure a conseguire la liquidazione dell'attivo e la rapida chiusura a beneficio dei creditori. Le offerte di acquisto sono formulate pro-soluto con assunzione da parte di Fast Finance di tutti i costi inerenti la valutazione, cessione e gestione dei crediti ceduti.

L'esperienza e l'elevato grado di competenza tecnica acquisite, nonché la capillarità su tutto il territorio nazionale, consentono a Fast Finance di garantire un'assistenza costante e qualificata sin dalle prime fasi della valutazione nonché la massima efficienza nella successiva gestione.

www.fastfinance.it

FAST FINANCE
di BANCA IFIS
Diamo valore al tuo lavoro.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Con la legge delega 19 ottobre 2017, n. 155 è stata avviata la riforma organica delle procedure concorsuali la cui applicazione sarà affidata ai decreti legislativi che il Governo dovrà adottare entro dodici mesi dall'entrata in vigore della stessa.
L'evoluzione della materia fallimentare passerà attraverso la distinzione dei concetti di stato di crisi e di insolvenza, il rafforzamento dei poteri del curatore, la disciplina ad hoc *per i gruppi di imprese, la riforma del concordato preventivo, la disciplina dei rapporti pendenti, l'estensione del concordato con continuità aziendale, l'adozione di un unico modello processuale per l'accertamento dello stato di crisi o di insolvenza, il riordino del regime dei finanziamenti alle imprese in crisi e tante altre novità.*

Lo scenario che si viene delineando è sempre più complesso e interdisciplinare; così come le esigenze informative e formative di chi opera nel settore - avvocati, commercialisti, magistrati e imprese - che richiedono uno strumento di lavoro in grado di orientare nella pratica professionale e di fornire soluzioni interpretative e spunti di riflessione.

Da queste considerazioni, è sorta l'idea di un rinnovamento della Rivista che si attua attraverso l'ampliamento del Comitato di Direzione e la pubblicazione di nuove Rubriche giurisprudenziali, all'insegna della filosofia editoriale di coniugare, come nella migliore tradizione delle Riviste Ipsoa, rigore scientifico e taglio operativo e di innovare i contenuti nell'interesse degli utenti.

L'Editore è, pertanto, lieto di annunciare ai lettori che, a partire da questo fascicolo, la Direzione de "il Fallimento e le altre procedure concorsuali" *si arricchisce di nuove e prestigiose firme - rappresentative di diverse categorie professionali - che affiancheranno il Direttore scientifico Dott. Giovanni Lo Cascio, il Prof. Avv. Massimo Fabiani e il Dott. Adriano Patti: la Dott.ssa Raffaella Brogi, il Prof. Avv. Giacomo D'Attorre, il Prof. Avv. Francesco De Santis, il Dott. Alberto Guiotto e il Dott. Giovanni Battista Nardecchia.*

Inoltre, nell'intento di curare il livello culturale e scientifico della Rivista, l'area giurisprudenziale sarà coperta ancora più estesamente, al fine di fornire un quadro completo degli indirizzi interpretativi assunti in questi anni, a fronte di una legislazione a pioggia scarsamente coordinata. Si è pensato pertanto di aggiungere, alla rubrica contenente le più recenti sentenze della Cassazione - curata dal Cons. Massimo Ferro - quelle sui più recenti Orientamenti giurisprudenziali, *mediante la pubblicazione sistematica di due rassegne mensili riguardanti altre pronunce di legittimità e di merito.*
La rubrica "Orientamenti giurisprudenziali di legittimità" *fornisce le interpretazioni ed i principi di diritto enunciati dalla Cassazione, nonché la conformità o la difformità delle recenti decisioni rispetto a quelle emesse in precedenza dalle Sezioni Unite; gli* "Orientamenti giurisprudenziali di merito" *perseguono lo scopo di porre all'attenzione degli studiosi, non soltanto un'elencazione per materia delle decisioni, ma anche di offrire un commento ragionato degli indirizzi seguiti dai tribunali e dalle corti.*

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Infine, nel 2018 Il Fallimento e le altre procedure concorsuali *compirà 40 anni: era il 1979 quando, il Pres. Giovanni Lo Cascio assunse la Direzione della Rivista che, nel giro di pochi anni, divenne il punto di riferimento di studiosi e operatori, inaugurando un modo originale di concepire e spiegare il diritto, non in maniera confusa, ma come strumento operativo al servizio del lettore.*

Ci piace pensare di aver avuto, oggi come 40 anni fa, una felice intuizione che possa continuare ad alimentare con maggior slancio ed energia il dibattito scientifico culturale in un momento di grande fermento per le procedure concorsuali.

L'Editore

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Seguici anche su Twitter @QGiuridico
per essere sempre informato
sulle novità normative e giurisprudenziali

OPINIONI

Fallimento IL TRATTAMENTO DEI CREDITI TRIBUTARI E CONTRIBUTIVI SECONDO IL NUOVO ART. 182 *TER* L.FALL.
di *Marco Spadaro* **7**

IN ITINERE

NOVITÀ GIURISPRUDENZIALI
a cura di *Massimo Ferro* **18**

GIURISPRUDENZA

Costituzionale

Corte Costituzionale n. 27 settembre 2017, n. 222, ord.
Concordato preventivo RISOLUZIONE DEL CONCORDATO PREVENTIVO ED ABOLIZIONE DEL FALLIMENTO D'UFFICIO: LA CORTE COSTITUZIONALE CONFERMA LA COERENZA DEL SISTEMA
osservazioni di *Carlo Mancuso* **20**

Legittimità

Cassazione Civile, Sez. I, 9 ottobre 2017, n. 23581 **26**
Fallimento RETROCESSIONE DELL'AZIENDA AFFITTATA E RESPONSABILITÀ DEL CONCEDENTE PER I DEBITI DELL'AFFITTUARIO
commento di *Francesco Fimmanò* **27**

Cassazione Civile, Sez. I, 10 agosto 2017, n. 19925
Concordato preventivo LA LIQUIDAZIONE DI BENI NEL CONCORDATO IN CONTINUITÀ E LA NOMINA DEL LIQUIDATORE GIUDIZIALE
commento di *Giovanni La Croce* **35**

Cassazione Civile, Sez. I, 31 luglio 2017, n. 19007 **46**
L'ESCUSSIONE COATTIVA DI BENI DEL TERZO GARANTE DA PARTE DEL CREDITORE PIGNORATIZIO
commento di *Massimiliano Ratti* **47**

Cassazione Civile, Sez. I, 31 luglio 2017, n. 18997 **53**
Fallimento SULL'ONERE DI PROVARE L'AMMONTARE MINIMO DEI DEBITI PER L'APERTURA DELLA LIQUIDAZIONE GIUDIZIALE
commento di *Francesco De Santis* **54**

Cassazione Civile, Sez. I, 9 giugno 2017, n. 14444 **62**
Concordato preventivo CAUSA CONCRETA E FATTIBILITÀ DEL CONCORDATO: LA PERSISTENZA DEL DUBBIO
commento di *Ivan Libero Nocera* **63**

Merito

Tribunale di Rovigo 18 settembre 2017 **74**
Concordato preventivo REVOCA DEL CONCORDATO PREVENTIVO IN ASSENZA DI CONTESTUALE DICHIARAZIONE DI FALLIMENTO E RECLAMABILITÀ DEL DECRETO EMESSO
commento di *Federico Canazza* **75**

Tribunale di Roma 3 agosto 2017 **83**
OFFERTE CONCORRENTI: LA RICERCA DI UN DIFFICILE EQUILIBRIO TRA LE RAGIONI DEL DIRITTO E QUELLE DELL'ECONOMIA
commento di *Giovanni Battista Nardecchia* **86**

Tribunale di Pordenone 5 giugno 2017 **90**
Fallimento PROCEDIMENTO MONITORIO, FALLIMENTO DEL CREDITORE ED INTERRUZIONE DEL PROCESSO
commento di *Marco Farina* **91**

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Sommario

ITINERARI DELLA GIURISPRUDENZA

Concordato preventivo

CESSIONE DEI BENI E LIQUIDAZIONE NEL CONCORDATO PREVENTIVO
a cura di *Carlo Trentini* **97**

OSSERVATORI

OSSERVATORIO INTERNAZIONALE SULL'INSOLVENZA
a cura di *Patrizia De Cesari* e *Galeazzo Montella* **107**

ORIENTAMENTI DI GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITÀ
a cura di *Edoardo Staunovo Polacco* **111**

ORIENTAMENTI DI GIURISPRUDENZA DI MERITO
a cura di *Marco Spadaro* **115**

INDICE

Indice analitico-alfabetico **120**

Il Fallimento
e le altre procedure concorsuali
Mensile di giurisprudenza e dottrina

Per informazioni in merito
a contributi, articoli ed argomenti trattati
scrivere o telefonare a:
telefono 02 82476.570
telefax 02 82476.055
e.mail: redazione.fallimento.ipsoa@wolterskluwer.com

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi d'indirizzo, ecc., scrivere o telefonare a:

WOLTERS KLUWER ITALIA Servizio Clienti
telefono 02 824761 – telefax 02 82476.799
e-mail servizio.clienti@wolterskluwer.com

EDITRICE
Wolters Kluwer Italia s.r.l.
Via dei Missaglia n. 97 - Edificio B3
20142 Milano

INDIRIZZO INTERNET
www.edicolaprofessionale.com/ilfallimento

DIRETTORE RESPONSABILE
Giulietta Lemmi

REDAZIONE
Francesco Cantisani, Ines Attorresi, Tania Falcone

HANNO COLLABORATO
La selezione della giurisprudenza di legittimità è a cura dell'Avv. Dario Finardi

REALIZZAZIONE GRAFICA
Wolters Kluwer Italia S.r.l.

FOTOCOMPOSIZIONE
Sinergie Grafiche Srl
Viale Italia, 12
20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali errori o inesattezze.

PUBBLICITÀ:

Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia n. 97 - Edificio B3
20142 Milano, Italia

STAMPA
GECA S.r.l. - Via Monferrato, 54
20098 San Giuliano Milanese (MI) - Tel. 02/99952

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 10 dell'8 gennaio 1979

Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27 febbraio 2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano
Iscritta nel Registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 Foglio 417 in data 31 luglio 1991
Iscrizione al R.O.C. n. 1702

ABBONAMENTI
Gli abbonamenti hanno durata annuale e si intendono rinnovati in assenza di disdetta da comunicarsi a mezzo raccomandata A.R. da inviare a:
Wolters Kluwer Italia S.r.l. Via dei Missaglia n. 97 - Edificio B3 - 20142 Milano, entro 60 gg prima della data di scadenza per abbonamenti carta, entro 90 gg. prima della data di scadenza per abbonamenti digitali.
L'abbonamento cartaceo comprende nel prezzo di abbonamento l'estensione on line della rivista, consultabile all'indirizzo
www.edicolaprofessionale.com/ilfallimento
L'abbonamento digitale è consultabile all'indirizzo:
www.edicolaprofessionale.com/ilfallimento

ITALIA
Abbonamento annuale cartaceo solare (gennaio - dicembre) oppure 12 mesi rolling dalla data di sottoscrizione 268,00
Abbonamento digitale 12 mesi rolling dalla data di sottoscrizione: 250 + Iva 4%

ESTERO
Abbonamento annuale cartaceo solare (gennaio - dicembre) oppure 12 mesi rolling dalla data di sottoscrizione 536,00
Abbonamento digitale 12 mesi rolling dalla data di sottoscrizione: 250,00

MAGISTRATI e UDITORI GIUDIZIARI - sconto del 20% sull'acquisto dell'abbonamento annuale alla rivista applicabile rivolgendosi alle Agenzie Wolters Kluwer (http://shop.wki.it/agenzie) o inviando l'ordine via posta a Wolters Kluwer Italia s.r.l.,
Via dei Missaglia n. 97 - Edificio B3 - 20142 Milano o via fax al n. 02 82476799 o rivolgendosi al Servizio Informazioni Commerciali al n. 02 824761.
Nell'ordine di acquisto i magistrati dovranno allegare fotocopia del proprio tesserino identificativo attestante l'appartenenza alla magistratura.

MODALITÀ DI PAGAMENTO
Versare l'importo sul C/C/P n. 583203 intestato a WKI s.r.l. Gestione incassi - Via dei Missaglia n. 97 - Edificio B3 - 20142 Milano

oppure
Inviare assegno bancario/circolare non trasferibile intestato a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Indicare nella causale del versamento il titolo della rivista e l'anno di abbonamento
Prezzo copia: € 33,00
Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta

DISTRIBUZIONE
Vendita esclusiva per abbonamento

Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio Abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via dei Missaglia n. 97 - Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia n. 97 - Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un Fax al numero: 02 82476799.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Transazione fiscale

Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182 *ter* l.fall.

di Marco Spadaro

Con la c.d. legge di stabilità 2017 è stato riscritto l'art. 182 *ter* della legge fallimentare, recante la disciplina del trattamento dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie, nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione. Secondo l'Autore, la novella sembra dirimere buona parte delle questioni interpretative sorte nella vigenza del precedente regime, ma - nel contempo - ne fa emergere di nuove che, anche sotto il profilo operativo, continuano a rendere non semplice l'applicazione della norma.

Premessa

Auspicate da tempo e da tanti (1), sono state finalmente rivedute e riscritte le controverse regole per il trattamento dei crediti tributari e contributivi nell'ambito delle soluzioni concordate della crisi d'impresa disciplinate dalla l.fall.

Con la ormai consueta tecnica legislativa, da qualcuno efficacemente definita "per inserti" (2), l'art. 182 *ter* l.fall. (nel testo vigente al 31 dicembre 2016) è stato rimosso e sostituito (3) con una nuova disposizione che, pur ricalcando per buona parte la precedente, presenta significative novità volte, almeno nelle intenzioni del legislatore, a dirimere le numerose incertezze interpretative e le difficoltà operative che la vecchia norma aveva determinato. E ciò durante i lavori dell'avviata riforma organica delle procedure concorsuali, che tale intervento di revisione (seppur di portata apparentemente più limitata (4)) anch'essa prevede.

Come anzidetto, la disposizione di cui all'art. 182 *ter* l.fall., originariamente introdotta dal D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5 e più volte modificata sino all'ultima sua formulazione ormai previgente (5), è risultata una delle norme più infelici della nuova disciplina del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione di cui all'art. 182 *bis* l.fall.

(1) V. la proposta di modifica dell'istituto della transazione fiscale elaborata dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *Il contributo del CNDCEC alla riforma della crisi di impresa. Profili tributari*, 2015, in *www.cndcec.it*; Cfr. anche lo schema di disegno di legge delega recante "*Delega al Governo per la riforma organica delle discipline della crisi di impresa e dell'insolvenza*", elaborato dalla Commissione ministeriale istituita dal Ministro della Giustizia con Decreto 28 gennaio 2015 (e successive integrazioni), in *www.ilcaso.it*. In dottrina v. F. Dami, *La falcidiabilità di IVA e degli altri tributi all'indomani della sentenza della Corte di Giustizia CE: prime esperienze applicative*, in *Dir. fall.*, 2016, II, 1643 - 1645.

Il presente lavoro riprende, ampliandoli, alcuni dei temi trattati dal medesimo Autore nel contributo titolato: *Il nuovo art. 182 ter l.f. Dalla transazione fiscale al trattamento dei crediti tributari e contributivi*, in AA.VV., *Fallimento, soluzioni negoziate della crisi e disciplina bancaria dopo le riforme del 2015 e 2016*, (diretto da) S. Ambrosini, Bologna, 2017, 970-985.

(2) Così P. Vella, *La riforma organica delle procedure concorsuali: un nuovo approccio in linea con le indicazioni dell'UE*, in questa *Rivista*, 2016, 734 e ss.

(3) Il nuovo art. 182 *ter* l.fall. è stato introdotto dall'art. 1, comma 81, L. 11 dicembre 2016, n. 232, pubblicata nella *G.U.* della Repubblica Italiana 21 dicembre 2016, n. 297, entrata in vigore il 1 gennaio 2017.

(4) In effetti, la L. 19 ottobre 2017, n. 155, recante "Delega al Governo per la riforma delle discipline della crisi di impresa e dell'insolvenza", all'art. 6, comma 1, lettera p, prevede unicamente la delega a "disciplinare il trattamento del credito da imposta sul valore aggiunto nel concordato preventivo anche in presenza di transazione fiscale, tenendo conto anche delle pronunce della Corte di giustizia dell'Unione europea".

(5) L'art. 182 *ter* l.fall. è stato introdotto dall'art. 146 del D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5. La norma è stata poi modificata dall'art. 16, comma 5, D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, ed ancora dall'art. 32 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2, ed infine dall'art. 29 del D.L. 31 maggio 2010 convertito con modificazioni dalla L. 30 luglio 2010, n. 122.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Le questioni più dibattute e controverse (6), come è noto, sono state quelle relative alla natura dell'istituto, alla sua facoltatività ovvero obbligatorietà allorquando il proponente volesse offrire il pagamento parziale o dilazionato dei debiti tributari o contributivi, alla intangibilità o meno del debito relativo alla imposta sul valore aggiunto e delle ritenute operate e non versate al di fuori dal perimetro di applicazione della norma, alla incidenza dei possibili trattamenti sull'ordine delle prelazioni, alla impugnabilità del diniego alla transazione da parte dell'amministrazione finanziaria, agli effetti del c.d. consolidamento del debito fiscale e della chiusura delle liti pendenti.
Gli innumerevoli profili di incertezza hanno indubbiamente reso non agevole l'applicazione dell'istituto e probabilmente hanno disincentivato il ricorso allo stesso. Ma di non facile gestione sono risultati anche quelle proposte e quei piani che, senza il ricorso alla transazione fiscale, prevedevano il soddisfacimento non integrale dei debiti fiscali e contributivi.
Da qui la evidente necessità di regole nuove, certamente favorite dalla decisione della Corte di Giustizia UE del 7 aprile 2016, con la quale si è definitivamente chiarito che la procedura di concordato preventivo non costituisce una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'IVA e non è contraria all'obbligo degli Stati membri di garantire il prelievo integrale della imposta nel loro territorio nonché la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione. Nell'ambito di tale procedura, quindi, è ammissibile un pagamento parziale dell'IVA se risulta, sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente, che lo Stato membro interessato non possa recuperare il proprio credito in misura maggiore in caso di fallimento (7).

Dalla transazione fiscale al trattamento dei crediti tributari e contributivi: la natura giuridica della nuova disposizione

Le novità riguardano innanzitutto la rubrica del nuovo art. 182 *ter* l.fall., che viene denominata "Trattamento dei crediti tributari e contributivi" in luogo della precedente che titolava la disposizione "Transazione fiscale", e ciò anche in coerenza con il nuovo inciso del primo periodo del comma 1 della novellata disposizione il quale, stabilendo che il debitore può proporre il pagamento parziale o dilazionato dei tributi e dei contributi "esclusivamente mediante proposta presentata ai sensi" dello stesso art. 182 *ter* l.fall., sembra affidare unicamente alla nuova norma la disciplina del trattamento dei suindicati crediti nell'ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione (8).
Le novità riguardano anche le modalità per addivenire alla adesione alla proposta ovvero al suo diniego.
Viene meno, infatti, nell'ambito del concordato preventivo, il riferimento alla determinazione amministrativa di adesione o diniego alla proposta da assumersi con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale, originariamente prodromica all'espressione del voto (9). Sempre nel concordato preventivo, la novella attribuisce la legittimazione ad esprimere il voto per il credito tributario complessivo all'ufficio, previo parere conforme della competente direzione regionale. Il voto è, invece, espresso dall'agente della riscossione limitatamente agli oneri di riscossione di cui all'art. 17 del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112.
Nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione, l'adesione alla proposta è espressa, su parere conforme della competente direzione regionale, con la sottoscrizione dell'atto negoziale da parte del direttore dell'ufficio. L'atto è sottoscritto anche dall'agente della riscossione in ordine al trattamento degli oneri di riscossione.
Per quanto attiene agli effetti dell'accordo concluso, scompare ogni riferimento al consolidamento del debito fiscale e non è più previsto che la chiusura della procedura di concordato, ai sensi dell'art. 181 l.fall., determini la cessazione della materia del contendere relativamente alle liti aventi ad oggetto i tributi di cui al comma 1 della norma.
Nel suo complesso, quindi, l'art. 182 *ter* l.fall. assume una nuova e diversa consistenza e viene da

(6) Per una rassegna aggiornata degli orientamenti giurisprudenziali v. F. Miconi, *La transazione fiscale - Itinerari della giurisprudenza*, in questa *Rivista*, 2015, 729.
(7) Corte Giustizia UE, Sez. II, 7 aprile 2016, n. 546/14, in *Riv. giur. trib.*, 2016, 6, 1, 465.
(8) Cfr. Trib. Milano 29 dicembre 2016, in *www.ilcaso.it*.
(9) Considerato che il voto, specie nella nuova configurazione della norma, ben può esprimere, coevamente, la volontà della amministrazione di approvare o meno la proposta di concordato e la proposta di accordo sul trattamento dei crediti tributari, la modifica appare apprezzabile poiché dirime le questioni circa la natura della suddetta determinazione e la sua impugnabilità. Per una esauriente disamina delle questioni cfr. L. Del Federico, *La transazione fiscale*, in *Le riforme delle procedure concorsuali*, (a cura di) A. Didone, Milano, 2016, 1888-1890; F. Miconi, *La transazione fiscale - Itinerari della giurisprudenza*, cit., 733.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

chiedersi se possa ancora effettivamente parlarsi di transazione fiscale.

Già non poche perplessità aveva suscitato la natura giuridica dell'istituto nel testo previgente.

Secondo una parte della dottrina (10), l'adesione alla proposta del debitore espressa ai sensi dell'art. 182 *ter* l.fall., producendo effetti remissori e/o dilatori sulle passività erariali e/o contributive e, soprattutto, esplicando anche gli ulteriori effetti di definitiva quantificazione della complessiva situazione debitoria del proponente e di impedimento al successivo esercizio dei poteri di accertamento in relazione alle obbligazioni precedenti al deposito della proposta di concordato (11), con chiusura anche delle liti pendenti, determinava la conclusione di un vero e proprio accordo transattivo tra le parti.

Precisava qualcuno che poteva parlarsi di transazione, ai sensi e per gli effetti di cui agli artt. 1965 e 1966 c.c., solo quando vi fosse una effettiva incertezza sulle ragioni di credito dell'amministrazione finanziaria o degli enti previdenziali e assistenziali, ma non anche quando vi fosse incertezza sulla sola esigibilità del credito, verificandosi - in quest'ultimo caso - un fenomeno remissorio qual è il *pactum ut minus solvatur* (12)

Secondo questa impostazione, la transazione fiscale era del tutto autonoma rispetto alla procedura di concordato preventivo cui ineriva e certamente facoltativa.

Altra parte della dottrina, invece, considerava l'art. 182 *ter* l.fall. e, quindi, la transazione fiscale non tanto un accordo negoziale di natura transattiva ma una semplice norma procedurale (13) destinata a regolare il trattamento di crediti particolari, quali quelli dell'erario e degli enti previdenziali o assistenziali, nell'ambito del concordato e degli accordi di ristrutturazione, nonché le modalità per consentire agli stessi enti di partecipare al procedimento ed esprimere il voto (14).

La giurisprudenza (15), enfatizzando i particolari oneri procedimentali imposti dall'art. 182 *ter* l.fall. alle parti (debitore e fisco) e gli effetti dell'omologazione del concordato recante la transazione fiscale (consolidamento del debito ed estinzione dei giudizi pendenti), certamente peculiari ed ulteriori rispetto a quelli stabiliti dalla legge nei confronti di tutti gli altri creditori concorsuali, giungeva ad affermare una certa autonomia (quantomeno procedimentale) dell'istituto (16), escludendone la obbligatorietà per il debitore che volesse proporre il pagamento parziale o falcidiato dei debiti tributari o contributivi, e sancendone la facoltatività (quale patto a corredo di quella speciale figura di concordato, di recente (17), espressamente definita come "concordato preventivo con transazione fiscale") per chi volesse conseguire i benefici suindicati della cristallizzazione del debito e della cessazione della materia del contendere nelle liti pendenti.

Oggi, rinominata la rubrica, soppresso il consolidamento del debito, venuta meno la cessazione della materia del contendere nelle liti per effetto della chiusura della procedura di concordato, non sembra potersi più agevolmente sostenere che si verifichi un vero e proprio fenomeno transattivo (18).

In tale nuovo contesto, l'istituto sembra perdere (almeno nell'ambito del concordato preventivo) la propria individualità ed autonomia, per assumere le vesti di regola obbligatoria volta a disciplinare, sempre ed in modo esclusivo, il trattamento dei crediti tributari e dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie nonché le modalità procedimentali per consentire ai suddetti soggetti di valutare ed esprimere il consenso o il dissenso alla proposta di concordato, mediante espressione del voto favorevole o contrario al pari degli altri creditori.

Il noto principio di indisponibilità dei crediti tributari si attenua di fronte alla espressa deroga sancita dalla l.fall. e la riduzione e/o dilazione del debito tributario o contributivo, più che conseguenza di

(10) G. La Croce, *Autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in questa *Rivista*, 2010, 146.

(11) Cfr. Cass. 22 settembre 2016, n. 18561, in *Corr. trib.*, 2016, 3, 184; Cass. 4 novembre 2011, n. 22931, in *Giur. it.*, 2012, 5, 1187.

(12) E. Stasi, sub *art. 182 ter l.f.*, in *Codice commentato del fallimento*, (diretto da) G. Lo Cascio, Milano, 2015, 2213-2215; L. Mandrioli, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso*, in *Giur. comm*., 2008, 296.

(13) L. Del Federico, *La transazione fiscale*, in *Le riforme delle procedure concorsuali*, cit., 1866; A. La Malfa, *Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, in *Corr. trib.*, 2009, 706.

(14) Così anche Trib. Roma 27 gennaio 2009, in questa *Rivista*, 2012, 232 ss.

(15) Cass. 4 novembre 2011, n. 22931, in *Giur. it.*, 2012, 5, 1069.

(16) Cfr. P. Vella, *La problematica scissione tra facoltatività procedimentale ed obbligatorietà sostanziale dell'art. 182 ter l.fall.*, in questa *Rivista*, 2012, 172 ss.

(17) Cass., SS.UU., 27 dicembre 2016, n. 26988, in *www.fallimentarista.it.*

(18) Così anche E. Stasi, sub *art. 182 ter l.f.*, in *Codice commentato del fallimento*, (diretto da) G. Lo Cascio, Milano, 2017, 2441.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

un accordo con gli enti, diviene effetto della approvazione del concordato da parte della maggioranza dei creditori e della sua omologazione.
La proposta di concordato (recante anche la proposta di trattamento parziale o dilazionato dei crediti di cui sopra) è, infatti, approvata se consegue le maggioranze di cui all'art. 177, comma 1, l.fall. Non ostano (19) all'approvazione della proposta ed all'omologazione del concordato, l'inerzia e/o il voto contrario dell'amministrazione finanziaria e/o degli enti di previdenza ed assistenza obbligatoria, i cui interessi, per come si dirà meglio *infra*, sono comunque tutelati dal particolare regime dettato dalla nuova disposizione (quanto a condizioni minime di trattamento e a meccanismi di partecipazione al procedimento) ed il cui rispetto costituisce requisito di ammissibilità del concordato stesso, nonché dalla (agevolata) possibilità di provocare, in talune ipotesi, anche il giudizio del tribunale circa la convenienza della proposta in sede di omologazione *ex* art. 180, comma 4, l.fall. E così probabilmente si giustifica anche la soppressione della determinazione amministrativa di adesione o diniego alla proposta che, nel contesto generale della vecchia norma, si riteneva costituisse l'atto negoziale di accettazione o rigetto della transazione fiscale (20), prodromico alla espressione del voto, risolvendosi - ora - l'azione amministrativa unicamente nella approvazione o meno della proposta di concordato, al pari degli altri creditori.
All'approvazione della amministrazione finanziaria e degli enti previdenziali ed assicurativi non sembrano più conseguire effetti diversi ed ulteriori rispetto a quelli che, a seguito della omologazione del concordato, si produrranno *ex* art. 184 l.fall.
Permane invece una certa autonomia nell'ambito degli accordi di ristrutturazione, ove - coerentemente con la natura di tali strumenti - il consenso dell'amministrazione finanziaria e degli enti previdenziali e assistenziali deve essere deliberato e manifestato mediante sottoscrizione dell'atto negoziale da parte del direttore dell'ufficio e dell'agente della riscossione. Forse non a caso, solo nei commi 5 e 6 del nuovo art. 182 *ter* l.fall., continua a ricorrere il sintagma "transazione fiscale" (21).

Ambito applicativo

Come si è detto, il nuovo art. 182 *ter* l.fall. regola, sempre ed in via esclusiva, il trattamento 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, nell'ambito del concordato preventivo nonché nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione di un accordo di ristrutturazione.
Dalla facoltatività del ricorso allo speciale procedimento dettato dal precedente art. 182 *ter* l.fall. (22), si passa quindi ad uno statuto obbligatorio destinato a trovare applicazione ogni qualvolta vi siano i suindicati crediti tributari o contributivi tra le passività da soddisfare con il concordato (23).
Il nuovo statuto, per effetto del persistente richiamo di cui all'art. 23, comma 43, D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla L. 15 luglio 2011, n. 111, si applica anche nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione dei debiti cui può fare accesso l'imprenditore agricolo (24).
La norma non si applica al concordato fallimentare che continua, quindi, ad essere regolato dalle vigenti disposizioni, che consentono un trattamento dei crediti tributari e contributivi analogo a quello che è possibile offrire per tutti i crediti di altra natura (25).
Il nuovo art. 182 *ter* l.fall. disciplina, senza alcuna apparente deroga, tutti i tributi (26) amministrati dalle agenzie fiscali nonché tutti i contributi amministrati dagli enti di previdenza ed assistenza obbligatori.
Soppresse, con la novella, la originaria esclusione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea e la particolare limitazione della infalcidiabilità dell'IVA e delle ritenute operate e non versate, la nuova disposizione sembra potersi applicare

(19) Così come già si riteneva nel vigore della precedente disciplina, cfr. Cass. 4 novembre 2011, n. 22931, cit.
(20) G. La Croce, *Autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo*, cit., 147.
(21) Secondo E. Stasi, sub *art. 182 ter l.f.*, in *Codice commentato del fallimento*, (diretto da) G. Lo Cascio, cit., 2017, 2451, alla locuzione "transazione fiscale che ancora compare nei commi 5 e 6 della norma novellata non può attribuirsi altro valore se non quello di un refuso nella riscrittura della disposizione"
(22) cfr. Cass., SS.UU., 27 dicembre 2016, n. 26988, cit.; Cass. 4 novembre 2011, n. 22931, cit.
(23) Potrebbe legittimamente dubitarsi della applicabilità della norma (quanto ai profili procedimentali) in caso di proposta che contempli il pagamento integrale dell'intero debito erariale o contributivo al momento della omologazione.
(24) R. Marino - M. Carminati, *Le soluzioni negoziali della crisi dell'imprenditore agricolo*, in questa *Rivista*, 2012, 637 - 638.
(25) A. La Malfa, *Transazione fiscale applicabile anche al concordato fallimentare*, in *Corr. trib.*, 2008, 2997.
(26) Per una compiuta disamina delle problematiche inerenti la definizione di "tributo" cfr. L. Del Federico, *La transazione fiscale*, in *Le riforme delle procedure concorsuali*, cit., 1868 ss.