



5906.18

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
PRIMA SEZIONE CIVILE

C.I.

Composta da

Antonio Didone Presidente

Rosa Maria Di Virgilio Consigliere

Alberto Pazzi Consigliere

Eduardo Campese Consigliere

Giuseppe Fichera Consigliere rel.

Oggetto:
concordato preventivo -
transazione fiscale -
ritenute non versate -
pagamento integrale -
ulteriori crediti privilegiati
- falcidia concordataria.

R.G.N. 06251/2016

Cron. 5906

Num.

C.C. 14/12/2017

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 06251/2016 R.G. proposto da
(omissis) s.r.l., in liquidazione (C.F. (omissis)), in persona
del liquidatore *pro tempore*, rappresentata e difesa dagli avv.ti
(omissis) e (omissis), elettivamente domiciliata in Roma
presso la cancelleria della Corte di Cassazione.

- ricorrente -

contro

Fallimento della (omissis) s.r.l., in liquidazione (C.F.
(omissis)), in persona del curatore *pro tempore*, Società
Cooperativa (omissis) (C.F. (omissis)), in
persona del legale rappresentante *pro tempore*, (omissis) s.p.a.
(C.F. (omissis)), in persona del legale rappresentante *pro
tempore*.

- intimati -

avverso

la sentenza n. 364/2016 della Corte d'appello di Milano, depositata
il 3 febbraio 2016.

ces
1448
2017

Sentita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14 dicembre 2017, dal Consigliere Giuseppe Fichera.

FATTI DI CAUSA

(omissis) s.r.l., in liquidazione, (di seguito *breviter*) depositò una proposta di concordato preventivo con transazione fiscale ex art. 182-ter l.fall., in seno alla quale era previsto il pagamento integrale delle ritenute fiscali non versate e con la falcidia della classe costituita dai creditori muniti del privilegio generale mobiliare.

Il Tribunale di Milano dichiarò inammissibile la proposta e, contestualmente, su istanza di taluni creditori, pronunciò il fallimento della .

Il reclamo proposto dalla avverso il decreto e la sentenza venne respinto dalla Corte d'appello di Milano, con sentenza depositata il 3 febbraio 2016.

Ritenne la corte che correttamente la proposta di concordato fosse stata dichiarata inammissibile dal tribunale, poiché sovvertiva l'ordine dei privilegi, prevedendo il pagamento integrale delle ritenute non versate, falcidiando invece i crediti muniti di privilegio generale, aventi grado anteriore nel relativo ordine stabilito dal Codice civile.

(omissis) ha proposto ricorso per cassazione avverso la detta sentenza della corte d'appello affidato a cinque motivi; il fallimento della e i creditori istanti per la dichiarazione di fallimento non hanno spiegato difese.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo deduce violazione dell'art. 160, secondo comma, l.fall., avendo la corte d'appello erroneamente ritenuto che il mancato pagamento integrale dei crediti privilegiati antergati rispetto alle ritenute non versate, costituisse violazione del principio della graduazione dei crediti.

Con il secondo motivo assume violazione degli artt. 160, secondo comma, e 182-ter l.fall., poiché il giudice di merito ha ritenuto che, proposta una transazione fiscale, in presenza di creditori privilegiati di grado anteriore e in mancanza di liquidità sufficiente per il loro pagamento integrale, il proponente possa soddisfare i crediti per ritenute non versate solo avvalendosi di provvista proveniente da finanza esterna.

Con il terzo motivo denuncia violazione dell'art. 101 Cost., avendo il giudice del reclamo applicato al caso di specie una regola, quella del necessario integrale pagamento dei crediti privilegiati di grado superiore rispetto a quello riconosciuto per le ritenute fiscali non versate, non prevista dalla legge.

Con il quarto motivo assume vizio di motivazione ex art. 360, comma primo, n. 5), c.p.c., avendo la corte di merito omesso di pronunciare su una interpretazione dell'art. 182-ter l.fall. costituzionale orientata, che avrebbe evidenziato la sua natura derogatoria rispetto all'ordine legittimo delle cause di prelazione.

2. I primi quattro motivi, incentrati sulla medesima questione e pertanto bisognosi di trattazione unitaria, sono fondati per le ragioni di cui si dirà.

2.1. Com'è noto, con la riforma del concordato preventivo introdotta dal d.l. 14 marzo 2005, convertito con modificazioni dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, per la prima volta nel sistema concorsuale si è consentito al proponente di formulare una proposta che preveda un trattamento differenziato dei creditori che siano stati suddivisi in classi "*secondo posizione giuridica e interessi economici omogenei*" (art. 160, primo comma, lett. c), l.fall.).

Successivamente, con il c.d. decreto correttivo (il d.lgs. 12 settembre 2007, n. 169) nel secondo comma dell'art. 160 l.fall., come già fatto in precedenza per il concordato fallimentare mediante la novella introdotta dal d.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5 (art. 124, terzo comma, l.fall.), si è precisato che quando il concordato

preveda una pluralità di classi di creditori, *"il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione"*.

Questa regola, come è stato evidenziato, esprime con chiarezza la volontà del legislatore riformista che la formazione delle classi non alteri in alcun modo l'ordine di graduazione dei crediti muniti di cause di prelazione, il quale ha il suo fondamento nella legge e non è quindi disponibile dalle parti.

Del resto, prima ancora che il testo letterale della norma, i principi generali in materia concorsuale non consentono di ritenere che la maggioranza dei creditori, con la mera manifestazione del voto in adunanza, possa sopprimere o ridurre i diritti di prelazione spettanti *ex lege* a taluni di essi.

Questa Corte, poi, ha già avuto occasione di precisare che ai fini dell'ammissibilità della proposta di concordato preventivo, l'apporto finanziario di un terzo si sottrae al divieto di alterazione della graduazione dei crediti privilegiati, solo allorché risulti neutrale rispetto allo stato patrimoniale della società debitrice, non comportando né un incremento dell'attivo, sul quale i crediti privilegiati dovrebbero in ogni caso essere collocati secondo il loro grado, né un aggravio del passivo della medesima, con il riconoscimento di ragioni di credito a favore del terzo (Cass. 08/06/2012, n. 9373).

2.2. Quanto alla disciplina relativa alla transazione fiscale, la stessa ha subito plurime novelle nel corso dell'ultimo decennio.

In particolare, il primo comma dell'art. 182-ter l.fall., nel testo originario introdotto dal d.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5 stabiliva che *"con il piano di cui all'art. 160 il debitore può proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali 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".

L'art. 32, comma 5, lett. a), del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, art. 32, comma 5, lett. a), convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2), ha sostituito tale testo con il seguente: *"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; con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento"*.

Ancora, l'art. 29 d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, ha aggiunto dopo le parole *"all'imposta sul valore aggiunto"*, le parole *"ed alle ritenute operate e non versate"*.

Infine, l'art. 1, comma 81, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, in vigore dal 1 gennaio 2017, ha integralmente novellato l'art. 182-ter l.fall. disponendo oggi senz'altro, al primo comma, che *"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)".

Ancora, pronunciandosi su questione di massima di particolare importanza, le Sezioni Unite di questa Corte hanno stabilito che l'art. 182-ter, primo comma, l.fall., nel testo risultante dalla modifica introdotta dall'art. 32, comma 5, lett. a), del d.l. n. 185 del 2008, convertito con modificazioni dalla legge n. 2 del 2009, laddove esclude la falcidia sul capitale dell'IVA, così sancendo l'intangibilità del relativo debito, costituisce un'eccezione alla regola generale, stabilita dall'art. 160, secondo comma, l.fall., della falcidiabilità dei crediti privilegiati, compresi quelli relativi ai tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, e trova, quindi, applicazione solo nella speciale ipotesi di proposta di concordato accompagnata da una transazione fiscale (Cass. s.u. 27/12/2016, n. 26988).

2.3. Così ricostruito l'attuale quadro normativo e giurisprudenziale, occorre stabilire se la previsione, contenuta nell'art. 182-ter l.fall., nel testo anteriore all'ultima novella introdotta dalla legge n. 232 del 2016 – qui ancora applicabile *ratione temporis* –, imponga o meno al proponente, al fine di rispettare l'ordine delle cause legittime di prelazione, di assicurare sempre il pagamento integrale di tutti i crediti muniti di privilegio (generale) di grado anteriore rispetto all'IVA e alle ritenute fiscali non versate.

2.4. Ritiene questa Corte che la *ratio* dell'art. 182-ter l.fall. – all'evidenza finalizzata a garantire la riscossione integrale di taluni tributi e, specialmente, di quelli costituenti "risorse proprie dell'Unione europea" –, pure tenendo conto della portata generale del secondo comma dell'art. 160 l.fall., non possa consentire di interpretare quest'ultima norma nel senso che essa imponga sempre un trattamento non deteriore dei creditori privilegiati, anche quando l'infalcidiabilità di taluno di essi – pure di grado

inferiore – trovi fondamento nella legge e non nella sola volontà del proponente, poi avallata dalla maggioranza dei creditori ammessi al voto.

E invero, il contenuto vincolante dell'art. 182-ter l.fall., nella parte in cui impone al proponente che si avvale della transazione fiscale il pagamento integrale dell'IVA e delle ritenute non versate, non si mostra idoneo ad estendere i suoi effetti fino ad imporre eguale trattamento a tutti i creditori che siano muniti di un privilegio antergato; la tesi contraria infatti porterebbe alla assai singolare conclusione che, in forza del richiamo ad una norma fissata dal Codice civile del '42 (gli artt. 2777 e 2778 c.c., da ultimo novellati dalla legge 29 luglio 1975, n. 426), il legislatore riformista del 2006 e 2007, abbia inteso assicurare lo speciale trattamento previsto per i tributi costituenti "risorse proprie dell'Unione europea" e per le ritenute fiscali non versate, anche ad una congerie di crediti privilegiati privi di qualsiasi tratto comune (cioè tutti quelli compresi tra il 1° e il 18° grado del ridetto art. 2778 c.c.).

Va soggiunto che sostenere che il ricorso alla transazione fiscale – almeno fino al 31 dicembre 2016 – imponga sempre il pagamento integrale di tutti i crediti privilegiati antergati rispetto all'IVA, compresi quindi anche i tributi erariali diretti, che nell'ordine dei privilegi sancito dall'art. 2778 c.c. la precedono (al grado 18° rispetto al grado 19°), renderebbe incomprensibile l'intervento del legislatore urgente nel 2010, che – lo si è visto sopra – con il d.l. n. 78 del 2010 ha espressamente novellato l'art. 182-ter l.fall. stabilendo la infalciabilità, accanto all'IVA, anche di un tributo diretto quali sono appunto le ritenute fiscali non versate.

Né si può ragionevolmente affermare che la falcidia dei creditori privilegiati di grado anteriore, potrebbe essere ammessa nel concordato preventivo accompagnato da transazione fiscale, solo attraverso l'intervento di finanza esterna al proponente, che

assicuri integralmente il pagamento del credito IVA e di quello per ritenute non versate, per la decisiva considerazione che l'apporto economico del terzo, se consente di derogare in *melius* rispetto alla disciplina fissata dalla legge, accrescendo cioè la percentuale di soddisfacimento complessivo del ceto creditorio, pure arrecando un *vulnus* all'ordine legittimo delle cause di prelazione (si veda Cass. n. 9373 del 2012, *cit.*), non può essere imposto come soluzione sempre necessitata per rispettare il dettato normativo e rendere, in definitiva, ammissibile la proposta concordataria, come se si trattasse di uno dei presupposti previsti dagli artt. 160, primo e secondo comma, e 161 l.fall..

2.5. Orbene, nella vicenda all'esame di questa Corte, la proposta di concordato avanzata dalla ^(omissis), accompagnata da una transazione fiscale, prevedeva in ossequio all'art. 182-ter l.fall. il pagamento integrale del credito da ritenute fiscali non versate (munite del privilegio generale al 18° grado ex art. 2778 c.c.), mentre risultavano falcidiati taluni crediti di rango privilegiato mobiliare generale di grado anteriore (come quelli previdenziali posti al 1° grado dell'art. 2778 c.c.).

La sentenza della corte d'appello che ha ritenuto inammissibile siffatta proposta, assumendo la necessità di un intervento da parte della finanza esterna, merita allora di essere cassata, in applicazione del seguente principio di diritto: *"Nel concordato preventivo con transazione fiscale ai sensi dell'art. 182-ter l.fall. - nel testo vigente prima della novella introdotta dall'art. 1, comma 81, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 - il proponente, fermo restando l'obbligo del pagamento integrale dell'IVA e delle ritenute non versate, ricorrendo i presupposti dell'art. 160, secondo comma, l.fall. può inserire i restanti crediti in classi diverse, applicando una falcidia anche a quelli muniti di privilegio di grado anteriore rispetto ai suddetti tributi"*.

3. Il quinto motivo, con il quale la ricorrente lamenta violazione dell'art. 1, comma 17, legge n. 228 del 2012, in quanto la corte d'appello ha dato atto della sussistenza dei presupposti per il pagamento del doppio del contributo unificato, nonostante l'accoglimento del primo motivo di reclamo, resta assorbito.

4. In definitiva, accolti i primi quattro motivi del ricorso ed assorbito il quinto, la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio alla Corte d'appello di Milano, in diversa composizione, che si atterrà al principio di diritto sopra enunciato, provvedendo anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Assorbito il quinto motivo, accoglie i restanti motivi del ricorso; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla corte d'appello di Milano, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 14 dicembre 2017.

Il Presidente

(Antonio Didone)

