

**PROFILI DI LOGICA GIURIDICA, ECONOMICA E
MATEMATICA CONTRO LA PRETESA DI
PAGAMENTO INTEGRALE DELL'IVA
NEL CONCORDATO PREVENTIVO**

di

Luca Cosentino

Si premette che la seguente argomentazione inerente al credito per omesso versamento Iva deve essere estesa, per analogia, anche all'omesso versamento delle ritenute da lavoro dipendente ed autonomo, questo in considerazione di unanime dottrina e giurisprudenza, sia di legittimità sia di merito, di qualsivoglia orientamento sul tema.

Il punto di partenza del percorso giurisprudenziale può essere collocato al 4 novembre 2011 quando la Sez. I della Cassazione Civile, con sentenza nr. 22931 ha affermato che è ammissibile la proposta concordataria che prevede il pagamento falcidiato dei crediti tributari anche in assenza di transazione fiscale ex art. 182 ter L.F. e che ai fini dell'omologazione della relativa proposta non è dunque necessario l'assenso dell'erario, essendo sufficiente il consenso delle maggioranze prescritte dall'art. 177 L.F. che, ai sensi dell'art. 184 L.F., vincola anche l'Erario. Al contrario, afferma la stessa sentenza, la disposizione del comma 1° dell'art. 182 ter L.F., laddove vieta un pagamento non integrale dell'Iva, consentendone solo la dilazione, è inderogabile, in quanto norma sostanziale, a prescindere dall'attivazione del procedimento di transazione.

La stessa Corte, in questa inedita trattazione, ha nettamente troncato la discussione sul delicato ma fondamentale problema circa la inclusione o meno dell'Iva tra i tributi

costituenti risorse dell'Unione Europea che sono esclusi dalla possibilità di falcidia fin dall'originaria formulazione della norma e, ritenne il Collegio, che la stessa, in realtà, si ponga su di un piano di continuità con il primitivo dettato legislativo chiarendone e confermandone l'interpretazione e che quindi pure questo si riferisse anche all'Iva, dovendosi intendere il richiamo al tributo come risorsa riferito non già al gettito effettivo, bensì alla specie di tributo individuata quale parametro per il trasferimento di risorse all'Unione e la cui gestione, sia normativa che esecutiva, è di interesse comunitario e come tale sottoposta a vincoli.

A ben vedere, le modalità di repentina liquidazione del tema di cui sopra, da parte della Suprema Corte, non appaiono, però, idonee a consolidare l'impianto a sostegno del posizionamento dell'Iva dietro lo scudo del gettito comunitario. Da un'attenta analisi, infatti, non sembrerebbe che l'Imposta sul valore aggiunto possa trovare asilo *“tra i tributi costituenti risorse dell'Unione Europea”* che sono esclusi dalla possibilità di falcidia anche se, dalla lettura dell'art. 182 ter L.F., l'Iva risulta godere di una distinta ed autonoma tutela a prescindere dall'ambito comunitario del gettito.

Con la sentenza nr. 22931/2011 la Cassazione ha stabilito anche che valore decisivo assume il tassativo disposto dell'art. 184 L.F. il quale sancisce l'obbligatorietà del concordato omologato per tutti i creditori, senza prevedere, per il fisco, alcuna eccezione. A tale assunto segue anche il principio del giusto processo che depone per questa interpretazione, in quanto un supposto diritto di veto del fisco renderebbe superflue le operazioni di voto, cui sarebbe inutile dare corso (Paola Vella, *Il Fallimento e le altre procedure concorsuali*, 2/2012).

Alla sentenza sopra succintamente trattata ha recentemente fatto eco, con specifico riferimento alla negata possibilità di non assolvimento integrale del debito nei confronti dell'Erario per quanto concerne l'Iva, la sentenza nr. 1223/2013 della Terza Sezione penale della Cassazione del 31 ottobre 2013.

Dalla lettura del testo integrale di questa sentenza emergono, però, elementi non proprio idonei a suffragare l'interpretazione estratta da alcune massime, di quest'ultima pronuncia, a sostegno del dogma dell'intangibilità dell'Iva.

Occorre innanzitutto chiarire che il punto focale sul quale lo scrivente basa il proprio ragionamento è la sostanziale impossibilità, formalmente consacrata con l'attestato del professionista mediante asseverazione, di assolvere nel concordato preventivo al pagamento integrale dell'Iva per incapienza conclamata del patrimonio del debitore.

Già su questo punto, la sentenza di legittimità citata appare collimante con la tesi di chi scrive, infatti, la Cassazione penale esordisce spiegando della inattendibilità dell'incapienza patrimoniale del debitore, asserita dalla difesa, tale da giustificare il mancato pagamento dell'Iva, infatti, nel caso trattato dalla Suprema Corte si tratta di un soggetto *“proprietario di un palazzetto storico sul Canal Grande, elemento questo che esclude una sua qualificazione di soggetto indigente e non in grado di corrispondere il dovuto”*.

La Cassazione non solo pone come premessa della propria pronuncia la constatata non indigenza del soggetto ma, nei passi antecedenti, rammenta sommariamente i precedenti per bancarotta del medesimo richiamando, opportunamente per il caso di specie di natura penale, il concetto di meritevolezza ormai però accantonato dal legislatore per consentire l'accesso alla procedura di concordato preventivo, istituto propriamente civilistico.

La Cassazione in esame ripercorre puntualmente le precedenti pronunce secondo le quali l'Iva dovrebbe essere corrisposta integralmente nel concordato preventivo a prescindere che il ricorrente applichi la procedura speciale di cui all'art. 182 ter L.F. Di poi, la sentenza prosegue il proprio percorso tenuto conto che ha ad oggetto innanzitutto il reato di omesso versamento dell'Iva ai sensi dell'art. 10 ter del D.lgs 74/2000.

Discostandosi anche dalla dinamica processuale del caso trattato dalla Suprema Corte, si rileva che, a volte, in sede di discussione per l'apertura della procedura di c.p., la

contestazione da parte del Pubblico Ministero del presunto compimento di reati ex D.lgs 74/2000 quale causa preclusiva dell'accesso alla procedura di concordato preventivo sembra richiamare, appunto, il superato concetto di meritevolezza dell'imprenditore ormai cassato dal legislatore ai fini dei requisiti per l'accesso alla c.d. procedure minori. Secondo lo scrivente, il successivo accertamento della commissione di reati ex D.lgs 74/2000 non sarà certo inibito dalla sussistenza di una procedura di concordato preventivo ma, in maniera speculare, non si può precludere il ricorso alla procedura di concordato preventivo per il sospetto, anche fondato, della commissione di illeciti penali ex D.lgs 74/2000. Riprendendo la sentenza in argomento si sottolinea, inoltre, il concetto di premessa di questa stessa Cassazione che scardina la tesi secondo la quale l'Iva deve essere pagata integralmente: l'incapienza del patrimonio. Senza tale premessa il percorso logico a sostegno della necessità di pagare integralmente l'Iva non regge.

A tale concetto si affianca anche un principio di pubblica utilità: qualora si constati che se un soggetto nullatenente fallisse con una liquidazione di attivo pertanto pari a zero, per cui anche l'Iva pagata dal fallimento sarà nulla mentre, e se questo stesso soggetto proponesse un concordato preventivo con intervento di finanza terza e destinazione di parte di questa al pagamento parziale del debito Iva, per quale logica dovrebbe essere rifiutata la proposta concordataria con una percentuale destinata all'Iva quando nel fallimento il ricavato sarebbe zero?

Di più. Si sottolinea che in caso di fallimento il credito Iva è collocato nel basso dell'ordine dei privilegi mentre con l'intervento di finanza terza nel concordato si disporrebbe di risorse liberamente senza il vincolo della par condicio esaltando, seppur parzialmente, il soddisfacimento del credito Iva (Cassazione nr. 9373 del 2012).

Qual è la soluzione più conveniente?

"Più in particolare, ogni volta che su un bene specifico insista un titolo di prelazione (ipoteca, pegno o privilegio speciale), il credito assistito dalla prelazione può essere "trattato", e cioè non soddisfatto

integralmente, quando il valore del bene, certificato dal professionista stimatore di cui all'art. 160, 2° comma, sia inferiore all'importo del credito. Ove, però, si abbia a che fare con un titolo di prelazione non specifico e cioè con un privilegio generale (art. 2746 c.c.) - una volta ormai ammesso che il trattamento parziale possa investire anche il credito assistito da privilegio generale - il confronto tra credito e valore del bene va operato sull'intera massa mobiliare e, se il titolo di prelazione goda anche della collocazione sussidiaria sugli immobili, il confronto tra credito e valore del bene va svolto con riguardo all'intero patrimonio del debitore. Se questa è la regola-vincolo principale, ne consegue che ove esistano creditori muniti di privilegi generali, il loro trattamento parziale si giustifica solamente quando nel patrimonio non esistano altri beni. Da ciò consegue che il pagamento dei crediti che si trovano collocati nell'ordine delle prelazioni sottostanti è possibile facendo ricorso, esclusivamente, alla c.d. finanza esterna ... Non v'è dubbio che si possa imporre un limite a chi amministra il tributo IVA a non accettare decurtazioni, ma questo assume un valore ai fini dell'ammissibilità della transazione fiscale, oppure ai fini del voto. Ma dire che l'Amministrazione per rispetto dell'ordinamento sovranazionale non può accettare un pagamento parziale dell'imposta non significa affatto che ciò non possa accadere contro la volontà dell'Amministrazione. Se il patrimonio del debitore è conformato in modo tale da risultare non capiente per la soddisfazione del credito IVA, nessuna disposizione transazionale potrà mai imporre il soddisfacimento integrale perché questo dipende dalla consistenza del patrimonio. Ed allora, come l'Erario subisce la falcidia nel fallimento, così subisce la falcidia nel concordato preventivo rispetto al quale, se si vuole giustamente, manifesterà il proprio dissenso, ma dovrà, come tutti i creditori, "sopportare" che la decisione sia presa a maggioranza; potrà contestare tanto i profili formali del procedimento quanto, perché creditore privilegiato, il rapporto fra valore del credito e valore del patrimonio, ma tutto ciò attiene ad un normale comportamento che compete a ciascun creditore che può liberamente esprimere consenso o dissenso dalla proposta¹.

Ancora. La sentenza della Cassazione, penale, non considera in alcun modo, probabilmente perché si tratta di problematiche che esulano dal caso di specie, il

¹ M. FABIANI, *Dai principi generali alla falcidiabilità di tutti i crediti tributari*, *Crisi d'Impresa e Fallimento*, 23 luglio 2013.

discrimine tra omesso versamento dell'Iva a debito perché fatturata e riscossa dall'omesso versamento dell'Iva a debito perché fatturata ma non riscossa.

Si tratta di due casi speculari da cui non si può prescindere.

Chi scrive ritiene, sostanzialmente, che l'inderogabilità del pagamento del debito Iva nel concordato preventivo è prevista solo in caso di capienza e, al massimo, appunto in quest'ultima circostanza, è consentita la dilazione ai sensi dell'art. 182 ter L.F. ma non è prevista alcuna prescrizione di pagamento integrale nel caso di patrimonio incapiente, non solo per una pur sempre opinabile lettura giuridica ma, soprattutto, per una insindacabile legge matematica.

Non persuasiva ma degna di nota è la tesi secondo la quale la transazione fiscale ex art. 182 ter L.F. costituirebbe una disciplina normativa speciale, ma non necessaria, ovvero una sorta di concordato fiscale nel concordato preventivo, e, in quanto norma speciale, viola la norma generale della *par condicio creditorum* in quanto prevede un trattamento preferenziale del credito Iva che, altrimenti, in base alla legge, non sarebbe possibile². Anche per questo, la pretesa che l'Iva sia pagata per intero nel concordato ex art. 161 L.F. apparirebbe non condivisibile.

Ancora una riflessione di ordine logico decisamente inconfutabile: secondo l'interpretazione delle citate sentenze di legittimità, la legge fallimentare consente, pertanto, esclusivamente la dilazione del credito erariale per Iva, e ritenute non versate, mediante il ricorso alla procedura dettata dall'art. 182 ter L.F. per cui, sulla base di tale assunto, il debitore che non opti per la transazione fiscale ma formulasse il piano di concordato preventivo ai sensi del solo art. 160 e ss. L.F. non potrebbe avvalersi della dilazione dei termini di pagamento concessa, secondo la logica propugnata dalla Cassazione, solo con l'art. 182 ter L.F.; la realtà unanime di tutti i concordati preventivi di tutti i tribunali è esattamente contraria, infatti, probabilmente, non esiste alcun concordato preventivo che il giorno dopo l'omologa proceda al pagamento immediato

² Cfr. G. BOZZA, *Il rispetto della par condicio creditorum*, in questa Rivista (2014).

dell'Iva. Tutti i concordati preventivi necessitano dei tempi procedurali, dell'espletamento della sovente estenuante fase liquidatoria dell'attivo e delle procedure autorizzative, spesso cadenzate dalla periodicità dettata dall'omologa, per il pagamento dell'Iva che, sempre, subisce la dilazione e spesso la rateizzazione del pagamento nei concordati preventivi privi di procedura ex art. 182 ter L.F. dove nessuno, né l'Erario, né il Giudice delegato, né il Commissario giudiziale immagina di revocare, e neppure di stigmatizzare, un adempimento posticipato, dilazionato o rateizzato del debito per Iva. E' una semplice constatazione, di valenza assiomatica, l'irrilevanza assoluta dell'art. 182 ter L.F. ai fini del divieto di dilazione del pagamento del debito Iva se non per il tramite dell'art. 182 ter L.F. che, nel concreto, si configura sempre più come un corpus estraneo all'articolato impianto di tutta la legge fallimentare.

Non ultimo sarebbe interessante conoscere la casistica degli esiti dei tentativi di ricorso alla procedura ex art. 182 ter L.F., a prescindere dal tema trattato in questa sede, tenuto conto che, nella limitata casistica di chi scrive, i tentativi esperiti di interagire con gli uffici tributari e previdenziali per realizzare il piano di transazione fiscale sono stati sempre vanificati dall'inconciliabilità delle prescrizioni e dalla burocrazia degli Uffici finanziari con i tempi e le regole di questa specifica norma concorsuale.

Quindi, scrive ancora Massimo Fabiani: *“Quando il debitore non presenta la richiesta di transazione fiscale vale comunque il regime di cui all'art. 182 ter? Si pone, infatti, questo interrogativo di ordine sistematico: ma se il legislatore avesse voluto imporre, sempre e comunque, questo vincolo perché non inserirlo nell'art. 160 e confinarlo, invece, nell'art. 182 ter? La spiegazione più ragionevole è che tutte le previsioni sui privilegi contenute nell'art. 182 ter si debbano intendere riferite solo al caso in cui nel concordato venga inclusa la proposta di transazione fiscale. Ecco, allora, che per comprendere l'istituto della transazione fiscale occorre verificare se sia un istituto obbligatorio oppure no”*. La risposta corretta è, ovviamente, quest'ultima come sancito dalla Corte di Cassazione nr. 22931/2011.

L'ultimo paradosso è ancora nelle parole di Fabiani: *“Quando si postula che il credito per IVA (e ritenute non versate) debba essere soddisfatto per intero, per coerenza bisogna assumere che questa previsione nella sostanza significhi extraconcorsualità di tali crediti che assumerebbero un rango prededucibile, ... Che non si tratti di crediti prededucibili è agevole da predicare. Infatti, i crediti prededucibili, visto il tenore dell'art. 111 L.F.; sono quelli stabiliti per legge, oppure quelli sorti in occasione o in funzione delle procedure concorsuali”* circostanza che esula dall'Imposta sul Valore Aggiunto il cui meccanismo è sovente concatenato ad un fenomeno latore di conseguenze ferali per la società quando è, appunto, insorto per l'emissione di una fattura non pagata.

L'avallo giurisprudenziale alla derogabilità del preteso pagamento integrare dell'Iva appare illuminante (massime estratte da *Il Caso*, direttore Franco Benassi):

Il divieto di falcidia del credito per Iva costituisce un limite imposto esclusivamente alla proposta di transazione fiscale finalizzata a regolare in modo definitivo i rapporti per il fisco nell'ambito del concordato onde evitare che possibili mutamenti del carico fiscale possano compromettere l'esito della procedura; tale divieto e non può, pertanto, essere esteso in via analogica alla disciplina generale del concordato, posta dall'art. 160 l.f. - Appello Genova 27 luglio 2013 - Pres. Maria Teresa Bonavia - Est. Caiazzo.

Non è condivisibile l'opinione secondo la quale la regola della intangibilità dell'Iva, espressamente prevista per la proposta di concordato che si avvalga dell'istituto della transazione fiscale, sarebbe applicabile anche nel caso in cui la transazione fiscale non sia stata attivata. Detta interpretazione, se condivisa, porterebbe alla creazione di una norma sulla collocazione del credito destinata ad operare non solo nell'ambito del concordato preventivo ma anche nelle procedure esecutive individuali e comporterebbe, altresì, lo stravolgimento del fondamentale principio della inalterabilità dell'ordine delle cause di prelazione che regola e limita la libertà del proponente nel formulare la proposta di ristrutturazione dei debiti ed informazione delle classi di creditori. - Tribunale Varese 30 giugno 2012 - Pres. Santangelo - Est. Cosentino

Il divieto di falcidia del credito relativo all'Iva costituisce un limite imposto esclusivamente alla proposta di transazione fiscale, finalizzata a regolare in modo definitivo i rapporti con il fisco nell'ambito del concordato, onde evitare che i possibili mutamenti del carico fiscale possano compromettere l'esito della procedura; tale divieto non può, pertanto, essere esteso in via analogica alla disciplina generale del concordato di cui all'articolo 160 L.F. - Tribunale La Spezia 24 ottobre 2013 - Pres. Sorrentino - Est. Serena Papini.

Non è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale del combinato disposto degli articoli 160 e 182 ter L.F., con riferimento all'articolo 97 della Costituzione, nella parte in cui, rendendo necessariamente inammissibile la proposta concordataria che non prevede il pagamento integrale dell'Iva, non consente alla Pubblica amministrazione di valutare in concreto la convenienza della proposta che prospetti un grado di soddisfazione del suo credito in misura pari al valore delle attività del proponente ed in misura superiore a quella derivante dalla liquidazione fallimentare, violando così il principio costituzionale del buon andamento della Pubblica amministrazione, il quale obbliga la stessa a seguire i criteri di economicità e di massimizzazione delle risorse, nonché in relazione all'articolo 3 della Costituzione, nella parte in cui non consente alla Pubblica amministrazione, contrariamente a quanto accade per tutti i creditori privilegiati, di accettare un pagamento inferiore al credito ma superiore a quello ricavabile dalla liquidazione del patrimonio del debitore. - Tribunale Verona 10 aprile 2013 - Pres., est. Platania

La prescrizione del pagamento per intero di iva e ritenute previsto dall'art. 182 ter l.f. per il concordato preventivo con transazione fiscale non è applicabile al concordato preventivo senza transazione fiscale per ragioni letterali, sistematiche e costituzionali: da un lato, infatti, è regola non introdotta tra i requisiti generali del concordato preventivo ed eccezionale in quanto derogante alla regola cardine del rispetto dell'ordine dei privilegi e dall'altro lato la sua applicazione estensiva contrasterebbe con i principi costituzionali di uguaglianza e ragionevolezza in quanto non prevista anche per il fallimento, per il concordato fallimentare e per le procedure esecutive individuali (eccezion fatta per quelle con ricorso all'istituto del sovra-indebitamento) ed in quanto renderebbe inammissibili tutti i concordati per i quali l'imprenditore non possiede moneta per il pagamento dei creditori privilegiati sino alla diciannovesima

posizione dell'art. 2778 c.c. - Tribunale Cosenza 29 maggio 2013 - Pres. Lento - Est. Francesca Goggiamani

Il trattamento dell'Iva e delle ritenute previdenziali contemplato nell'ambito della sola transazione fiscale trova giustificazione nello "scambio", caratteristico dell'istituto in questione, tra erario (o enti previdenziali) e debitore proponente, laddove nell'ambito concordatario può, invece, ritenersi ammissibile la falcidia di detto credito al pari di tutti gli altri crediti muniti di privilegio generale, con l'unico limite sancito dall'articolo 160, comma 2, L.F., nel rispetto dell'ordine delle cause legittime di prelazione. -

Tribunale Como 22 ottobre 2013 - Pres. Laudisio - Est. Paola Parlati

La previsione del primo comma dell'articolo 182 ter L.F. in ordine alla non falcidiabilità dell'imposta sul valore aggiunto è applicabile esclusivamente nel caso in cui l'imprenditore che propone un concordato preventivo intenda valersi dei vantaggi previsti dall'istituto della transazione fiscale. - Tribunale Busto Arsizio 07 ottobre 2013 - Pres. Leotta - Est. Linda Vaccarella

Premesso che il ricorso alla transazione fiscale da parte del debitore è facoltativo e che l'articolo 160 L.F. ammette la possibilità di pagare soltanto in percentuale i crediti privilegiati di qualsiasi natura, il debitore che non ritenga conveniente l'utilizzo della transazione fiscale potrà sempre proporre il soddisfacimento parziale dei debiti tributari e contributivi incapienti. In tal caso, non troverà applicazione l'articolo 182 ter L.F. ma il principio generale di cui al citato articolo 160, il quale, in determinate condizioni, consente la falcidia di tutti i crediti privilegiati. - Tribunale Campobasso 31 luglio 2013, Pres., est. Elena Quaranta

Il limite minimo di pagamento del credito degli enti previdenziali di cui al D.M. 4 agosto 2009 può essere disapplicato, ai sensi dell'articolo 5 della legge n. 2248 del 1865 allegato E, tutte le volte che si ponga in contrasto con il contenuto di norme primarie quali gli articoli 160, 182 ter, comma 1, 184 e 186 della legge fallimentare, norme, queste, che consentono il pagamento parziale del credito privilegiato nella misura consentita dal valore del bene posto dalla legge a garanzia del credito - Tribunale Monza 22 dicembre 2011 - Pres., est. Alida Paluchowski

Nel concordato preventivo in caso di soddisfazione parziale del credito privilegiato dell'Erario non è necessario proporre la transazione fiscale - Tribunale Bergamo 10 febbraio 2011 - Pres. Alfani - Est. Gaballo

Il mancato assenso alla transazione fiscale da parte dell'ente preposto non impedisce l'omologa del concordato preventivo, posto che nell'ambito del concordato la transazione in questione è un'opzione meramente facoltativa per il debitore, così che il piano concordatario potrebbe imporre la falcidia dei crediti tributari anche in assenza dell'accesso al procedimento di cui all'articolo 182 ter, legge fallimentare. Il mancato voto (o il voto contrario) dell'amministrazione finanziaria non condiziona quindi l'approvazione del concordato qualora vengano raggiunte le maggioranze previste dall'articolo 177, legge fallimentare, fermo restando che l'amministrazione finanziaria non potrà mai ritenersi vincolata al contenuto di una transazione che non abbia assentito. - Tribunale Ravenna 21 gennaio 2011 - Pres. Gilotta - Est. Farolfi

L'art. 146 del d.lvo 5/06, introducendo l'istituto della transazione fiscale, ne ha evidenziato il carattere meramente facoltativo e discrezionale per il debitore, il quale "può proporre" la dilazione del pagamento, ovvero il pagamento parziale dei tributi aventi natura tanto chirografaria quanto privilegiata, senza peraltro venire escluso (pur in presenza di debiti tributari) dalla possibilità di adire al concordato senza formulare alcuna proposta di tal genere; con il che, i debiti maturati nei confronti del fisco usufruiranno, secondo il loro rango, della sorte comune a tutti gli altri debiti oggetto di concordato. L'istituto della transazione fiscale ricalca i connotati tipici della proposta concordataria, trovando per contro, nell'articolo 182 ter, una minuziosa ed assorbente disciplina procedurale che giustifica, di per sé, la previsione "dedicata" dell'istituto in seno alla più ampia procedura concordataria, che si coordina nella contestualità dell'adesione alla transazione con il voto nell'adunanza dei creditori. Né dall'articolo 160 né dall'articolo 182 ter, si desume la volontà legislativa di porre il principio di indisponibilità della pretesa tributaria (certamente operante nel momento accertativo ed impositivo), non soltanto a fondamento di una deroga della parità di trattamento dei creditori (oltre i limiti generali fatti propri dall'articolo 2741 codice civile), ma nemmeno alla base del momento prettamente satisfattivo e della riscossione.

Se è vero che non mancano tributi (in quanto costituenti risorse proprie dell'Unione Europea: imposte doganali ed Iva) per i quali è la legge stessa a stabilire espressamente la necessità di pagamento integrale, e per i quali è fatta salva unicamente la possibilità di proporre una transazione dilatoria (v. art. 182 ter, come mod. dall'art. 32 V comma d.l. 185/08, conv. con L. 2/09), altrettanto evidente è che tale argomento finisce con il provare 'contro' la tesi dell'effetto condizionante della transazione fiscale (intesa quale istituto 'autonomo' e non 'subprocedimentale').

L'approvazione della proposta di transazione fiscale ha sì effetto condizionante, ma non dell'esito del concordato preventivo, bensì del conseguimento da parte del debitore di quegli effetti, già definiti 'tipici' ed 'ulteriori' insiti, in una parola, nel 'consolidamento' della sua posizione fiscale con riguardo tanto ai tributi già iscritti a ruolo, quanto a quelli ancora in corso di determinazione. L'equiparazione normativa al chirografo della parte falcidiata del credito privilegiato, ex art. 177, comma 3, legge fallimentare, opera soltanto con riguardo al voto, non anche al trattamento economico. Il voto del creditore privilegiato falcidiato concorre, nel computo delle maggioranze, alla valutazione complessiva del trattamento riservato al credito, anche per quanto riguarda la legittimità - congruità della falcidia proposta nel suddetto rapporto con il valore di mercato ricavabile dai beni oggetto della prelazione, ed in ciò si riscontra l'oggettiva diversità tra l'ipotesi in esame (equiparazione ex lege al chirografo) e quella della rinuncia totale o parziale alla prelazione ex art. 177, comma 2. Legge fallimentare, la quale per effetto della volontà del creditore 'muta' non soltanto le contingenti prospettive di soddisfacimento, ma la tipologia stessa del credito (sia pure ai soli fini del concordato), che da privilegiato diventa in tutto o in parte chirografario.

Mentre nel fallimento l'assenza di qualsivoglia compartecipazione negoziale alla composizione della crisi impone inequivocabilmente, ex art. 54 legge fallimentare, norma non richiamata dall'art. 169, che i creditori privilegiati non integralmente soddisfatti "concorrano, per quanto è ancora loro dovuto, con i creditori chirografari nelle ripartizioni del resto dell'attivo", non altrettanto si verifica nel concordato preventivo (e nemmeno nel concordato fallimentare: v. art. 127), nel quale il concorso 'satisfattivo' con i creditori chirografari, lungi dall'essere imposto ex lege, può anche essere pattiziamente escluso da una

*proposta che abbia pur tuttavia conseguito le maggioranze di legge. (Giovanni Carmellino) - Appello
Torino 23 aprile 2010 - Pres. Griffey - Est. Stalla.*

In ultimo si segnala che in un recente questionario diffuso fra i giudici che si occupano della materia concorsuale il 72,5% degli interpellati ha risposto positivamente alla domanda se sia falciabile il credito privilegiato fuori dalla transazione fiscale e il 34% ha risposto affermativamente anche con riguardo al credito Iva.