

Roma, 31 gennaio 2008

OGGETTO: Istanza di Interpello – Decreto di omologazione Concordato Preventivo – Regime fiscale

Con istanza di interpello, presentata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'istante ha formulato il seguente

QUESITO

La società istante, ALFA, chiede chiarimenti in merito alla tassazione del decreto di omologa di concordato preventivo, ex articolo 180 del R.D. 16.03.1942, n. 267 (c.d. Legge fallimentare), emesso dal Tribunale di, II sez. civile, in data 9 febbraio 2007. Nell'interpello presentato, la società istante ha ricostruito la vicenda che l'ha condotta ad avvalersi della procedura concorsuale del concordato preventivo, precisando quanto segue:

- a) la ALFA, opera nel settore della lavorazione delle carni con produzione di salumi e relativo commercio. Nel corso del biennio 1998 - 2000 ha realizzato numerosi investimenti che l'hanno esposta ad una situazione debitoria non immediatamente risanata dal fatturato prodotto;
- b) il verificarsi di eventi straordinari ha concorso a radicare una situazione - poi rilevata transitoria - di crisi che, nel febbraio 2006, ha determinato la società istante ad affittare l'azienda, con successivo avvio di una fase di liquidazione e cessione a terzi dell'intero pacchetto azionario;

- c) in data 10 agosto 2006, la ALFA, in stato di liquidazione, ha presentato al Tribunale di istanza di ammissione alla procedura di concordato preventivo “con garanzia”;
- d) il Tribunale, con decreto depositato il 23 settembre 2006, ha ammesso la ALFA alla procedura di concordato preventivo;
- e) con decreto, depositato in data 10 febbraio 2007, il Tribunale di ha omologato il concordato preventivo;
- f) in data 20 aprile 2007, l'assemblea straordinaria della ALFA deliberava il ritorno *in bonis*, revocando lo stato di liquidazione della società.

La riforma del diritto fallimentare (ad opera delle modifiche introdotte con il DL 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, e con il DLgs 9 gennaio 2006, n. 5 e con il DLgs 12 settembre 2007, n. 169) e la mutata natura del provvedimento giudiziale di omologa del concordato preventivo (da sentenza a decreto) pongono problemi in ordine alla corretta applicazione del regime tributario di tassazione ed all'applicazione dell'articolo 8 della Tariffa, parte prima, allegata al Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR).

In relazione a quanto sopra esposto, l'istante manifesta dubbi interpretativi in ordine alla liquidazione dell'imposta di registro, attesa la mutata natura del provvedimento giudiziale di omologa del concordato preventivo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante, richiama integralmente la sentenza della Corte di Cassazione, Sez. Trib., del 7 maggio 2007, n. 10352, in base alla quale il decreto di omologazione del concordato preventivo deve essere registrato, applicando l'imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lett. g),

Tariffa, parte prima, del TUR, e non, come ritenuto in precedenza, l'imposta in misura proporzionale.

RISPOSTA DELL'AGENZIA DELL'ENTRATE

La questione prospettata dall'interpello in disamina richiede un preventivo esame della recente riforma del diritto fallimentare, con particolare riferimento alla natura del decreto di omologazione del concordato preventivo, al fine di valutare i riflessi che questa ha comportato in ordine al regime tributario cui assoggettare il relativo provvedimento.

E' il caso di precisare che, con l'entrata in vigore del DLgs 9 gennaio 2006, n. 5, è stata completata la riforma del diritto fallimentare, iniziata ad opera delle modifiche introdotte con il DL 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modifiche, dalla legge 14 maggio 2005, n. 80. Il predetto decreto legge n. 35 del 2005 (c.d. decreto competitività), entrato in vigore il 17 marzo 2005, ha trovato applicazione per tutti i procedimenti pendenti e non ancora omologati a tale data.

La prima importante novità (articolo 160 LF) introdotta in tema di concordato preventivo è rappresentata dal fatto che il nuovo concordato prende avvio quando l'imprenditore versi in uno "stato di crisi", anziché di insolvenza, come era invece previsto dalla disciplina previgente. Il Tribunale deve verificare l'ammissibilità alla procedura di concordato preventivo, valutando determinati requisiti quali la natura di imprenditore del soggetto che intende avvalersi della procedura in esame; che lo stesso versi in "stato di crisi"; che egli abbia difficoltà finanziarie e patrimoniali non così gravi da dichiararne il fallimento.

Invero, la domanda di concordato preventivo può anche essere dichiarata inammissibile e il Tribunale, su istanza del creditore o su richiesta del pubblico ministero, all'esito del procedimento di verifica può dichiarare il fallimento del debitore, qualora, ovviamente, ricorrano i presupposti di legge.

Atteso ciò, deve ritenersi che la procedura di ammissione al concordato preventivo da parte del Tribunale, dettata dai novellati articoli 161 e seg. LF, non

può intendersi come limitata ad un mero controllo di regolarità formale, in quanto, anche a seguito delle modifiche apportate alla legge fallimentare nel caso de quo il Tribunale è comunque chiamato ad effettuare un controllo di merito sull'idoneità della proposta di accordo intervenuta tra il soggetto in stato di crisi e i suoi creditori (*ex plurimis*, Trib. Bari 7/11/2005; Tri. Monza 16/10/2005; Trib. Treviso 15/07/2005).

Infatti, nel giudizio di omologazione, il Tribunale deve controllare:

- le condizioni di ammissibilità del concordato;
- la regolarità della procedura;
- il raggiungimento delle maggioranze prescritte dalla legge.

A tal fine, si ricorda che, tra l'altro, l'Autorità giudiziaria è chiamata anche a verificare che *“Il concordato è approvato dai creditori che rappresentano la maggioranza dei crediti ammessi al voto. Ove siano previste diverse classi di creditori, il concordato è approvato se tale maggioranza si verifica inoltre nel maggiore numero di classi ...”* (articolo 177 LF).

In ragione di ciò, il giudizio di omologazione – che si svolge in camera di consiglio – è un giudizio a cognizione piena, con la necessaria presenza in contraddittorio delle parti.

Il Tribunale, in definitiva, è chiamato ad effettuare una valutazione nel merito degli elementi condizionanti l'ammissione alla procedura concorsuale.

Infatti, da una lettura coordinata dell'articolo 180 con le norme dettate in materia di concordato preventivo, non abrogate dalle riforme del 2005 e del 2006, si evince che il Tribunale effettua l'analisi della situazione economico-finanziaria dell'impresa, al fine di accertare la realizzabilità del concordato.

In definitiva, il concordato preventivo è un processo concorsuale avente natura complessa: volontario, come iniziativa della domanda; di cognizione, quando si accerta l'esistenza dei presupposti per l'ammissione alla procedura e la volontà dei creditori. A conclusione del processo concorsuale viene emanato un decreto di omologa (che ha sostituito la sentenza di omologazione), avente effetto costitutivo.

Atteso ciò, devono ritenersi tuttora confermati i chiarimenti forniti dal Ministero delle finanze con la Circolare del 05/07/1991 n. 35, con la quale venne precisato che l'omologazione non è *"...un mero momento di controllo rispetto all'autonomia espressa nel patto concordatario", ma un atto giurisdizionale autoritativo, che concludendo una complessa procedura, realizza per forza propria l'effetto generale dell'obbligatorietà del concordato, in quanto trasforma in obbligo giuridico, vincolante per l'imprenditore e tutti i creditori - anche quelli dissenzienti - la proposta originaria.*

(...) Conclusivamente, il presupposto per l'assoggettamento dell'atto de quo a imposta proporzionale di registro va ricercato non tanto in relazione all'effetto economico del medesimo, quanto a quello giuridico, avendo, cioè, riguardo alla sua natura quale titolo idoneo a produrre delle modificazioni ai diritti delle parti cui l'atto stesso è destinato..."

Parimenti deve ritenersi attuale l'orientamento che individua nel provvedimento giudiziario di omologazione del concordato l'atto conclusivo di un procedimento giurisdizionale di per sé produttivo di effetti obbligatori a contenuto economico (*ex pluribus*, Cassazione del 4 febbraio 1986, n. 681; Cassazione, sez. I, 13 giugno 1990, n. 5769; Cassazione, sez. V 16 settembre 2005, n. 18435).

Infatti, nel decreto di omologazione, come nella precedente sentenza di omologazione si costituisce *"un peculiare diritto al pagamento, nella struttura sostanziale non diverso dal diritto originariamente spettante al creditore, ma tuttavia costitutivamente contrassegnato, in senso negativo, dalla riduzione che esso autoritativamente subisce in termini di quantità (falcidia concordataria) e, in senso positivo, dal fatto che il suo soddisfacimento si svolge sotto la sorveglianza degli organi della procedura (artt. 136 e 185 Legge fallimentare) e con il corredo di una sanzione (la risoluzione del concordato: artt. 137 e 186 stessa legge) che, per la sua ufficialità, si rileva posta a presidio non tanto degli originari diritti sostanziali di credito quanto piuttosto di una "situazione soggettiva attiva di massa", creata dal procedimento concordatario e dalla*

sentenza che, chiudendolo, determina la obbligatorita' dei suoi effetti"
(Cassazione del 4 febbraio 1986, n. 681).

In conclusione, in base alle precisazioni di cui sopra, deve ritenersi che, nel procedimento di concordato preventivo, il decreto di omologa (e non i precedenti rapporti obbligatori tra l'imprenditore ed i creditori) dà luogo una nuova situazione soggettiva attiva di natura patrimoniale, che comporta l'applicazione dell'imposta di registro nella misura proporzionale del 3%, ai sensi dell'articolo 8 della Tariffa, parte prima, lettera *b*) del TUR.

Naturalmente, in ossequio principio di alternatività IVA/Registro, di cui all'articolo 40 del TUR, si renderà dovuta l'imposta di registro nella misura fissa relativamente alle disposizioni del provvedimento concernenti il pagamento di corrispettivi per cessioni di beni o prestazioni di servizi rientranti nell'ambito di applicazione IVA.

La presente viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209, in risposta all'istanza di interpello presentata dalla società istante alla Direzione Regionale .