

ACCORDO RISTRUTTURAZIONE DEBITI EX ART. 182 BIS L. FALL. – REGIME FISCALE

Risposta del 3 aprile 2017

Si chiede di sapere quale sia il regime fiscale ai fini del tributo di registro dell'accordo di ristrutturazione dei debiti stipulato ex art. 182 bis l.f.

L'accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis l. fall. è un contratto stipulato tra l'imprenditore in stato di crisi ed i creditori rappresentanti almeno il 60% dei crediti, la cui omologazione da parte del tribunale attribuisce i seguenti benefici:

- l'esenzione da revocatoria di atti, pagamenti e garanzie posti in essere in esecuzione dell'accordo omologato ai sensi dell'art. 67, comma 3, lett. e), l. fall.;

- il divieto per i creditori per titolo e causa anteriore di iniziare o proseguire azioni cautelari o esecutive sul patrimonio del debitore e di acquisire titoli di prelazione se non concordati, per sessanta giorni dalla data della pubblicazione dell'accordo ai sensi dell'art. 182-bis, comma 3 l. fall.

È stato, a tal proposito, rilevato come mentre il concordato preventivo sia una procedura concorsuale caratterizzata da un particolare procedimento di formazione che si svolge sotto la vigilanza degli organi giudiziari, gli accordi di ristrutturazione sono contratti stipulati tra privati, i quali, in seguito al raggiungimento dell'accordo, vengono sottoposti al vaglio dell'autorità giudiziaria al fine di ottenere il beneficio dell'esenzione da revocatoria e del blocco delle azioni esecutive individuali, i quali costituiscono effetti di regola preclusi all'autonomia privata⁽¹⁾.

È, tuttavia, dibattuta la questione se gli accordi di ristrutturazione rappresentino una particolare modalità di realizzazione del concordato preventivo o se, invece, costituiscano una figura autonoma rispetto a quest'ultimo.

La prima tesi, si fonda sulla circostanza dell'inserimento della relativa disciplina tra le norme del concordato. Una parte della dottrina ritiene pertanto applicabili agli accordi tutte le disposizioni in materia di concordato come, ad esempio, l'art. 184 l. fall. dal quale si ricaverebbe l'obbligatorietà per tutti i creditori, anche se estranei all'accordo⁽²⁾.

D'altro canto è necessario dar conto dell'opinione che riconosce la natura autonoma degli accordi di ristrutturazione, fondata sulla circostanza che laddove il legislatore ha voluto richiamare l'applicabilità delle norme in tema di concordato, lo ha fatto in maniera esplicita⁽³⁾. In base a tale ultima tesi, l'accordo di ristrutturazione è un contratto di diritto privato o, nel caso di pluralità di creditori, un fascio di contratti collegati, concluso tra il debitore ed uno o più dei suoi creditori.

La natura dell'istituto è comunque tutt'ora oggetto di discussione: l'accordo di ristrutturazione dei debiti, infatti, sembra collocarsi in posizione mediana tra le figure dei piani attestati e del concordato preventivo. Se quest'ultimo si iscrive pienamente nell'alveo delle procedure concorsuali, più dubbia è la possibilità di assegnare tale qualificazione anche all'accordo di ristrutturazione dei debiti, rispetto al quale il momento negoziale gioca, senz'altro, un ruolo di

maggior importanza, circostanza questa che non vale a svalutare il rilievo che pure assume il momento processuale nell'*iter* di formazione dell'accordo⁽⁴⁾.

Proprio la scomposizione in più fasi di cui solo una marcatamente privatistica, è alla base del dibattito circa la natura concorsuale o meno dell'istituto.

Chi riconduce gli accordi di ristrutturazione in ambito privatistico li definisce come un "normale contratto di diritto privato"⁽⁵⁾ sulla base del presupposto che l'istituto si presenta eccessivamente deficitario in relazione agli aspetti caratterizzanti le procedure concorsuali. Gli accordi non sarebbero infatti produttivi di efficacia se non per i soggetti che vi prendono parte. Conformemente ai principi privatistici, non è previsto il rispetto della *par condicio*, potendo l'imprenditore negoziare liberamente con i singoli creditori, e manca, inoltre, un controllo nella fase esecutiva dell'accordo.

In base ad altra corrente di pensiero l'istituto in esame andrebbe, invece, pienamente compreso nell'ambito dei procedimenti concorsuali in quanto pur basandosi su di un accordo privatistico, la disciplina prevede che l'accordo stesso confluisca in un procedimento che presenta le caratteristiche proprie delle procedure concorsuali. Gli accordi *ex art. 182 bis*, in base a questa tesi, sono connotati da finalità pubblicistiche e il principio del concorso si attua attraverso particolari momenti. È prevista infatti la possibilità per tutti i creditori, mediante un sistema di pubblicità, di partecipare o di opporsi all'accordo stesso; i creditori aderenti devono rappresentare il 60% dei crediti, ma nel contempo è previsto l'integrale pagamento dei creditori rimasti estranei⁽⁶⁾. Inoltre, analogamente all'ipotesi del concordato, vale l'esenzione dalla revocatoria fallimentare degli atti, i pagamenti e delle garanzie erogate dal debitore in esecuzione dell'accordo la cui *ratio* si ritrova nella presunzione che gli atti da considerare esenti non si qualificano come compiuti in frode ai creditori⁽⁷⁾.

Più in generale all'eccezione sollevata dai sostenitori delle tesi "privatistiche", fondata sulla circostanza che il procedimento non è modellato sul principio della *par condicio creditorum*, si è obiettato che il rispetto di tale principio non può costituire l'ago della bilancia circa la natura concorsuale o meno dell'accordo. Le modalità differenziate di soddisfacimento dei creditori non devono considerarsi violazione di tale principio, ma il superamento di quella interpretazione che richiedeva la parità assoluta di trattamento dei creditori. Tale ultima interpretazione, valida nel sistema fallimentare del 1942, in quanto tale sistema era incentrato sulla tutela esecutiva, non trova riscontri nell'attuale assetto in cui il superamento della crisi dell'impresa si basa sulla possibilità offerta al debitore di modulare il soddisfacimento dei creditori in ragione dei rispettivi interessi ed aspettative, in funzione degli accordi raggiunti tra di essi ed omologati dal tribunale⁽⁸⁾.

In definitiva una ricostruzione solo privatistica dell'istituto, in base a questa impostazione, non attribuirebbe sufficiente rilievo alla specifiche finalità dell'accordo né alle fasi giudiziali che lo costituiscono: quella di tutela anticipatoria⁽⁹⁾ e quella giudiziale di omologazione che pure è necessaria affinché si accerti la rispondenza dell'accordo alla fattispecie legalmente prevista e si producano quindi quegli effetti, in caso di successivo fallimento, che un accordo esclusivamente privatistico non potrebbe produrre (esenzione da revocatoria, prededuzione finanziamenti, esimente penale⁽¹⁰⁾).

Si è autorevolmente affermato, in proposito, che l'accordo di ristrutturazione in sé considerato si estrinseca in un atto di autonomia privata inserito in un procedimento giurisdizionale

(11) tanto che, in mancanza dell'omologazione, non può negarsi che l'accordo sia valido ed efficace, ma si tratterà di un negozio che manterrà la propria efficacia esclusivamente tra le parti e come tale potrà valere quale forma di negoziazione privata nell'ambito della crisi d'impresa, con tutti i rischi ad essa connessi (12).

Pertanto seppure è innegabile un ampliamento dei confini dell'autonomia privata e delle sue funzioni in materia fallimentare, la coerenza di un sistema come quello concorsuale oggi permeato da una disponibilità, seppure limitata, dell'insolvenza, ovvero, più in generale, della crisi d'impresa, presuppone la necessaria sussistenza di un equilibrato coordinamento tra l'autonomia dei privati ed i poteri del giudice (13).

Di tale assetto sostanziale pare tener conto l'amministrazione finanziaria che, nella circolare n. 27/E del 21 giugno 2012, sottolinea come «*il procedimento che conduce all'omologa dell'accordo di ristrutturazione si caratterizzi per una prima fase a carattere stragiudiziale, nella quale il debitore e i creditori pervengono ad un accordo sul risanamento dell'impresa mediante regolamento consensuale della situazione debitoria, ed una seconda a carattere giudiziale, nella quale l'accordo raggiunto, pubblicato nel registro delle imprese al fine di consentire la formulazione di eventuali opposizioni, è soggetto alla procedura di omologazione*». A questo proposito l'Amministrazione finanziaria afferma che «*Il legislatore ha lasciato ampia libertà all'autonomia privata con riferimento all'oggetto del piano di ristrutturazione dei debiti. L'istituto in questione, difatti, può prevedere l'estinzione delle obbligazioni mediante novazione, remissione, differimento della scadenza, 'pactum de non petendo' o cessione dei beni ai creditori ai sensi dell'articolo 1977 e ss. del codice civile*» (14). Ciò nonostante, l'Agenzia delle Entrate richiama «*la recente posizione espressa dalla giurisprudenza in ordine al trattamento fiscale del decreto di omologa del concordato preventivo*», che ritiene «*debba trovare applicazione anche in relazione ai provvedimenti di omologa degli accordi di ristrutturazione dei debiti*».

In effetti, ancorché sul piano sostanziale possano, come visto, ritrovarsi delle differenze rilevanti tra l'accordo concluso nell'ambito della procedura concordataria e quello stipulato ex art. 182 bis, richiamare l'orientamento della Cassazione in tema di concordato potrebbe avere uno specifico significato.

Sul punto è necessaria una precisazione.

Occorre infatti ricordare che la giurisprudenza della Cassazione dopo un lungo *iter*, e seguendo gli stimoli provenienti da una parte della dottrina, ha aderito alla tesi «pubblicistica» (15), che inquadra, cioè, l'accordo raggiunto nell'ambito della procedura di concordato tra debitore e creditori in una procedura complessa culminante con il decreto di omologa (16). L'approdo della Cassazione è da intendere nel senso che riconoscendo la natura complessa del procedimento in ragione del quale si determinano nuovi effetti non si possa giungere all'applicazione dell'imposta in misura proporzionale. Dato il mutato assetto disciplinare (17), infatti, deve essere valorizzato, nell'applicazione dell'art. 8 della tariffa, parte I, il criterio nominalistico con la conseguente applicabilità della lett. g) del menzionato art. 8, comprendente, genericamente, gli atti "di omologazione" (18).

Dunque, aderendo alla tesi della giurisprudenza, l'Amministrazione potrebbe voler affermare che nell'ambito della procedura di ristrutturazione dei debiti, disciplinata dall'art. 182 bis l.f., è l'atto

giudiziario a dover costituire oggetto di tassazione con la conseguenza che le singole pattuizioni contenute nell'accordo non debbano considerarsi autonomamente ai fini dell'imposizione di registro, atteso che gli effetti rilevanti per l'applicazione di tale tributo sarebbero riconducibili all'atto giudiziario di omologa ⁽¹⁹⁾. Per l'applicazione dell'imposta di registro, dunque, l'atto giudiziario, dovrebbe essere valutato in ragione della propria «intrinseca natura» e degli effetti - selezionati fra quelli che l'art. 8 della tariffa, parte prima, individua - che da esso derivano, con la conseguente applicabilità dell'imposta fissa o, laddove si realizzi un trasferimento, proporzionale.

Preliminarmente osservando che, *«in mancanza di una puntuale definizione da parte del legislatore del contenuto dell'accordo di ristrutturazione, non si può escludere, in linea di principio, la possibilità che detto accordo possa prevedere anche il trasferimento o la costituzione di diritti reali»*, l'amministrazione pare muovere dalla ricostruzione sopra sinteticamente riportata laddove afferma che *«l'atto giudiziario di omologazione di un accordo di ristrutturazione che costituisca titolo per il trasferimento o la costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti reali debba essere ricondotto all'ambito della disposizione recata dall'articolo 8, lettera a), della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, con applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale»*.

In effetti l'irrelevanza dell'accordo ai fini della tassazione con l'imposta di registro potrebbe trovare ragione nella disposizione di cui all'art. 2 della tabella allegata al TUR ⁽²⁰⁾. Secondo l'orientamento dell'amministrazione finanziaria, l'ambito applicativo dell'art. 2 menzionato può individuarsi per differenza rispetto all'art. 8 della tariffa parte prima, con la conseguenza che possono farsi rientrare in tale perimetro applicativo gli atti dell'autorità giudiziaria non idonei a definire anche parzialmente il giudizio ⁽²¹⁾. Devono dunque ritenersi destinatari del particolare trattamento impositivo di cui all'art. 2 della tabella tutti gli atti che non siano ricompresi nella portata della norma contenuta nell'art. 8 della tariffa, ovvero sia tutti i provvedimenti che esauriscono la propria funzione sul piano meramente procedimentale ⁽²²⁾.

S'è inoltre osservato, in proposito, che il riferimento soggettivo all'autorità giurisdizionale, contenuto nell'art. 2, proprio in ragione della parziale "de-giurisdizionalizzazione" di determinate procedure, potrebbe non assumere rilevanza determinante nell'individuazione dell'ambito applicativo della stessa disposizione, potendo farvi in essa rientrare gli atti che abbiano funzione endoprocedimentale anche se emanati da soggetti diversi dal giudice ⁽²³⁾. In altri termini, nell'applicazione dell'esenzione da registrazione di cui all'art. 2 menzionato si dovrebbe aver riguardo agli atti endoprocedimentali dando prevalenza alla valutazione circa la funzione oggettiva dell'atto stesso rispetto alla sua riferibilità soggettiva all'autorità giurisdizionale.

È bene, in ultimo, precisare che la ricostruzione sopra prospettata pare sostenibile unicamente nell'ipotesi in cui si realizzi *in toto* la fattispecie di cui all'art. 182 bis l.f., ovvero sia laddove l'accordo venga regolarmente omologato, poiché, in caso contrario, in quanto atto negoziale puro e semplice, l'accordo dovrebbe scontare l'imposta di registro in misura ordinaria in base al suo specifico contenuto ed ai suoi effetti.

Pare opportuno, dunque, tener conto di tale circostanza nella scelta della tecnica redazionale più adeguata per il confezionamento dell'atto.

- 1) Trib. Bari 21 novembre 2005, in *Foro it.*, 2006, 263 e in *Dir. Fall.*, 2006, 536, con nota di Presti, *L'art. 182 bis al primo vaglio giurisprudenziale*; Trib. Roma 16 ottobre 2006
- 2) FERRO, *Art. 182 bis, La nuova ristrutturazione dei debiti*, in *La nuova legge fallimentare* a cura di Ferro, Padova, 2007, 1418; VALENSISE, *Art. 182 bis*, in *La riforma della legge fallimentare* a cura di Nigro – Sandulli, Torino, 2006, 1088.
- 3) PRESTI, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti, ovvero la sindrome del teleobiettivo*, in *Le nuove procedure concorsuali* a cura di Ambrosini, Bologna, 2008, 559 ss.; FABIANI, *Accordi di ristrutturazione dei debiti: l'incerta via italiana alla reorganization*, in *Foro it.*, 2006, 263; CAIAFA, *Accordi di ristrutturazione dei debiti: natura giuridica e giudizio di omologazione*, in *Dir. fall.* 2006, II p. 536 ss.; D'AMBROSIO, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Fallimento e altre procedure concorsuali*, Vol. III, diretto da Fauceglia – Panzani, Torino, 2009, 1802
- 4) BELLO, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti nella riforma della legge fallimentare*, in *Riv. Notariato*, 2006, p. 321 ss. precisa che il necessario vaglio giurisprudenziale distingue gli accordi di ristrutturazione da quelli di risanamento di cui all'art. 67, comma 3 lett. d), l. f.. Rilevano, inoltre, come negli accordi di ristrutturazione dei debiti sia necessario distinguere nettamente due fasi: quella negoziale e quella propriamente giudiziale anche D'AMBROSIO, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Fallimento e altre procedure concorsuali*, Diretto da G. Fauceglia e L. Panzani, Torino, 2009, 1804 e n. 15; GABRIELLI, *Accordi di ristrutturazione del debito e tipicità dell'operazione economica*, *Riv. dir. comm. e dir. gen. obbl.*, 2009, 1071 ss.; LENOCI, *Il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, Milano, 2010, 295 e ss.; VALENSISE, *Art. 182-bis*, in *La riforma della legge fallimentare*, a cura di A. Nigro, M. Sandulli, Torino, 2006, 1082, il quale precisa come la regolamentazione degli accordi sia articolata in due fasi: una di carattere stragiudiziale, nella quale il debitore deve raggiungere l'accordo con i creditori che rappresentino il 60% dei crediti, e «l'altra, altrettanto doverosa e non meramente eventuale, di natura giudiziale, nella quale l'accordo raggiunto viene sottoposto al vaglio del giudice»; VALERIO, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti ex art. 182 bis*, in *Le procedure concorsuali nel nuovo diritto fallimentare*, a cura di A. Caiafa, Milano 2009, p. 657 e ss.
- 5) Che consente, soddisfatti i requisiti richiesti, di godere di una speciale tutela, MANENTE, *Non omologabilità degli accordi ex art. 182 bis della legge fall. e procedimento per dichiarazione di fallimento del debitore*, in *Dir. fall.* 2008, II, p. 308. Nello stesso senso PRESTI, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti, ovvero la sindrome del teleobiettivo*, in AA.VV, *Le nuove procedure concorsuali*, a cura di Ambrosini, Bologna, 2008, 561 ss.; FABIANI, *Il regolare pagamento dei creditori estranei*, in *Foro it.*, 2006, 2364; NARDECCHIA, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti ed il procedimento per la dichiarazione di fallimento*, in *Fall.* 2008, 704 ss. In giurisprudenza Trib. Milano, 23 gennaio 2007, *Fallimento*, 2007; Trib. Roma, 16 agosto 2006 *ivi*, 2007, 187
- 6) La previsione circa la necessità di soddisfare integralmente i creditori rimasti estranei è ora contenuta nell'art. 182 bis l.f. per effetto della modifica introdotta dal D.L. 22 giugno 2012 n. 83, convertito in legge 7 agosto 2012 n. 134 che ha sostituito le parole "il regolare" con "l'integrale".
- 7) Cfr. FRASCAROLI SANTI, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in Vassalli, Luiso, Gabrielli (diretto da) *Trattato di diritto fallimentare e delle altre procedure concorsuali*, Vol. IV - Le altre procedure concorsuali, Torino, 2014, 474 ss. ed *ivi* ulteriori riferimenti
- 8) FRASCAROLI SANTI, *cit.*, 476
- 9) Con la legge 122/2010 è stata introdotta una fondamentale modifica all'art. 182 bis, in base alla quale la struttura processuale- giudiziaria dell'istituto è stata ampliata consentendo al debitore di mantenere il c.d. "ombrello protettivo" anche nel periodo delle trattative con i creditori e sostanzialmente per un periodo di tempo maggiore. Cfr. art. 182 bis comma 6
- 10) Per maggiori approfondimenti sugli effetti dell'omologa si rinvia a FRASCAROLI SANTI, *op. loc. ult. cit.*
- 11) GABRIELLI, *Autonomia privata e accordi di ristrutturazione dei debiti*, *Riv. dir. comm. dir. gen. obbl.*, 2009
- 12) Cfr. anche per i riferimenti FRASCAROLI SANTI, *cit.*, 515; V. anche FERRO LUZZI, *Prolegomeni in tema di accordi di ristrutturazione dei debiti dell'imprenditore in stato di crisi: del paradosso del terzo creditore «...estraneo ma non troppo»* in *Riv. dir. comm.*, 2008, I, 828, il quale reputa sia migliore «inserire l'omologazione quale condizione sospensiva dell'accordo». Secondo GABRIELLI, *Autonomia privata e accordi di ristrutturazione dei debiti*, *Riv. dir. comm. dir. gen. obbl.*, 2009, 1091, il decreto di omologa emesso dal tribunale competente, pur rappresentando un elemento esterno ed estraneo alla genesi e la conclusione dell'accordo costituisce un elemento integrativo della fattispecie, stante il fatto che l'emissione del provvedimento si configura come fatto impeditivo della condizione risolutiva dell'accordo, sicchè il rigetto dell'omologazione sarà il fatto risolutivo dell'accordo. L'Autore, tuttavia non esclude che un accordo di ristrutturazione non sia esplicitamente sottoposto alla

condizione risolutiva della mancata omologazione ed in tale ipotesi, in mancanza dell'omologa l'accordo rimane valido ed efficace tra le parti quale forma di negoziazione privata nell'ambito della crisi; in tema anche FALCONE, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti: genesi, evoluzione, fenomenologia*, in Didone (a cura di), *Le riforme delle procedure concorsuali*, Tomo II, Milano, 2016, 1972, il quale, muovendo dal presupposto che l'effetto protettivo si produce al momento della pubblicazione dell'accordo, osserva come la circostanza per cui la legge riconnette efficacia protettiva ad "atti, pagamenti, garanzie", posti in essere in esecuzione di un accordo omologato deve allora spiegarsi nei termini per cui la mancata omologazione costituisce una condizione risolutiva degli effetti dell'accordo stesso.

- 13) Cfr. sul punto GABRIELLI, cit., 1087; PROTO, *Accordi di ristrutturazione dei debiti, tutela dei soggetti coinvolti nella crisi di impresa e ruolo del giudice*, Fall., 2007, 188 il quale ritiene che il controllo del giudice non possa essere limitato alla sola verifica della regolarità formale degli adempimenti procedurali, ma che soprattutto per il caso in cui siano presentate opposizioni debba sicuramente investire, oltre al controllo della legalità dell'iter procedimentale, anche gli aspetti di legalità sostanziale e, in particolare, tra questi, che i soggetti terzi, estranei al piano di ristrutturazione, godano della effettiva e reale sicurezza circa il pagamento dei loro crediti.
- 14) Cfr. circ. n. 27/E 2012 ove, invece, con riferimento al concordato, dando rilevanza alla circostanza per cui la procedura ha carattere complesso si è evidenziato come, *nonostante il maggiore spazio concesso con la riforma all'autonomia negoziale nella determinazione del contenuto della proposta di concordato fallimentare, permangono limitazioni all'autonomia privata (a titolo esemplificativo, le azioni di pertinenza della massa trasferibili, i debiti del fallito che il proponente ha facoltà di non assumere ai sensi dell'articolo 124 della legge fallimentare) e, un seppur semplificato, controllo giurisdizionale*
- 15) Sulla previsione che assoggettava gli atti di omologazione a tassa fissa e sulla assenza di una norma che assoggettasse espressamente ad imposta proporzionale il concordato giudiziale si veda PIRAS, *Concordato giudiziale e imposta di registro*, Giur. Comm., 1977, I 968; MERCATALI, *L'applicazione della imposta di registro nel concordato fallimentare ante e post riforma*, Dir. e prat. trib., 1981, II, 929 ss. il quale, dal momento che nelle lettere a, b, c, d, e dell'art. 8 tariffa del previgente DPR 643/1972 erano previsti e considerati tutti i possibili tipi di sentenza (costitutive, di condanna, di accertamento e sentenze non relative a diritti a contenuto patrimoniale), riteneva che la esplicita ulteriore previsione della tassabilità a tassa fissa della sentenza di omologazione non poteva significare altro che la volontà legislativa di concedere un'agevolazione in ragione della funzione pubblica del concordato. Per la prospettiva "contrattualistica" si veda LAURINI, *Il concordato preventivo e fallimentare nell'imposta di registro*, Giur. Comm., 1981, II, 1010 ss. che riteneva applicabile l'imposta proporzionale di registro ai sensi dell'allora vigente art. 9 della tariffa, nel presupposto che l'omologazione riguardasse sempre "a monte" un atto o negozio, autonomamente soggetto a registrazione in termine fisso se di natura patrimoniale, o con l'imposta prevista ad hoc dalla tariffa ovvero tassato in sede di registrazione del provvedimento che, omologandolo, l'enuncia.
- 16) Sul punto in particolare Cass. 10352/2007; Cass. 1941/2010. Nella prima sentenza menzionata si legge testualmente: «*Prima dell'emanazione del D.P.R. n. 131/1986 (testo unico dell'imposta di registro) è stata giurisprudenza costante della Corte quella secondo cui "In tema di imposta di registro, nel sistema delineato dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 la sentenza di omologazione del concordato preventivo con garanzia va soggetta a tassazione in misura proporzionale ai sensi dell'art. 8, lettera c), della Parte Prima della Tariffa, restando esclusa l'applicabilità della tassa fissa di cui alla lettera f) del medesimo art. 8, mentre le garanzie prestate a corredo della proposta ai sensi degli artt. 160 e 181 della legge fallimentare vanno esenti dal pagamento dell'imposta di registro, in quanto richieste, a tal fine, obbligatoriamente dalla legge" (ex multis: Cassazione civ., Sez. I, 17 aprile 1998, n. 3917).*

*Tale giurisprudenza si è basata sulla considerazione che l'interpretazione giurisprudenziale della natura del concordato preventivo era orientata verso una costruzione dogmatica dell'istituto in termini processualistici, e quindi pubblicistici, tanto da ritenere la sentenza di omologazione del concordato con garanzia non un mero momento di controllo rispetto al patto concordatario ma l'atto conclusivo di un procedimento giurisdizionale di per sé produttivo di effetti obbligatori a contenuto economico (Cassazione civ., Sez. I, 13 giugno 1990, n. 5769)...Tale giurisprudenza, dai cui fondamenti la Corte non intende discostarsi, deve tuttavia essere rivista alla luce delle modifiche introdotte con il D.P.R. n. 131/1986 che ha parzialmente riformato l'art. 8 dell'Allegato A alla Tariffa concernente gli "atti dell'Autorità giudiziaria ordinaria o speciale in materia di controversia civile che definiscono, anche parzialmente il giudizio" ridefinendo le varie ipotesi...Esclusa dunque la possibilità di inquadramento in una delle ipotesi da a) ad f) non resta che rivalutare il criterio nominalistico e quindi ritenere che la sentenza di omologazione del concordato preventivo rientri nella dizione di cui alla lettera g) che per l'appunto comprende genericamente gli atti "di omologazione"». In tema si rinvia anche per i riferimenti a Risposta a quesito 282/2008/T - *In tema di registrazione sentenza omologativa del concordato fallimentare*, est. CANNIZZARO in CNN Notizie del 2/4/2009*

- 17)** L'art. 8 della tariffa - in ragione del quale veniva applicata, per il concordato, l'imposta proporzionale al 3% nella vigenza del precedente TUR, a seguito dell'entrata in vigore del nuovo testo unico dell'imposta di registro di cui al DPR 131/1986, non contempla più gli atti aventi ad oggetto beni o diritti diversi da quelli relativi agli immobili, ai terreni agricoli ed agli autoveicoli di cui alla prima parte della vecchia lettera c) summenzionata, ma annovera invece, alle prime tre voci (a, b e c) rispettivamente le sentenze costitutive, di condanna e di accertamento, prevedendo l'aliquota proporzionale del 3%, solo per le seconde. In ragione della novellato assetto normativo, la Corte di Cassazione ha mutato il suo originario orientamento ed, escludendo che i provvedimenti di omologa possano rientrare nelle ipotesi di cui alla lettera a) e, tantomeno, in quelle di cui alle lettere da b) a f) ha ritenuto applicabile l'art. 8 lettera g) e, quindi, l'imposta fissa di registro
- 18)** Da ultimo anche Cassazione, sentenza 1 ottobre 2015, n. 19596, sez. V civile secondo la quale, in tema di imposta di registro, la sentenza di omologazione del concordato preventivo con cessione dei beni ai creditori, va inquadrata, valorizzando il criterio nominalistico, nella previsione di cui alla lett. g) dell'art. 8, della tariffa I, allegata al T.U. Imposta di registro (D.P.R. n. 131 del 1986), comprendente, genericamente, gli atti "di omologazione", con la conseguenza che ad essa si applica l'imposta non in misura proporzionale, bensì fissa
- 19)** Ed in questo senso si è espressa anche la giurisprudenza di merito cfr. Commissione tributaria provinciale di Teramo del 14 gennaio 2014, in il Quotidiano giuridico del 4 febbraio 2014 con nota di DI MARCO, *L'accordo di ristrutturazione dei debiti sconta solo l'imposta in misura fissa*
- 20)** *1. Atti, diversi da quelli espressamente contemplati nella parte prima della tariffa, dell'Autorità giudiziaria in sede civile e penale, della Corte costituzionale, del Consiglio di Stato, della Corte dei conti, dei Tribunali Amministrativi Regionali, delle Commissioni tributarie e degli organi di giurisdizioni speciali e dei relativi procedimenti; atti del contenzioso in materia elettorale, dei procedimenti disciplinari; procure alle liti.*
- 21)** Cfr. da ultimo Sul punto ris. n.23/E 2017 per ulteriori riferimenti si veda MASTROIACOVO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale nelle procedure concorsuali*, in F. Paparella (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle grandi imprese in crisi*, Milano, 2013, 198-199.
- 22)** Sul punto si veda FANTOZZI – TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, Torino, 1994, 148-149.
- 23)** Cfr. in tema risposta a quesito n. 36-2014/T - *Procedura fallimentare trattamento fiscale verbale di aggiudicazione immobile all'incanto*, estt. CANNIZZARO - LEO