

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 18884/2024 R.G. proposto da:

IDIS S.r.l. in liquidazione a socio unico, in persona del legale

-ricorrente-

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentato e difeso dall'avvocato Avvocatura Generale Dello Stato

-controricorrente-

avverso la sentenza della Corte d'Appello di Napoli n. 3459/2024
depositata il 09/08/2024;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 12/02/2026
dal Consigliere Paola Vella;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale
Stanislao De Matteis, che ha concluso, riportandosi alle osservazioni
scritte, per la inammissibilità o, in subordine, il rigetto del ricorso;

FATTI DI CAUSA

1. — In data 21.7.2023, IDIS s.r.l. in liquidazione a socio unico (di seguito IDIS) ha notificato all’Agenzia delle Entrate (di seguito AdE) una proposta di transazione su crediti fiscali ex art. 63 CCII, che prevedeva il pagamento dell’1,65% del debito originario di circa 18 milioni di euro, e del 5% del debito di € 4.364.846,00 risultante dalla adesione, in data 29.6.2023, alla definizione agevolata ex art.1, co. 231-252, l. n. 197/2022, cd. rottamazione-quater.

In data 3.8.2023 IDIS ha inviato all’AdE copia dell’accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 57 CCII, poi pubblicato il 4.8.2023 nel Registro delle imprese.

A seguito della mancata adesione dell’AdE, formalizzata in data 19.10.2023, con ricorso del 29.1.2024 IDIS ha chiesto al Tribunale di Napoli l’omologa dell’accordo di ristrutturazione con *cram down* fiscale ex art. 63, comma 2-bis CCII, in quanto la mancata adesione dell’AdE era risultata determinante ai fini del mancato raggiungimento della maggioranza, e vi era attestazione circa la convenienza dell’accordo rispetto all’alternativa liquidatoria.

1.1. — Il Tribunale di Napoli, con sentenza del 2.5.2024, ha omologato l’accordo di ristrutturazione con l’invocato *cram down* fiscale, ritenendo non applicabile retroattivamente le condizioni ostative previste dall’art. 1-bis del d.l. 13 giugno 2023 n. 69 (entrato in vigore il 14.6.2023), in quanto introdotto solo con la legge di conversione n. 103 del 2023, entrata in vigore il 12.8.2023, cioè successivamente all’invio all’AdE dell’accordo con transazione fiscale, avvenuto in data 3.8.2023.

1.2. — La Corte d’appello di Napoli, con sentenza del 9.8.2024, ha accolto il reclamo dell’AdE – di cui, per quanto risulta dagli atti, IDIS si era limitata a chiedere il rigetto – e, ritenuto applicabile l’art. 1-bis del d.l. n. 69/2023 alla proposta di accordo depositata dopo la sua entrata in vigore, anche se prima dell’entrata in vigore della legge di conversione, ha negato l’omologa per «l’impossibilità di valutare la convenienza dell’alternativa liquidatoria (...) mancando il requisito della percentuale minima di pagamento».

1.3. — IDIS propone ricorso per cassazione affidato a due motivi, notificato il 6.9.2024, e formula istanza di rimessione alla Corte costituzionale della questione di legittimità circa la portata retroattiva della suddetta legge di conversione.

1.4. — L'AdE resiste con controricorso depositato il 15.11.2024, di cui chiede dichiararsi l'ammissibilità, per essere stato il ricorso notificato presso l'Avvocatura distrettuale di Napoli e non presso l'Avvocatura generale dello Stato, sottolineando che l'art. 11 del r.d. n. 1611/1933 si applica anche quando l'Avvocatura dello Stato assume il patrocinio di un Ente pubblico.

RAGIONI DELLA DECISIONE

2. — Va preliminarmente dichiarata l'ammissibilità del controricorso, nonostante il suo tardivo deposito, alla luce dell'orientamento per cui, in tema di giudizio di cassazione nei confronti della P.A., si applica anche alla notifica del controricorso la regola secondo cui la nullità (e non inesistenza) della notificazione – perché eseguita presso l'Avvocatura distrettuale dello Stato, anziché presso l'Avvocatura generale – può essere sanata, con effetto "ex tunc", non solo dalla rinnovazione della notificazione, ma anche dalla costituzione in giudizio dell'Avvocatura generale in rappresentanza dell'ente, ancorché intervenuta successivamente al decorso del termine di quaranta giorni cui all'art. 370 c.p.c. (Cass. Sez. 1, n. 6300 del 2023; cfr. Cass. Sez. U, n. 608 del 2015).

2.1. — Con il primo motivo si denunzia, in relazione all'art. 360, n. 3 e n. 4 c.p.c., la violazione degli artt. 132, n. 4 c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c. e il vizio di «motivazione meramente apparente riguardo l'alternativa liquidatoria», in riferimento alla affermata «impossibilità di valutare la convenienza dell'alternativa liquidatoria (sulla quale comunque la Corte nutre alcuni dubbi rispetto all'importo offerto e ai dati evidenziati dal Tribunale), mancando il requisito della percentuale minima di pagamento offerta al creditore», poiché non sarebbe stato illustrato l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, non essendo dato comprendere, si dice, «in cosa consistano i dubbi rispetto all'importo offerto in percentuale dalla ricorrente, pacifico tra le parti perché non

contestato nel suo ammontare complessivo dalla resistente, così come quali sarebbero i dati evidenziati dal Tribunale tanto da rendere impossibile valutare la convenienza dell'alternativa liquidatoria».

2.2. — Con il secondo motivo (violazione e falsa applicazione dell'art. 63, comma 2-bis, CCII in relazione all'art. 1-bis del d.l. 69/2023, come modificato dalla l. di conv. n. 103/2023) si censura l'affermazione della corte d'appello per cui, «contrariamente a quanto sostenuto dal Tribunale, la portata letterale del comma 6 del citato art. 1 bis abbia valore interpretativo dirimente, atteso l'inequivoco richiamo letterale al "decreto", alla cui entrata in vigore la legge di conversione ha collegato l'applicazione delle nuove norme». Sostiene il ricorrente che, al contrario, le norme in questione «non sono norme interpretative», né sono di interpretazione autentica, e quindi sono prive di effetto retroattivo; si tratterebbe di «norma senza dubbio innovativa, perché aggiunge "un fatto nuovo" (soglia di ammissibilità delle domande del 30%)». Deduce quindi che «il diritto a vedersi omologato l'accordo, anche in maniera forzosa (...) era già acquisito dalla ricorrente alla data di invio della proposta agli Enti (...) avvenuto in data 21.07.2023-03.08.2023, con pubblicazione presso il Reg.Impr. in data 4.08.2024, in quanto era in tali date che s'è perfezionato l'accordo, solamente omologato successivamente dal Tribunale con la sentenza di primo grado». Chiede infine una lettura "costituzionalmente orientata" delle norme in questione.

2.3. — Su tali basi, il ricorrente chiede a questa Corte di sollevare questione di legittimità costituzionale dell'art. 1-bis introdotto nel d.l. n. 69/2023 solamente con la legge di conversione del 10.08.2023, per contrasto con l'art. 77 Cost., trattandosi di disposizione estranea al contenuto e alle finalità del d.l., e stante il mancato rispetto dell'iter parlamentare ordinario, in contrasto con l'art. 72 Cost.

3. — Il ricorso, che non pone alcuna questione sulla legittimazione di AdE al reclamo ex art. 51 CCII, né censura le statuizioni rese dalla corte d'appello a pag. 3 della sentenza impugnata sulla sua qualifica di "parte" (nulla emergendo sull'invio dell'avviso ex art. 1-bis, comma 4, d.l. n. 69/2023), non merita accoglimento in alcuna delle sue articolazioni.

4. — Il primo motivo è inammissibile poiché non si confronta con l'effettiva *ratio decidendi*, o comunque non ne coglie la chiara sostanza.

4.1. — La motivazione censurata muove dalla ritenuta applicabilità retroattiva dell'art. 1-bis del d.l. n. 69/2023, inserito dalla legge di conversione n. 103/2023, con la conseguenza che, risultando pacifico e «accertato dal Tribunale che il pagamento offerto all'odierna reclamante costituisce il 5% del debito rottamato e l'1,65% del debito originario», difettava il requisito della percentuale minima di pagamento del 30% imposta dal comma 2, lett. e) del citato art. 1-bis; di qui la radicale insussistenza dei presupposti per l'omologa dell'accordo di ristrutturazione dei debiti e la conseguente impossibilità di passare a valutare la convenienza dell'alternativa liquidatoria.

Solo *ad abundantiam* la corte distrettuale aggiunge che, anche sulla convenienza dell'alternativa liquidatoria, «nutre alcuni dubbi rispetto all'importo offerto e ai dati evidenziati dal Tribunale»; ma si tratta all'evidenza di una argomentazione aggiuntiva rispetto alla previa chiara *ratio decidendi* su cui si basa la decisione.

5. — Analogo difetto inficia il secondo motivo, rendendolo parimenti inammissibile. Invero, la corte d'appello non afferma affatto che si è di fronte a norma interpretativa, bensì ne individua, in modo del tutto condivisibile, la dichiarata natura retroattiva.

5.1. — Le innovative disposizioni di cui all'art. 1-bis, del d.l. 13 giugno 2023, n. 69 – inserito dalla legge di conversione 10 agosto 2023, n. 103 – sono state espressamente dettate dal legislatore al fine di assicurare, nelle more dell'adozione del cd. decreto correttivo-ter, poi emanato con d.lgs. 13 settembre 2024 n. 136 (applicabile alle proposte di transazione presentate successivamente al 28 settembre 2024), una adeguata tutela ai creditori pubblici non aderenti all'accordo, con contestuale sospensione dell'applicabilità dei commi 2, ultimo periodo, e 2-bis dell'art. 63 CCII.

5.2. — La conclusione presa discende allora in modo piano dal sesto comma dell'art. 1-bis cit., ove si prevede esplicitamente che le relative disposizioni «si applicano alle proposte di transazione fiscale depositate, ai

sensi dei commi 1 e 2 dell'articolo 63» del CCII «in data successiva a quella di entrata in vigore del presente decreto»; laddove per "presente decreto" deve intendersi, secondo un'ineludibile interpretazione letterale, lo stesso decreto-legge, la cui entrata in vigore risale al 15 giugno 2023.

La norma è dunque, come ben può essere, retroattiva, in deroga al principio – dichiarato espressamente derogabile – di cui all'art. 15, comma 5, l. n. 400 del 1988, in base al quale, di regola, «Le modifiche eventualmente apportate al decreto-legge in sede di conversione hanno efficacia dal giorno successivo a quello della pubblicazione della legge di conversione, salvo che quest'ultima non disponga diversamente».

5.3. — Nel caso in esame, a fronte di una proposta di transazione su crediti fiscali ex art. 63 CCII notificata all'Agenzia delle Entrate in data 21.7.2023, seguita dall'invio in data 3.8.2023 di copia dell'accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 57 CCII poi pubblicato nel Registro delle imprese in data 4.8.2023, e infine dal deposito della domanda di omologazione presso il tribunale in data 29.1.2024, non è chi non veda come le norme innovative e retroattive di cui al più volte citato art. 1-bis d.l. 69/2023 fossero applicabili alla fattispecie *sub iudice*. Di qui la preclusione all'omologa per il mancato rispetto delle specifiche condizioni poste dalla norma in esame a tutela degli interessi dei creditori pubblici.

6. — Resta da valutare la questione di costituzionalità segnalata dal ricorrente, che ad avviso del Collegio risulta manifestamente infondata.

6.1. — Come ricordato anche dalla Procura generale, il Giudice delle leggi ammette che il legislatore possa attribuire rilevanza retroattiva a una disposizione innovativa, aggiunta al termine dell'iter di conversione di un decreto legge, alla sola condizione che essa, come tutte le norme approvate secondo la procedura ordinaria, rispetti il principio generale di ragionevolezza e di legittimo affidamento.

Viene citata al riguardo la sentenza della Corte cost. n. 70 del 2024, per cui «La retroattività di una legge deve sempre trovare adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza, attraverso un puntuale bilanciamento tra le ragioni che ne hanno motivato la previsione e i valori, costituzionalmente tutelati, potenzialmente lesi dall'efficacia a ritroso della

norma adottata. Anche una norma innovativa può avere carattere retroattivo in quanto, nonostante il divieto di retroattività della legge costituisca fondamentale valore di civiltà giuridica dell'ordinamento, esso, in forza dell'art. 25 Cost., riceve tutela privilegiata esclusivamente in materia penale. Costante giurisprudenza costituzionale, convergente con quella elaborata dalla Corte EDU, richiede di valutare, in ordine all'uso distorto del potere legislativo, la condizione che lo Stato o l'amministrazione pubblica siano parti di un processo già radicato, il cui esito possa essere influenzato da norme retroattive».

6.2. — Il ricorrente dubita della compatibilità del sesto comma dell'art. 1-bis più volte citato con gli artt. 77 e 72, comma 3, Cost., osservando in particolare che sono incostituzionali le norme totalmente estranee ad un decreto-legge introdotte in sede di conversione (Corte cost. n. 245 del 2022, n. 32 del 2014, n. 22 del 2012) e nel caso di specie l'art. 1-bis, inserito dalla legge di conversione 10 agosto 2023, n. 103 con la rubrica "*Disposizioni transitorie in materia di crisi d'impresa in coerenza con i principi dettati dalla direttiva (UE) 2019/1023*", non avrebbe nulla a che fare con il d.l. 13 giugno 2023, n. 69, recante "*Disposizioni urgenti per l'attuazione di obblighi derivanti da atti dell'Unione europea e da procedure di infrazione e pre-infrazione pendenti nei confronti dello Stato italiano*", non essendovi alcuna scadenza di un termine e quindi alcuna urgenza che giustificasse il ricorso a quel tipo d'intervento legislativo, trattandosi di una direttiva risalente al 2019 e non risultando «alcuna indicazione di una procedura nemmeno della fase della c.d. preinfrazione tanto da giustificare l'urgenza per come intesa dalla Costituzione».

Il rilievo prova troppo. A ben vedere, l'intervento legislativo in discussione ben avrebbe potuto rivestire, nell'intenzione del legislatore, la funzione di prevenire un'eventuale infrazione, se si considera che l'art. 10, par. 2. lett. a) della direttiva (UE) 2019/1023 pone come preconditione dell'omologazione – anche attraverso la verifica consegnata al *Best Interest of Creditor's test* di cui all'art. 2 n. 6), che coincide con il test di convenienza rispetto all'alternativa liquidatoria – l'approvazione, in ciascuna classe, della maggioranza dei creditori, che a norma dell'art. 9, par. 6, non può superare la misura del 75%.

Era dunque quantomeno plausibile il dubbio che con l'art. 63 CCII ci si fosse spinti troppo avanti nell'introdurre una forzatura della volontà del (solo) creditore pubblico, tale da trasformarne il dissenso in adesione, ai fini del raggiungimento delle maggioranze, con possibile contrasto rispetto allo spirito del legislatore unionale, che non ha certo inteso apprestare strumenti di risoluzione delle crisi d'impresa incentrati sul quasi totale azzeramento dei debiti di natura tributaria o contributiva, men che meno nei casi in cui il formarsi di questi ultimi non sia solo espressione di difficoltà finanziarie, ma frutto di una strategia di mercato capace anche di alterare la libera concorrenza attraverso la sistematica violazione degli obblighi fiscali e previdenziali in danno del bene pubblico.

6.3. — Ma anche con riferimento agli altri parametri segnalati dal ricorrente il dubbio di incostituzionalità manifesta la sua inconsistenza.

Non quanto al "tempo trascorso", poiché l'introduzione dell'art. 63 CCII non risale affatto al 2019, essendo stato inserito nell'impianto del Codice solo con il d.lgs. 17 giugno 2022 n. 83. E nel caso di specie si tratta di un accordo di ristrutturazione fondato su proposta di transazione che offriva all'Agenzia delle Entrate solo una minima parte del credito, dopo il 13.6.2023 e prima dell'11.8.2023, quindi con riguardo a situazioni che non si erano venute a consolidare, visto il brevissimo intervallo temporale.

Non quanto alla "prevedibilità", e con essa alla supposta buona fede del debitore, dal momento che, ai sensi dell'art. 359 CCII, le disposizioni del Codice erano destinate ad entrare in vigore dal 15.7.2022, e l'art. 63 CCII, come modificato nel 2020 e poi nel 2022 (poco prima che l'intero Codice entrasse in vigore), aveva ben presto dato la stura a numerosi accordi di ristrutturazione fondati su transazioni fiscali gravemente pregiudizievoli per il Fisco e gli Enti previdenziali, discostandosi dagli obiettivi perseguiti dal legislatore unionale, anche per il rischio di alterazione dei meccanismi che presidono la concorrenza sul mercato. Di qui il dibattito pubblico che ne era sorto, e la maturata sensibilità parlamentare volta ad introdurre soglie cd. antiabuso tali da bilanciare in modo ragionevole la originale forzosità della omologazione per i corrispondenti creditori, incompatibili con il preteso affidamento, essendo divenuto di pubblico dominio l'intendimento del legislatore di intervenire per ovviare a tali storture,

palesato già prima dell'entrata in vigore della legge di conversione, con la presentazione, all'inizio dell'iter di conversione del d.l. n. 69/2003, dell'emendamento poi trasfuso nell'art. 1-bis in questione.

Non quanto alla "proporzionalità", poiché, se è vero che la modifica legislativa ha comportato la creazione di soglie minime di soddisfazione originariamente inesistenti, è altrettanto vero che le percentuali offerte nel caso concreto erano – come possibile – davvero irrisorie, a fronte di una esorbitante esposizione debitoria maturata dalla proponente.

7. — Può quindi concludersi che sia sotto l'aspetto formale che sotto quello sostanziale l'intervento legislativo in questione appare esente dai prospettati profili di dubitabile incostituzionalità, soprattutto sul piano della ragionevolezza che ne giustificava l'adozione.

8. — Alla inammissibilità del ricorso segue la condanna alle spese, liquidate in dispositivo.

9. — Sussistono i presupposti processuali per il cd. raddoppio del contributo unificato.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento, in favore del controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 8.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella pubblica udienza del 12/02/2026.

Il Consigliere

Il Presidente

Paola Vella

Massimo Ferro