

CRON. N° 755/2014
REP. N° 3311/2011

R.G.N. 4051/2014

C.P. N° 7/2012



IL TRIBUNALE ORDINARIO DI BENEVENTO

UFFICIO PREPOSTO AI FALLIMENTI

con l'intervento dei Sigg. Magistrati:

- | | |
|--------------------------------|-----------------|
| 1) dr. Michele Monteleone | Presidente rel. |
| 2) dr.ssa Maria Letizia D'Orsi | Giudice |
| 3) dr. Michele Cuoco | Giudice |

ha pronunciato il seguente

DECRETO

Con ricorso per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo presentato in data 15 ottobre 2012, il legale rappresentante *pro tempore* della **[REDACTED]** E, con sede sociale in **[REDACTED]**, alla **[REDACTED]** e numero di iscrizione del Registro delle Imprese di Benevento **[REDACTED]** e numero del R.E.A. **[REDACTED]** chiedeva che la suindicata società fosse ammessa alla procedura di concordato preventivo *ex art. 160 ss I. fall.*

La proposta concordataria ed il relativo piano, così come emendato nella modifica ed integrazione depositata in data 3 giugno 2014, prevedevano:

- "inizio dell'attività di liquidazione concordataria, con conseguente sottrazione dei beni (compresi i crediti) della [REDACTED] di [REDACTED] alle eventuali azioni esecutive individuali ed all'acquisizione di titoli di prelazione;
- compimento di tutte le attività giudiziali e extragiudiziali necessarie per il recupero di crediti, con possibilità (da ritenersi parte integrante del piano) di concludere transazioni, ove proposte e convenienti, finalizzate ad evitare il contenzioso ed accelerare il recupero;
- affitto temporaneo del ramo d'azienda relativo al trasporto del latte alla [REDACTED] semplificata unipersonale;
- vendita dell'azienda, non più in esercizio, con le modalità previste dagli artt. 182 e 105 ss. l.fall., nonché della normativa speciale in materia di trasferimenti di azienda da parte di società nei confronti delle quali sia stato emesso decreto di omologa del concordato preventivo con cessione dei beni (l. n. 428/1990);
- vendita dei singoli cespiti costituenti l'azienda solo all'esito dell'infruttuoso tentativo di alienazione dell'intero complesso aziendale, al fine di garantire il miglior realizzo possibile delle attività patrimoniali;
- pagamento dei creditori con ripartizioni proporzionali;
- pagamento di tutte le spese necessarie per il compimento delle attività connesse alla liquidazione;

- pagamento integrale delle spese di procedura e dei crediti prededucibili;
- pagamento integrale dei creditori privilegiati con prelazione mobiliare speciale e dei lavoratori dipendenti;
- pagamento parziale dei creditori privilegiati con prelazione mobiliare generale, dei creditori chirografari e dei creditori privilegiati retrocessi in chirografi;
- formazione dei creditori secondo classi"

(pagg. 5 e 6 del parere motivato del commissario giudiziale ai sensi dell'art. 180, comma 2, l.fall. depositato in cancelleria in data 8 settembre 2014).

Nel piano si evidenziava, altresì, che: «Il contratto di affitto [veniva] stipulato nell'interesse dei creditori ed [era] funzionale all'esecuzione del concordato, dovendosi considerare come una sorta di "contratto-ponte in vista della cessione d'azienda", da attuarsi secondo le modalità previste dagli artt. 182 e 105 ss. l.fall. Stante la cessazione di ogni attività da parte della [redacted] ed essendo venuta meno, quindi, in maniera definitiva la continuità aziendale, con il predetto contratto di affitto si cerca[va] di mantenere il valore - nei limiti del possibile - di cosiddetti intangible assets (quali la clientela). Nel contratto di affitto, la [redacted] si [impegnava] a rilasciare alla [redacted] - a garanzia dei beni appartenenti al ramo d'azienda e del puntuale adempimento degli obblighi scaturenti dal contratto - una fideiussione bancaria rilasciata da un primario istituto bancario e/o assicurativo di euro 19.000,00 (diciannovemila), pari all'importo del canone di affitto del primo anno, avente quale beneficiario la

medesima concedente. Il socio unico della [redacted], con dichiarazione del 14 maggio 2013, si [era dichiarato] disponibile "a rilasciare un pegno sulle proprie quote societarie della [redacted] [...] a garanzia dell'esatto adempimento di ogni e qualsivoglia obbligazione nascente dal contratto di affitto stipulato con la [redacted]". Sostanzialmente, il piano prevede[va] il soddisfacimento del ceto creditorio mediante l'incasso dei canoni di affitto ed il successivo prezzo di cessione già quantificato a seguito della perizia di stima a firma del Dott. [redacted], allegata alla domanda.

Nella domanda di concordato [veniva] evidenziato che la [redacted] [presentava]:

- attività stimate per complessivi € 598.668,55;
- passività per complessivi € 1.079.775,52 ... costituite da:

Spese prededucibili	144.080,00
Creditori con prelazione mobiliare speciale	9.518,27
Creditori con prelazione mobiliare generale	649.249,61
Creditori chirografari	276.927,64

La suddivisione per classi prevista nel piano [era] la seguente:

- ✓ Classe 1 – creditori con privilegio mobiliare speciale –
pag. prev. 100%: € 9.581,27
- ✓ Classe 2 – creditori con privilegio mobiliare generale –
pag. prev. 100%: € 97.026,33

✓ Classe 3 – creditori con privilegio mobiliare generale nei limiti della capienza dei beni su cui grava il privilegio –

pag. prev. 65,23%: € 461.197,59

✓ Classe 4 – creditori con privilegio mobiliare generale –

pag. prev. 12%: € 91.025,69

✓ Classe 5 – creditori chirografari –

pag. prev. 7,02%: € 517.410,56»

(pagg. 6 e 7 del parere motivato del commissario giudiziale ai sensi dell'art. 180, comma 2, l.fall. depositato in cancelleria in data 8 settembre 2014).

Con successivo decreto, il Tribunale, preso atto del parere del P.M., ritenuta la sussistenza dei presupposti di cui all'art. 160 l.fall., ammetteva la società ricorrente alla procedura di concordato preventivo, nel rispetto dei dettami contenuti nel piano concordatario.

- Il Commissario giudiziale ritualmente depositava la propria relazione ex art. 172 l.fall., ritenendo "la procedura concordataria, rispetto a quella fallimentare, ... preferibile e conveniente per i creditori in quanto i tempi di liquidazione dell'attivo nel concordato sono più brevi rispetto a quelli in ipotesi di fallimento. Con il concordato il prezzo di fitto e di cessione dell'azienda è stato già determinato, mentre con il fallimento il curatore dovrebbe procedere alla stipula di un nuovo contratto, essendo prevista dall'art. 16, punto 2, la risoluzione automatica ed immediata nel caso di risoluzione del concordato preventivo ed ottenere anche la disponibilità da parte del nuovo conduttore all'acquisto

dell'azienda al termine del contratto di affitto. Con il piano concordatario è prevista la falcidia del ceto creditorio con privilegio generale mobiliare, in caso di omologazione, con conseguente vantaggio per tutto il ceto creditorio, mentre in ipotesi di fallimento l'eventuale attivo realizzabile, pur considerato uguale a quello oggi valutato, non garantirebbe il pagamento dei creditori chirografari e di tutti i creditori privilegiati". Esprimendo parere favorevole alla proposta concordataria, il commissario giudiziale concludeva che "... il nuovo piano, pur in presenza di profili di incertezza e di aleatorietà, in considerazione che la liquidazione dei beni avverrebbe non prima del termine dell'affitto di azienda (cinque anni) e che l'incasso delle somme occorrenti per il soddisfo del ceto creditorio sono subordinati alla piena solvibilità nel tempo dell'affittuario, appare sostenibile e compatibile con i tempi di realizzo, così come attestato nella relazione dell'esperto ex artt. 161 l.fall." (pagg. 48-49 della relazione ex art. 172 l.fall., depositata in cancelleria in data 4 luglio 2014).

Con decreto reso dal g.d. in data 13 agosto 2014, veniva dichiarata approvata la proposta concordataria ("rilevato che i voti favorevoli rappresentano crediti per un importo complessivo così come distinto: a) classe 3 voti favorevoli 89,71%; b) classe 4 voti favorevoli 4,87%; c) classe 5 voti favorevoli 85,90%; rilevato che sussiste la maggioranza dei crediti ammessi al voto, nella maggioranza anche delle classi, richiesta dal d.l. n. 35/2005 ss. modd.", cfr. decreto depositato in cancelleria in data 13 agosto 2014) e, con decreto reso da questo Tribunale in data 21/22 agosto 2014, preso atto del raggiungimento delle maggioranze, veniva fissata la conseguenziale udienza camerale con onere di notifica nei confronti del C.G. e dei creditori dissenzienti.

Nel corso del giudizio di omologazione comparivano il commissario giudiziale, oltre al difensore della società istante che insisteva nella omologazione alle condizioni proposte.

Regolarmente costituita per il tramite dell'Avvocatura di Stato, l'Agenzia delle Entrate, anch'essa presente all'udienza del 17 settembre 2014, si opponeva alla richiesta di omologazione. Parimenti, seppure assente in sede di udienza, mostrava il suo dissenso, con atto depositato in data 16 settembre 2014, il [REDACTED]

Nessuno si costituiva per i restanti creditori dissenzienti, nonostante la regolare notifica.

a) Preliminarmente, in ordine all'opposizione all'omologa del concordato preventivo proposta dal [REDACTED], con atto depositato in data 16 settembre 2014, si osserva quanto segue:

rilevato che il provvedimento di questo Tribunale del 21-22/08/2014, in ossequio al disposto normativo di cui all'art. 180, comma 1, 1.fall., fissava l'udienza in camera di consiglio per la comparizione delle parti per il giorno 17 settembre 2014;

atteso che l'art. 180, comma 2, 1.fall. statuisce che *"Il debitore, il commissario giudiziale, gli eventuali creditori dissenzienti e qualsiasi interessato devono costituirsi almeno dieci giorni prima dell'udienza fissata"*;

considerato che, nel caso di specie, il [REDACTED] proponeva opposizione all'omologazione del concordato *de quo* con atto depositato in data 16 settembre 2014;

dunque, in assenza, tra l'altro, di una qualsivoglia richiesta di rimessione nei termini ai sensi dell'art. 153 c.p.c. da parte del creditore istante, questo Tribunale ritiene, alla luce di quanto sinora esposto, che l'atto di opposizione del [REDACTED] sia pervenuto, oltre i termini di rito;

pertanto, si dichiara l'inammissibilità della predetta opposizione.

Premesso ciò, è ormai opinione invalsa di questo Collegio che una lettura complessiva, logica e sistematica dell'istituto in oggetto induce a sostenere che, anche e principalmente in sede di omologazione, al Tribunale (soprattutto alla luce dei principi di diritto enucleati nella ormai nota pronuncia della S.C. di Cassazione SS.UU. del 23 gennaio 2013 n. 1521), sia demandato proprio il controllo della sussistenza e permanenza delle condizioni per l'ammissibilità al concordato evincibili dal combinato disposto di cui agli artt. 160 e 161 l.fall., giudizio che va condotto non più solo sulla base delle allegazioni dello stesso ricorrente (così come necessariamente avviene in sede di ammissione alla procedura ex art. 163 l.fall.), ma anche sulla base delle verifiche e degli accertamenti condotti su impulso del Commissario Giudiziale a seguito dell'apertura della procedura.

Infatti, ai sensi dell'art. 172 l.fall., il C.G. ha depositato in atti una relazione particolareggiata sulle cause del dissesto, sulla condotta del debitore, sulle proposte di concordato e sulle garanzie offerte ai creditori.

È stato infine espresso parere favorevole, reso ai sensi dell'art. 180 l.fall., all'accoglimento della proposta di concordato, sulla base delle seguenti

testuali valutazioni, ovverosia che:

- «richiamato tutto quanto dedotto nella propria relazione ex art. 172 l.fall., depositata in data 04.07.2014;
- dato atto del raggiungimento delle maggioranze favorevoli all'approvazione della proposta concordataria da parte dei creditori aventi diritto al voto;
- sembrano non sussistere condizioni ostative di cui all'art. 173 l.fall. (presenza di atti di frode e/o atti non autorizzati);
- sussistono le condizioni di legittimità del concordato ai sensi dell'art. 161 l.fall.;
- la procedura concordataria, rispetto a quella fallimentare, è preferibile e conveniente per i creditori in quanto i tempi di liquidazione dell'attivo concordatario sono più brevi rispetto a quelli in ipotesi di fallimento» (v. considerazioni conclusive e parere del commissario a pag. 12).

Tanto chiarito, come noto, restano invece esclusi dalla valutazione del Tribunale i giudizi in ordine alla meritevolezza del debitore, al contenuto della proposta ed alla percentuale minima offerta, nonché in ordine alla convenienza economica del concordato proposto, previsti nei previgenti artt. 160 e 181 l.fall. ed attualmente invece rimessi alla valutazione esclusiva dei creditori, unitamente alla c.d. "fattibilità economica", in omaggio all'impronta squisitamente negoziale che il legislatore ha voluto attribuire alla procedura *de qua agitur*.

Allora, il giudizio del Tribunale deve riguardare:

- ❖ la sussistenza del requisito soggettivo (cioè della qualità di imprenditore non piccolo ex art. 1 l.fall.) e del requisito oggettivo, cioè la sussistenza di uno "stato di crisi"

dell'impresa, stato non meglio definito, ma nel quale possono essere ricomprese tutte quelle situazioni di difficoltà economica e finanziaria dell'impresa, sia che esse si siano già tradotte sia che non si siano ancora attualmente tradotte ("*c.d. insolvenza prospettica*"), nella irreversibilità rilevante ai sensi dell'art. 5 l.fall.;

- ❖ l'avvenuta articolazione di un *piano* tendente o alla ristrutturazione dei debiti o al pagamento dei crediti, "*attendibile*", nel senso che i dati aziendali devono non solo essere veridici, ma i beni e le attività dell'azienda devono essere correttamente valutati e tale giudizio sulla corretta valutazione deve essere condotto dal Tribunale sulla base, ovviamente, anche delle verifiche compiute su impulso del C.G.;
- ❖ la "*fattibilità giuridica*" del piano, nel senso che lo stesso deve presentare una certa coerenza rispetto alla proposta formulata, cioè il piano deve essere serio, ossia concretamente realizzabile sulla base delle risorse presenti nel patrimonio aziendale e di quelle che si potranno concretamente ed effettivamente realizzare con un certo grado di ragionevolezza a seguito della eventuale attività liquidatoria demandata agli organi della procedura, in caso di cessione dei beni; ciò significa che la percentuale concordataria offerta deve, sulla base di una previsione seria e ragionevole (condotta ancora una volta sulla base delle

verifiche del C.G.), poter essere rispettata; altrimenti, non potrebbe ritenersi conclusa quella fattispecie negoziale - sulla cui scia il legislatore della riforma ha voluto rileggere l'istituto in oggetto - scaturente dall'incontro tra la proposta concordataria e l'accettazione della stessa da parte dei creditori che hanno espresso il proprio voto in relazione a quel contenuto della proposta (cfr. in tal senso Cass. Civ., Sez. Un., 23 gennaio 2013 n. 1521, innanzi richiamata).

Tanto premesso, ritiene questo Tribunale che il concordato proposto debba essere omologato, nel concorso di tutte le condizioni previste dalla legge, conformemente al parere favorevole espresso dal C.G.

Infatti, quanto originariamente esposto al Tribunale ed ai creditori - con l'istanza di ammissione alla procedura di concordato preventivo così come rettificata - ha trovato conferma, alla luce dei rilievi effettuati e come innanzi richiamati, nei dati contabili e nella documentazione prodotta, come asserito nella relazione dal C.G. il quale ha espresso parere favorevole all'ammissione alla procedura, ritenendo la proposta di concordato vantaggiosa per i creditori.

Sono state raggiunte le maggioranze richieste *ex lege* per l'approvazione della proposta in relazione alla percentuale concordataria offerta ritenendosi così conclusa quella fattispecie negoziale, derivante dalla proposta concordataria e dall'accettazione della stessa da parte dei creditori che hanno espresso il proprio voto in relazione a quel contenuto della proposta ed alla relazione *ex art. 172 l.fall.*

Nel corso del giudizio di omologazione non sono intervenuti fatti o

circostanze nuove che possano indurre a ritenere che il piano di soddisfacimento dei creditori sociali, proposto con il concordato, non possa essere attuato nei termini previsti.

b) In ordine all'opposizione all'omologazione del concordato preventivo proposta dall'Agenzia delle Entrate, si osserva quanto segue:

Punctum pruriens del piano concordatario in esame è, tuttavia, da ritenersi il previsto soddisfacimento parziale dei crediti muniti di prelazione mobiliare generale (classe 4) e, in particolare, dei crediti erariali.

Posto, infatti, che la società proponente ha precisato (cfr. pag. 23 della comparsa di costituzione, depositata in cancelleria in data 4 settembre 2014) di non aver presentato domanda di transazione fiscale ai sensi dell'art. 182-ter l.fall., questo Tribunale ritiene di dover affrontare la questione che involge l'omologazione di una proposta concordataria nella quale il debitore, senza fare ricorso alla transazione fiscale, preveda che l'Erario, in qualità di creditore per tributi relativi ad I.V.A. possa non essere soddisfatto per intero in relazione a questi tributi (richiamando quanto già affermato in un suo precedente del maggio 2014, seppure in sede di valutazione circa l'ammissibilità di una proposta concordataria che prevedeva il soddisfacimento parziale dei crediti muniti di privilegio di grado inferiore a quello di cui all'art. 2751-bis c.c. e, in particolare, del credito I.V.A. e delle ritenute fiscali non versate).

Trattasi, invero, di una questione rispetto alla quale la S.C. di Cassazione, con le sentenze nn. 22931 e 22932 del 4 novembre 2011, ha assunto una chiara posizione - ribadita, tra l'altro, nella recentissima sentenza n. 14447 del 25 giugno 2014 - affermando

l'intangibilità e l'insuscettibilità a qualsivoglia falcidia del credito I.V.A. e delle ritenute fiscali non versate pur in ipotesi di concordato non accompagnato da transazione fiscale, e ciò per effetto della previsione dell'art. 182-ter l.fall., indicata come norma "sostanziale" attinente al «trattamento dei crediti nell'ambito dell'esecuzione concorsuale, dettata da motivazioni che attengono alla peculiarità del credito e prescindono dalle particolari modalità con cui si svolge la procedura di crisi».

Più specificamente, va preliminarmente precisato che la Suprema Corte, sul tema, ha statuito che: «... non avrebbe alcuna giustificazione logica e che quindi non sia credibile che il legislatore abbia inteso lasciare alla scelta discrezionale del debitore assoggettarsi all'onere dell'integrale pagamento dell'I.V.A., imposta armonizzata a livello comunitario sulla cui gestione, si ribadisce, gli Stati non sono esenti da vincoli (si veda Corte giustizia CE, sez. 5^a, 11/12/2008, n. 174), optando per la transazione fiscale oppure avvalersi della possibilità di proporre un pagamento parziale decidendo per il concordato senza transazione e quindi rimanendo vincolato solo all'obbligo di pagare integralmente il debito nei limiti del valore dei beni sui quali grava la garanzia, peraltro spesso insussistenti come nel caso di imposta gravante sul valore della prestazione di servizi».

La Corte ha aggiunto, inoltre, che: «deve escludersi che la necessità dell'integrale pagamento dell'I.V.A. comporti quella dell'integrale pagamento di tutti i crediti privilegiati con grado anteriore in ossequio al principio secondo cui "il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione (l.fall., art. 160, comma 2, u.p.). ... La disposizione che sostanzialmente esclude il credito I.V.A. da quelli che possono formare oggetto di transazione, quanto meno in ordine

all'ammontare del pagamento, è una disposizione eccezionale che, come si è osservato, attribuisce al credito in questione un trattamento peculiare e inderogabile.

Ancora, più recentemente, la Corte di Cassazione si è espressa in questi termini: «*Va premesso che la legislazione vigente impone che nel concordato preventivo il debito I.V.A. debba sempre essere pagato per intero, a prescindere dalla presenza o meno di una transazione fiscale, poiché la norma che lo stabilisce va considerata inderogabile e di ordine pubblico economico internazionale (cfr. Direttiva del Consiglio 2006/112/CE del 28 novembre 2006; Corte di Giustizia 29 marzo 2012, nella causa C-500/10 Belvedere Costruzioni S.r.l., secondo la quale "ogni Stato membro ha l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'I.V.A. sia interamente riscossa nel suo territorio")*». Infatti, costituisce diritto vivente il principio (espresso da ultimo da Cass. Civ. 16 maggio 2012, n. 7667; ma nello stesso senso anche da Cass. Civ. 4 novembre 2011, n. 22931) secondo cui «*In tema di omologazione del concordato preventivo con transazione fiscale, secondo l'istituto di cui all'art. 182-ter l.fall., anche per le procedure cui non sia applicabile "ratione temporis" l'art. 32 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185 (convertito nella legge 28 gennaio 2009, n. 2), che ha modificato il primo comma dell'art. 182-ter l.fall., prevedendo espressamente che la proposta, quanto all'I.V.A., può configurare solo la dilazione del pagamento, sussiste la intangibilità del predetto debito d'imposta, in quanto le entrate derivanti dall'applicazione di un'aliquota uniforme, valida per tutti gli Stati membri, agli imponibili relativi a detto tributo, costituiscono risorse proprie iscritte nel bilancio dell'Unione Europea, e quindi, il relativo credito, attenendo comunque a tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea, non può essere oggetto di accordo per un pagamento parziale neppure ai sensi*

dell'art. 182-ter nella versione introdotta dal d.lgs. 9 gennaio 2005, n. 5".

Tale assunto risulta confermato, anche dalla recente disciplina della procedura di composizione delle crisi da sovraindebitamento (art. 7, comma 1, l. 27 gennaio 2012, n. 3, come modificata dal d.l. 18 ottobre 2012, n.179, conv. in L. 17 dicembre 2012, n. 221, che stabilisce, quanto alla possibilità di stipulare un accordo con i creditori dell'imprenditore non fallibile o del consumatore non imprenditore, che "In ogni caso, con riguardo ai tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea, all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, il piano può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento"). In conclusione, né dall'art. 160, né dall'art. 182-ter lfall., può essere desunta una volontà legislativa che ponga in dubbio il principio di indisponibilità della pretesa tributaria in riferimento al debito I.V.A., consentendone il pagamento dilazionato al di fuori degli accordi di transazione fiscale.

Del resto l'accesso alla procedura di concordato preventivo è atto di autonomia privata, d'iniziativa del debitore, che mira a sfociare nel c.d. patto concordatario con i creditori. Una scelta di questo genere, tutta interna alla volontà del debitore, non può portare, come sua conseguenza, ad elidere gli obblighi giuridici, specie quelli aventi rilievo pubblicistico, come la previsione del versamento dell'I.V.A. alla scadenza di legge, la cui omissione è sanzionata penalmente.

Quindi il concordato preventivo non esclude la configurabilità del reato tributario di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000, con particolare riferimento al debito I.V.A. scaduto e da versare, in quanto il debitore, pur nella strettoia della propria condizione finanziaria e patrimoniale (propria, quantomeno, della situazione di crisi), ha di

fronte a sé una pluralità di soluzioni, a partire dalla transazione fiscale sino al piano che, indicando la prioritaria soddisfazione del debito I.V.A. (peraltro avente rango privilegiato), rispetto a tutti gli altri (e beninteso con le risorse idonee anche di tutti crediti aventi grado potiore rispetto al credito I.V.A. – come i professionisti nominati dal Tribunale, etc. – onde l'irrilevanza e la infondatezza di ogni richiamo al principio della par condicio dei creditori), ove presentato tempestivamente in vista delle scadenze (e quindi, previa ammissione del relativo concordato), raggiunga anche l'approvazione dei creditori e la conseguente omologazione del Tribunale, fatti giuridici idonei a consentire la successiva esecuzione dei pagamenti senza falcidie» (Cass. pen. Sez. III, 14 maggio- 31 ottobre 2013, n. 44283).

Orbene, ritiene questo Tribunale che tale interpretazione di legittimità possa essere rivalutata, aderendo all'orientamento critico formatosi, sul punto, in dottrina e nella giurisprudenza di merito.

«L'accennata tesi, supportata da autorevole dottrina e scaturita da una lettura costituzionalmente orientata delle norme vigenti, in estrema sintesi ritiene falcidiabile ogni tipologia di credito erariale e, dunque, pure i crediti I.V.A., ritenute e contributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea, allorché il patrimonio del debitore non sia sufficiente a coprire il grado di privilegio che li assiste e a condizione che vi sia apporto di beni di terzi e che non sia stata attivata la transazione fiscale (in altre parole, premesso che il ricorso alla transazione fiscale da parte del debitore è facoltativo e che l'articolo 160 l.fall. ammette la possibilità di pagare soltanto in percentuale i crediti privilegiati di qualsiasi natura, il debitore che non ritenga conveniente l'uso della transazione fiscale potrà sempre proporre il soddisfacimento parziale dei debiti tributari e contributi incapienti. In tal caso, non troverà applicazione l'art. 182-ter l.fall., ma il principio generale di cui all'art. 160, il quale, in determinate

condizioni, consente la falcidia di tutti i crediti privilegiati» (Tribunale Ascoli Piceno, decreto del 6-14 marzo 2014).

In limine va premesso che caratteristica fondamentale del nuovo modello concordatario è l'ampia flessibilità, di cui gode il debitore, nel predisporre la proposta.

Va altresì chiarito che varie sono sì le modalità di soddisfacimento dei creditori, ma ben precisi sono, per contro, i vincoli che, operando tra l'altro simultaneamente, vengono in rilievo anche in tema di falcidiabilità dei crediti privilegiati.

In primo luogo, ai creditori privilegiati non può essere offerto un soddisfacimento che sia inferiore al valore del bene ritraibile dalla sua liquidazione.

In secondo luogo, non può essere alterato l'ordine delle prelazioni.

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 non essere soddisfatto integralmente, quando il valore del bene, certificato dal professionista stimatore di cui all'art. 160, comma 2, l.fall. sia inferiore all'importo del credito.

Laddove invece ricorra un titolo di prelazione non specifico, ossia un privilegio generale (art. 2746 c.c.) - ammesso che il soddisfacimento 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 gode anche della collocazione sussidiaria sugli immobili, il confronto tra credito e valore del bene va svolto con riguardo all'intero patrimonio del debitore.

Conseguentemente, ove esistano creditori muniti di privilegi generali, il loro trattamento parziale si giustifica solamente quando nel patrimonio non esistano altri beni; da tanto scaturisce che il

pagamento dei crediti che si trovano collocati nell'ordine delle prelezioni sottostanti è possibile facendo ricorso, esclusivamente, alla c.d. finanza esterna (cfr. Trib. Roma, 1° febbraio 2012).

Principio cardine, in tema di soddisfacimento dei creditori privilegiati, una volta accertata l'incapienza del patrimonio del debitore, è quello quindi in base al quale non può procedersi al pagamento di un credito privilegiato, se prima non è stato soddisfatto il creditore poziore.

L'inserzione della previsione dell'inalterabilità dell'ordine delle cause legittime di prelazione si giustifica, allora, per il fatto che, avendo previsto il legislatore la frazionabilità dei creditori in classi (il divieto di alterare l'ordine delle prelezioni è espressamente stabilito solo nel concordato con classi), non si potesse ritenere, successivamente, che la stessa possa consentire anche un ribaltamento dei privilegi.

Ebbene, alla luce dell'univoco inquadramento sistematico che precede, può ritenersi che la disposizione di cui all'art. 182-ter (nel prevedere che il credito pur munito di prelazione possa non essere soddisfatto per intero, purché in modo non peggiore rispetto a quello del grado successivo, presupponendo che si passi alla soddisfazione del grado successivo anche senza il totale soddisfacimento del credito anteriore) non alteri l'ordine dei privilegi in senso stretto, ma rappresenti una deroga al principio per il quale finché vi sono beni sui quali soddisfare il credito di rango più elevato non è possibile procedere al soddisfacimento dei creditori successivi.

La "previsione eccezionale" dell'art. 182-ter stabilisce, del resto, che taluni crediti (I.V.A. e ritenute operate e non versate) debbano essere soddisfatti per intero e ciò, dunque, prescindendo

dall'esistenza di un patrimonio mobiliare ed immobiliare sul quale quel privilegio sia soddisfatto.

Tirando le fila della congerie espositiva può condividersi l'orientamento di pensiero in base al quale, il debitore, che presenta anche la proposta di transazione fiscale, deve sottostare a tre vincoli:

- ✓ ai creditori privilegiati non può essere offerto un soddisfacimento che sia inferiore al valore del bene ritraibile dalla sua liquidazione;
- ✓ non può essere alterato l'ordine delle prelazioni;
- ✓ il pagamento necessariamente integrale di I.V.A. e ritenute non versate.

Orbene, in linea generale, in ordine ai presupposti per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo ed alla transazione fiscale e avuto riguardo, come nel caso di specie, alla valutazione che il Tribunale è chiamato a compiere in sede di omologazione del concordato in presenza di opposizione alla stessa, innanzi all'interrogativo di ordine sistematico circa l'ambito di operatività del vincolo da ultimo ricordato (ossia nel domandarsi se il pagamento necessariamente integrale di I.V.A. e ritenute non versate rappresenti una limitazione di carattere generale o sia invece confinata a quanto previsto dallo stesso art. 182-ter 1.fall.), con motivazioni che questo Collegio ritiene di dover fare proprie, si è ritenuto più ragionevole reputare 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; tanto è suffragato dalla circostanza che *«L'art. 182-ter, come è noto, disciplina la transazione fiscale, sub procedimento cui le pronunce sopra menzionate della Corte Suprema hanno riconosciuto*

natura facoltativa. Il fatto che il divieto di falcidia del credito I.V.A. sia previsto esclusivamente dalla predetta disposizione e non sia stato inserito nell'ambito della disciplina generale del concordato, posta dall'art. 160 l.fall., costituisce un argomento di natura sistematica che non può essere trascurato. Se poi si esamina il testo dell'art. 182-ter l.fall., che recita: "con riguardo all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento", si constata che il legislatore ha configurato il divieto di falcidia del credito I.V.A. come un limite imposto espressamente alla "proposta" di transazione fiscale, per cui ritenerne l'operatività anche nel caso in cui il debitore non abbia inteso far ricorso a tale procedura costituisce non solo una interpretazione estensiva non consentita per difetto della eadem ratio - essendo la transazione fiscale finalizzata chiaramente a regolare in modo definitivo i rapporti con il fisco nell'ambito del concordato onde evitare che possibili mutamenti del carico fiscale possano compromettere l'esito della procedura - ma anche una interpretazione che contrasta con la lettera della legge» (cfr. Corte d'Appello di Genova 10-27 luglio 2013, Cron. 132, Rep. 1326).

Dunque, ritenuta l'autonomia delle ragioni che giustificano il ricorso alla transazione fiscale, tutte attinenti all'accertamento dei crediti tributari, la transazione fiscale ben può qualificarsi come "istituto di natura tanto eccezionale (Cass. Civ. 22 marzo 2010, n. 6901) che procedimentale", essendovi associati sia aspetti relativi alla determinazione del credito, sia conseguenze in tema di estinzione dei giudizi pendenti.

«La Corte di Cassazione ha evidenziato, in dette sentenze [cfr. sentenze ut supra riportate e richiamate], che "la disposizione che sostanzialmente esclude il credito I.V.A. da quelli che possono formare oggetto di transazione, quanto meno in ordine all'ammontare

del pagamento, è una disposizione eccezionale che, come si è osservato, attribuisce al credito in questione un trattamento peculiare e inderogabile". L'affermazione va condivisa; la norma infatti, pur senza incidere sull'ordine dei privilegi, pone ad esso una evidente deroga, in pregiudizio di tutti quei crediti ai quali è attribuito dalla legge un privilegio di grado superiore perché ritenuti meritevoli in via generale di maggiore tutela, anche in rapporto ad interessi di rilievo costituzionale. Non può quindi dubitarsi della sua natura eccezionale, dalla quale deriva non solo il divieto di applicazione in via analogica, ma anche il divieto di interpretazione estensiva in assenza di una "eadem ratio". In tale prospettiva ritiene il Collegio che la collocazione della norma e il suo tenore letterale acquistino, ai fini della interpretazione della voluntas legis, un decisivo rilievo» (Corte d'Appello di Genova 10-27 luglio 2013, Cron. 132, Rep. 1326).

Orbene, il fatto che il divieto di falcidia del credito IVA sia previsto esclusivamente dall'art. 182-ter della legge fallimentare e non sia stato inserito nell'ambito della disciplina generale del concordato, posta dall'art. 160 della stessa legge, costituisce un argomento di natura sistematica che, oggettivamente, non può essere trascurato.

Del resto, se si esamina il testo del citato art. 182-ter della legge fallimentare - che recita: "con riguardo all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione di pagamento" - si può constatare che il legislatore ha configurato il divieto di falcidia del credito I.V.A. come un limite imposto espressamente alla "proposta" di transazione fiscale, per cui ritenerne l'operatività anche nel caso in cui il debitore non abbia inteso far ricorso a tale procedura costituisce, non solo una interpretazione estensiva non consentita,

come visto, per difetto della *eadem ratio*, ma anche una interpretazione che contrasta con la lettera della legge.

Infatti, la transazione fiscale è finalizzata a regolare in modo definitivo i rapporti con il Fisco nell'ambito del concordato preventivo, onde evitare che possibili mutamenti del carico fiscale possano compromettere l'esito della procedura e ha, quindi, uno scopo specifico, non perseguibile senza il ricorso a tale istituto.

È ormai pacifico che la transazione fiscale (disciplinata dall'art. 182-ter legge fall.) non gode di propria autonomia rispetto al concordato preventivo ed agli accordi di ristrutturazione, sicché il voto contrario dell'Amministrazione finanziaria non impedisce che il concordato spieghi pienamente i suoi effetti e che, pertanto, in caso di omologazione, il pagamento in percentuale dei crediti fiscali è obbligatorio per tutti i creditori (cfr. Trib. Monza, 15 aprile 2010; Trib. Mantova 22 febbraio 2009; Trib. Roma 27 gennaio 2009).

In particolare, secondo la giurisprudenza di merito (cfr. App. L'Aquila 16 marzo 2011, n. 306) la mancanza di autonomia della transazione fiscale e la possibilità di falcidiare il credito vantato dall'Amministrazione finanziaria che ha votato in senso sfavorevole al concordato discende dai seguenti elementi:

- l'art. 182-ter l.fall. non si discosta dall'art. 160 legge fall. che prevede la falcidia dei creditori privilegiati tributari, ma aggiunge a tale previsione la disciplina procedurale attraverso cui gli uffici fiscali pervengono al voto;
- il citato art. 182-ter l.fall., inoltre, non scolpisce una vera e propria transazione con reciproche concessioni tra le parti;
- il contenuto precettivo di cui all'art. 160 legge fall. consente la falcidia dei privilegiati e prevale sul principio di indisponibilità dei crediti tributari, che non ha rango costituzionale.

In altri termini, la transazione fiscale è inserita nel piano concordatario e ne condivide gli effetti e le sorti, con la conseguenza

che i crediti tributari restano soggetti all'esito della votazione del concordato e del giudizio di omologazione.

La transazione fiscale, infatti, non costituisce un accordo autonomo, ma deve essere inserita nel piano di cui all'art. 160 legge fall. e costituisce una fase endoconcorsuale che si chiude con l'adesione o il diniego alla proposta di concordato preventivo mediante espressione di voto dell'amministrazione finanziaria che resta, comunque, soggetta alle sorti del concordato medesimo e ne subisce gli effetti obbligatori e remissori conseguenti all'omologazione (cfr. Trib. Milano 13 dicembre 2007).

In pratica, mentre il concordato preventivo ha una sua propria funzione autonoma rispetto alla transazione fiscale e può vivere di vita propria, la transazione fiscale, invece, può essere proposta soltanto nell'ambito di altra procedura del sistema concorsuale.

Con la transazione fiscale il debito tributario si "consolida", con la conseguenza che il debitore ottiene il vantaggio della assoluta certezza sull'ammontare del debito verso l'erario, in quanto la pretesa tributaria sarebbe cristallizzata alla data di presentazione della domanda così come quantificata dall'ufficio con esclusione, da un lato, della facoltà del medesimo di procedere ad ulteriori accertamenti anche qualora non sia maturata la decadenza; dall'altro, da parte del debitore di contestare pretese anche ove non definitive.

In assenza di transazione con il fisco, al contrario, il debitore non ottiene i richiamati benefici ma può optare per la contestazione della pretesa dell'erario in vista di un minore esborso nel caso in cui gli importi contestati non incidono in maniera rilevante e se il consenso dell'amministrazione finanziaria non è decisivo ai fini del raggiungimento della maggioranza.

Un'ulteriore conseguenza dell'omologazione dell'accordo anche sul debito verso l'Erario è l'estinzione dei giudizi in corso aventi ad oggetto i tributi concordati, effetto, questo, che non si verifica per gli altri creditori che quando votano sulla proposta di concordato preventivo sostanzialmente formulano il loro consenso soltanto in relazione alla percentuale o alle modalità di soddisfacimento prospettate, ben potendo non solo perseguire

l'eventuale contenzioso in corso, ma iniziarlo anche *ex novo* qualora in disaccordo con l'ammontare o la qualità dei crediti indicati nella domanda.

Ancora, spingendo ad un livello ulteriore la riflessione in ordine alla natura tanto eccezionale che procedimentale dell'istituto in commento, l'art. 182-ter l.fall. rappresenta un "*unicum*" rispetto all'ordinamento concorsuale, potendosi desumere tale conclusione dall'ulteriore circostanza che in tale disposizione si trova un'altra eccezione proprio in tema di graduazione: infatti, mentre fuori dalla transazione fiscale il credito chirografario può essere allocato in classi secondo il criterio dell'omogeneità dell'interesse economico, con la transazione fiscale il credito chirografario di natura tributaria deve essere soddisfatto in misura pari a quella offerta per la classe trattata meglio.

Che la transazione fiscale non rappresenti una norma di diritto sostanziale è dato dal fatto che, altrimenti, diversamente opinando, ogniqualvolta vi sia una proposta di concordato - priva di accessoria richiesta di transazione fiscale - con classi di creditori e vi siano crediti dell'Erario di natura chirografaria, questi dovrebbero ricevere un trattamento minimo pari a quello della classe trattata meglio.

Per di più, che l'intangibilità del credito I.V.A. non sia norma sulla collocazione del credito lo si ricava dalla derogabilità rispetto al "*novum*", fissato nell'art. 182-ter, della transigibilità dei crediti tributari. Il credito tributario diventa transigibile da parte dell'Amministrazione nel concordato preventivo, ma con il limite che alcuni di questi crediti non possono essere decurtati bensì solo pagati con dilazione, nella piena operatività del principio di autodeterminazione del legislatore di scegliere, appunto, quali tributi rendere transigibili; trattandosi, nel caso di specie, di

materia fiscale che, solo in maniera indiretta, si riflette sul principio della concorsualità creditoria.

Inoltre, «sulla scorta del rilievo che la qualificazione della norma de qua nei termini dinanzi citati e, quindi, l'inerenza della stessa alla collocazione del credito, ne dovrebbe [cfr. definizioni di cui alle richiamate sentenze della Corte di Cassazione], in ipotesi, comportare l'operatività non solo in tutte le procedure concorsuali, ma anche nelle procedure esecutive individuali, con la conseguenza che l'estensione della regola del trattamento del credito I.V.A., operata dalle citate sentenze del Supremo Collegio, dall'ambito della transazione fiscale a quello concordatario, lascerebbero comunque, impregiudicata l'imparità di trattamento del medesimo credito nelle procedure esecutive individuali, imparità non consona alla sottolineata peculiare rilevanza comunitaria del credito de quo, e ciò anche a prescindere dal carattere speciale della previsione dettata nella sola disciplina della transazione fiscale. Ritiene, quindi, il Collegio, che possa, almeno astrattamente, seguirsi la tesi secondo la quale il trattamento dell'I.V.A. e delle ritenute previdenziali operato nella sola transazione fiscale trovi giustificazione nello "scambio" tra erario o enti previdenziali e debitore proponente che è tipica dell'istituto in questione, laddove nell'ambito concordatario può astrattamente ritenersi ammissibile la falcidia del credito in questione al pari di tutti gli altri crediti muniti di privilegio generale, con l'unico limite sancito dall'art. 160, comma II, 1.fall. e, in particolare, con il vincolo del rispetto dell'ordine delle cause legittime di prelazione» (cfr. Trib. di Como, decreto del 28-29 gennaio 2013).

Non può sottacersi, del resto, l'ulteriore dirimente circostanza che il pagamento integrale del debito I.V.A. previsto nell'ambito della transazione fiscale, mal si concilia con il principio generale sancito dall'art. 160, comma 2, 1.fall., per il quale «il trattamento stabilito per

ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione", perché se operasse la suddetta previsione eccezionale vi sarebbe una sostanziale paralisi dell'operatività delle procedure di concordato preventivo, strumento negoziale principe nella gestione della crisi di impresa.

Il credito I.V.A., invero, è collocato al posto n. 19 della preferenza dei privilegi di cui all'art. 2778 c.c. (*"i crediti dello Stato indicati dal terzo comma dell'art. 2752"*), sicché dovendosi pagare per intero il credito I.V.A., dovrebbero pagarsi interamente anche tutti i crediti privilegiati poziori (quasi tutti), con inammissibilità delle proposte di concordato che si discostassero da questa previsione vincolata.

La problematica è stata così superata, in dottrina e in giurisprudenza di merito, considerando l'art. 182-ter l.fall. (come modificato prima dell'art. 32, comma 5, lett. a) del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, e poi dall'art. 29, comma 2, del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, nella parte in cui impone il pagamento integrale dell'I.V.A. seppure con dilazione) come norma speciale successiva, di natura eccezionale: *"... la non decurtabilità dell'I.V.A. pare pienamente comprensibile solo se la si inquadra all'interno dell'istituto della transazione fiscale. Nell'ottica infatti dell'accordo che l'imprenditore può raggiungere con l'Erario, la norma sull'I.V.A. va a limitare i poteri discrezionali dei funzionari degli enti impositori chiamati appunto a decidere sulla transazione proposta dal debitore.*

In altre parole è evidente che lo Stato dopo essersi assoggettato agli obblighi impositivi scaturiti dalla creazione del mercato comune europeo (volti a non alterare la libera circolazione delle merci), non può venir meno a tale impegno acconsentendo ad una decurtazione di risorse delle quali non può disporre.

Tale conclusione emerge con evidenza dalle relazioni ministeriali che hanno accompagnato gli ultimi interventi legislativi di modifica del primo comma dell'art. 182-ter l.fall.

In particolare, nella relazione al d.l. n. 185/2008, nella parte riguardante l'art. 32, nel dichiarare la volontà di limitare la possibilità, per l'imprenditore che ricorre alla procedura di concordato preventivo, di prevedere il pagamento parziale dell'I.V.A., il legislatore esplicita la sua intenzione di non pregiudicare la riscossione dell'I.V.A. proprio perché la direttiva comunitaria in materia "vieta allo Stato di disporre una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di procedere ad accertamento e verifica" (così relazione ministeriale citata). Ancora più chiara è la relazione ministeriale che ha accompagnato il d.l. n. 78/2010 (che, all'articolo 29, ha esplicitato la non decurtabilità anche delle ritenute operate e non versate), nella quale, all'art. 29 appunto, viene dichiarato l'intento di rendere solo dilazionabili le somme dovute per le ritenute nell'ambito dell'istituto della transazione fiscale, al pari di quanto disposto per l'I.V.A.

A conferma del fatto che le intenzioni del legislatore sono da circoscrivere alla transazione fiscale, la relazione in esame ci dice anche che l'equiparazione delle ritenute all'imposta sul valore aggiunto "trova il suo fondamento nel fatto che anche le ritenute operate dal sostituto d'imposta a titolo di acconto sono poi utilizzate in detrazione dal sostituto, in diminuzione del proprio debito tributario" e prosegue osservando che "anche le ritenute d'acconto sono somme di terzi che il sostituto trattiene allo scopo di riversarle allo Stato. Le analogie con l'imposta sul valore aggiunto rendono irragionevole una disparità di trattamento".

... In definitiva, ritiene il Collegio che la previsione del primo comma dell'art. 182-ter l.fall. opera esclusivamente ogni qual volta l'imprenditore voglia, e soprattutto possa, avvalersi dei vantaggi

dell'istituto della transazione fiscale (quali il c.d. consolidamento del debito tributario e l'estinzione dei giudizi pendenti), avendone le risorse. In tal caso infatti il debitore sceglie di utilizzare i vantaggi della transazione nella piena consapevolezza della non negoziabilità del credito I.V.A. e dei crediti per ritenute per i quali l'amministrazione può unicamente assentire ad un pagamento dilazionato» (cfr. Trib. di Busto Arsizio 4-7 ottobre 2013).

Quindi, superata la tesi del generale ambito di operatività del vincolo di cui all'art. 182-ter l.fall., ritenuto l'articolo in questione "norma procedimentale speciale di natura eccezionale", giova a questo punto soffermarsi sulle argomentazioni che consentono di travalicare il campo di applicazione, innanzi delineato, della norma de qua.

Infatti, sovvertendo l'argomento adoperato, in via interpretativa, per giustificare l'indifferenziata applicazione della regola della infalciabilità che muove dalla ritenuta incongruenza logica della tesi che affiderebbe al debitore la scelta se pagare o meno un tributo a seconda che si avvalga o meno dell'istituto della transazione fiscale, si ritiene che l'art. 160, comma 2, l.fall., (norma cardine sul rispetto dell'ordine dei privilegi) ha valore allorquando i trattamenti siano proposti discrezionalmente dal debitore, ma non quando sia la legge ad imporre il particolare trattamento di un privilegio.

Pertanto, il debitore che intende proporre una transazione fiscale nell'ambito del concordato preventivo, deve pagare per intero l'I.V.A., seppure in modo dilazionato, e può pagare in misura inferiore tutti gli altri privilegi anche poziori, con ordine di privilegio più alto, nella consapevolezza che trattasi di una eccezione imposta dalla legge.

Al di fuori dell'art. 182-ter 1.fall., invece, riprende vigore il principio generale del rispetto dell'ordine di prelazione di cui all'art. 160, comma 2, 1.fall.

In tale contesto, il debitore non gode di discrezionalità in ordine al pagamento del tributo, ma può scegliere se raggiungere, oppure no, un accordo con l'Erario: se ritiene che i crediti che l'Amministrazione vanta siano inesistenti, evidente sarà l'interesse a non coltivare la soluzione della transazione fiscale.

In secondo luogo, «Per quanto poi concerne il rilievo che l'I.V.A. è una imposta armonizzata a livello comunitario, sulla cui gestione gli Stati non sono esenti da vincoli, argomento ripreso da Cass. Civ. n. 7667/2012, la quale, richiamando una decisione del Consiglio dell'Unione Europea, ha ricordato che l'imposta ha natura di risorsa propria iscritta nel bilancio generale dell'Unione europea, si rileva, in accordo con larga parte della dottrina e della giurisprudenza di merito (cfr. da ultimo Tribunale Cosenza 29 maggio 2013) che i vincoli comunitari relativi all'imposta armonizzata non impediscono che l'I.V.A. sia soggetta alle regole del concorso e che subisca falcidia quando ciò sia giustificato dal perseguimento di interessi meritevoli di tutela. D'altronde, diversamente opinando, dovrebbe considerarsi illegittima la falcidia dell'I.V.A. in sede fallimentare o esecutiva» (cfr. Corte d'Appello di Genova 10-27 luglio 2013, Cron. 132, Rep. 1326).

Proprio a tal riguardo, si ritiene, pertanto, di dover condividere l'orientamento che sul punto si è espresso sostenendo che se il patrimonio del debitore è conformato in modo tale da risultare non capiente per la soddisfazione del credito I.V.A., nessuna disposizione transnazionale potrà mai imporre il soddisfacimento integrale perché questo dipende dalla consistenza del patrimonio. Dunque, come l'Erario subisce la falcidia nel fallimento, così subisce la falcidia nel concordato preventivo rispetto al quale potrà

manifestare il proprio dissenso, ma dovrà cionondimeno rispettare una decisione assunta a maggioranza; potrà, inoltre, contestare tanto i profili formali del procedimento quanto, perché creditore privilegiato, il rapporto fra valore del credito e valore del patrimonio, ma nei limiti del comportamento proprio di ciascun creditore che può liberamente esprimere consenso o dissenso in ordine alla proposta, tenendo altresì ben presente che, certamente, la mancata adesione dell'Erario alla transazione fiscale e/o alla proposta di concordato non è ostativa all'approvazione ed alla successiva omologazione se le maggioranze sono, comunque, raggiunte (cfr., in tal senso, *ex plurimis* Corte d'Appello de L'Aquila, 16 marzo 2011; Tribunale di Ravenna, 19 gennaio 2011; Corte d'Appello di Torino, 23 aprile 2010; Tribunale di Monza, 15 aprile 2010; Tribunale di La Spezia, 2 luglio 2009; Tribunale di Mantova, 26 febbraio 2009; Tribunale di Pescara, 2 dicembre 2008; Tribunale di Pavia, 8 ottobre 2008) - e ciò per il principio generale della vincolatività del concordato omologato rispetto a tutti i creditori anteriori (art. 184 l.fall.) - ma solo ostativa del conseguimento degli effetti ancillari della transazione fiscale (cfr. Corte d'Appello di Torino, 23 aprile 2010).

Né valido argomento a suffragio della diffusa applicazione dell'art. 182-ter l.fall. può essere desunto, *a fortiori*, dalla disciplina di cui alla più recente normativa in tema di composizione delle crisi da sovraindebitamento (l. n. 3/2012 e successive modifiche).

Invero, l'art. 7 della l. n. 3/2012 stabilisce che "*in ogni caso, con riguardo ai tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea, all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, il piano può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento*". Il fatto che l'articolo menzioni anche i tributi costituenti risorse proprie della U.E. non consente di effettuare una piena

equiparazione fra concordato e procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento, posto che nel concordato i suddetti tributi non sono soggetti neppure a dilazione.

Inoltre, non trascurabile è il rilievo che la disposizione di cui all'art. 7 l. n. 3/2012 preveda, come condizione di ammissibilità del procedimento, l'avvenuto pagamento integrale di alcuni crediti, fra i quali quelli oggetto di discussione. La disciplina contenuta nell'art. 182-ter l.fall., per contro, prevede che il pagamento integrale sia condizione di ammissibilità della transazione fiscale.

Non può sfuggire, per di più, che la previsione è contenuta proprio nella norma generale (art. 7) in tema di procedure per la composizione delle crisi da sovraindebitamento che, generalmente, viene accostata all'art. 160 l.fall.

Questa constatazione corrobora l'argomentazione sistematica prima richiamata, posto che *«non è chiaro attraverso quale meccanismo una norma quale quella in esame [ossia l'art. 182-ter l.fall.], potenzialmente capace di stravolgere l'ordine dei privilegi nella procedura di concordato, sia stata inserita nell'articolo dedicato alla transazione fiscale invece che nell'art. 160 l.fall.»* (cfr. Trib. di Busto Arsizio decisione del 4-7 ottobre 2013).

In definitiva quindi, qualora si ritenesse di aderire alla tesi del pagamento c.d. *“antergato”* dell'I.V.A. rispetto agli altri crediti poziori, verrebbe meno l'equilibrio dell'ordine delle prelazioni di cui al principio generale sancito dall'art. 160 l.fall.; per contro, qualora si affermasse che i creditori poziori vadano pagati per intero (o parzialmente nei limiti della capienza del bene, ma poi il credito I.V.A. va soddisfatto per intero facendo ricorso a finanza esterna), si rispetterebbe l'ordine delle prelazioni ma si introdurrebbe *“una condotta contingentata in capo al debitore”* ai fini dell'ammissibilità che, come chiarito fin dall'inizio, non è prevista per legge.

Scrutinando la *voluntas legis*, stante l'assoluta libertà in capo al debitore di proporre ai propri creditori una soluzione della crisi aziendale governata dalle previsioni di un piano che sia attendibile, veritiero e fattibile, se si ammettesse il pagamento integrale dell'I.V.A., questa circostanza sicuramente genererebbe effetti distorsivi e contrari alla *ratio* sottostante, quali il mancato pagamento dei crediti dei lavoratori, ad esempio, col risultato che così si vanificherebbe quell'ordine che il legislatore ha voluto assumere come regola generale; analogamente, potrebbe realizzarsi altresì la riduzione del pagamento di altri creditori "strategici" il cui coinvolgimento e la cui adesione al piano concordatario risulterebbero necessari ed indispensabili per il superamento dello sfavorevole momento congiunturale di gestione aziendale (si pensi ai piani di risanamento ex art. 186-bis l.fall. con la relativa previsione di continuità aziendale).

Inoltre, poiché il privilegio si fonda sulla causa del credito (art. 2745 c.c.), è il legislatore che stabilisce quali crediti debbano essere soddisfatti in via prioritaria in virtù di una valutazione astratta che dovrebbe dipendere dalla rilevanza sociale del rapporto rispetto al quale sorge il credito. Anche quando si assumesse che il pagamento integrale del privilegio I.V.A. non comporti che tutti i creditori poveri debbano essere soddisfatti per intero in quanto si potrebbe attingere a risorse esterne per soddisfare l'Erario, si trascurerebbe che, se queste risorse esterne non ci sono, è inevitabile che il pagamento del tributo assorba il patrimonio da destinare ai creditori.

In tale contesto appare assai più conforme al diritto positivo ed ai precetti costituzionali ammettere che tutti i crediti privilegiati siano falciabili con la precisazione che quando la falciatura attiene al credito tributario, è ragionevole porsi il problema del consenso del

creditore nei termini sopra riportati; del resto, è proprio questa la ragione per la quale il legislatore ha previsto che si osservino peculiari regole, quali quelle della transazione fiscale, onde "favorire" la formazione del consenso dell'Erario.

Pertanto, «Nel confermare tale orientamento, da ultimo ribadito da Appello Venezia 23 dicembre 2013 ("La disposizione contenuta nell'art. 182-ter l.fall., la quale prescrive l'obbligo dell'integrale pagamento dell'I.V.A. è una norma eccezionale ma non sostanziale ed il suo ambito di applicazione è limitato all'istituto della transazione fiscale"), dal Tribunale di La Spezia 24 ottobre 2013 ("Il divieto di falcidia del credito relativo all'I.V.A. 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.fall."), dal Tribunale di Como 22 ottobre 2013 ("Il trattamento dell'I.V.A. 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.fall., nel rispetto dell'ordine delle cause legittime di prelazione"), dal Tribunale di Sondrio 12 ottobre 2013 ("La falcidia del credito I.V.A., degradato al chirografo per incapienza degli importi destinati a soddisfare i crediti muniti di una legittima causa di prelazione, non è di ostacolo all'omologa del concordato preventivo") e appunto dal Tribunale di Busto Arsizio 4-7 ottobre 2013 ("La previsione del primo

comma dell'art. 182-ter l.fall. 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 Ascoli Piceno, decreto del 6-14 marzo 2014), pur in considerazione della frattura determinatasi nell'interpretazione delle Corti di merito (Tribunale Brescia, 11 giugno 2013; Tribunale Padova, 30 maggio 2013; Tribunale Milano, 29 maggio 2013; Tribunale Vicenza, 18 aprile 2013; Tribunale Vicenza, 27 dicembre 2012; Tribunale Latina, 30 luglio 2012; Tribunale Rossano, 31 gennaio 2012; Tribunale Salerno, 9 novembre 2010), ritiene questo Collegio che il principio dell'intangibilità dell'imposta sia operativo solo nell'ambito della transazione fiscale, allorché il debitore abbia deciso di avvalersene, con conseguente ammissibilità della proposta, che, nel rispetto dei vincoli di cui all'art. 160 l.fall., preveda la falcidia del credito I.V.A. e delle ritenute non versate.

Né la richiamata sentenza della Corte Costituzionale (n. 225 del 15 luglio 2014) induce, nel caso di specie, a mutare il proprio orientamento. Non è qui in discussione, infatti, la *“possibilità giuridica di ammettere[re al concordato] una società in base ad un piano che contiene, tra l'altro, una proposta di transazione fiscale che prevede il pagamento parziale del tributo I.V.A.”*; in siffatta ipotesi, invero, alla luce di quanto sinora esposto, non si potrebbe che convenire con la conclusione a cui è pervenuta la Consulta, essendosi di fatto affermato - in questa sede, così come nel precedente di questo Tribunale, richiamato nella stessa memoria dell'Agenzia delle Entrate - *“l'intangibilità dell'I.V.A. ... in materia di transazione fiscale”*, ritenendo preferibile, per contro, aderire all'orientamento sino a questo momento illustrato, rispetto alle motivazioni (specificatamente con riferimento alla parte in cui si

afferma che "A nessuna delle tradizionali categorie di crediti privilegiati e chirografari è riconducibile il credito I.V.A., per il quale esiste una disciplina eccezionale attributiva di un «trattamento peculiare e inderogabile» (Corte di cassazione, sez. civ., n. 22931 del 2011), che consentendo esclusivamente la transazione dilatoria è tesa ad assicurare il pagamento integrale di un'imposta assistita da un privilegio di grado postergato (qual è appunto l'I.V.A.), in deroga al principio dell'ordine legale delle cause di prelazione" a supporto della sentenza summenzionata.

Premessi i suesposti principi di carattere sistematico, dall'esame del piano e della proposta concordataria depositati, emerge che il credito I.V.A. è stato fatto oggetto di falcidia, prevedendosi il pagamento nella misura del 12%, e che la società ricorrente ha dichiarato non aver proposto alcuna transazione fiscale, in ossequio all'orientamento accolto e in presenza di una relazione giurata ex art. 160, comma secondo, l.fall. dalla quale risulta che la proposta non altera le cause legittime di prelazione in riferimento ai crediti di natura privilegiata, per quanto concerne la indicata falcidia (cfr. pagg. 22 e 24 della comparsa di costituzione depositata in cancelleria in data 4 settembre 2014).

Orbene in relazione al sindacato rimesso al Tribunale ai sensi dell'art. 180, comma 4, ultimo periodo, l.fall., va rilevata la convenienza della proposta per i creditori (in particolare per il creditore Fisco opponente), ritenendo, invero, che i crediti *de quibus* possano risultare soddisfatti dal concordato in misura di gran lunga superiore rispetto alle alternative concretamente praticabili e ad un eventuale fallimento.

Infatti il credito IVA oggetto di falcidia, collocato al posto n. 19 della preferenza dei privilegi di cui all'art. 2778 c.c. ("i crediti dello Stato indicati dal terzo comma dell'art. 2752"), in caso di liquidazione

concorsuale sarebbe privato della possibilità di ricevere il pagamento nelle percentuali offerte con il piano.

I beni e le attività offerte, conformemente a quanto dichiarato dal commissario giudiziale in sede di relazione *ex art. 172 l.fall.* e ribadito, successivamente, nel parere motivato ai sensi del secondo comma dell'art. 180 l.fall. *ut supra* richiamati e testualmente riportati in motivazione, possono fondatamente essere considerati sufficienti al pagamento dei creditori, così come collocati nelle rispettive classi, nella misura innanzi indicata.

Condivisibili appaiono infine le considerazioni conclusive svolte negli atti di causa, nei pareri e nelle relazioni richiamate anche in relazione alla convenienza della proposta concordataria rispetto ad un'eventuale liquidazione fallimentare.

Alla stregua di tutte le considerazioni che precedono, il concordato può essere, dunque, omologato.

Poiché il concordato stesso si sostanzia, nella fattispecie, nella cessione dei beni ai creditori, è necessario procedere alla nomina dell'ufficio liquidatorio e del comitato dei creditori, mentre è altresì indispensabile determinare le modalità della liquidazione.

La particolare importanza e complessità della presente procedura concordataria rende opportuna la nomina di due commissari liquidatori, con possibilità di riscontro, interazione e controllo reciproco, nella previsione di un compenso che, pur considerando la natura collegiale dell'incarico, rimanga unico, al fine di non gravare la procedura di eccessivi costi.

Il Collegio ritiene opportuno stabilire che i liquidatori provvedano alla immediata realizzazione dei beni ceduti, con l'assistenza del comitato

anzidetto e sotto la sorveglianza del C.G.

Per le attività da realizzare e la consistenza della massa sia attiva che passiva, si ravvisa l'opportunità di disporre che la liquidazione proceda con le modalità meglio indicate nel dispositivo del presente decreto.

Ogni più precisa disposizione per l'esecuzione del concordato può essere rimessa al giudice delegato che, sempre nell'ambito dei principi in questo provvedimento fissati, potrà esercitare i poteri conferitigli dalla legge.

P.Q.M.

Il Tribunale, definitivamente pronunciando sulla richiesta di omologazione di concordato preventivo con cessione dei beni proposta da [REDACTED], con sede sociale in S. [REDACTED] (227), alla via [REDACTED], C.F. e numero di iscrizione del Registro delle Imprese di [REDACTED] 0605 e numero del R.E.A. BN [REDACTED] 3, così provvede:

applicato l'art. 180, comma 2, l.fall., dichiara inammissibile l'opposizione proposta dal [REDACTED];

omologa il concordato alle condizioni proposte ed emendate, così come indicate in motivazione;

chiama a far parte del comitato di cui all'art. 182 l.fall. i seguenti creditori, al primo dei quali vengono affidate le funzioni di presidente:

1. [REDACTED] a.
2. [REDACTED]
3. [REDACTED]

nomina liquidatori la Dott. [REDACTED] e l'Avv. [REDACTED] entrambi con studio in [REDACTED], ai quali commette l'incarico di procedere all'immediata liquidazione di tutti i beni ceduti dalle società proponenti, secondo le seguenti modalità:

- 1) l'ufficio del liquidatore dovrà tenere informato il comitato dei creditori, il commissario giudiziale ed il g.d. in ordine all'andamento generale della liquidazione mediante brevi relazioni almeno trimestrali, nonché ogni qualvolta si debbano concludere operazioni di particolare rilevanza; su dette relazioni esprimerà le sue considerazioni il commissario giudiziale;
- 2) l'ufficio del liquidatore, oltre i rendiconti annuali e quello finale, dovrà presentare al giudice delegato una relazione semestrale sull'attività svolta, informandone il commissario giudiziale che, da parte sua, rimetterà allo stesso giudice delegato le sue osservazioni in proposito;
- 3) per quanto concerne il compimento di atti di straordinaria amministrazione, i liquidatori dovranno chiedere il parere del commissario giudiziale e del comitato dei creditori, dandone anche notizia, almeno dieci giorni prima del perfezionamento di tali atti, al giudice delegato che dirimerà ogni eventuale contrasto di pareri adottando le decisioni definitive;
- 4) per la realizzazione dei beni immobili o beni mobili registrati, i liquidatori dovranno effettuare almeno due tentativi di vendita da tenersi, previa idonea pubblicità, innanzi ad un notaio da designarsi dal g.d. con forme analoghe a quelle previste dagli

artt. 576 e segg. c.p.c. la prima al prezzo base già determinato dal CTU e la seconda con riduzione di un quinto; eventuali successive vendite all'incanto o a trattativa privata, con le riduzioni di cui all'art. 591 co. II c.p.c., dovranno essere di volta in volta autorizzate dal giudice delegato, previo parere del commissario giudiziale e del comitato dei creditori;

- 5) le somme comunque riscosse dall'ufficio del liquidatore saranno immediatamente versate su di un conto corrente intestato all'ufficio concorsuale ed acceso presso un istituto bancario di interesse nazionale indicato dal g.d.; i prelievi da siffatto conto, previa autorizzazione del g.d., potranno essere effettuati direttamente dai liquidatori per somme non superiori a € 5.000,00, mentre per i prelievi di importo maggiore dovranno essere emessi assegni a firma congiunta dei liquidatori e del commissario giudiziale; una copia dell'estratto conto bancario sarà rimessa trimestralmente al commissario giudiziale, al presidente del comitato dei creditori e al giudice delegato;
- 6) l'ufficio del liquidatore dovrà registrare ogni operazione contabile in un apposito libro giornale preventivamente vidimato dal giudice delegato e provvederà direttamente al pagamento delle spese di giustizia e di amministrazione, tenendone informati il commissario giudiziale ed il giudice delegato con relazioni da depositarsi mensilmente; per quanto concerne le spese sostenute personalmente dal commissario giudiziale o dal liquidatore, costoro dovranno renderne conto

annualmente, con modalità che saranno meglio precisate dal giudice delegato, tenute presenti le disposizioni dettate dall'art. 116 l.fall.;

- 7) i liquidatori provvederanno a ripartire le disponibilità liquide tra i creditori concorrenti mediante piani di riparto da approvarsi dal giudice delegato (sentito il parere del commissario giudiziale) con modalità analoghe a quelle stabilite negli artt. 110 ss. l.fall.; i pagamenti ai singoli creditori saranno effettuati mediante assegni circolari non trasferibili che l'istituto bancario indicato nel precedente punto 5) invierà direttamente agli interessati su richiesta del liquidatore, rimettendo al giudice delegato un elenco degli assegni spediti.

Ogni più precisa disposizione per l'esecuzione del concordato può essere rimessa al giudice delegato che, sempre nell'ambito dei principi innanzi fissati, potrà esercitare i poteri conferitigli dall'art. 25 l.fall., in quanto applicabili.

Dichiara che nulla è dovuto per le spese.

È esecutiva per legge.

Così deciso in Benevento, nella Camera di Consiglio del giorno 24 settembre 2014.

Il Presidente Estensore
Dr. Michele Monteleone

Si dà atto che il presente provvedimento è stato redatto con la collaborazione della Dr. Alessia Santamaria, in tirocinio formativo

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 25 SET. 2014
IL CANCELLIERE
Maietta Antonia