

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE D'APPELLO DELL'AQUILA

Riunita in Camera di Consiglio e Composta dai Giudici:

Dott. Giuseppe Iannaccone	Presidente
dott. Francesco Filocamo	Consigliere
dott. Luigi D'Orazio	Consigliere rel.

udita la relazione del Cons. Luigi D'Orazio ha emesso la seguente

SENTENZA

Nella causa civile di secondo grado iscritta al n. 1160 del ruolo generale per gli affari contenziosi dell'anno 2015, trattenuta in decisione all'udienza del 25-5-2016 e vertente

TRA

Costruzioni Metalliche Prefabbricate srl, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dagli Avvocati Nicola Sotgiu e Barbara Gucciardi giusta procura rilasciata in calce al reclamo ex art. 18 l.f..

RECLAMANTE

E

Fallimento Costruzioni Metalliche Prefabbricate srl, in persona del Curatore



Fallimentare, rappresentato e difeso dagli Avvocati Pietro Referza e Gabriele Rapali,
in virtù di procura speciale in calce alla memoria di costituzione

RECLAMATO

E

Bojaryn Raul Cesar, Edilforniture srl

RECLAMATI CONTUMACI

E

Procuratore Generale presso la Corte di Appello di L'Aquila

INTERVENTORE

Oggetto: reclamo ex art. 18 l.f.

Conclusioni delle parti: “come da verbale di udienza del 25-5-2016”

IL CASO.it

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con ricorso depositato in data 2-8-2013 la Costruzioni Metalliche Prefabbricate srl chiedeva l'ammissione al concordato preventivo con riserva ai sensi dell'art. 161 comma 6 l.f.
2. A seguito di rinuncia del 12-11-2013, dopo che il Tribunale aveva concesso i termini per il deposito di piano, proposta e documentazione, e dopo il rigetto della istanza di autorizzazione allo scioglimento dei contratti pendenti ex art. 169 bis l.f., il Tribunale di Teramo disponeva l'estinzione del procedimento con provvedimento del 15-11-2013.
3. In data 18-3-2014 la società debitrice depositava una seconda domanda di concordato preventivo “completa”, senza transazione fiscale e senza la previsione di classi, optando per la continuità aziendale ai sensi dell'art. 186 bis c.p.c., attraverso



l'affitto di azienda alla Costruzioni Metalliche International srl, e con la previsione espressa del pagamento integrale dell'Iva e delle ritenute d'acconto (€ 3.972.952,84), limitatamente alla sola imposta, mentre interessi e sanzioni venivano falcidiati ex art. 160 comma 2 l.f. Il soddisfacimento dei creditori avveniva con risorse generate dalla continuità della CMP, con il ricavato della liquidazione di assets non funzionali alla continuità aziendale e con il flussi finanziari della società affittuaria. I creditori chirografari venivano pagati esclusivamente con “finanza esterna” per € 2.150.000,00. La massa mobiliare “generale” era di € 7.711.090,56. Il totale complessivo offerto ai creditori era di € 14.339.388,54, più del valore dell'attivo realizzabile (€ 12.189.388,54), tenendo conto della finanza esterna. Nella relazione del professionista attestatore ex art. 161 comma 3 l.f. si evidenziava che “I crediti dell'Agenzia delle Entrate per Imposta sul valore aggiunto e Ritenute d'acconto vengono correttamente collocati al di fuori dell'ordine dei privilegi in quanto non suscettibili di stralcio ai sensi dell'art. 182 ter l.f. indipendentemente dalla proposizione della transazione fiscale” (cfr. p. 47 della relazione scritta ex art. 161 comma 3 l.f.).

4. Con decreto in data 29-7-2014 il Tribunale ammetteva la debitrice alla procedura di concordato preventivo.

5. I Commissari Giudiziali presentavano relazione ai sensi dell'art. 173 l.f. evidenziando una serie di profili di illegittimità della proposta (inserimento di crediti inesistenti per € 538.841,62, le somme riscosse dal liquidatore non potevano essere versate su un conto corrente nella disponibilità della debitrice, esecuzione di pagamenti in prededuzione per € 57.703,92 in favore dei professionisti senza autorizzazione del gd, pagamenti Iva e ritenute da inserire in privilegio e non in prededuzione).

6. All'udienza del 17-3-2015 fissata per l'eventuale revoca ex art. 173 l.f. la debitrice chiedeva la chiusura del procedimento ex art. 173 l.f., con assegnazione di termine per modificare la proposta ed il piano, evidenziando che in realtà vi erano perplessità su altro profilo: “mancata degradazione a chirografo del credito Iva, di cui si prevede



il pagamento integrale, pur in una situazione di incapacienza ex art. 160 comma 2 l.f., con previsione di integrale degradazione di crediti aventi grado di privilegio superiore”. Il giudice delegato assegnava termine di giorni 70 per la rimodulazione sostanziale della proposta e del piano.

7. In data 3-6-2015 la debitrice rinunciava anche alla seconda domanda di concordato preventivo.

8. Il Tribunale con provvedimento del 5-6-2015 dichiarava estinta la procedura, condannando la ricorrente alle spese quantificate equitativamente in € 15.000,00 per compenso Commissari Giudiziali.

9. Con ricorso in data 4-6-2015 la debitrice presentava la terza domanda di concordato preventivo “completa”, con falcidia del credito Iva e del credito per ritenute operate e non versate. In particolare, la nuova proposta prevedeva l'assunzione del debito da parte di CMP International srl, società già affittuaria del ramo di azienda, con esclusione dei debiti garantiti da ipoteca su beni della debitrice, la prosecuzione dell'attività da parte dell'assuntore, la liquidazione, da parte della debitrice, a sua cura e spese, dei beni immobili non ceduti all'assuntore, con la destinazione ai creditori dell'intero ricavato della vendita, il mantenimento, fino alla vendita dei beni, delle garanzie reali sui beni immobili, il pagamento integrale dei crediti prededucibili e delle spese di procedura, il pagamento integrale da parte dell'assuntore, *nei limiti della capienza della massa mobiliare*, ex art. 160 comma 2 l.f., dei crediti aventi privilegio generale sui beni mobili, entro un anno dalla omologazione del concordato ai sensi dell'art 186 bis comma 2 lettera c l.f.. Insomma, si preveda la falcidia del credito Iva, con la previsione di 16 classi, a partire da quella dei lavoratori autonomi ex art. 2751 bis n. 2 c.. (classe 1 – lavoratori autonomi ex art. 2751 bis n. 2 c.c., classe 2 – coltivatori diretti ex art. 2751 bis n. 3 c.c.; classe 3 – artigiani ex art. 2751 bis n. 3; classe 4 - crediti dello Stato per finanziamenti agevolati ex legge 46/1982; classe 5 – enti previdenziali ex art. 2753 e 2778 n. 1 c.c.; classe 6 – imposte sui redditi ex artt. 2759 e 2778 c.c.; classe 7 – crediti dello Stato per Irpef, Ires e Irap ex art. 2752 comma 1 e 2778 n. 18 c.c.; *classe 8 – crediti dello Stato per Iva*; classe 9 – crediti di



enti locali per imposte e tasse; classe 10 – crediti fiscali e previdenziali in chirografo; classe 11 – crediti chirografari vantati da istituti di credito ; classe 12 – crediti chirografari di società di factoring; classe 13 – crediti chirografari dei fornitori di importo pari o superiore ad € 400.000,00; classe 14 – crediti chirografari vantati da fornitori, di importo superiore ad € 50.000,00 ed inferiore ad € 400.000,00; classe 15 - crediti chirografari dei fornitori di importo pari o inferiore ad € 50.000,00; classe 16 – crediti condizionali).

Pertanto, vi era il pagamento integrale dei creditori privilegiati lavoratori dipendenti ex art. 2751 bis n. 1 c.c., mentre i privilegiati degradati ed i chirografari erano previsti nelle seguenti percentuali di pagamento (classe 1 – lavoratori autonomi ex art. 2751 bis n. 2 c.c. - 50 %; classe 2 – coltivatori diretti ex art. 2751 bis n. 3 c.c. - 40 % ; classe 3 – artigiani ex art. 2751 bis n. 3 – 35 %; classe 4 - crediti dello Stato per finanziamenti agevolati ex legge 46/1982 – 10 %; classe 5 – enti previdenziali ex art. 2753 e 2778 n. 1 c.c. - 6 %; classe 6 – imposte sui redditi ex artt. 2759 e 2778 c.c. - 5 %; classe 7 – crediti dello Stato per Irpef, Ires e Irap ex art. 2752 comma 1 e 2778 n. 18 c.c. - 4 %; classe 8 – crediti dello Stato per Iva – 3 %; classe 9 – crediti di enti locali per imposte e tasse – 2,5 %; classe 10 – crediti fiscali e previdenziali in chirografo – 25 %; classe 11 – crediti chirografari vantati da istituti di credito – 25 %; classe 12 – crediti chirografari di società di factoring – 24 %; classe 13 – crediti chirografari dei fornitori di importo pari o superiore ad € 400.000,00 23 %; classe 14 – crediti chirografari vantati da fornitori, di importo superiore ad € 50.000,00 ed inferiore ad € 400.000,00 – 18 %; classe 15 - crediti chirografari dei fornitori di importo pari o inferiore ad € 50.000,00 – 10 %; classe 16 – crediti condizionali – 100 %).

In particolare, nella proposta si sottolineava che la composizione della *massa mobiliare era di € 1.771.805,15* e che tale somma “è integralmente destinata alla soddisfazione dei creditori privilegiati. In particolare, la stessa è sufficiente alla completa soddisfazione dei creditori privilegiati ex art. 2751 bis n. 1 c.c. (crediti per retribuzioni e tfr relativi a rapporti di lavoro dipendente) e alla parziale soddisfazione



dei creditori privilegiati ex art. 2751 bis n. 2 c.c. (crediti derivanti da rapporto di lavoro autonomo); tutti gli altri crediti devono essere degradati a chirografo....”.

Pertanto, per quanto concerne le 10 classi di privilegiati si osservava che i lavoratori dipendenti erano pagati per intero (€ 1.252.869,03), i lavoratori autonomi per la somma di € 518.909,12, restando in chirografo (da falcidia) la somma di € 232.446,27, mentre il *credito Iva era tutto in chirografo per € 4.150.487,42*.

Per ciò che rileva si nota che alla classe 8 (credito Iva) veniva assegnato il 3 % di soddisfacimento, per la somma di € 124.514,62, in quanto entrate in aggiunta provenivano dalla stessa assuntrice. Il pagamento veniva dilazionato in quattro rate da € 31.129,00 ciascuna, previste per il 2°, il 3°, il 4 ° ed il 5 ° anno di esecuzione del concordato.

Il concordato era più conveniente del fallimento, in quanto in caso di fallimento l'attivo era di € 8.553.009,84, mentre in caso di concordato era di € 10.749.027,19, dovendosi tenere conto del valore della locazione dell'opificio e della palazzina uffici per € 600.000,00 e dei flussi liberi dell'assuntore per € 1.596.017, per una differenza di € 2.196.017,35.

10.Nel frattempo nel dicembre 2013 erano pervenute due istanze di fallimento da parte dei creditori Bojaryn Raul Cesar (€ 108.594,60 in data 27-12-2013) e Edilforniture srl (€ 21.755,87 in data 4-3-2014).

10.Con decreto di convocazione del 10-6-2015 il Tribunale rilevava l'inammissibilità della proposta non potendosi falcidiare il credito Iva e fissava l'udienza di comparizione ex art. 162 comma 2 l.f. per il 23-6-2015 (“ritenuto quindi, che occorre disporre la convocazione della proponente, al solo fine di presentare, entro quella data, un nuovo piano che preveda il pagamento integrale dell'iva, senza alcuna possibilità di tornare sul merito della decisione del Tribunale mediante critica del presente decreto né si ulteriormente coltivare la strada della falcidiabilità dell'iva”).

11.All'udienza del 23-6-2015 la società debitrice insisteva per l'ammissione al concordato della società sulla base della proposta del 4-6-2015 e, in via subordinata, per l'ammissione in base alla nuova proposta nella quale si prevedeva il pagamento



integrale dell'Iva (“La proponente nel ritenere il predetto decreto ingiusto...oltre che palesemente nullo per violazione del principio del contraddittorio ...nel fare espressa riserva di interporre avverso lo stesso ricorso straordinario per cassazione, si è peraltro determinata a proporre – sia pure in via di mero subordinate – una diversa proposta di concordato, che non preveda la falcidia dei crediti dell'erario per Iva e ritenute alla fonte, con la conseguente degradazione a chirografo di tutti gli altri crediti privilegiati”).

Il Giudice delegato tratteneva la causa in decisione sia per la domanda principale che per quella subordinata.

12. Con decreto del 12-8-2015 il Tribunale di Teramo ribadiva l'inammissibilità della proposta presentata il 4-6-2015 per l'avvenuta falcidia Iva e dichiarava inammissibile anche la seconda proposta presentata il 23-6-2015, nella quale l'Iva era pagata per intero, dichiarando il fallimento della società debitrice.

13. Avverso tale provvedimento proponeva reclamo ex art. 18 l.f. la società debitrice chiedendo la revoca della dichiarazione di fallimento ed il rinvio degli atti al Tribunale di Teramo per la prosecuzione della procedura di concordato preventivo di cui alla proposta del 4-6-2015 e, in via subordinata, per la prosecuzione della procedura di concordato di cui alla proposta subordinata modificata il 23-6-2015.

14. Si costituiva in giudizio il fallimento chiedendo il rigetto del gravame.

15. Restavano contumaci i creditori procedenti.

16. All'udienza del 25-5-2016 la Corte tratteneva la causa in decisione, concedendo alle parti i termini di legge per il deposito delle comparse conclusionali e delle memorie di replica.

17. Il reclamo è fondato.

18. Vanno affrontati, congiuntamente e preliminarmente, i motivi primo (violazione del principio del contraddittorio) ed ottavo (possibilità di falcidiare Iva e ritenute operate e non versate) che attengono entrambe alla proposta originaria di concordato preventivo del 4-6-2015.

Infatti, la società debitrice all'udienza del 23-6-2015 ha insistito in via principale per



la domanda di concordato in cui era prevista la falcidia Iva e delle ritenute operate e non versate (proposta del 4-6-2015) e solo in subordine per la domanda di concordato modificato all'udienza del 23-6-2015.

I motivi dal secondo al settimo (2° dilazione del pagamento Iva e facoltatività della transazione fiscale; 3° rispetto dell'ordine delle cause legittime di prelazione ex art. 160 comma 2 anche in relazione alla nuova finanza, con possibilità di consentire un soddisfacimento maggiore per i chirografari – 20 % - rispetto ai privilegiati degradati; 4° eccessiva durata della procedura – 6 anni ; 5° arbitraria compensazione tra debiti e crediti da parte della società debitrice senza attendere le decisioni degli organi della procedura; 6° mancanza di idonee garanzie in ordine al pagamento delle spese di giustizia ed assenza di garanzie reali in ordine alla solvibilità del terzo assuntore; 7° asserito compimento di atti in frode ai creditori nella precedente procedure di concordato per il pagamento di debiti in prededuzione), invece, attengono tutti alla seconda proposta di concordato del 23-6-2015.

19.L'effetto parzialmente devolutivo proprio dell'art. 18 l.f., nel senso che la Corte deve decidere solo in relazione alle specifiche doglianze fatte valere dal reclamante, impone di considerare, con riferimento alla proposta del 4-6-2015, solo le doglianze relative al decreto di inammissibilità concernente tale proposta.

20.Infatti, il decreto di inammissibilità ex art. 162 l.f. pronunciato dal Tribunale in data 12-8-2015 riguarda sia la prima proposta (principale) che la seconda proposta (subordinata).

Pertanto, vanno esaminati dapprima i motivi di impugnazione relativi alla dichiarata inammissibilità della prima proposta (il 2° e l'8°).

20.Con il primo motivo di impugnazione si sostiene che il Tribunale avrebbe violato il principio del contraddittorio, avendo dichiarato inammissibile la prima proposta del 4-6-2015, che prevedeva la falcidia del credito Iva e delle ritenute operate e non versate, senza previa audizione del debitore. In particolare, il decreto di inammissibilità del 10-6-2015, contenuto nel decreto di fissazione dell'udienza prevista per il 23-6-2015, sarebbe stato pronunciato senza previa instaurazione del



contraddittorio.

Tale motivo è infondato.

Invero, seppure il tenore delle espressioni utilizzate dal Tribunale nel decreto di convocazione del 10-6-2015, poteva far pensare ad un provvedimento autonomo, definitivo e decisorio, in ordine alla prima domanda di concordato del 4-6-2015 (“ritenuto, quindi, che occorre disporre la convocazione della proponente, al limitato fine di presentare, entro quella data, un nuovo piano che preveda il pagamento integrale dell'iva, senza alcuna possibilità di tornare sul merito della decisione del Tribunale mediante critica del presente decreto né di ulteriormente coltviare la strada della falcidiabilità dell'iva”), tuttavia il provvedimento di inammissibilità del 12-8-2015, in realtà, ribadisce proprio la tesi della non falcidiabilità del credito Iva e delle ritenute operate e non versate, anche in assenza della transazione fiscale, con autonoma motivazione, seppure trascrivendo interamente il testo del decreto del 10-6-2015 (cfr. decreto del 12-8-2015 “Addirittura, nelle conclusioni la debitrice insiste per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo in relazione alla proposta già depositata in data 4-6-2015...il Tribunale come già statuito nel decreto ex art. 162 l.f. datato 8-6-2015 non torna sulla questione. Essa è stata ampiamente trattata e rigettata con motivazione che in questa sede si richiama anche per quanto riguarda le ragioni di manifesta infondatezza della questione di costituzionalità relativa alle falcidie Iva”).

Inoltre, va rimarcato che il Tribunale non ha alcun obbligo di avvisare la società richiedente di tutti i profili di inammissibilità che possono attingere la proposta di concordato, essendovi solo una facoltà del tribunale di procedere in tal senso.

Per la Suprema Corte, infatti, in tema di ammissione al concordato preventivo, il tribunale, quando concede il termine previsto dall'art. 162, primo comma, legge fall. per apportare integrazioni al piano e produrre nuovi documenti, esercita un potere discrezionale relativamente al quale il debitore non è titolare di alcun diritto, avendo piuttosto l'obbligo di corredare la domanda di concordato di tutta la documentazione prescritta dall'art. 161 legge fall. Ne consegue che *l'assenza di relazione fra il*



contenuto del richiesto chiarimento e le ragioni dell'inammissibilità non violano il principio del contraddittorio e non danno luogo ad alcuna nullità (Cass.Civ., 4 giugno 2014, n. 12549; Cass.Civ., 27 maggio 2013, n. 13083).

Peraltro, all'udienza del 23-6-2015 la debitrice si è difesa producendo ampia memoria scritta, rispondendo alle criticità rilevate dal Tribunale nel decreto di convocazione.

21. Con l'ottavo motivo di impugnazione la reclamante si duole della prima decisione per avere dichiarato inammissibile la proposta di concordato del 4-6-2015 in ragione della avvenuta falcidia del credito Iva e delle ritenute operate e non versate, mentre tale falcidia può avvenire solo con la presentazione del concordato con transazione fiscale ex art. 182 ter. Ciò in ossequio all'indirizzo ormai consolidato della Suprema Corte, sia in sede civile che in sede penale, oltre che per l'orientamento univoco della giurisprudenza della Corte di Giustizia, che ritiene l'Iva una risorsa propria dell'Unione, tale da non poter essere in alcun modo decurtata dalla normativa nazionale.

22. Pur nella consapevolezza che sulla questione si stanno per pronunciare le Sezioni Unite della Suprema Corte, la Corte ritiene, alla luce del mutato quadro giurisprudenziale, dopo la pronuncia del 16 aprile 2016 della Corte di Giustizia, di aderire alla tesi contraria a quella adottata dalla Suprema Corte.

23. E' innegabile che la falcidia dell'Iva e delle ritenute operate e non versate sia esclusa in modo categorico in caso di concordato preventivo con transazione fiscale ex art. 182 ter l.f., consentendosi la sola dilazione ("Con il piano di cui all'art. 160 il debitore può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi..., ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europe; con riguardo all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento").

Si è posta, allora, la questione se, in caso di concordato preventivo senza transazione fiscale, che come si ritiene è una procedura meramente facoltativa, sia possibile procedere alla falcidia del credito Iva con lo strumento generale di cui all'art. 160 comma 2 l.f., in caso di incapacienza dei beni mobili ("La proposta può prevedere che i



creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purchè il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d”).

L'art. 2752 comma 3 c.c., infatti, attribuisce al credito Iva il privilegio generale mobiliare sui beni mobili (“hanno altresì privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato per le imposte, le pene pecuniarie e le soprattasse dovute secondo le norme relative all'imposta sul valore aggiunto”).

L'art. 2778 c.c. colloca, poi, il credito Iva al 19 ° grado della graduatoria dei crediti con privilegio sui beni mobili del debitore (“i crediti dello Stato indicati dal terzo comma dell'articolo 2752”). Al 18 ° posto v'è il privilegio relativo alla ritenuta operata e non versata ex art. 2752 comma 1 c.c..

A questo punto, si confrontano due tesi: quella fatta propria dalla Suprema Corte per cui l'art. 182 ter l.f., laddove prevede la sola dilazione dell'iva e delle ritenute operate e non versate, ha natura “sostanziale” (per il carattere peculiare ed in derogabile del credito che attiene allo statuto concorsuale del credito Iva) ed “eccezionale”, sicchè, da un lato, si applica anche in caso di concordato preventivo senza transazione fiscale e, dall'altro, prevale su tutti i privilegi generali sui mobili di grado potiore indicati nell'art. 2778 c.c., divenendo una sorta di super privilegio o di una prededuzione privilegiata, che balza improvvisamente dal 19 ° posto al 1 ° posto, scalzando anche il credito dei lavoratori dipendenti di cui all'art. 2751 bis n. 1 c.c., scompaginando completamente l'ordine delle cause di prelazione come volute in passato dal legislatore proprio in base alla causa del credito; l'altra tesi che, invece, guarda all'art. 182 ter l.f. come norma *solo procedimentale*, applicabile esclusivamente nell'ipotesi di concordato preventivo con transazione fiscale, sicchè alla “scalata” dell'iva e delle ritenute alla graduatoria dei privilegi fa da contraltare il doppio beneficio concesso al debitore del consolidamento del debito fiscale e della cessazione della materia del



contendere nelle liti pendenti aventi ad oggetto i tributi di cui al primo comma dell'art. 182 ter l.f.

24. La tesi propugnata dalla Suprema Corte muove dalle sentenze gemelle del 4 novembre 2011.

In particolare, la Suprema Corte ha ritenuto che, in tema di omologazione del concordato preventivo, *con transazione fiscale*, secondo l'istituto di cui all'art. 182-ter legge fall., anche per le procedure cui non sia applicabile "ratione temporis" l'art. 32 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185 (conv. nella l. 28 gennaio 2009, n. 2), che ha modificato il primo comma dell'art. 182-ter legge fall., prevedendo che la proposta, quanto all'IVA, *può configurare solo la dilazione del pagamento*, sussiste l'intangibilità del predetto debito d'imposta, in quanto la disposizione, che esclude la falcidia concordataria sul capitale dell'IVA, ha *natura eccezionale* e attribuisce al *credito un trattamento peculiare ed inderogabile*; ne consegue che la sua *portata sostanziale* si applica ad ogni forma di concordato, *ancorché proposto senza ricorrere all'istituto della transazione fiscale*, attenendo allo *statuto concorsuale del credito IVA* (Cass.Civ., 4 novembre 2011, n. 22931).

La Suprema Corte analizza per la prima volta il nuovo istituto della transazione fiscale, chiarisce gli obblighi del Fisco e della parte, traccia le caratteristiche del procedimento (consolidamento del debito fiscale, cristallizzazione della pretesa tributaria dalla data di presentazione della domanda con esclusione per il fisco di procedere ad ulteriori accertamenti, estinzione dei giudizi in corso aventi ad oggetto i tributi concordato), consente la falcidia dei crediti fiscali anche in presenza del voto contrario dell'Amministrazione, mostra le ragioni di tale conclusione (l'art. 184 l.f. impone che il concordato sia obbligatorio per tutti i creditori – Fisco incluso –, se il voto negativo del Fisco escludesse di per sé l'omologazione sarebbe contrario ai principi del giusto processo far votare l'Amministrazione insieme con tutti gli altri creditori, essendo sufficiente un eventuale veto preliminare del Fisco), afferma la facoltatività della transazione fiscale, ed infine la sola possibilità di dilazione del credito iva, anche in caso di concordato senza transazione fiscale (questo era proprio



il caso in discussione).

Qui l'opzione interpretativa della Suprema Corte, proprio nel suo incipit, gravita sulla peculiare natura del credito Iva nell'ambito comunitario, sicchè il particolare statuto concorsuale del credito Iva, avente natura “*sostanziale*” poggia e si sorregge proprio sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di Iva comunitaria.

Afferma la Suprema Corte che “non sia credibile che il legislatore abbia inteso lasciare alla scelta discrezionale del debitore assoggettarsi all'onere dell'integrale pagamento dell'Iva, *imposta armonizzata a livello comunitario* sulla cui gestione, si ribadisce, gli Stati non sono sentiti da vincoli (si veda Corte Giustizia CE, sez. V, 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 fiscale 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 Suprema Corte, poi, si smarca dalla prima parte del ragionamento, al fine di rafforzare la motivazione della decisione e si spinge ad indicare l'art. 182 ter l.f. come norma sostanziale e non meramente procedimentale (cfr. “A parte tale considerazione, ciò che convince dell'inderogabilità della disposizione qualunque sia l'opzione del creditore [debitore] è la *natura* della stessa in quanto *non* si tratta di norma *processuale* come tale connessa allo specifico procedimento di transazione fiscale, ma di norma *sostanziale* in quanto attiene 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”).

Poi la Suprema Corte vira sulla “*eccezionalità*” della norma, in quanto “deve escludersi che la necessità dell'integrale pagamento dell'Iva 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 (art. 160 comma 2 ultima parte l.f.) ”.

Si tratta, allora, di “disposizione eccezionale che...attribuisce al credito ...un trattamento *peculiare ed inderogabile*”. Il vincolo di cui all'art. 160 comma 2 l.f. (falcidia dei crediti prelazionari solo in caso di incapacienza dei beni sui quali insiste la prelazione) non si applica al credito Iva, per il quale il legislatore ha inteso attribuire in *trattamento particolare* a determinati crediti *come avviene per la prededuzione*, senza che ciò incida automaticamente sul trattamento degli altri”.

Come si vede il caposaldo della tesi della Suprema Corte è costituito dalla *peculiare natura* del credito Iva, che lo rende inderogabile e non falcidiabile, oltre che dalla natura *sostanziale* dello stesso, fondata anch'essa sulla peculiarità del credito.

Allora, non v'è dubbio che la tesi della Cassazione sia legata strettamente alla interpretazione della giustizia comunitaria (Corte di Giustizia) sulla dinamica del credito Iva e sulla asserita non generale rinunciabilità al gettito fiscale che ne deriva, trattandosi di risorsa propria dell'Unione Europea.

25. Altre volte la Suprema Corte ha confermato tale orientamento, reiterando le argomentazioni delle sentenze gemelle del 4 novembre 2011.

Si è così affermato che, in tema di omologazione del concordato preventivo con transazione fiscale, secondo l'istituto di cui all'art. 182 ter legge falliment., 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 legge falliment., prevedendo espressamente che la proposta, quanto all'IVA, può configurare solo la dilazione del pagamento, sussiste l'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 - secondo la direttiva n. 2006/112/Ce del Consiglio del 28 novembre 2006, la decisione n. 2007/436/CE adottata dal Consiglio in data giugno 2007, e la sentenza della Corte di Giustizia 29 marzo 2012, in causa C-500/10, *Belvedere Costruzioni srl* - 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 2006, n. 5 (Cass.Civ., 16 maggio 2012, n. 7667).

Questa pronuncia, peraltro, si fonda solo sulla considerazione che il credito Iva costituisca una risorsa propria delle comunità europee, iscritta nel bilancio generale dell'Unione Europea e, quindi, intangibile e non falcidiabile.

26. La Suprema Corte ha, poi, ribadito che, in tema di concordato preventivo, l'art. 182 ter, primo comma, legge fall. (come modificato dall'art. 32 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2), che esclude la falcidia concordataria sul capitale dell'IVA, così sancendo l'intangibilità del relativo debito, ha natura *sostanziale* e carattere *eccezionale*, attribuendo al corrispondente credito un trattamento *peculiare ed inderogabile*, sicchè la stessa si applica ad ogni forma di concordato, ancorché proposto senza ricorrere all'istituto della transazione fiscale, attenendo allo statuto concorsuale del credito IVA (Cass.Civ., 25 giugno 2014, n. 14447).

Anche in questo la “peculiarità” del credito Iva è collegata alla sua natura di risorsa propria dell'Unione Europea. La gestione dell'Iva, sia normativa che esecutiva, è di interesse comunitario e come tale sottoposta a vincoli. Ferma restando la natura “sostanziale” della stessa che “prescinde dalle particolari modalità con cui si svolge la procedura di crisi, se cioè la proposta di concordato contenga o meno la proposta di transazione fiscale”. Trattasi, quindi, di interpretazione estensiva di norma eccezionale, dettata cioè per l'istituto del concordato con transazione fiscale, ma esportabile al concordato senza transazione fiscale, e non di ricorso al procedimento analogico.

27. La giurisprudenza di legittimità penale si è occupata della questione, seppure nella visuale della assoggettabilità a sanzione penale dell'amministratore di società ammessa al concordato preventivo, con scadenza dell'obbligo di pagamento dell'Iva successivamente all'ammissione alla procedura.



In due occasioni si è ritenuto che tale condotta omissiva costituisca reato, in un'altra è stata esclusa la configurabilità del reato di cui all'art. 10 ter del d.lgs. 10-3-2000 n. 74. Nella prima decisione (Cass.Pen., 31 ottobre 2013, n. 44283) si è affermato che il debito Iva deve essere sempre pagato per intero, a prescindere dalla presenza o meno della transazione fiscale trattandosi di norma “inderogabile” e di “*ordine pubblico economico internazionale*”. L'atto di autonomia privata del debitore, che sceglie se avvalersi o meno del concordato preventivo, non può elidere l'obbligo pubblicistico di versare l'Iva alle scadenze di legge.

Della stessa natura le argomentazioni della seconda pronuncia (Cass.Pen., 31 marzo 2016, n. 12912), sempre confermativa della responsabilità penale dell'amministratore, che fa leva proprio sul fatto che “l'Iva è un tributo comunitario e che, in base al diritto dell'Unione ed alle decisioni della Corte di Giustizia (sentenza 29.3.2012, causa C 500/10) gli Stati membri sono tenuti a garantire la riscossione sul proprio territorio”. Alla scelta di natura privatistica di accesso al concordato da parte del debitore non consegue l'elisione degli obblighi giuridici di natura pubblicistica, come il versamento dell'Iva alla scadenza di legge.

Con una isolata pronuncia, invece, si è sostenuto, andando di contrario avviso, che in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, non è configurabile il “*fumus commissi delicti*” del reato di cui all'art. 10 ter D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 per il mancato versamento del debito IVA scaduto, nel caso in cui il debitore sia stato ammesso al concordato preventivo in epoca anteriore alla scadenza del termine per il relativo versamento, per effetto della *inclusione nel piano concordatario del debito d'imposta, degli interessi e delle sanzioni amministrative* (Cass.Pen., 16 aprile 2015, n. 15853). L'ammissione al concordato preventivo in data 11 luglio 2013 era anteriore alla commissione del reato contestato coincidente con il 27 dicembre 2013, data in cui avrebbe dovuto essere adempiuta l'obbligazione tributaria ai sensi degli articoli 10 ter d.lgs. 74/2000 e 6 comma 2 legge 405/1990. In tale pronuncia si evidenzia che il concordato preventivo non è un mero strumento privatistico frutto di una scelta tutta discrezionale del debitore, ma è uno strumento di



tutela anche degli interessi economici collettivi, mentre la domanda del debitore dà la stura ad una vera e propria procedura giurisdizionale, tanto che è comunicata dal Pm e vagliata criticamente dal Tribunale. Non può pensarsi che il tribunale ammettendo il debitore al concordato ove si prevede il differimento del pagamento dell'Iva, che costituisce di per sé reato, possa consentire la commissione di un reato già progettato dal debitore, per poi procedere addirittura alla omologazione di un programma contenente una fattispecie criminosa, già approvata anche dai creditori.

28. Un conforto assai autorevole alla pronuncia della Suprema Corte è giunto poi dalla Corte Costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulla compatibilità costituzionale e con i principi di cui agli articoli 3 e 97 della Costituzione dell'art. 182 ter l.f., nella parte in cui prevede il pagamento integrale del credito Iva, con la sola possibilità di dilazione.

Per la Corte Costituzionale (sentenza 25 luglio 2014, n. 225, in Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 2014, 4, II, 77) non è fondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 160 e 182- ter del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 impugnati, in riferimento agli artt. 3 e 97 Cost., nella parte in cui prevedono che la proposta di concordato contenente una *transazione fiscale*, con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, possa prevedere *esclusivamente* la *dilazione di pagamento*. Infatti, è la *natura* dell'IVA, quale <<*risorsa propria*>> dell'Unione europea, a spiegare i *vincoli* per gli Stati membri nella *gestione e riscossione* dell'imposta, come pure l'inderogabilità della disciplina interna del tributo e, nella specie, la formulazione del censurato art. 182 ter, che, in ossequio al principio dell'indisponibilità della pretesa tributaria, ha escluso la *falcidiabilità* del credito IVA in sede di *transazione fiscale*, consentendone solo la *dilazione di pagamento*. La previsione legislativa della sola modalità dilatoria *non lede il principio di buon andamento della pubblica amministrazione* di cui all'art. 97 della Costituzione, dovendo essere intesa come il *limite massimo di espansione* della procedura *transattiva compatibile* con il principio di indisponibilità del tributo. *Nè sussiste alcun vulnus* per i criteri di <<*economicità*>> e di



<<massimizzazione delle risorse>> in considerazione del fatto che persiste in capo all'amministrazione finanziaria *la possibilità di riscuotere il tributo in futuro*, con la contestuale approvazione di un piano di concordato idoneo a garantire il graduale superamento dello stato di crisi dell'impresa. È, altresì, infondata la censura di violazione del *principio di eguaglianza* di cui all'*art. 3 della Costituzione*, riguardante la mancata possibilità per l'amministrazione finanziaria di *valutare in concreto la convenienza del piano* che proponga un *importo superiore* a quello ricavabile dalla liquidazione del patrimonio del debitore, diversamente da quanto previsto in relazione ad altre categorie di debitori. Un siffatto ragionamento, infatti, accosta trattamenti differenziati che la disciplina del concordato fallimentare [preventivo] prevede per diverse categorie di creditori, non tenendo in debita considerazione le peculiarità della regolamentazione della transazione fiscale del credito IVA. Quest'ultimo non è riconducibile a nessuna delle tradizionali categorie di crediti privilegiati e chirografari, essendo assoggettato ad una *disciplina eccezionale* attribuitiva di un *trattamento peculiare ed inderogabile*, che, consentendo esclusivamente la transazione dilatoria, è tesa ad assicurare il *pagamento integrale di un'imposta assistita da un privilegio di grado postergato*, in *deroga* al principio dell'*ordine legale delle cause di prelazione*. Infine, la normativa censurata è, di per sè, disciplina eccezionale rispetto al principio generale dell'indisponibilità della pretesa erariale.

In particolare, la Corte Costituzionale sottolinea che l'Iva è una imposta “fortemente armonizzata a livello comunitario in quanto risorsa propria dell'Unione Europea. Ciò spiega i vincoli derivanti per gli Stati membri nell'accertamento e nella riscossione dell'imposta”. Continua la Corte affermando che “il sistema comune Iva...si propone, attraverso l'armonizzazione della disciplina della base imponibile e la determinazione di livelli di aliquote sufficientemente ravvicinati tra gli Stati membri, di attuare nel tempo la neutralità dell'imposta ai fini della concorrenza”. La Corte aggiunge, poi,



che nel corso degli anni l'imposta Iva è divenuta risorsa propria dell'Unione Europea, sicchè si è passati dal finanziamento del bilancio delle Comunità Europee con i contributi nazionali degli Stati membri al sistema di risorse proprie, come previsto dall'art. 311 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (decisione del Consiglio dei Ministri delle Comunità europee del 2 aprile 1970). Pertanto, accanto alle risorse tradizionali (prelievi agricoli e dazi doganali) si aggiunge l'Iva riscossa nei singoli Stati. Con la direttiva 28 novembre 2006 (2006/112/CEE) si è previsto che il bilancio delle Comunità europee, salvo altre entrate, è integralmente finanziato da risorse proprie delle Comunità, tra cui quelle provenienti dall'Iva.

Gli Stati membri, dunque, come previsto dalla giurisprudenza comunitaria, non possono rinunciare all'accertamento dell'Iva ed, in particolare, quanto all'Italia, la Corte ha dichiarato in contrasto con l'ordinamento comunitario il “condono tombale” in materia di Iva, rimarcando “l'incompatibilità con la disciplina comunitaria dell'iva della rinuncia generale ed indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta”.

La Corte Costituzionale, quindi, precisa che “non può dunque discostarsi dall'articolato quadro normativo di riferimento dell'Iva comunitaria”.

La Corte, poi, rileva che anche la pronuncia della Corte di Giustizia 29 marzo 2012 n. 500, Ufficio Iva contro Belvedere Costruzioni, non può essere invocata dal giudice a quo per consentire la falcidia Iva anche nella transazione fiscale, in quanto in quel caso vi è stata solo la definizione di liti fiscali pendenti, in ossequio al principio di ragionevole durata del giudizio, con l'estinzione automatica di giudizi ultradecennali pendenti dinanzi al giudice tributario di terzo grado, nei quali l'amministrazione tributaria era rimasta soccombente nei primi due gradi di giudizio, ma non di rinuncia a parte del credito Iva.

Dopo questa ampia premessa che poggia tutta sulla natura dell'Iva come risorsa propria della Unione Europea, la Corte si sofferma sulla assenza di violazione dei precetti costituzionali dell'art. 97 Cost e dell'art. 3 Cost.

Quanto al primo profilo, nota la Corte che la sola dilazione del credito Iva prevista



dall'art. 182 ter l.f. rappresenta il limite massimo di espansione della procedura transattiva compatibile con il principio di indisponibilità del tributo. Nè c'è vulnus per i criteri di economicità e di massimizzazione delle risorse, non potendo l'Amministrazione valutare in concreto se, in realtà, un pagamento parziale dell'Iva da parte del contribuente, sia superiore a quanto ricavabile dalla liquidazione fallimentare. Infatti, persiste in capo all'amministrazione la “possibilità di riscuotere il tributo in futuro, con la contestuale approvazione di un piano di concordato idoneo a consentire il graduale superamento dello stato di crisi dell'impresa”.

Nè vi è violazione dell'art. 3 della Cost., per il fatto che tutti gli altri creditori possono scegliere l'alternativa concordataria quando al loro credito è attribuito un grado di soddisfazione non inferiore a quello realizzabile sul ricavato in sede di liquidazione. Tutto cade, però, secondo la Corte Costituzionale per la “peculiarità della regolamentazione della transazione fiscale del credito Iva”. Insomma, l'art. 182 ter l.f. rappresenta una disciplina eccezionale attributiva di un trattamento “peculiare e inderogabile”, tanto che anche per i crediti fiscali chirografari, ai sensi dell'art. 182 ter l.f., “il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari, ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole”. L'altra specificità dell'art. 182 bis rispetto all'art. 160 comma 2 l.f. è rappresentata dal fatto che il soddisfacimento dei crediti tributari privilegiati “la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie”.

29. Come si è visto sia la giurisprudenza nazionale di legittimità che la corte costituzionale hanno fondato la propria motivazione sulla considerazione che, con specifico riferimento al concordato preventivo senza transazione fiscale (la Corte Costituzionale ha deciso solo in ordine alla transazione fiscale ex art. 182 ter l.f.), non è possibile la falciatura Iva in quanto “risorsa propria” dell'Unione Europea, così come



da cospicue pronunce anche della Corte di Giustizia.

30. In effetti, prima della pronuncia della Corte di Giustizia del 7 aprile 2016, il quadro giurisprudenziale comunitario sembrava granitico nel non consentire alcuna rinuncia al credito Iva, salva l'ipotesi di rinuncia al credito per i giudizi ultradecennali, ma in questi casi primeggiava il principio comunitario della ragionevole durata del processo.

Pertanto, si è statuito che la *rinuncia generale e indiscriminata* all'accertamento delle operazioni imponibili relative all'i.v.a., compiuta dall'Italia con gli articoli 8 e 9 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, viola gli obblighi derivanti dalla sesta direttiva i.v.a. e l'obbligo di leale cooperazione (Corte Giustizia 17 luglio 2008, n. 132, in Dir.economia assicur., 2009, 4, 1399). Questa controversia nasce dalla iniziativa della Commissione delle Comunità europee nei confronti della Repubblica Italiana. Nel paragrafo 52 la Corte precisa che “introducendo una misura di condono appena dopo la scadenza dei termini entro cui i soggetti passivi avrebbero dovuto pagare l'IVA e richiedendo il pagamento di un *importo assai modesto rispetto a quello effettivamente dovuto*, la misura in questione *consente ai soggetti passivi interessati di sottrarsi definitivamente agli obblighi ad essi incombenti in materia di IVA*, anche se le autorità fiscali nazionali avrebbero potuto individuare almeno una parte di questi contribuenti durante i quattro anni precedenti alla data di prescrizione dell'imposta normalmente dovuta. In questo senso, la legge n. 289/2002 rimette in discussione la responsabilità che grava su ogni Stato membro di garantire l'esatta riscossione dell'imposta”.

Tuttavia, una apertura verso una parziale rinuncia al credito Iva giunge dalla sentenza della Corte di Giustizia 29 marzo 2012, n. 500 domanda di pronuncia pregiudiziale sulla compatibilità con la disciplina comunitaria (art. 4 paragrafo 3 TUE e articoli 2 e 22 della stessa direttiva) della legge 73/2010 (art. 3 comma 2 bis) -ufficio Iva di Piacenza contro Belvedere Costruzioni, sentenza citata spesso dalla giurisprudenza di legittimità.

Infatti, si è ritenuto che gli Stati membri devono adottare tutte le misure legislative ed



amministrative al fine di garantire che l'i.v.a. sia interamente riscossa nel territorio dell'Unione europea. *Tale obbligo non può però porsi in contrasto con il rispetto del termine ragionevole di un giudizio* di cui all'art. 47 comma 2 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Tale ultima norma richiama nella Carta il principio dell'art. 6 par. 1 della convenzione europea dei diritti dell'uomo.

Invero, “Occorre quindi rispondere alla questione presentata dichiarando che l'articolo 4, paragrafo 3, TUE e gli articoli 2 e 22 della sesta direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che essi *non ostano all'applicazione, in materia di IVA, di una disposizione nazionale eccezionale*, come quella di cui trattasi nella causa principale, che prevede *l'estinzione automatica dei procedimenti pendenti* dinanzi al giudice tributario di terzo grado, allorché tali procedimenti traggono origine da un *ricorso proposto in primo grado più di dieci anni* - e, in pratica, più di quattordici anni - prima della data di entrata in vigore di detta disposizione e *l'Amministrazione tributaria è risultata soccombente nei primi due gradi di giudizio*, con la conseguenza che *tale estinzione automatica produce il passaggio in giudicato della decisione di secondo grado, nonché l'estinzione del credito rivendicato dall'Amministrazione tributaria*” (paragrafo 28).

31. Dirompente è, però, quanto statuito dalla Corte di Giustizia il 7 aprile 2016, sentenza n. 546.

La nuova pronuncia della Corte di Giustizia pare frantumare le certezze granitiche del giudice di legittimità in ordine alla impossibilità di falciatura Iva anche nel concordato preventivo senza transazione fiscale.

Afferma la Corte di Giustizia che l'art. 4 par. 3 TUE nonché gli art. 2, 250 par. 1 e 273 della direttiva 2006/112/Ce del 28 novembre 2006 non ostano ad una normativa nazionale interpretata nel senso che un *imprenditore in stato di insolvenza* può presentare a un giudice una domanda di apertura di una procedura di concordato preventivo con la quale *proponga di pagare solo parzialmente un debito i.v.a. attestando*, sulla base dell'accertamento di un *esperto indipendente*, che *tale debito non riceverebbe un trattamento migliore* in caso di *proprio fallimento* (Corte



Giustizia, 7 aprile 2016, n. 546).

Vale la pena di riportare le conclusioni dell'Avvocato Generale, poi espressamente richiamate, quanto ai paragrafi da 38 a 42 nella motivazione della Corte di Giustizia. Afferma, dunque, l'Avvocato Generale: “36. In talune circostanze, pertanto, uno Stato membro può *ragionevolmente ritenere legittima la rinuncia al pagamento integrale di un credito I.V.A.*, purché *siffatte circostanze siano eccezionali, puntuali e limitate* e purché lo Stato membro non crei significative differenze nel modo in cui sono trattati i soggetti d'imposta nel loro insieme e, pertanto, non pregiudichi il principio di neutralità fiscale. 37. In tale contesto, gli Stati membri devono godere di un *livello di flessibilità* quanto alla riscossione dei crediti I.V.A. quando – come nel procedimento principale – *il soggetto passivo si trova in stato di difficoltà finanziaria*. Detta situazione è specifica perché il patrimonio del soggetto passivo non è sufficiente a soddisfare tutti i creditori. In tali circostanze, *poiché nel diritto dell'Unione non vi sono norme di armonizzazione relative al rango dei crediti I.V.A.*, *gli Stati membri devono essere liberi di ritenere che altre categorie di crediti* (quali gli stipendi o i contributi previdenziali – o, nel caso di soggetti passivi singoli, gli alimenti) *meritino una tutela maggiore*. 38. Inoltre, una procedura come quella di cui trattasi nel procedimento principale è coerente con l'obbligo degli Stati membri di garantire l'effettiva riscossione delle risorse dell'Unione, in quanto comporta *almeno tre salvaguardie* relative alla tutela dei crediti I.V.A. 39. In primo luogo, la proposta di concordato deve essere respinta, tra l'altro, qualora il ricorrente abbia deliberatamente occultato parte dell'attivo o ommesso di denunciare uno o più crediti (compresi i crediti I.V.A.). 40. In secondo luogo, sebbene, ad avviso del giudice del rinvio, il concordato possa prevedere la soddisfazione parziale di un credito I.V.A., ciò è possibile *solo qualora un esperto indipendente attesti che l'amministrazione tributaria non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di fallimento*. Di conseguenza, *vi possono essere situazioni in cui un concordato preventivo comporti il pagamento di una porzione maggiore del debito I.V.A. rispetto a quanto accadrebbe in caso di fallimento, ma il contrario può non essere vero*. Ciò posto, una



disposizione di diritto nazionale non può essere ritenuta incompatibile con l'obbligo di garantire l'effettiva riscossione delle risorse dell'Unione semplicemente perché sceglie un mezzo, piuttosto che un altro, per ottenere la massima riscossione possibile.⁴¹ In terzo luogo, anche qualora la proposta di concordato sia ammissibile, il concordato stesso è *soggetto al voto di tutti i creditori* rispetto ai quali la proposta non prevede un pagamento integrale e immediato (*compreso lo Stato* qualora la proposta non preveda il pagamento integrale del credito I.V.A.). Essa deve essere approvata da tanti creditori che rappresentino complessivamente la maggioranza del totale dei crediti dei creditori ammessi al voto. *I creditori dissenzienti possono quindi opporsi al concordato dinanzi al giudice*. La procedura di concordato consente pertanto allo Stato di adottare tutte le misure che ritiene necessarie per garantire la riscossione dell'importo massimo di credito I.V.A. date le circostanze. Il che può comportare, ad esempio, un voto contrario al concordato (o l'opposizione dinanzi al giudice) qualora lo Stato non concordi con le conclusioni dell'esperto indipendente.

42. Infine, per il suo carattere puntuale e limitato, dovuto ai rigorosi presupposti della sua applicazione, la procedura di concordato manifestamente non crea significative differenze nel modo in cui sono trattati i soggetti passivi e, pertanto, non pregiudica il principio di neutralità fiscale. Diversamente dalle disposizioni nazionali in discussione nelle due cause Commissione/Italia, *la procedura di concordato non comporta una rinuncia generale e indiscriminata al potere dell'amministrazione finanziaria di ottenere il pagamento dei crediti I.V.A.* Il sacrificio di parte del credito I.V.A. che essa può comportare deve essere considerato alla luce dell'obiettivo di concedere ai soggetti passivi in difficoltà finanziaria una *seconda opportunità* attraverso la ristrutturazione collettiva del loro debito".

32. La Corte di Giustizia, quindi, precisa che: “ 28. Tenuto conto di tali presupposti, l'ammissione di un *pagamento parziale di un credito IVA*, da parte di un imprenditore in stato di insolvenza, nell'ambito di una procedura di concordato preventivo che, a *differenza delle misure di cui trattasi nelle cause che hanno dato origine alle sentenze Commissione/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412) e Commissione/Italia (C-174/07,*



EU:C:2008:704) cui fa riferimento il giudice del rinvio, *non costituisce una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'IVA*, non è contraria all'obbligo degli Stati membri di garantire il prelievo integrale dell'IVA nel loro territorio nonché la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione.

Pertanto, l'articolo 4, paragrafo 3, TUE nonché gli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, *non ostano a una normativa nazionale*, come quella di cui al procedimento principale, interpretata nel senso che un imprenditore in stato di insolvenza può presentare a un giudice una domanda di apertura di una procedura di concordato preventivo, al fine di saldare i propri debiti mediante la liquidazione del suo patrimonio, *con la quale proponga di pagare solo parzialmente un debito dell'imposta sul valore aggiunto attestando*, sulla base dell'accertamento di un *esperto indipendente*, che *tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento* (Corte Giustizia, 7 aprile 2016, n. 546, in Rivista dei dottori commercialisti, 2016, 2, 331).

33. Vengono in rilievo ora le ragioni che spingono questa Corte a ritenere ammissibile la proposta di concordato preventivo senza transazione fiscale presentata il 4-6-2015.

34. Anzitutto, si rileva che il sostegno più forte dell'orientamento teso ad escludere la falcidia dell'Iva nel concordato preventivo senza transazione fiscale è venuto meno.

La Corte di Giustizia, con la pronuncia del 7 aprile 2016, n. 546, ha chiarito che, in presenza di determinati presupposti, è ben possibile la falcidia dell'Iva. Pertanto, in presenza di un debitore in crisi o insolvenza che chiede il concordato preventivo, la falcidia dell'Iva è consentita purchè un esperto indipendente attesti che il credito Iva non riceverebbe un trattamento migliore in caso di fallimento del debitore. Inoltre, la proposta deve essere votata anche dallo Stato, deve raggiungere la maggioranza del totale dei crediti ammessi al voto, con possibilità per lo stato dissenziente di presentare opposizione alla omologazione.

Pertanto, non è più possibile sostenere che la natura di “risorsa propria” dell'Unione Europea dell'Iva impedisca sempre la falcidia del credito iva nel caso di concordato



preventivo senza transazione fiscale.

35. Resta in piedi, invero, la seconda colonna su cui si regge la tesi della Suprema Corte, rappresentata dalla natura “sostanziale” dell'art. 182 ter l.f.. Anche tale aspetto però risulta in parte minato dalla pronuncia della Corte di Giustizia.

Infatti, anche la natura “sostanziale” dell'art. 182 ter l.f., comunque, trova linfa nella natura “peculiare” ed “inderogabile” del credito Iva, quindi in uno statuto concorsuale del credito Iva del tutto originale e differente da quello degli altri crediti. Pertanto, una volta sdoganata la falcidia Iva concordataria da parte della Corte, trattandosi di una ben limitata e determinata ed eccezionale ipotesi di decurtazione di tale credito fiscale, ne esce indebolita anche la tesi della natura “sostanziale” dell'art. 182 ter l.f.

36. Non convince, comunque, neppure la tesi della natura sostanziale dell'art. 182 ter l.f., avente ad oggetto non solo il credito Iva, che rappresenta “risorsa propria” dell'Unione Europea, ma anche le “ritenute operate e non versate”, richiamate dall'art. 182 ter l.f., ma che non sono risorsa propria dell'Unione Europea. Pertanto, la pronuncia della Corte di Giustizia, pur essendo ausilio interpretativo fondamentale per risolvere la questione della falcidia Iva, non ha analoga importanza per l'esonero della falcidia quanto alle ritenute operate e non versate.

Tuttavia, l'istituto della transazione fiscale di cui all'art. 182 ter l.f. pare rientrare tra le norme procedurali più che sostanziali.

Non v'è dubbio che la norma indica il procedimento necessario per ottenere due fondamentali vantaggi per il debitore in stato di crisi o di insolvenza (Cass.Civ., 22 settembre 2016, n. 18561). Da un lato, il debitore ha interesse a conoscere in via definitiva l'importo e la natura del proprio debito verso l'Erario, per evitare che nel corso della procedura emergano ulteriori crediti o titoli di prelazione tali da far “saltare” il piano di concordato. Senza contare che il consolidamento del debito può impedire all'Erario di svolgere nuovi controlli e verifiche sull'operato del debitore. Dall'altro, il debitore che accetta il consolidamento del debito vede dichiararsi cessata la materia del contendere per tutte le liti fiscali pendenti aventi ad oggetto i debiti



indicati dall'art. 182 ter l.f.. Insomma, il debitore accetta un sacrificio, costituito dalla sola dilazione di pagamento per l'Iva e le ritenute operate e non versate, ma ottiene un doppio vantaggio costituito dal consolidamento del debito e dalla estinzione delle liti pendenti, avendo la certezza che il debito con l'Erario è solo quello indicato, senza alcuna possibile “sorpresa” per il futuro e per il positivo esito del piano di concordato.

La norma, poi, ha peculiarità sue proprie, se si pensa che, invece dell'art. 160 comma 2 ultima parte, il quale prevede il rispetto assoluto dell'ordine delle cause legittime di prelazione, presenta una maggiore malleabilità delle cause legittime di prelazione, prevedendo solo che “la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio omogeneo”. Insomma, se nel concordato senza transazione fiscale si possono pagare i creditori della seconda classe (privilegiati ex art. 2751 bis n. 2) solo se si è integralmente soddisfatta la prima classe (privilegiati ex art. 2751 bis n. 1 c.c. - lavoratori dipendenti), nel concordato con transazione fiscale è ben possibile non soddisfare interamente la prima classe e pagare la seconda, purchè la percentuale di soddisfacimento sia la medesima, ma mai più alta rispetto alla prima classe.

Allo stesso modo, quanto ai crediti fiscali chirografari, l'art. 182 ter l.f. prevede il loro trattamento “non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole”.

Inoltre, la norma prevede i tempi e le modalità di svolgimento della procedura e di espressione del voto del Fisco.

37. Se, poi, si trattasse di norma “sostanziale” non si comprende la ragione per cui la falcidia dell'Iva e delle ritenute operate e non versate è consentita in caso di fallimento, esecuzione individuale e concordato fallimentare.

La natura “sostanziale” dovrebbe provocare i medesimi effetti anche nelle altre procedure concorsuali e nel fallimento. In tutte le procedure concorsuali, allora, dal 19 ° posto di cui all'art. 2778 c.c. (ordine dei privilegi sui mobili) l'iva dovrebbe



“saltare”, quale credito “superprivilegiato” e in prededuzione, al primo posto, dinanzi anche ai lavoratori subordinati ex art. 2751 bis n. 1 c.c., con degradazione spesso di tali privilegiati a meri chirografari.

38. Quanto alla disciplina del sovraindebitamento, pure spesso richiamata nella giurisprudenza di legittimità per rafforzare la tesi “restrittiva” che esclude la falcidia Iva, l'art. 7 della legge n. 3 del 2012, dopo aver confermato la possibilità di falcidia per i creditori prelazionari, sia pure con l'attestazione degli organismi di composizione della crisi (Ocg), prevede espressamente, che “In ogni caso, con riguardo ai tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, all'imposta sul valore aggiunto e alle ritenute operate e non versate, il piano può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento”.

Tuttavia, anche tale disposizione non assume carattere “sostanziale”, ma esclusivamente “procedimentale se solo si pensa che tale disposizione si trova inserita nell'art. 7 che si riferisce esclusivamente al piano dell'accordo di composizione dei debiti di cui all'art. 10 ed al piano del consumatore ex art. 12 bis, ma non connota anche la liquidazione dei beni (piccolo fallimento) di cui all'art. 14 ter.

39. La causa del credito nell'ordine delle cause legittime di prelazione non può essere sovvertita, in assenza di diversa disposizione legislativa, come avviene appunto nell'art. 182 ter l.f. e nell'art. 7 della legge n. 3 del 2012. Nelle altre ipotesi, invece, il legislatore, ha previsto che alcuni crediti, proprio per la causa sottesa a ciascun credito (lavoratori, professionisti, artigiani) debbano essere soddisfatti con priorità rispetto ad altri. Un sovvertimento dell'ordine delle cause di prelazione non si verifica nell'art. 160 l.f., dove anzi si ribadisce che la suddivisione dei creditori in classi non può alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione (art. 160 comma 2 c.c.).

40. Le medesime considerazioni valgono per le ritenute operate e non versate, per le quali è pure prevista la sola dilazione di pagamento ai sensi dell'art. 182 ter l.f..

Le ritenute, in realtà, non hanno “copertura” comunitaria, e sono state avvicinate quanto al trattamento procedimentale ex art. 182 ter l.f. all'iva solo per analogie ritenute esistenti dal legislatore (cfr. art. 29 relazione di accompagnamento al d.l.



78/2010 “La normativa di cui al comma 2 prevede, alla lettera a), che in sede di transazione fiscale, anche le somme relative a ritenute operate e non versate siano oggetto esclusivamente di una eventuale dilazione e non di falcidia, al pari dell'imposta sul valore aggiunto. Tale previsione trova il suo fondamento nel fatto che anche le ritenute operate dal sostituto di imposta a titolo di acconto sono poi utilizzate in detrazione dal sostituto, in diminuzione del proprio debito tributario. Occorre poi osservare 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. La misura consente, altresì, di assicurare trasparenza nei rapporti tra il contribuente che acceda alla transazione ed i prestatori d'opera di cui si è avvalso e sulle cui retribuzioni ha operato le ritenute”).

Pertanto, una volta venuta meno il sostrato comunitario per l'Iva è chiaro che le ritenute operate e non versate devono seguire il medesimo percorso, con la possibilità di falcidia (Trib.Livorno, 13 aprile 2016, www.ilcaso.it; Tribunale Santa Maria Capua Vetere, 17 febbraio 2016, www.ilcaso.it).

41. Resta il punto cruciale e, cioè, la dimostrazione in concreto che l'Agenzia delle Entrate (con il n. 19 di posizione privilegiata generale) riceverebbe dal concordato preventivo con falcidia Iva e ritenute operate e non versate una somma maggiore rispetto a quella che avrebbe in caso di eventuale fallimento.

Si rileva a tal fine che il valore della massa mobiliare (di circa € 1.771.805,00) sarebbe assorbito, *in caso di fallimento*, completamente per il pagamento di tutti i creditori privilegiati generali di grado potiore rispetto al credito Iva (come da attestazione del professionista), sicchè *nulla residuerebbe per il credito Iva (pari ad € 4.150.487,42)*.

Come si legge nella proposta “la somma sopra indicata, pari ad € 1.771.805,15 è integralmente destinata alla soddisfazione dei crediti privilegiati ex art. 2751 bis n. 1 c.c (crediti per retribuzioni e tfr relativi a rapporti di lavoro dipendente) e alla parziale soddisfazione dei creditori privilegiati ex art. 2751 bis n. 2 c.c. (crediti da rapporto di



lavoro autonomo); tutti gli altri crediti privilegiati devono essere degradati a chirografo.....privilegiati ex art. 2751 bis n. 1 c.c. (lavoratori dipendenti)..importo capiente 1.252.869,03, importo degradato zero; privilegiati ex art. 2751 bis n. 2 c.c. (lavoratori autonomi), importo capiente € 518.909,12, importo degradato 232.446,27, su un totale di € 751.355,38...”. Tutti gli altri privilegiati a seguire risultano in toto degradati a chirografo.

Mentre, nella proposta di concordato originaria del 4-6-2015, di cui ci stiamo occupando, si prevede per la classe VIII (crediti assistiti da privilegio generale sui beni mobili ex art. 2752 comma 1 e 2778 n. 19 – crediti dello Stato per Iva -), tenendo conto dell'apporto di finanza definita “esterna” (pari ad € 2.196.017,35, ottenuto dalla somma della locazione per € 600.000,00 e dai flussi liberi dall'assuntore per € 1.596.017), anche se proveniente dalla stessa assuntrice, che diventa cessionaria dei beni mobili, con esclusione degli immobili ipotecati, la percentuale di pagamento del 3 %, pari ad € 124.514,62. Le medesime considerazioni valgono per la classe delle ritenute operate e non versate.

42.Pertanto, va revocata la sentenza dichiarativa di fallimento e, in riforma del decreto di inammissibilità ex art. 162 comma 2 l.f., gli atti vanno rimessi al Tribunale per la prosecuzione della procedura.

43.Stante l'estrema complessità della questione, del tutto nuova, alla luce dei mutamenti giurisprudenziali, le spese del giudizio vanno compensate per intero.

P.Q.M.

La Corte di Appello di L'Aquila, definitivamente pronunciando in contraddittorio delle parti sul reclamo proposto ai sensi dell'art. 18 l.f. dalla Costruzioni Metalliche Prefabbricate srl nei confronti del fallimento Costruzioni Metalliche Prefabbricate srl, Bojaryn Raul Cesar, Edilforniture srl e Procura della Repubblica, avverso la sentenza pronunciata in data 12-8-2015 ed avverso il decreto di inammissibilità del concordato in data 12-8-2015, così provvede:

1.In accoglimento del reclamo, revoca la sentenza di fallimento pronunciata dal Tribunale di Teramo in data 12-8-2015



2. In riforma del decreto di inammissibilità del concordato preventivo del 4-6-2015, rimette gli atti dinanzi al Tribunale di Teramo per la prosecuzione della procedura di concordato preventivo.

3. Compensa interamente tra le parti le spese del giudizio di reclamo.

Così deciso in L'Aquila, nella Camera di Consiglio del 28 settembre 2016

Il Consigliere est.

Luigi D'Orazio

Il Presidente

Giuseppe Iannaccone

IL CASO.it

