

*È inammissibile il concordato che preveda una proposta di transazione fiscale con pagamento del credito IVA in misura inferiore all'importo indicato dall'Agenzia delle Entrate*

Tribunale di Reggio Emilia – Sez. Fallimentare, sentenza 29 maggio 2014. Presidente Savastano, Giudice Est. Fanticini.

**Transazione fiscale - Proposta di transazione fiscale con pagamento del credito IVA in misura inferiore all'importo indicato dall'Agenzia delle Entrate - Inammissibilità**

*È inammissibile il concordato preventivo che preveda una proposta di transazione fiscale con pagamento del credito IVA in misura inferiore all'importo indicato dall'Agenzia delle Entrate, anche in pendenza di contestazione della pretesa innanzi al Giudice Tributario; difatti, il credito erariale è autodeterminato, caratterizzato da presunzione di veridicità, munito di autotutela esecutiva e l'impugnazione degli atti dell'Amministrazione Finanziaria non rende l'ammontare della pretesa disponibile, né consente un accordo sulla sua determinazione nell'ambito della procedura concordataria.*

*(Massima a cura di Giovanni Fanticini - riproduzione riservata)*

omissis

SENTENZA

letto il ricorso n° 292/2013 diretto ad ottenere la dichiarazione di fallimento della P.M. S.R.L., con sede in via \* a Reggio Emilia;  
rilevato che la società è stata convocata davanti al giudice relatore alle udienze del 28/2/2014 e del 2/4/2014;  
rilevato che al momento del deposito dell'istanza di fallimento era pendente il termine concesso alla debitrice per il deposito di domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo (art. 161 co. 6° L.F.);  
ritenuto che non sussista alcun rapporto di prevenzione tra la domanda di concordato e l'istanza di fallimento (si richiamano le persuasive e condivisibili motivazioni di Cass., S.U., 23/1/2013 n. 1521 e Cass. 24/10/2012 n. 18190);  
rilevato – con la giurisprudenza di legittimità – che la prevenzione tra le due procedure non è “procedimentale” ma “logica”, dovendosi ritenere “che il rapporto tra concordato preventivo e fallimento si atteggi come un fenomeno di consequenzialità (eventuale del fallimento, all'esito negativo della procedura di concordato) e di assorbimento (dei vizi del provvedimento di rigetto in motivi di impugnazione del successivo fallimento), che determina una mera esigenza di coordinamento fra i due procedimenti” (Cass., S.U., 23/1/2013 n. 1521);  
rilevato che nella camera di consiglio odierna questo Collegio ha dettagliatamente esaminato la proposta concordataria avanzata dalla P.M. pervenendo ad una sua declaratoria di inammissibilità fondata sulle seguenti ragioni (si riporta il testo delle motivazioni del decreto):

*P.M. S.R.L., con sede in via G.M.Ferraroni 7 a Reggio Emilia ha avanzato – il 14/10/2013 – ricorso ex art. 161 comma 6° L.F.; il Tribunale concedeva il richiesto termine di 120 giorni (successivamente prorogato di ulteriori 45 giorni).*

*In data 17/10/2013 Emilia Romagna Factor S.p.A. inoltrava istanza di fallimento di P.M. S.r.l.; all’esito dell’udienza prefallimentare del 2/4/2014 il Giudice Relatore rimetteva gli atti alla decisione del Collegio.*

*Il 28/3/2014 la debitrice ha presentato la documentazione prescritta dagli artt. 160 e 161 L.F. e ha chiesto di essere ammessa alla procedura concordataria.*

*Con provvedimento del 30/4/2014 il Tribunale richiedeva informazioni all’Agenzia delle Entrate e convocava P.M. S.r.l. e il Commissario nominato (Dr. F.) all’udienza del 20/5/2014; nel corso di tale udienza la debitrice depositava memoria e documentazione integrativa e, all’esito, il Giudice Relatore rimetteva gli atti alla decisione del Collegio.*

*§ § §*

*P.M. inquadra il proprio ricorso quale proposta di concordato preventivo avente natura “sostanzialmente liquidatoria”.*

*Detto assunto consegue all’impostazione di un piano che prevede:*

*1) la corresponsione ai creditori privilegiati dell’integrale risultato della liquidazione dei beni e dei crediti che compongono il patrimonio sociale;*

*2) il pagamento in percentuale dei creditori chirografari sulla scorta integrale di “finanza terza” messa a disposizione dal sig. Marco P..*

*In sostanza P.M. rappresenta la possibilità di soddisfare il rango privilegiato destinando al medesimo l’intero realizzo delle proprie attività e, allo scopo, gli asset componenti l’azienda vengono valutati nella prospettiva della liquidazione.*

*Detta impostazione, che di fatto fa coincidere il ricavato dal realizzo di tutto il patrimonio aziendale con la disponibilità liquida da impiegarsi per il pagamento dei privilegiati trova la propria “quadratura numerica” nella previsione di una transazione fiscale ex art. 182 ter L.F. con l’Amministrazione Finanziaria. Nel dettaglio:*

- P.M. prevede di realizzare circa 21,5/milioni di Euro dalla liquidazione dei beni componenti il proprio corrente patrimonio;*
- una quota di detto ricavato è destinata all’integrale pagamento delle passività in prededuzione (stima di circa Euro 3,9/milioni);*
- altra quota di detto ricavato è destinata all’integrale pagamento delle passività privilegiate (stima di circa euro 5,1/milioni) anteriori al grado riferibile a debiti tributari;*
- la residua quota di detto ricavato è destinata al pagamento di transazione fiscale con l’Agenzia delle Entrate, ove accolta la proposta ex art. 182-ter L.F. (Euro 12.476.380,00, di cui Euro 5.462.000 già versati nel corso della procedura preconcordataria in forza di provvedimenti autorizzativi di questo Tribunale);*

*Il rango chirografario, che è suddiviso in due classi, viene invece previsto in soddisfazione percentuale unicamente sulla scorta di apporto di finanza di terzi.*

*La liquidazione verrà attuata – secondo la proposta – attraverso l’incasso dei crediti, la cessione della partecipazione nella società*

*controllata bosniaca Presal Extrusion d.o.o., la dismissione dei terreni di proprietà e dei cespiti, l'impiego della liquidità disponibile e della finanza terza messa a disposizione, nonché dalla liquidazione del magazzino.*

§ § §

*Le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione (con la sentenza del 23/1/2013 n. 1521) ha così delineato i poteri/doveri del Tribunale in relazione al controllo sulla fattibilità “giuridica” della proposta: “In tema di concordato preventivo, il giudice ha il dovere di esercitare il controllo di legittimità sul giudizio di fattibilità della proposta di concordato” il quale si estrinseca, tra l'altro, mediante il “controllo di legalità sui singoli atti in cui si articola la procedura”.*

*L'attenzione del Tribunale si incentra, essenzialmente, sulla proposta di transazione fiscale quale elemento caratterizzante la fattibilità del piano concordatario: difatti, solo con l'approvazione di detta proposta sarebbe possibile dare soddisfazione a tutti i creditori privilegiati e, con la “finanza terza”, anche ai chirografari.*

*La questione è strettamente collegata all'orientamento della Suprema Corte in tema di (in)falcidiabilità del credito erariale per l'imposta sul valore aggiunto (il cosiddetto “credito I.V.A.”, sul quale si tornerà nel prosieguo).*

*L'impresa debitrice prospetta, nel ricorso, una tesi suggestiva: secondo i difensori di P.M. non può propriamente riconoscersi un “credito I.V.A.” dell'Agenzia delle Entrate, in quanto:*

- *vi è una diversità “genetica” tra il “credito I.V.A.” fondato sull'incasso dell'imposta da parte dell'imprenditore e il mancato versamento all'Erario e quello che, come nel caso, deriva da accertamenti per presunte “frodi carosello”;*
- *più correttamente dovrebbe parlarsi di una “pretesa creditoria”, oggetto di contestazioni innanzi al competente Giudice Tributario (con esiti in parte favorevoli a P.M., ancorché con pronuncia non definitiva);*
- *solo a seguito del riconoscimento di detta “pretesa creditoria” o da parte della stessa società o per effetto di decisioni definitive del Giudice Tributario, viene ad esistenza un vero e proprio “credito”;*
- *in questo si innesta la transazione fiscale, nell'ambito della quale l'Agenzia delle Entrate potrà – aderendo alla proposta ex art. 182-ter L.F. – determinare il proprio credito nella misura indicata nel ricorso per concordato;*
- *ciò comporta che non può nemmeno ipotizzarsi una falcidia del “credito I.V.A.” perché, per effetto dell'auspicata transazione, il predetto credito sarà quantificato dalla stessa Agenzia delle Entrate nell'entità prospettata.*

*Come detto, la tesi è suggestiva, ma muove da premesse errate e/o non condivisibili, perché equipara la pretesa creditoria del Fisco a quella di qualsivoglia altro creditore, senza considerare le peculiari caratteristiche del credito erariale.*

*In proposito si osserva che la giurisprudenza – anche costituzionale – ha da lungo tempo riconosciuto alla pretesa fiscale una natura differente e maggiormente tutelata rispetto agli altri crediti: il credito erariale è autodeterminato, caratterizzato da presunzione di veridicità, munito di autotutela esecutiva.*

*È prova di quanto ora affermato, innanzitutto, il disposto dell'art. 57 D.P.R. 602/1973 che sancisce l'improponibilità (quasi assoluta) delle*

opposizioni ex art. 615 c.p.c. nell'esecuzione esattoriale, norma che impedisce al debitore esecutato di reagire avverso l'espropriazione del suo patrimonio anche se in forza di documentati pagamenti o, addirittura, di riconosciuta (dal Giudice Tributario) insussistenza del credito (circostanze che, invece, costituiscono dirimenti motivi ostativi all'inizio e alla prosecuzione dell'esecuzione ordinaria).

La menzionata disposizione è stata più volte sottoposta al vaglio della Corte Costituzionale, la quale ha sempre respinto le censure di sua illegittimità costituzionale in ragione della peculiarità della procedura di riscossione ma – in definitiva – per la particolare natura del creditore e degli atti tesi alla soddisfazione del credito erariale: “l'esecuzione esattoriale è regolata come un procedimento nel quale si manifesta, sia pure più energicamente che in altri casi, il principio della esecutorietà dell'atto amministrativo. La legge speciale, che assicura la sollecita riscossione delle imposte, dà luogo ad un sistema volto a tutelare il preminente interesse, costituzionalmente riconosciuto, di garantire il regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato” (Corte Cost. 67/1974); “l'esecuzione esattoriale è regolata come un procedimento nel quale si manifesta energicamente il principio della esecutorietà dell'atto amministrativo per assicurare la sollecita riscossione delle imposte, nel preminente interesse costituzionale di garantire il regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato, interesse che giustifica la prevalenza della particolare procedura esecutiva esattoriale anche rispetto a quella concorsuale fallimentare e a quella stabilita a favore degli enti che esercitano il credito fondiario.” (Corte Cost. 195/1975).

Contrariamente alla tesi prospettata da P.M., il credito erariale non viene ad esistenza nel momento in cui è riconosciuto dal Giudice Tributario: le decisioni di quest'ultimo hanno, a volte, natura costitutiva (di annullamento) e, altre, di accertamento (quando viene rideterminato il quantum dovuto) ma – in ogni caso – le pronunce incidono su un credito che ex se si presume veridico e che può persino fondare un'esecuzione in cui i rimedi oppositivi sono sostanzialmente preclusi.

Anche in punto di prescrizione il credito fiscale (ma anche quello previdenziale) è trattato diversamente: difatti, anche in caso di prescrizione “breve”, lo spirare dei termini per impugnare gli atti volti alla riscossione comporta che “in difetto di diverse disposizioni (e in sostanziale conformità a quanto previsto per l'actio iudicati ai sensi dell'art. 2953 cc), trova applicazione il termine prescrizione decennale ordinario di cui all'art. 2946 cc” (Cass. 4338/2014; in precedenza, Cass. 17051/2004). Ciò sta a significare che la pretesa fiscale (o previdenziale) – diversamente da qualsivoglia altro credito – è ab origine caratterizzata dalla possibilità di divenire irretrattabile (caratteristica che, per gli altri crediti, è riconosciuta solo dal giudicato) senza alcuna necessità di accertamento giurisdizionale. È vieppiù dimostrata l'infondatezza della tesi della ricorrente, la quale sostiene che solo a seguito di pronuncia del Giudice Tributario potrà sorgere un vero e proprio “credito” dell'Agenzia delle Entrate.

La stessa Legge Fallimentare – nell'interpretazione datane da Cass. 22931/2011 – prescrive nell'art. 182-ter un “adempimento [che] è finalizzato a sollecitare l'ufficio fiscale ad un'attività anch'essa peculiare che non è invece richiesta agli altri creditori e cioè a certificare

*l'ammontare complessivo del debito tributario mediante la comunicazione di quello già accertato e di quello conseguente alla liquidazione delle dichiarazioni, compresa la dichiarazione integrativa relativa al periodo sino alla data di presentazione della domanda".*

*È evidente che il riferimento ad una "certificazione" del debito complessivo non può essere considerato alla stregua di una richiesta di "dichiarazione" di credito, soggetta a sindacato; al contrario, deve riconoscersi a tale certificazione (così come agli accertamenti che ne sono presupposto) la natura di atto amministrativo, che fornisce presunzione di sussistenza del credito attestato.*

*Ulteriore elemento di diversità rispetto agli altri crediti si rinviene nel combinato disposto degli artt. 87 e 88 D.P.R. 602/1973 che, nel prevedere l'ammissione con riserva del credito erariale, eccezionalmente sottraggono al Giudice Delegato e al Tribunale fallimentare l'accertamento delle pretese nei confronti del fallito.*

*Quanto sopra esposto inficia i presupposti sui quali si fondano le argomentazioni dei difensori di P.M.: infatti, deve ritenersi – salvo diversa determinazione da parte del Giudice Tributario – che il credito dell'Agenzia delle Entrate sia quello risultante dalla certificazione ex art. 182-ter L.F. trasmessa a questo Tribunale in data 15/5/2014; il predetto credito fiscale si presume veridico e ha caratteristiche tali da impedire alla debitrice di metterlo in discussione (quantomeno in questa sede) e, certamente, non può ipotizzarsi che lo stesso non sia nemmeno sorto sino a definitivo accertamento da parte del Giudice Tributario o per riconoscimento della stessa P.M..*

*Nemmeno ha pregio la presunta distinzione tra "IVA da accertamento" e "IVA incassata e non versata": l'unica ragione di diversità non giova alle teorie prospettate dalla ricorrente, dato che appare connotata da maggiore gravità una condotta frodatrice (per quanto contestata) rispetto al semplice inadempimento riguardante il versamento; in uno scenario fallimentare (come quello in cui si colloca questo procedimento) non vi è motivo per operare distinzioni tra crediti che hanno la stessa "ragione" e che trovano la medesima collocazione privilegiata.*

### § § §

*Per quanto spiegato, non può non rilevarsi che la certificazione dell'Agenzia delle Entrate indica un complessivo debito tributario (e non una semplice "pretesa") di P.M. S.r.l. pari a Euro 41.636.147,07; in esso è annoverato un "credito fiscale per I.V.A." di Euro 19.359.948,75 (al netto di interessi e sanzioni).*

*Come noto, la disposizione dell'art. 182-ter L.F. proibisce la cosiddetta "falcidia del credito I.V.A.", potendosi al più prevedere una sua dilazione.*

*La norma è espressione di un principio generale – come affermato dalla giurisprudenza della Suprema Corte (Cass. 22931/2011 e da Cass. (pen). 44283/2013) – e non può essere ritenuta come eccezionale, dato che analogo divieto è contenuto nell'art. 7 della Legge 3/2012.*

*Questo Tribunale aderisce all'orientamento giurisprudenziale succitato riguardante il divieto di falcidia dell'I.V.A. nella proposta concordataria, a maggior ragione quando quest'ultima si fonda su una proposta di transazione fiscale in cui la decurtazione del tributo non è esplicitamente consentita.*

*Oltre alle ragioni già esposte dalla Suprema Corte (Cass. 22931/2011) e dalla giurisprudenza di merito (Corte App. Genova, 28/12/2013; Trib. Vicenza, 18/4/2013), si osserva che la Corte di Giustizia ha – con la sentenza dell’11/12/2008 – sanzionato per “infrazione” la Repubblica Italiana per aver consentito un “condono tombale” sull’I.V.A. (imposta armonizzata dell’Unione Europea) tale da permettere ai contribuenti italiani di ottenere un significativo “sconto” di imposta e di falsare la concorrenza intracomunitaria (“la Repubblica italiana, avendo previsto agli artt. 8 e 9 della legge n.289/2002 una rinuncia generale e indiscriminata all’accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi d’imposta, è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in forza degli artt. 2 e 22 della sesta direttiva, nonché dell’art. 10 CE.”).*

*Il principio che si può trarre dalla menzionata pronuncia può essere così parafrasato: è fatto divieto agli Stati membri di consentire ai propri cittadini di pagare l’imposta sul valore aggiunto in misura inferiore a quella dovuta.*

*Appare chiaro che tutti gli apparati degli Stati membri sono destinatari del divieto predetto, inclusi gli organi giurisdizionali, la cui interpretazione della normativa interna deve necessariamente essere conforme al principio comunitario sopra riportato.*

*Nel caso di specie, un’interpretazione distonica degli artt. 160, 161 e 182-ter L.F. condurrebbe al risultato proibito dalla Corte di Giustizia, posto che l’omologazione di un concordato che prevedesse la falcidia dell’I.V.A. (o l’ammissibilità di una transazione fiscale del medesimo tenore) costituirebbe un “placet” dello Stato italiano contrastante con il diritto comunitario.*

*Non pare invocabile l’argomento fondato sul raffronto col diverso scenario fallimentare: in primis, la maggiore convenienza (per i creditori, incluso l’Erario) del concordato rispetto al fallimento attiene a profili che non sono sindacabili dal Tribunale (se le ragioni di scarsa convenienza della proposta concordataria non possono essere esaminate dall’Autorità Giudiziaria per fondare una pronuncia di inammissibilità, specularmente non è possibile una “forzatura delle regole” per giustificare l’ammissione di un concordato apparentemente più conveniente); poi, e soprattutto, non può ritenersi che nella procedura fallimentare lo Stato italiano acconsenta a una decurtazione dell’imposta in caso di patrimonio comunque incapiente, dato che il fallimento non comporta alcuna “approvazione” da parte degli organi giurisdizionali ma, piuttosto, uno strumento teso alla liquidazione coattiva delle attività per soddisfare (nel rispetto delle cause di prelazione) i creditori (incluso il Fisco per il “credito I.V.A.”).*

*Poiché la proposta concordataria di P.M. determina – di fatto – l’inammissibile e vietato (dall’art. 182-ter L.F.) effetto di falcidiare il “credito I.V.A.” (quantomeno di Euro 6.883.568,75, prevedendo altresì la dilazione – questa ammessa – del suo pagamento), la stessa non può trovare favorevole accoglimento.*

rilevato che, esclusa la possibilità della soluzione negoziale prospettata, occorre esaminare l’istanza di fallimento, presentata da Emilia Romagna Factor, la quale vanta pretese creditorie, non contestate, di Euro 1.501.325,89;

ritenuto che la società resistente versi in stato di insolvenza, come si

desume dalla documentazione fornita a corredo della proposta concordataria: nella relazione attestativa il passivo (costituito anche da debiti già scaduti o esigibili a breve termine) supera di gran lunga l'attivo realizzabile con risorse proprie (tanto che si è proposta, per il credito privilegiato dell'Agenzia delle Entrate, una falcidia di complessivi Euro 29.159.767,07 e il pagamento di una percentuale del credito chirografario con "*finanza esterna*";

rilevato che dai documenti si esclude il possesso congiunto dei requisiti di cui alle lettere a), b) e c) dell'articolo 1 <sup>2° comma</sup> della Legge Fallimentare (peraltro, nemmeno allegati dalla resistente);

ritenuto che, per la particolare complessità della procedura, l'udienza per la verifica dello stato passivo possa essere fissata oltre il termine minimo di legge;

P.Q.M.

visti gli articoli 1, 5, 6, 15, 16 del Regio Decreto 16 marzo 1942 n° 267, così provvede:

I. dichiara il fallimento di P.M. S.R.L., con sede in via G.M.Ferraroni 7 a Reggio Emilia;

II. nomina Giudice Delegato il Dott. Giovanni Fanticini;

III. nomina curatore il Dr. Nicola Filippo Fontanesi;

IV. ordina alla fallita – e per essa all'amministratore, sopra meglio generalizzato – di depositare entro tre giorni i bilanci, le scritture contabili e fiscali obbligatorie, l'elenco nominativo dei creditori con l'indicazione dei rispettivi crediti, l'elenco nominativo di coloro che vantano diritti reali e personali su cose in possesso dell'impresa fallita, con l'indicazione delle cose stesse e del titolo da cui sorge il diritto;

V. stabilisce il giorno 11/11/2014 alle ore 9.00 (stanza 2A.10, 2° piano del Palazzo di Giustizia) per l'adunanza in cui si procederà all'esame dello stato passivo che avrà luogo innanzi al giudice delegato;

VI. assegna ai creditori ed ai terzi che vantano diritti reali o personali su cose in possesso della fallita il termine di trenta giorni prima della data dell'adunanza di cui al numero precedente per la presentazione in cancelleria delle domande di insinuazione;

VII. dichiara che la presente sentenza è provvisoriamente esecutiva;

VIII. autorizza il ritiro dei fascicoli depositati dai creditori ricorrenti nel giudizio camerale prefallimentare.

Così deciso in Reggio Emilia in data 28/5/2014 nella camera di consiglio della sezione fallimentare.