

La corte d'appello conferma: 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

Appello di Bologna, 3 novembre 2014. Presidente di Lapi. Estensore Florini.

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)

Svolgimento del Processo - Motivi della Decisione

1) Con ricorso ai sensi dell'art.6 L.F. davanti al competente Tribunale di Reggio Emilia – ivi depositando l'istanza il 17/10/2013, per un credito superiore ad Eu.*1.500mila* – la “EMILIA ROMAGNA FACTOR s.p.a.” proponeva istanza di fallimento nei confronti della “P.M. s.r.l.”, la quale dal canto suo appena in data 14/10/2013 aveva presentato domanda di procedura alternativa al Fallimento, ai sensi dell'art.161 co.6° L.F., cui seguiva la concessione alla richiedente del rituale termine di gg.120, prorogato poi di gg.45 per iniziativa della medesima società debitrice; all'esito di tali attività, quest'ultima provvedeva al deposito della documentazione prescritta, concludendo per la propria ammissione al Concordato Preventivo. Dopo la nomina del Commissario già in questa fase preliminare, il Tribunale acquisiva informazioni dalla locale Agenzia delle Entrate, mentre all'udienza del 20/5/2014 venivano sentiti i protagonisti di tale articolato procedimento – dopo che la “E.R. Factor” aveva insistito nella sua iniziativa finalizzata all'altrui fallimento, comparando in contraddittorio davanti al G.D. fino dal giorno 2/4/2014 (v. in atti) – sicché dopo, la rimessione davanti al Collegio per la decisione sull'alternativa fra l'ammissione del C.P. ed il Fallimento, giungeva la sentenza qui impugnata: invero, dalla previa pronuncia di inammissibilità della suddetta proposta concordataria – come deciso con decreto di pari data, emesso sulla base della riconosciuta violazione della disciplina imperativa dettata nell'art.182/ter L.F., quanto ai limiti della “transazione fiscale” in materia di credito I.V.A., per inottemperanza allo specifico divieto di sottoporlo alla “falcidia concordataria” – era derivata senz'altro la declaratoria di Fallimento

della “P. M. s.r.l.”, divenuta quindi oggetto del presente gravame; peraltro, le contestazioni così fatte valere sono appunto limitate alla dedotta erroneità del relativo giudizio formulato in “prime cure”, censurato unicamente ai fini della scelta – che la reclamante vorrebbe opposta a quella ivi accolta – fra le soluzioni ipotizzabili, rivendicando la fondatezza della alternativa prevista dall’art.163, anziché di quella di cui all’art.162 L.F.

2) La fondamentale materia controversa risulta dunque incentrata sul particolare contenuto della Transazione Fiscale progettata da “P.M.”, che l’adito Tribunale ha ritenuto dirimente, ravvisandovi – come appena accennato – un’inaccettabile lesione del trattamento, peculiare ed inderogabile, riservato dal vigente sistema al “credito IVA”; invero – ora in forza dell’esplicita proposizione iniziale del co.1° dell’art.182/ter L.F. – esso va pur sempre soddisfatto integralmente, salva la sola possibilità di ottenere che il suo adempimento venga dilazionato nel tempo, e di tale ratio decidendi fornisce ampio conto il preliminare “decreto collegato” ex art.162 co.2° L.F., qui impugnato nel merito unitamente alla sentenza di fallimento, ai sensi dell’ultimo comma dello stesso art.162 L.F. Merita pertanto – anche quale ricostruzione “pacifica” delle circostanze essenziali della vicenda – riferire i passaggi determinanti del richiamato provvedimento, che identifica anzitutto la natura di tale C.P. come “sostanzialmente liquidatoria” ed accompagnata dal conferimento di “finanza esterna” messa a disposizione dal legale rapp.te della società insolvente (Marco P., suo attuale Liquidatore), sicché:

a) Con la sua proposta, “P.M.” intendeva <<... 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’Amm.ne 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*, di cui Euro *5.462.000* già versati nel corso della procedura pre/concordataria, 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”, la dismissione dei terreni di proprietà e dei cespiti, l’impiego della liquidità disponibile e della finanza terza messa a disposizione, nonch é dalla liquidazione del magazzino. Le Sezioni Unite della S.C. 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" ...>>.

b) Pertanto, ne derivava l'esigenza di dedicare una particolare attenzione alla <<...proposta di transazione fiscale, quale elemento caratterizzante la "fattibilità" del piano concordatario: difatti, solo l'approvazione di detta proposta renderebbe 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)fallibilità del credito erariale per l'imposta sul valore aggiunto (il cd. "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 esistere 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.

c) Malgrado l'abilità argomentativa della difesa di "PM", il Tribunale ha concluso che si trattasse comunque di una ricostruzione puramente "suggestiva", da respingere in quanto <<...muove da pre-messe 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, anzitutto, 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) ... in definitiva ... "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

tolto 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) ... il credito erariale non viene ad esistenza nel momento in cui è riconosciuto dal Giudice Tributario ... 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 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 quanta pre-visto per l'actio iudicati ai sensi dell'art. 2953 cc) – trova applicazione il termine prescrizione decennale ordinario di cui all'art.2946 c.civ. (Cass.4338/2014; in precedenza, Cass, 17051/2004)...>>.

d) In definitiva, <<... la pretesa fiscale (o previdenziale) - diversamente da qualsivoglia altro credito - è ab origine caratterizzata dalla possibilità di divenire irrettabile (caratteristica che, per gli altri crediti, è riconosciuta solo dal giudice) senza alcuna necessità di accertamento giurisdizionale. E viepiù 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 una 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...". E' 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. Un 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 ... 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 LF. 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 ... Nemmeno ha pregio la presunta distinzione tra "IVA da accertamento" e "IVA incassata e non versata" ... 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 ad Eu.*41.636.147,07*; in esso è annoverato un "credito fiscale per I.V.A." di Eu."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 preve-dere una sua dilazione. La norma è espressione di un principio generale ... 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 ... si osserva che la Corte di Giustizia ha - con la sentenza 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 fal-sare la concorrenza intracomunitaria ... 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 art. 160, 161 e .182-ter L.F. condurrebbe al risultato proibito dalla Corte di Giustizia, posto che l'omolo-gazione di un concordato che prevedesse la falcidia dell'I.V.A. (oppure 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 sui 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 pro-nuncia di inammissibilità, specularmente non è possibile una "forzatura delle re-gole" 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 incipiente, 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.VA"), 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...>> (v. pagg.2/8 del decreto conclusivo, in atti).

§ §§ §

3) A fronte del riferito provvedimento ai sensi del'art.162 L.F. - e della correlata sentenza, che ne decideva il fallimento - la "PM" proponeva tempestivo reclamo, ai sensi dell'art.18 L.F., ribadendo la tesi contraria già sostenuta durante il grado precedente, oltre a formulare altre obiezioni "contigue" ed a "sollecitare" in via subordinata un rilievo

d'incostituzionalità (a quanto sembra, per violazione degli artt.97, 3 e 53 Cost.) dell'art.182/ter L.F., qualora si ritenesse di condividere la lettura fattane dal Tribunale; ciò nel senso – sulla scorta, in primo luogo, della critica più radicale sollevata con l'odierno gravame – che, secondo la difesa di "PM", l'impugnata pronuncia avrebbe erroneamente trascurato le conseguenze derivanti :

A) dal fatto che, appunto, <<... la transazione fiscale che caratterizza la proposta di concordato preventivo di PM non concerne nella sua interezza un de-bito tributario effettivo e certo, bensì per la parte preponderante un debito tributario semplicemente presunto e del tutto contestato, che potrà assumere i connotati della certezza a seguito e nei limiti della positiva conclusione della transazione (ossia con l'accettazione della proposta da parte dell'Amministrazione finanziaria e con il passaggio in giudicato del decreto di omologazione della procedura di concordato ex artt. 180 e 181 L.F.), ovvero con il passaggio in giudicato del contenzioso ad esso relativo. Come è esplicitato nella proposta, nessuno stralcio è stato previsto per quanto attiene il debito di PM divenuto certo a seguito di accertamento con adesione stipulato in data 15/11/ 2012 e per il quale, in piena conformità alla disciplina dell'art. 182 ter L. f., è stata richiesta la sola dilazione del pagamento. Riteniamo utile ricordare al Collegio in dettaglio i termini esatti della questione ... la proposta di transazione fiscale di PM prevede – (I) a fronte di un debito per IVA (non contestato, in quanto, come detto, derivante da accertamento con adesione) di Euro 5.461.720; (II) di un debito accertato in primo grado ma contestato e già oggetto di impugnazione (anno 2006) di Euro 1.754.187,51; (III) e di una pretesa in linea capitale, interamente contestata (in parte già con successo - v. annualità 2004 e 2005) di Euro 14.596.929 – il pagamento di una somma non inferiore a Euro*11.537.600* dilazionato, ai termini del piano e, nel pieno rispetto dell'art. 182 ter L. Fall., in 36 mesi a far data dall'omologazione del concordato. Risulta quindi evidente, come con la transazione NON sia proposto alcuno stralcio del debito IVA – in quanto, si ripete, il debito IVA verrà integralmente pagato, con dilazione – bensì una eventuale (in quanto deve essere accettata dall'Amministrazione Finanziaria) RINUNCIA a una pretesa litigiosa per maggiori somme oggetto di contenzioso tra le parti relativa a IVA, sostituendosi, quindi, per effetto del meccanismo della transazione fiscale, tale pretesa con la dazione da parte di PM di una ulteriore somma – a questo punto definitiva – pari ad almeno Euro 6.075.880, con la corrispettiva rinuncia da parte dell'Amministrazione Finanziaria della diversa, in ipotesi, maggiore quota di preteso credito ...>> (v. pagg.5/7 del reclamo).

B) dalla correlativa deduzione per cui <<... fin quando il credito IVA non sia stato definitivamente determinato - sia nell'an sia nel quantum - non si possa sostenere una sua intangibilità, essendo il medesimo credito fino a tale momento, come anche affermato dal Tribunale, una mera "presunzione di sussistenza del credito attestato". A dimostrazione di ciò, è infatti prevista la possibilità per il contribuente di avvalersi, nella fase dell'accertamento e del contenzioso, di diversi istituti, quali l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale, attraverso i quali ottenere una riduzione del credito accertato, sia esso costituito anche da somme dovute a titolo di IVA, in contraddittorio con l'Amministrazione, senza che ciò costituisca alcuna violazione degli obblighi gravanti sull'Italia per la sua partecipazione nell'UE ... Ciò posto,

è evidente che è solo una generale ed indiscriminata rinuncia al credito IVA a costituire violazione degli obblighi derivanti dalle direttive UE, essendo, di contro, ammesso agli Stati membri "un margine di discrezionalità" in merito al controllo fiscale sull'IVA. Ne deriva come fino a che la pretesa tributaria non diviene definitiva – di questo si tratta nel caso della "P. M." – la stessa può essere solo considerata, come già osservato, una mera "presunzione di sussistenza del credito attestato", la quale, seppur maggiormente tutelata rispetto agli altri crediti in fase di ri-scossione, peraltro solo relativamente alla parte iscritta a ruolo, è pur sempre passibile di essere modificata sia in ordine all'an sia al quantum debeat... Così ... erronee sono da ritenersi le osservazioni formulate in merito alla valenza della certificazione prevista dall'art. 182 ter L.F. poiché la non definitività del credito esposto nella certificazione è di per sé evidente dalla stessa lettera della norma che demanda specificatamente all'Agenzia delle Entrate di dar conto "dell'entità del debito derivante da atti di accertamento ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché da ruoli visti, ma non ancora consegnati al concessionario". Ne deriva che alla certificazione in questione non può essere dato altro valore se non quello meramente informativo ... Con la logica conseguenza che il consolidamento sostanziale del debito tributario, nel senso di definitività dello stesso, non può che intervenire solo successivamente, in quanto l'Erario è vittorioso in via definitiva nel contenzioso con il contribuente, ovvero – a seguito del verificarsi di una chiara determinazione consensuale del dovuto – a seguito dell'accettazione della transazione fiscale da parte dell'Amministrazione finanziaria seguita dalla omologazione del Tribunale. Così, anche in merito alla "non falcidiabilità" del credito IVA, all'interno dell'art. 182 ter L.Fall., non può non ritenersi che la norma sia esclusivamente riferita al credito tributario accertato e divenuto definitivo. Se così non fosse, si avrebbe un'evidente violazione degli articoli costituzionali sopra citati (3, 23 e 53) in quanto si permetterebbe di trattare in modo del tutto ineguale situazioni, sotto il profilo sostanziale, perfettamente simili ...>> (ivi, pag.7, e pagg.9 e 10);

C) dalla facoltà, spettante all'Amm.ne Finanziaria, di "recepire" anche la proposta qui fatta valere da "PM" – senza violare il limite stabilito in materia di IVA dal co.1° dell'art.182/ter L.F., con il precetto che impedisce la falcidia di tale credito, suscettibile soltanto di una dilazione nei pagamenti – poiché <<... la remissione parziale e totale che la succitata previsione normativa intende vietare con riguardo all'IVA presuppone necessariamente l'esistenza di un diritto di credito, che – con riferimento agli atti in attesa di definizione – non può dirsi ancora munito di quella stabilità, rilevante ai fini del divieto posto dall'art. 182/ter della L.Fall. Come già detto, ifno al momento in cui l'atto di accertamento o di rettifica del tributo non diventa definitivo, la maggiore IVA richiesta non rappresenta un credito erariale, ma una mera pretesa da parte del Fisco che, proprio a seguito dell'adesione alla proposta di transazione fiscale, può trovare definizione nell'an e nel quantum, assumendo il carattere di credito certo, liquido ed esigibile. Questa conclusione, oltre che con la norma, è perfettamente coerente con la ratio dell'art. 182/ter L. Fall. consistente nell'agevolare la composizione concordata delle crisi d'impresa, valorizzando gli accordi negoziali ed evitando, per quanto possibile, il dissesto irreversibile dell'imprenditore commerciale. Sarebbe invece in contrasto con la finalità della norma sostenere che la

transazione fiscale non è utilizzabile per la definizione delle controversie (effettive o potenziali) concernenti l'IVA; in questa ipotesi, infatti, ... Se non si ritenesse ammissibile il predetto utilizzo dell'istituto di cui si discute, le imprese in crisi che avessero esigenza di concludere una transazione per una chiusura positiva del concordato preventivo, si troverebbero nella condizione di dover riconoscere giuridicamente anche quelle pretese riguardanti l'IVA completamente destituite di fondamento, senza alcun margine per ottenere in tale ambito da parte dell'Amministrazione finanziaria una revisione parziale o totale del proprio operato: cosa che produrrebbe un ingiusto trattamento a favore al Fisco, a danno degli altri creditori, addirittura di rango peggiore a quello dell'Erario...>> (pag.12 dell'atto di reclamo);

D) dalla riassuntiva considerazione – determinante ai fini della dibattuta ammissibilità del C.P. delineato nel nostro caso – che, da un lato, <<...nonostante la previsione di una "transazione fiscale" incidente su una pretesa dell'Amministrazione Finanziaria concernente l'Imposta sul Valore Aggiunto (I.V.A.), si può dire che la vexata quaestio dei limiti, condizioni e presupposti della "stralciabilità" (e della stessa "transigibilità") dell'IVA non è pertinente nella fatti-specie in esame, concernendo detta vexata quaestio la portata di una norma (l'art. 182-ter, co.1° L. Fall.) che riguarda una imposta (definitivamente accertata) e non già una pretesa litigiosa (soggetta ad accertamento giudiziale non ancora sboccato in decisioni definitive). Ove tale punto di vista non fosse considerato condivisibile; ed ove il "divieto" di transigibilità dell'IVA, posto dal richiamato art. 182 ter, co.1°, L. Fall., venisse considerato applicabile anche alle fattispecie nelle quali detto tributo è soltanto reclamato, ma in nessun modo accertato - né tanto meno ammesso - si renderebbe inevitabile la rimessione alla Corte Costituzionale della questione di legittimità della norma in commento, ...>>; d'altro canto, sarebbe da censurare un intervento giudiziale che – in via autonoma e preliminare – laddo-ve ha riconosciuto come <<... inammissibile la proposta di Concordato con transazione fiscale involgente un preteso credito per IVA di rivalsa, per l'asserita "intransigibilità" dello stesso, contraddice e delegittima l'operato della Amm.ne Finanziaria, che invece ha intavolato e condotto una trattativa con la Reclamante proprio al fine di pervenire a una composizione transattiva della pretesa tributaria de qua agitur, ...>>: ne deriverebbe piuttosto una <<... illegittima ... "usurpazione" di un ruolo che la legge ha inteso sottrarre all'Autorità Giudiziaria con disposizioni eccezionali (art.182/ ter, co.3° e co.4°) in materia di ammissione al voto di un creditore privilegiato (l'Erario coinvolto in una "transazione fiscale"). Le disposizioni richiamate, infatti attribuiscono all'Amm.ne Finanziaria la legittimazione ad acconsentire o non acconsentire alla proposta di "transazione fiscale", per motivi di convenienza o per motivi di legittimità, mediante la espressione del voto sulla proposta concordataria. Ciò implica l'estraneità della materia della sussistenza od insussistenza dei presupposti della "transazione fiscale" proposta all'Amm.ne Finanziaria all'ambito della cognizione dell'Autorità Giudiziaria in sede di verifica dell'ammissibilità della domanda di concordato preventivo, essendo riservato all'Amm.ne Finanziaria di re-spingerla – anche, per ipotesi, per insuscettibilità di composizione transattiva "a stralcio" di determinati tributi – attraverso la espressione del voto sulla proposta concordataria...>> (ivi, alle pagg.15 e 18).

§ §§ §

4) Si è quindi costituita nella presente sede anche la Procedura, che resisteva agli assunti avversari e ne smentiva gli argomenti, iniziando dalla confutazione dell'altrui <<...tesi, tanto peculiare quanto isolata e priva di appigli normativi, secondo cui l'espresso limite alla falcidiabilità dell'IVA – contenuto nel primo comma dell'art. 182/ter Legge Fallimentare – non troverebbe applicazione rispetto a tributi ancora sub iudice ...>>; ad ogni modo, essa ribadiva altresì come fosse ormai acquisito, per orientamento assolutamente maggiori-tario in dottrina e giurisprudenza, il limite “ontologico” della teoria secondo cui il criterio sancito “in deroga” dall'art.160 co.2° L.F. – con la corrispondente facoltà di proporre un C.P. che preveda l'adempimento “incompleto” anche dei crediti muniti di prelazione, purché la soddisfazione promessa avvenga “...in misura non inferiore a quella realizzabile ... sul ricavato...” dei beni e diritti di pertinenza dei rispettivi titoli preferenziali – prevarrebbe anche ai fini del trattamento dell'IVA: cioè, l'esperibilità della relativa “falcidia” presuppone comunque che in tali situazioni non ricorra mai una T.F., in quanto altrimenti sarebbe l'esplicito precetto di cui all'art.182/ter L.F. a sancire per tabulas la incompatibilità fra la positiva previsione di quest'ultimo istituto ed un'istanza di C.P., che – viceversa – non implichi a carico del debitore l'obbligo di saldare integralmente gli importi per IVA spettanti all'Erario .

4/a) Inoltre, la difesa resistente osservava che la valutazione della eventuale “convenienza” di un certo “modulo concordatario” – per quanto ravvisabile nel suo esito economico, a confronto delle diverse soluzioni ritenute praticabili – non può certo prevalere sulla prioritaria indagine, riservata al Giudice, in tema di validità e legittimità delle scelte che determinano le caratteristiche del singolo C.P.; specificamente, entro tale ambito “qualificante” – che contribuisce ad integrare il contenuto della cd. “fattibilità giuridica” – nessuna indebita “sovrapposizione” può imputarsi al Tribunale, sebbene la tesi di controparte glielo imputi invece come un abusivo “...sostituirsi all'Amministrazione Finanziaria nella valutazione della legittimità e convenienza della Transazione Fiscale, ad essa (in tesi) riservata mediante l'espressione del voto...>>; invero, andrebbe semmai considerato che il Giudice detiene l'ineludibile <<...potere/dovere di esercitare il controllo di legittimità sul giudizio di fattibilità della proposta di concordato (che implica il controllo di legalità sui singoli atti in cui la procedura si articola); in questo spettro non può che rientrare evidentemente anche il controllo sulla eventuale violazione di norme imperative di legge, quale è quella che sancisce il divieto di falcidia del debito per I.V.A. Da qui muove pure, peraltro, l'ordinanza del Tribunale di Verona che ha sollevato questione di illegittimità costituzionale sul disposto degli artt. 160, secondo comma, e 182 ter Legge Fallimentare (invocata ex adverso)...

Esattamente in termini Cass.9541/2014, che evidenzia come – nella fattispecie sottoposta alla sua attenzione – il Tribunale avesse “...condotto una valutazione di mera legittimità, riscontrando nella previsione del soddisfacimento parziale dei crediti privilegiati e, fra questi, quello per IVA e ritenute alla fonte, la violazione di norme imperative di legge, ovvero del divieto del pagamento parziale dei crediti privilegiati per IVA e per ritenute alla fonte, ex art. 182/ter L.F., ...” ... Del resto tutta la copiosissima giurisprudenza, tanto di legittimità quanto di

merito, che ha affrontato il tema della intangibilità dell'IVA nel concordato preventivo (con o senza transazione fiscale) ha sempre ritenuto e presupposto che l'eventuale violazione ... desse luogo all'inammissibilità della proposta di concordato (ovvero, in altra fase del procedimento, alla mancata omologazione)...>> (v. pagg.15 e 16 in comp.risp. Fallimento, gr.II).

4/b) Per il resto, risulta una puntuale e specifica serie di repliche – sollevate a fronte delle varie doglianze fatte valere da “P.M.” – complessivamente volte a respingere l’impugnazione della società fallita, negando radicalmente la valida possibilità per il debitore concordatario di affidare l’esito della propria T.F. ad una sorta di “adesione opportunistica” dell’Erario, che dovrebbe quindi “accontentarsi” di un pagamento sicuro ma solo parziale del proprio credito IVA, sebbene per una somma inferiore a quanto richiesto al contribuente, preferendo siffatta soluzione, anziché affrontare un contenzioso dalla durata e dall’esito incerti: in particolare, alla base della ricostruzione difensiva nell’interesse della curatela, viene posto il principio di “in-disponibilità dei tributi” – tuttora vigente in termini generali nella materia fiscale, ed in modo peculiare e rafforzato quanto all’IVA, per il suo inquadramento fra le “risorse proprie UE” – in quanto <<... Dal principio predetto, ribadito anche recentemente dalla sentenza della Corte Costituzionale (sent. 25/7/2014 n.225) ... discende che non è ammessa discrezionalità amministrativa in ordine all’an ed al quantum delle prestazioni tributarie, nel senso che su tali profili l’amministrazione è vincolata. L’interesse pubblico alla percezione dei tributi è, infatti, preminente al punto che la stessa amministrazione, a differenza del normale creditore, non può sottrarsi dal far valere le sue pretese, come anche dal sanzionare eventuali comportamenti del contribuente difformi dalla legge, neppure laddove venga meno l’interesse di essa a conseguire la prestazione. Solo una norma di legge – come l’art.182/ter Legge Fallimentare – può pertanto derogare al principio di indisponibilità della pre-tesa erariale, determinando i confini di siffatta deroga ...>>; riguardo poi la particolare disciplina in materia di IVA, veniva ricordato che <<... come enunciato dalla Corte di Giustizia UE³⁰, i singoli Stati non possono introdurre nei propri ordinamenti normative che consentano in via generalizzata – seppure per un periodo di tempo limitato o limitatamente a taluni gruppo di contribuenti aventi determinate caratteristiche soggettive – una rinuncia alla esazione dell’imposta dichiarata o all’accertamento della maggiore imposta dovuta (accertabile). Tale pronunciamento ha ricevuto conferma nella giurisprudenza della Corte di Cassazione (Cass. n.20068 e n.20069/2009) ed è quindi ormai indiscutibile – come pure recentemente ribadito dalla Corte Costituzionale nella sentenza già ricordata – che l’iva non è un tributo nella disponibilità dello Stato italiano, che non può legiferare in materia – come invece può fare per le altre imposte – ...difformemente dai contenuti della direttiva n.77/3887 Cee (VI direttiva) e dell’art. 10 del Trattato Ce. L’IVA, pertanto, viene ad assumere – anche rispetto agli altri tributi – caratteristiche sue peculiari che ne giustificano, ed anzi in certa misura ne impongono, un trattamento differenziato ...>> (ivi, pagg.19 e 20).

4/c) Altrettanto, la resistente ribadiva l’importanza da attribuire nella fattispecie alla “presunzione di esistenza e veridicità del credito erariale”, poiché <<...come diffusamente trattato nella sentenza impugnata, il credito erariale presenta caratteristiche assolutamente

peculiari essendo "autodeterminato, caratterizzato da presunzione di veridicità, munito di autotutela esecutiva": il credito in discussione non solo non nasce come risultato e per effetto di una pronuncia giurisdizionale, ma viene "autodeterminato" dall'amministrazione finanziaria e si presume vero ed esistente fino a che, con una impugnazione che ha natura costitutiva (e quindi è destinata ad immutare una realtà fattuale già prodottasi e presente), non si addivenga ad un definitivo annullamento dell'atto amministrativo ...>>; infine, venivano posti in evidenza i connotati e gli effetti peculiari della TF, che <<...sono proprio quelli - ricollegati al contenzioso pendente - del consolidamento del debito (art. 182 ter, secondo comma, Legge Fallimentare) e della cessazione della materia del contendere (art. 182 ter, quinto comma, Legge Fallimentare), che, secondo quanto evidenziato dalla stessa giurisprudenza di legittimità, ne costituiscono la ratio legis. Per riprendere le parole dei giudici di legittimità, innanzitutto "... positivamente fissata dalla norma quale conseguenza dell'omologazione dell'accordo anche sul debito tributario è l'estinzione dei giudizi in corso aventi ad oggetto i tributi concordati..."; cui si aggiunge il fatto che "...con la transazione fiscale il debitore ottiene il vantaggio della apprezzabile o assoluta certezza sull'ammontare del debito (a seconda del significato che si vuole attribuire al consolidamento) una maggiore trasparenza e leggibilità della proposta con conseguente maggiore probabilità di ottenere, oltre all'assenso del fisco, anche quello degli altri creditori. Tutto ciò però ha un costo che è dato dalla sostanziale necessità di accogliere tutte le pretese dell'Amministrazione, non essendo plausibile che la stessa, dopo aver indicato il proprio credito, accetti in questa sede di discuterlo e ridurlo". Proprio al fine di provocare il cd. "consolidamento fiscale" è richiesta all'Amministrazione "... 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 quanto già accertato e di quello conseguente alla liquidazione delle dichiarazioni, compresa la dichiarazione integrativa relativa al periodo sino alla data di presentazione della domanda..." (Cass.22931/2011)...>> (ivi, pagg.20/22).

4/d) Nel contempo <<... è pacifico, e neppure la reclamante lo pone ovviamente in discussione, che la transazione fiscale di cui all'art. 182 ter Legge Fallimentare possa riguardare (ed anzi tipicamente riguardi) debiti oggetto di contenzioso pendente (o comunque per cui non siano ancora decorsi i termini per proporre le impugnazioni avverso gli atti amministrativi). In altri termini, fra i "tributi amministrati dalle agende fiscali e (...) i relativi accessori" e così pure all'interno della "imposta sul valore aggiunto" di cui al primo comma dell'art.182/ter Legge Fallimentare rientrano – senza possibilità di smentita – anche i debiti tributari ancora sub iudice. Ed è altrettanto indubitabile che il disposto dell'art.182/ter Legge Fallimentare individui, come limite espresso al contenuto della transazione fiscale, il fatto che "con riguardo all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione di pagamento" ... Il punto è ... che una volta affermato che all'accordo in cui si concreta la transazione fiscale il legislatore pone dei limiti (i.e. l'infalciabilità dell'iva) e che si concorda sul fatto che detto accordo può avere ad oggetto (tipicamente) anche crediti per iva sub iudice non si comprende come si possa confutare la sillogistica ed inevitabile conclusione che

anche i crediti iva sub iudice soggiacciono ai medesimi limiti cui sopra. La conclusione è tanto elementare quanto assorbente. Il ragionamento avversario, volto a contestare la natura di "credito" di quelle che predilige chiamare mere "pretese" dell'amministrazione finanziaria, presenta un chiaro vizio logico, poiché – se ciò fosse e cioè se effettivamente la "mera pretesa" non fosse (o non fosse equiparabile a) un credito – allora dovrebbe negarsi la stessa applicabilità in radice dell'istituto della transazione fiscale ai crediti (o pretese, che dirsi voglia) oggetto di contenzioso (attuale o potenziale): il che non è ... In altri termini, delle due l'una: o anche i crediti sub iudice rientrano nell'alveo della transazione fiscale (ed allora ad essi si applicheranno, in assenza di diversa indicazione normativa, tutte le regole dettate dal legislatore per tale istituto) o non lo sono (ed allora neppure si potrebbe configurare la transazione fiscale strutturata da "PM") ...>> (ivi, pagg.23 e 24); in sostanza, da un lato occorre ricordare <<...come solo una norma di legge possa derogare al principio di indisponibilità del tributo, determinando i confini applicativi ed i limiti di tale eccezione. Nella fattispecie la norma derogatrice (art. 182/ter Legge Fall.re) nel sancire limiti – i.e. l'infalciabilità dell'IVA – alla deroga all'indisponibilità della pretesa erariale non ha in alcun modo escluso dal predetto limite i crediti contestati o oggetto di contenzioso. Non sarà quindi consentito né all'amministrazione finanziaria, né al Giudice consentire eccezioni che la legge non ha previsto...>> (ivi, pag.28), ma – d'altro canto – non varrebbe a supportare la tesi della reclamante nemmeno il passaggio di quella motivazione del S.C. (v. Cass.22931/2011) che essa invoca per desumerne "la non operatività del divieto di falcidia dell'imposta sul valore aggiunto che sia oggetto di contenzioso", in quanto da una sua completa lettura emerge evidente che tale frase <<... stia semplicemente a significare che nel C.P. senza TF – non provocandosi nessun effetto di consolidamento e di estinzione dei giudizi pendenti – rimane ferma la facoltà del contribuente di opporsi alla pretesa erariale; con l'ovvia conseguenza che, laddove quest'ultima venga ritenuta insussistente, non si porrà alcun problema di falcidia dell'IVA ...>> (ivi, pag.29

4/e) La Procedura osservava quindi che l'avversario <<...pone significativa enfasi sul fatto che il credito di cui si discute (con esclusione per quello oggetto di accertamento con adesione) sia controverso e non sia ancora definito con certezza, affermando che allo stato potrebbe parlarsi di mera "presunzione di sussistenza" del credito . Ma se è così ... avremmo comunque già finito ogni possibile dibattito, posto che se il credito di pre-sume esistente ciò sta a significare che, fino a prova contraria (e cioè fino a diversa definitiva pronuncia da parte dell'autorità competente), esso deve considerarsi a tutti gli effetti tale, e ciò anche ai fini naturalmente della transazione fiscale. Anche questo rilievo è, evidentemente, assorbente e, posto che si fonda su premesse svolte dal nostro stesso contraddittore, non lascia spazio ad aggiunte ulteriori ...>>; ad ogni modo, anche <<...le somme "offerte" dalla "P. M." nell'ambito della Transazione Fiscale allo scopo di definire le pretese diverse dall'accertamento con adesione non sarebbero comunque neppure sufficienti a saldare integralmente i crediti IVA iscritti a ruolo ... Da quanto sin qui esposto, deriva pure l'infondatezza dell'assunto secondo cui la certificazione prevista dall'art.182/ter Legge Fallimentare avrebbe una mera valenza informativa ... rilevato come "deve ri-conoscersi a tale certificazione (così come agli accertamenti che ne sono presupposto) la

natura di atto amministrativo, che fornisce presunzione di sussistenza del credito attestato”... Che poi la valenza della certificazione di cui trattasi sia “meramente informativa” è idea decisamente da respingere tenuto conto: (I) della locuzione utilizzata (“certificazione”); (II) dell’espressa funzione riconosciuta dal legislatore di provocare l’effetto del “consolidamento fiscale”; (III) dalla eccezionalità della previsione rispetto alla normale quantificazione dei debiti ai fini concordatari (come è ben noto nessuna fase di accertamento è prevista in tale procedura con la conseguenza che le eventuali controversie devono trovare soluzione in sede giudiziaria ordinaria); (IV) dalla minuziosa disciplina che il legislatore riserva a tale passaggio, decisamente ultronea se gli effetti ricollegati alla certificazione fossero meramente “informativi”...>> (ivi, pagg.24/27) .

4/f) Ancora, veniva esplicitato il dissenso avverso il reclamo in esame, laddove – come già visto – esso conterrebbe un ulteriore presupposto erroneo, affermando altresì <<...che l’art.182/ter, co.1°, L.Fall.re, nel prevedere il divieto di falcidia dell’IVA, presupporrebbe l’esistenza di un patrimonio concordatario altrimenti capiente, dovendo – in caso contrario – trovare applicazione il disposto dell’art.160, secondo comma, Legge Fallimentare (che, come noto, prevede la possibilità di una soddisfazione non integrale dei creditori privilegiati in caso di incapienza - attestata da specifica relazione giurata - dei beni su cui si può esercitare il relativo diritto di prelazione)...>>; tuttavia, ad avviso del Fallimento, una tesi del genere non poteva dirsi fondata, tenuto conto che – comunque – <<...l’eventuale prevalenza del secondo comma dell’art.160 Legge Fall.re sull’art.182/ter Legge Fall.re, si può porre ... unicamente rispetto ad una proposta di C.P. in cui non sia prevista, come invece è nella fattispecie, una T.F. Ed infatti, la rassegna di giurisprudenza citata ex adverso a questa ipotesi si riferisce ... effettivamente è stato sostenuto – anche se si tratta di una tesi decisamente re-cessiva – che l’art.182/ter, primo comma, L.F., ed i limiti ivi imposti, non possano trovare applicazione al di fuori dell’ipotesi di ricorso alla transazione fiscale; con la conseguenza che, ove l’imprenditore non opti (stante la sua facoltatività) per la transazione fiscale e alla luce della natura (per i fautori di tale tesi) eccezionale e procedurale dell’art.182 ter Legge Fallimentare, dovrebbe potersi applicare anche al credito IVA il secondo comma dell’art. 160 Legge Fallimentare che, a determinate condizioni, prevede la falcidiabilità dei crediti privilegiati. Laddove non trovi applicazione diretta l’art. 182/ter Legge Fallimentare rimane, infatti, teoricamente lo spazio per siffatta questione interpretativa, che pure la S.C. – seguita da copiosa giurisprudenza di merito e con l’avallo oggi della Corte Costituzionale – ha risolto chiaramente e ripetutamente nel senso della operatività del divieto de quo anche nel caso di concordato senza transazione fiscale...>>: specularmente, ne deriva però – a prescindere dalla dubbia soluzione dell’individuata problematica – che quando, come appunto nel nostro caso, invece <<...la proposta concordataria contempli una transazione fiscale, non vi è alcun dubbio (né è mai stato sostenuto da alcuno, perlomeno a scienza di chi scrive) che i crediti per IVA, così come quelli per “ritenute”, debbano essere pagate integralmente; e ciò anche nell’ipotesi – che è poi quella che maggiormente occupa – in cui non vi sia capienza sul patrimonio mobiliare del debitore concordatario. Ciò per la semplice ragione che lo dispone espressamente l’art.182/ter Legge Fallimentare ...Il fraintendimento in cui deve essere - inspie-

gabilmente - incorsa l'autorevole difesa avversaria è evidente se lo stesso autore citato ex adverso scrive a chiare lettere: "Non può quindi essere revocato in dubbio che i crediti erariali per IVA (e ritenute) vanno soddisfatti integralmente, se vengono regolati mediante il ricorso all'istituto della transazione fiscale, perché il loro integrale pagamento è - come detto - espres-samente stabilito dal citato art. 182 ter e, conseguentemente, non paiono sussistere incertezze circa il fatto che tale precetto debba essere osservato ogniqualvolta l'impresa debitrice presenti al Fisco una proposta di TF" ... D'altro canto, ... la recente pronuncia della Corte Costituzionale (n.225 del 25/7/2014) ... afferma che è costituzionalmente legittima la (esistente e pacifica) differenza di trattamento del credito iva `non solo rispetto ai crediti privilegiati in generale, ma anche nei confronti degli altri crediti tributari assiti da privilegio" (laddove le norme poste a confronto sono appunto l'art.182 ter e l'art. 160, secondo comma, Legge Fallimentare) in ragione delle peculiarità del "... credito IVA, per il quale esiste una disciplina eccezionale attribuita di un «trattamento peculiare e inderogabile» (Corte di cassazione, 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'IVA), in deroga al principio dell'ordine legale delle cause di prelazione...". Alla luce delle assorbenti considerazioni di cui sopra non vi è, quindi, neppure necessità di evidenziare come nel caso di specie - a riprova della consapevolezza della ricorrente circa l'inapplicabilità del disposto dell'art. 160, secondo comma, Legge Fallimentare - manchi persino la relazione giurata del professionista in merito all'incapienza patrimoniale, come richiesto dalla norma suddetta...>> (v. pagg.30/34 in comp.risp. gr.II).

4/g) Da ultimo, la difesa resistente rilevava come tutte le ipotesi di illegittimità costituzionale dedotte da controparte - che le ha evocate essenzialmente per relationem, attraverso il richiamo al contenuto dell'ordinanza emessa dal Tribunale di Verona in data 10 aprile 2013 - risultano essere state ormai affrontate e respinte con l'ormai noto e recentissimo intervento della Consulta, verificatosi proprio nelle more fra il deposito del ricorso ai sensi dell'art.18 L.F. ed il giorno dell'udienza fissato per la comparizione delle parti davanti a questa Corte (v. verb.ud. 20/8/2014); tale decisione ha fatto puntuale applicazione dei principi già ampiamente evidenziati - a loro ribadita e sintetica conferma - e ciò nel senso che: <<... - l'IVA è un tributo costituente una risorsa propria dell'Unione Europea, da cui il principio dell'intangibilità dell'iva, che in materia di transazione fiscale ha ispirato le pronunce del giudice di legittimità e ha connotato la disciplina dettata dal legislatore nazionale, in conformità al rilievo sovranazionale dell'imposta'; • in ossequio al principio della indisponibilità (anche sotto un profilo interno) della pretesa tributaria al di fuori di specifica previsione normativa, l'art. 182 ter Legge Fallimentare, nell'escludere la falcidiabilità dell'iva in sede di transazione fiscale, consentendone solo la dilazione di pagamento, ha individuato `il limite massimo di espansione della procedura transattiva compatibile con il principio di indisponibilità del tributo"; • la norma sulla chiusura delle liti fiscali pendenti (art. 16 Legge 27 dicembre 2002, n. 289) è una "disposizione nazionale eccezionale" emanata per assicurare la ragionevole durata del giudizio ed in funzione della riduzione del contenzioso in atto; • non sussiste quindi violazione dell'art.

97 Costituzione sotto il lamentato profilo del nocumento al buon andamento dell'amministrazione posto che "...la previsione di una deroga al principio di indisponibilità della pretesa tributaria normativamente circoscritta alla sola dilazione di pagamento dell'IVA non è irragionevole ... ; • parimenti, non si può ravvisare violazione dell'art. 3 della Costituzione, sotto il lamentato profilo della disparità di trattamento tra amministrazione finanziaria ed altre categorie di creditori che "...in base al novellato art.160 della legge fallimentare possono optare per la soluzione concordataria, quando al loro credito sia attribuito un grado di soddisfazione non inferiore a quello realizzabile sul ricavato in sede di liquidazione..." E ciò, in primo luogo, perché per tutti i crediti tributari (privilegiati e chirografari) esiste una disciplina particolare (dettata dall'art.182/ter Legge Fallimentare, di talché è improprio il riferimento al secondo comma dell'art.160 L.Fall.re quale tertium comparationis), ma soprattutto perché "...A nessuna delle tradizionali categorie di crediti privilegiati e chirografari è riconducibile il credito IVA...". Il legislatore quindi "...regolamenta diversamente il credito erariale IVA, riservando ad esso un trattamento necessariamente differenziato non solo rispetto ai crediti privilegiati in generale, ma anche nei confronti degli altri crediti tributari assistiti da privilegio..."; di talché è inammissibile il raffronto - presupposto dal giudice remittente - tra fattispecie normative eterogenee . A ciò si aggiunga - prosegue la Corte a sostegno della decisione di infondatezza della questione di legittimità costituzionale - che "... la norma interna in materia di transigibilità del credito IVA è, di per sé, disciplina eccezionale rispetto al principio di indisponibilità della pretesa erariale. Come affermato da questa Corte "non costituisce fonte di discriminazione costituzionalmente rilevante il fatto che il legislatore abbia delimitato l'ambito di applicazione della norma, in quanto [..] non è fonte di illegittimità costituzionale il limite alla estensione di norme che, come quella in esame, costituiscono deroghe a principi generali" (sentenza n.112 del 2013 e, nello stesso senso, ordinanza n.49 del 2013)"...>> (ivi, pagg.35/37) .

§ § §

5) A fronte delle posizioni così rispettivamente enunciate nei loro atti introduttivi, le parti comparivano davanti alla Corte, ove – riscontrata la regolarità del contraddittorio, esteso alla litisconsorte necessaria "EMILIA ROMAGNA FACTOR s.p.a." (creditrice di "PM" e promotrice dell'iniziativa ex art.6 L.F. in sede di istruttoria prefallimentare), tuttavia non costituitasi nella presente fase, malgrado la regolare notifica ad essa pervenuta – all'esito della discussione veniva autorizzato uno scambio di memorie difensive integrative, disponendo un breve rinvio anche per approfondire l'analisi del quadro giuridico dopo la sentenza della Corte Costituzionale n.225 del 25/7/2014; infine, alla successiva udienza del 3/10/2014, dopo la definitiva illustrazione delle tesi contrapposte, questa Corte si riservava senz'altro la decisione: la presente sentenza veniva quindi pronunciata durante una successiva camera di consiglio, tenutasi il successivo 7 ottobre 2014 .

§ § §

6) Il lungo resoconto delle contrapposte argomentazioni – che ha indotto a trascrivere plurimi ed ampi stralci delle articolate memorie scritte, provenienti dalle due difese costituite – si giustifica, sia per l'esigenza di "inquadrare" una vicenda finora mai presentatasi, sia per l'elevato interesse della materia specifica e per l'evoluzione tuttora in corso

riguardo la sua interpretazione fra gli operatori del diritto, sia in quanto già dal relativo confronto emergono varie considerazioni decisive, che questa Corte reputa univoche nel senso di imporre il rigetto del reclamo in esame, meritando appunto di seguirne la “falsariga” così tracciata: in particolare, non appare qui convincente alcuna fra le obiezioni mosse dall’odierna reclamante avverso la esauriente ricostruzione elaborata dal Tribunale – ove il decreto ex art.162 L.F. ne illustra con chiarezza i vari profili della sua ratio decidendi – risolvendosi tutte in censure ben superabili, anche grazie alle repliche singolarmente opposte dalla difesa del Fallimento, che sono pure da condividere nel loro complesso. Un quadro del genere induce semmai a precisare alcuni aspetti opportunamente individuati – per meglio chiarire certi punti determinanti – mentre consente al Giudice di recepire come “scontati” altri elementi, resi a questo punto meno problematici dallo “stato dell’arte” più “consolidato”; iniziando allora da questi ultimi, può – piuttosto succintamente – darsi conto di quanto segue :

A) La verifica devoluta alla cognizione preliminare del Tribunale – cogente ed irrinunciabile – implica senza dubbio una generale indagine sulla “ammissibilità” del C.P. in tutti i suoi risvolti, che deve estendersi, in primo luogo, ad un esame afferente il “legittimo utilizzo” degli istituti di cui voglia avvalersi, di volta in volta, chi formula una istanza di C.P.; e considerando, dunque, lo scopo funzionale di siffatto “vaglio” affidato al Giudice – volto a risolvere la potenziale alternativa fra le soluzioni ipotizzabili, rispettivamente ai sensi dell’art.162 o dell’art.163 L.F. – davvero non si vede perché esso non dovrebbe estendersi, con eguali poteri e finalità, anche ai requisiti di validità della eventuale richiesta di “T.F.”, che risulti contenuta nella proposta di C.P. E’ in piena coerenza con l’individuata impostazione, che la S.C. ha costantemente riconosciuto che <<... privo di fondamento deve ritenersi l’assunto secondo il quale il Tribunale, nel rilevare l’inammissibilità della proposta di concordato preventivo, avrebbe esteso il proprio sindacato sul contenuto dell’accordo proposto dal debitore ai suoi creditori, in violazione delle norme vigenti. Sul punto, questa Corte di legittimità ha già avuto modo di affermare (cfr. Cass.S.U. 1521/13; Cass.11014/13) come il controllo di legittimità da parte del giudice, che deve svolgersi in tutte le fasi del concordato, non sia limitato alla completezza, alla congruità logica ed alla coerenza complessiva della relazione del professionista, ma si estenda alla fattibilità giuridica della proposta, la cui valutazione implica innanzitutto un giudizio in ordine alla sua compatibilità con le norme inderogabili. Non può dunque ritenersi che, nella specie, il Tribunale abbia oltrepassato tali limiti nel ravvisare l’incompatibilità della proposta con la norma inderogabile posta dalla L.Fall., art.182/ter, co.1° ...>> (così Cass.14447/2014, e Cass.95417/2014); ed altrettanto, in casi del genere, quindi, non si tratta di procedere al vietato <<...scrutinio sulla convenienza della proposta che è rimasto del tutto estraneo alla verifica condotta in ben altra prospettiva dalla Corte del merito, ... riferita alla legittimità sia formale che sostanziale della procedura, ed impone pertanto il riscontro dell’assenza – nella proposta che recepisce il piano concordatario – di violazioni di legge, che certamente la regola della maggioranza non potrebbe convalidare (v. Cass.18987/2011, Cass.18864/2011)...>> (così Cass.13284/2012).

B) Non è dato poi riscontrare alcun conflitto in materia di “credito I.V.A.”, da regolare sulla base di un’asserita “prevalenza” dell’art.160

co.2° L.F. rispetto all'art.182/ter L.F. – per l'eventualità della riconosciuta "incapienza" dei beni sottoposti al relativo titolo di prelazione – poiché il precetto tassativo dettato nella seconda proposizione di quest'ultima norma stabilisce in via generale che ai fini del C.P. "...con riguardo all'IVA ... la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento...>>: ne deriva – salva la persistente controversia circa la possibilità (o meno - così la nega in generale, seguendo l'insegnamento della S.C., C.App. Brescia 13/9/2013, su "Sito Il caso.it", 2013) di applicare tale deroga quando invece si tratti di un C.P. senza T.F. (come afferma, ancora in contrasto con la tesi della S.C., p.es. C.App. Genova 27/7/2013 su "Foro It." 2013, I, p.2947, ecc.), ipotesi che in questa sede ovviamente non interessa – la sicura preclusione de jure all'operatività dell'art.160 co.2° L.F., ogniqualvolta l'obbligazione per IVA del debitore concordatario attenga al contenuto di una sua parallela istanza di T.F.; pertanto, una valida iniziativa ai sensi dell'art.182/ter L.F. va riconosciuta ex se incompatibile con la possibilità di ottenere una riduzione dell'importo IVA dovuto dal contribuente debitore, mentre a modificare tale conclusione – dato il presupposto dirimente, costituito dalla "intangibilità" di tale tributo, per la sua natura di "risorsa propria" in capo alla UE, che vale a sottrarla ad ogni ipotesi di "falcidia concordataria", autorizzandone al massimo la previsione di un saldo rateizzato (v. Cass.22931/2011, Cass.22932/2011, Cass.7667/2012, Cass.9541/2014, Cass.14447/2014, ecc.) – tanto meno può mai valere la dedotta insufficienza del suo patrimonio (cfr. Cass.22931/2011, cit.).

C) Riguardo la dedotta incostituzionalità dell'art.182/ter L.F. – che la reclamante prospetta, ove l'interprete non voglia accedere all'esegesi di tale disciplina proposta dalla sua difesa – questa Corte può ormai limitarsi, nella presente sede, a richiamare l'articolato e condivisibile contenuto della recentissima decisione 25/7/2014 n.225 della Consulta: invero, si è visto come tale sentenza della Corte Costituzionale abbia già offerto risposte esaurienti, negando la fondatezza di tutte le eccezioni che si vorrebbero qui riproporre – in termini che, peraltro, non apportano alcun punto di vista innovativo rispetto all'ordinanza di rimessione (elaborata da Trib.Verona 10/4/2103, v. in atti), la quale ha sollevato la relativa questione di legittimità – e che dunque vanno ritenute sostanzialmente superate, senza che si renda necessario procedere ad ulteriori approfondimenti, alla ricerca di un'asserita situazione di non manifesta infondatezza ai fini dell'art.136 Cost.; nel nostro caso, preme solo ribadire l'irrilevanza di ogni tentativo di "comparazione generalizzata" fra istituti autonomi, aventi tutti natura derogativa ed eccezionale – così da volerne desumere che, in particolari contesti, operano anche certe norme che consentono al contribuente di adempiere l'IVA arretrata in misura solo parziale, donde l'assunto per cui neppure rispetto ad essa si tratterebbe di un divieto "insuperabile" – una volta che la Consulta ha provveduto a chiarire, viceversa, gli effetti delle peculiarità "esclusive" tipiche del tributo sul "valore aggiunto". Quindi, da un lato – conclude il Giudice delle Leggi – l'ipotizzata censura <<...non è fondata, non essendovi profili di intrinseca irragionevolezza nella disciplina dettata dal disposto degli artt. 160 e 182-ter della legge fallimentare, la quale, ai fini dell'ammissibilità del piano di concordato contenente una proposta di transazione fiscale, regola diversamente il credito erariale IVA, riservando ad esso un trattamento necessariamente differenziato non solo rispetto ai crediti privilegiati in

generale, ma anche nei confronti degli altri crediti tributari assistiti da privilegio ...>>; ma, d'altro canto, <<...la non fondatezza della questione riposa, altresì, sul rilievo che la norma interna in materia di transigibilità del credito IVA è, di per sé, disciplina eccezionale rispetto al principio dell'indisponibilità della pretesa erariale. Come affermato da questa Corte "...non costituisce fonte di discriminazione costituzionalmente rilevante il fatto che il legislatore abbia delimitato l'ambito di applicazione della norma, in quanto (...) non è fonte di illegittimità costituzionale il limite all'estensione di norme che, come quella in esame, costituiscono deroghe a principi generali..." (sentenza n.112 del 2013, e, nello stesso senso, ordinanza n.49 del 2013)...>> (v. il paragrafo n.7.1, passaggio finale della più volte menzionata motivazione di C.Cost. n.225/2014). Ne deriva, pertanto, la "inconferenza" del richiamo ai vari strumenti succedutisi nel tempo – di natura non "sistemica", ma solo "occasionale", in quanto volti ad incidere sull'entità del contenzioso tributario, come l'art.3 D.L. 40/2010 e l'art.16 Lg.289/2002 (peraltro, la Corte Giustizia CE - con sentenza 11/12/2008 - ha sanzionato la "infrazione" della Repubblica Italiana, proprio per avere disposto un "condono tombale" sull'I.V.A., così da concedere ai contribuenti italiani di ottenere un significativo sconto" d'imposta, così da falsare la concorrenza intracomunitaria, come ben evidenziato anche dal Tribunale di Reggio Emilia, v. pag.6 dell'impugnata sentenza) – e limitati, con varie modalità, alla "definizione" delle "liti fiscali pendenti": cioè, senza mai assumere la portata generale che il vigente ordinamento attribuisce all'art.182/ter L.F. – attraverso il quale il Legislatore è stato chiamato a provvedere, così da precisare la portata assai restrittiva della deroga al principio di "indisponibilità" dei tributi – esplicitando che l'unica facoltà ammessa in materia di IVA concerne appunto la "dilazione" dei pagamenti; donde la preclusione ad ogni potere del Fisco di accedere ad eventuali proposte che invece implicino la "falcidia" di tale specifico tributo, senza che questo divieto radicale – attinente, come abbiamo visto, alla tutela di sottostanti regole con rango imperativo – preveda alcuna distinzione nel "livello di stabilità" delle richieste "erariali".

§ § § §

7) A fronte di quest'ultima osservazione, si introduce ora la residua e fondamentale materia di doglianza fatta valere nell'odierno gravame, che riguarda il contenuto della proposta di "TF" qui concretamente formulata con l'istanza concordataria; in via preliminare – tenuto conto di una obiezione "processuale" rilevata dal Fallimento, dotata di a-stratta pertinenza, ma priva di effetto per le oggettive caratteristiche del nostro caso – la Corte d'Appello osserva che la difesa di "PM" ha senza dubbio esposto le sue difese attraverso una serie di successivi spunti argomentativi, tuttavia destinati pur sempre a confutare e smentire le originarie tesi contrapposte nel loro complesso: sicché, nel procedimento ex art.18 L.F. instaurato in questa sede non può rav-visarsi né l'omessa censura a carico della reclamante – avverso taluna fra le plurime rationes decidendi che l'impugnato provvedimento avesse enunciato come singolarmente "autosufficienti", per cui una loro contestazione solo parziale varrebbe a renderle irrevocabili de residuo – né l'inammissibilità di deduzioni "nuove" da parte sua, ovviamente in quanto esse non estendono qui l'originaria "materia del contendere" ai fini del reclamo in esame, bensì tendono ad evidenziare ulteriori profili di critica, ma

riguardo le medesime questioni già contestate fin dall'inizio del presente grado di giudizio .

7/a) Affrontando a questo punto il merito del problema, nel "pas-saggio" essenziale della motivazione di "prime cure" si afferma – del tutto condivisibilmente – che <<... 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 ... 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 dai giudicati), senza alcuna necessità di accertamento giurisdizionale ... La stessa Legge Fallimentare - nell'interpretazione data 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". E' 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 presupposti) la natura di atto amministrativo, che fornisce presunzione di sussistenza del credito attestato ... 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 to discussione (quantomeno in questa sede) e, certamente, non può ipotizzarsi che lo stesso non sia nemmeno sorto sino al definitivo accertamento da parte del Giudice Tributario, o per riconoscimento della stessa "P. M."...>> (v. pagg.4 e 5 della sentenza).

7/b) Abbiamo visto che le contestazioni di "PM", viceversa, sono volte a sostenere l'erroneità dell'equiparazione del trattamento fra la mera "pretesa tributaria" (afferente le richieste del Fisco già sub iudice, ed ancora suscettibili di contenzioso davanti alla giurisdizione specializzata) ed il relativo "credito" in senso proprio – limitato ai casi ove il tributo sia "non contestato", oppure ormai "accertato in via definitiva" –.sicché solo a quest'ultima tipologia di situazioni sarebbe lecito riferire i precetti dell'art.182/ter L.F., ove si stabilisce per l'IVA un peculiare "vincolo dispositivo", rendendo obbligatoria in sede di "TF" la previsione del suo pagamento integrale ed autorizzandone esclusivamente l'eventuale dilazione, da concordare con l'Amm.ne Finanziaria: sul punto, infatti, l'impugnazione così si esprime <<...La sentenza dichiarativa di fallimento si basa sul postulato ... della non equiparabilità fra la pretesa dell'Amministrazione Finanziaria di pagamento dell'IVA a quella degli

altri creditori, tenuto conto delle peculiari caratteristiche del credito erariale. Tuttavia, ... la transazione fiscale che caratterizza la proposta di concordato preventivo di "PM" non concerne nella sua interezza un debito tributario effettivo e certo, bensì - per la parte preponderante - un debito tributario semplicemente presunto e del tutto contestato, che potrà assumere i connotati della certezza a seguito e nei limiti della positiva conclusione della transazione (ossia con l'accettazione della proposta da parte dell'Amm.ne Finanziaria e con il passaggio in giudicato del decreto di omologazione della procedura di concordato ex artt. 180 e 181 L.Fall.) ovvero con il passaggio in giudicato del contenzioso ad esso relativo. Come esplicitato nella proposta, nessuno stralcio è stato previsto per quanto attiene il debito di PM divenuto certo a seguito di accertamento con adesione stipulato in data 15 novembre 2012 e per il quale, in piena conformità alla disciplina dell'art. 182 ter L.Fall., è stata richiesta la sola dilazione del pagamento ... Dunque, la proposta di transazione fiscale di PM prevede: (I*) a fronte di un debito per IVA (non conte-stato, in quanto, come detto, derivante da accertamento con adesione) di Euro 5.461.720; (*II) di un debito accertato in primo grado ma contestato e già oggetto di impugnazione (anno 2006) di Euro 1.754.187,51; (*III) e di una pretesa in linea capitale, interamente contestata (in parte già con successo - v. annualità 2004 e 2005) di Euro 14.596.929; - il pagamento di una somma non inferiore a Euro 11.537.600,00 dilazionato, ai termini del piano e, nel pieno rispetto dell'art.182/ter L.Fall., in 36 mesi a far data dall'omologazione del C.P. Risulta quindi evidente, come con la transazione NON sia proposto alcuno stralcio del debito IVA - in quanto, si ripete, il debito IVA verrà integralmente pagato, con dilazione - bensì una eventuale (in quanto deve essere accettata dall'Amministrazione Finanziaria) RINUNCIA a una pretesa litigiosa per maggiori somme oggetto di contenzioso tra le parti relativa a IVA, sostituendo, quindi, per effetto del meccanismo della transazione fiscale, tale pretesa con la dazione da parte di PM di una ulteriore somma - a questo punto definitiva - pari ad almeno Euro 6.075.880*, con la corrispettiva rinuncia da parte dell'Amministrazione Finanziaria della diversa, in ipotesi, maggiore quota di preteso credito...>> (v. pagg.4/7 del reclamo); la descritta impostazione è stata mantenuta in piena coerenza con il progetto formulato da "PM", tanto che già il Commissario Giudiziale del C.P. - scrivendone appunto in tema di "posizione IVA" - riferiva al Tribunale nel senso che <<...il debitore proponente sottolinea la percorribilità dello scenario concorsuale di "TF", evidenziando la natura di debito erariale "potenziale" dei tributi da definire; mentre il debito già "fissato" con l'adesione viene saldato, il debito "potenziale" (in quanto "presunto", non "certo", in attesa di definizione) non verrebbe dunque falcidiato, ma riconosciuto integralmente nella misura definita in sede di "TF", che ove accettata dall'Amm.ne Finanziaria ... solo in tale momento diviene effettivo e cristallizzato. In sostanza, "PM" sottolinea come il divieto di falcidia possa - al più - riguardare un'imposta definitivamente accertata, mentre nel caso specifico non dovrebbero sussistere dubbi circa la possibilità di accesso all'istituto della "TF", ove questa comporti non già rinunce a "debiti IVA" definitivamente accertati, bensì a pretese erariali ... soggette a controversie pendenti, ovvero neppure iniziate...>> (v. pagg.32 e 33 della relaz. C.rio G.le, doc.5 in fasc."PM") .

8) Sennonché, sulla scorta dei criteri in precedenza ampiamente illustrati, va ribadito tout court che anche la competente Agenzia delle Entrate non potrebbe comunque mai consentire ad una TF che non estingua il sottostante debito IVA, in misura pari a quanto “certificato” dal medesimo concessionario ai sensi dell’art.182/ter co.2° L.F. – neppure se vi ravvisasse in siffatta soluzione una reale convenienza economica, a vantaggio dell’Erario – per l’assorbente ragione che la medesima non è titolare di alcun potere dispositivo, idoneo a legittimare la relativa “rinuncia”, anche solo parziale; la “riduzione” nell’entità dell’importo IVA – che nel nostro caso lo decurterebbe di una somma superiore ad Eu.*10milioni*, come risulta per tabulas dagli atti di causa – non può derivare, dunque, da alcun inter-vento diverso dalla decisione di un Giudice Tributario: ciò mentre l’ipotizzata “TF” – su cui si fonda la proposta concordataria in esame – presuppone senz’altro una scelta meramente “abdicativa” della Amm.ne Finanziaria, per di più “apodittica”, tenuto conto che “PM” non chiarisce affatto i motivi sottostanti al calcolo del pagamento così “offerto”, nel suo ruolo di contribuente moroso .

8/a) La circostanza, poi, che un certo tributo risulti sub iudice al momento del deposito dell’istanza di C.P., sicuramente non esime dal comprenderlo <<...nella previsione del trattamento che il debitore riserva al ceto creditorio, per l’ipotesi che risultino confermate o modificate in sede giurisdizionale l’esistenza e la entità di quelle pretese, prefigurando per ciascuna di esse soluzioni esdebitatorie differenziate, in modo tale da consentire che l’espressione del voto sia consapevole dei condizionamenti che la proposta è esposta a ricevere dal risultato di quei giudizi. Diversamente opinando, ... il debitore sarebbe incentivato alla contestazione, nei riguardi di crediti non accertati in via definitiva e soprattutto di quelli di maggior peso sul piano delle aspettative di soddisfo, lasciandoli fuori dalla pro-posta e ponendo i suoi beni a disposizione degli altri creditori, sollecitati all’approvazione proprio dalla circoscritta area delle passività indicate, senza alcuna previsione per quelle controverse. Circostanza questa che ostacolerebbe le aspettative di soddisfo in sede di esecuzione del concordato, per il concorso dei creditori il cui accertamento sia medio tempore sopravvenuto...>> (così Cass.13284/2012) .

8/b) Invero, la ratio del sistema appare incompatibile con un impiego dell’istanza di “TF” che non sia strumentale alla “definizione” irrevocabile dell’intera “posizione IVA” – in capo all’impresa che vuole il C.P. – ma attraverso cui il meccanismo ex art.182/ter L.F. tenda invece a conseguire una “certezza” solo parziale, subordinata per il resto anche all’esito di un contenzioso ulteriore davanti alla Giurisdizione speciale: ossia, laddove il concetto di “certezza” attiene alla positiva verifica degli importi “consolidati” – richiamando a tale nozione le situazioni in cui possiamo dire che “...il quadro delle prete-se...definito...” è ormai emerso – in quanto appunto “certificati” dagli art.182/ter co.5°, per il quale – viceversa – è la chiusura del C.P. che rende applicabile l’art.181 L.F., così da determinare de jure la cessazione della materia del contendere, nelle liti aventi oggetto i tributi previsti come materia dell’istituto della “T.F.”.

8/c) Ad ogni modo, anche la S.C. ha avuto modo di occuparsi di una fattispecie analoga a quella in esame – sebbene indirettamente, a titolo comparativo, nel diverso quadro dell’analisi di un C.P. senza “TF” (v. Cass.22931/2011) – rilevando appunto che quando il contribuente ha l’opportunità di resistere alla quantificazione del credito tributario, ciò

avviene nell'ambito di un C.P. cui rimanga ab origine estranea la "TF", oppure dopo che il relativo tentativo non abbia avuto successo; infatti <<... Con la transazione fiscale il debitore ottiene il van-taggio della apprezzabile o assoluta certezza sull'ammontare del debito (a seconda del significato che si vuole attribuire al consolidamento) e quindi una maggiore trasparenza e leggibilità della proposta, con conseguente maggiore probabilità di ottenere, oltre all'assenso del fisco, anche quello degli altri creditori. Tutto ciò ha però un costo che è dato dalla sostanziale necessità di accogliere tutte le pretese dell'Amministrazione, non essendo plausibile che la stessa, dopo aver indicato il proprio credito, accetti in questa sede di discuterlo e ridurlo. Escludendo il ricorso alla transazione fiscale, il debitore non ottiene i richiamati benefici ma può optare per la contestazione della pretesa erariale in vista di un minore esborso, se gli importi in contestazione non incidono in modo rilevante e se quindi il consenso del fisco non è decisivo ai fini del raggiungimento della maggioranza...>> (così Cass. 22931/2011): pertanto – allo stesso modo, sempre sottolineando che la particolare conseguenza dell'omologazione dell'accordo di C.P. <<...sul debito tributario, è l'estinzione dei giudizi in corso aventi ad oggetto i tributi concordati, effetto, questo, che non si verifica per gli altri creditori, i quali quando votano sulla proposta concordataria sostanzialmente formulano il loro consenso solo in relazione alla percentuale o alle modalità di soddi-sfacimento prospettate, ma possono non solo proseguire l'eventuale conten-zioso in corso, ma iniziarlo anche ex novo se in disaccordo con l'ammontare o la qualità dei crediti, indicati nella domanda...>> – anche <<...L'obbligo, nell'ambito del concordato preventivo, dell'integrale pagamento dell'IVA non comporta di per sé l'accettazione della pretesa fiscale, in quanto nel concordato senza transazione fiscale il contribuente ha facoltà di opporsi a detta pretesa, con la conseguenza che l'obbligo di pagamento riguarda esclusivamente l'imposta definitivamente accertata...>> (sempre in Cass.22931/2011, cit., ove si ribadisce - per negare che la "TF" sia priva di alternative - che l'esistenza della <<...transazione fiscale ... comporta ... il sostanziale assoggettamento alla pretesa erariale...>>).

8/d) Esemplicativamente, osserva la S.C., a fronte dell'iniziativa del debitore concordatario <<...è possibile che, pur sollecitata dalla comunicazione di copia della domanda di concordato, l'Amministrazione semplicemente non si attivi, trasmettendo la richiesta documentazione. Poiché evi-dentemente il procedimento non può subire un'interruzione per l'inadempienza dell'ufficio, si deve procedere ugualmente agli ulteriori adempimenti e quindi alla votazione e, se la maggioranza è comunque raggiunta, al giudizio di omologazione il cui esito - come chiarito - non può essere condizionato dal mancato voto favorevole dell'Erario...>>; e comunque – sempre in termini di funzionale preclusione alla valida operatività della T.F." – <<... Un esito analogo si verifica se l'ufficio adempie al proprio obbligo ma il contribuente debitore ritiene di non doversi adeguare alla pretesa e quindi non modifica la proposta (se non appostando una congrua riserva) manifestando l'intenzione di proseguire nell'eventuale contenzioso in corso e di volersi opporre ad eventuali ulteriori pretese. Tale atteggiamento sarebbe infatti perfettamente le-cito, non potendosi evidentemente subordinare ex lege l'omologabilità del concordato alla rinuncia del debitore a difendersi nei confronti del creditore-fisco, né potendo tale rinuncia ritenersi implicita nella richiesta di transa-zione fiscale, quando ancora il quadro delle

pretese (consolidamento) non è definito...>> (Cass.22931/2011, cit.). Sicchè – in particolare, come già visto – occorre <<...ribadire, infine, che l'obbligo dell'integrale (anche se dilazionato) pagamento dell'IVA non comporta l'inderogabile accoglimento della pretesa fiscale, in quanto nell'ambito del C.P. senza transazione fiscale resta ferma la facoltà del contribuente di opporsi alla stessa, così che è solo l'imposta definitivamente accertata che è soggetta al vincolo richiamato...>> (così Cass.22931/2011): ne deriva l'inammissibilità della proposta di una TF "difforme" rispetto ai crediti erariali – come prospettati dalla Amm.ne delle Finanze – di cui si mantenga il contenuto iniziale, sul presupposto che il Fisco ne "acetterà" il calcolo fornito dal debitore concordatario nella relativa istanza (rinunciando quindi al surplus chiesto in precedenza, anche in violazione dell'ormai noto criterio di "indisponibilità" dei tributi) e così trascurando la violazione specifica della più rigorosa disciplina sull'IVA; mentre, a quel punto, è l'intera richiesta di "TF" ad esserne ormai viziata e pregiudicata – senza nemmeno poter attendere la decisione dell'Agenzia delle Entrate, che andrebbe addirittura eventualmente disattesa, qualora fosse frutto di una scelta illegittima, per violazione di norme imperative – poiché la descritta situazione si risolve inevitabilmente in una ontologica incompatibilità fra il contenuto tipico dell'art.182/ter L.F. e la sua trasposizione concreta, come qui realizzatasi da parte di "P.M."

§ §§ §

9) L'integrale rigetto del gravame – non supportato per altri profili di censura – porta senz'altro alla conferma della correlata sentenza di fallimento emessa dal Tribunale di Reggio Emilia; peraltro, la particolarità della vicenda e la natura problematica di molti fra gli aspetti in esame, sono tutte circostanze che inducono questa Corte a disporre l'integrale compensazione delle spese del giudizio .

Nel nostro caso, tuttavia, occorre applicare de jure alla società reclamante – costituita con il Liquidatore in carica, trattandosi di "accessorio" da porsi inderogabilmente a carico della parte rimasta soccombente – il versamento supplementare stabilito (con decorrenza 31/1/2013) in forza del nuovo co.1/quarter dell'art.13 T.U. n.115/2002, introdotto con la Lg.24/12/2012 n.228 .

P. Q. M.

Nel procedimento di reclamo (n.1516/2014 R.G.App.BO) di cui all'art.18 L.F., la Corte d'Appello ha così deciso :

A) RIGETTA il proposto reclamo, confermando per l'effetto il Fallimento della "P. M. s.r.l.", dichiarato dal Tribunale di Reggio Emilia, con sentenza (n.75/2014) pubblicata il 29/5/2014 .

B) Dispone l'integrale compensazione delle spese processuali .

C) Dichiara l'esistenza dei presupposti perché la suddetta società reclamante sia obbligata a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per la presente impugnazione, ai sensi del co.1/quarter dell'art.13 T.U. n.115/2002 (novellato dalla Lg.228/2012).

Così deciso in Bologna, il 7 ottobre 2014, nella camera di consiglio della Sezione Terza Civile della Corte d'Appello.