



COMMISSIONE DI STUDIO PROCEDURE CONCORSUALI

Cari Colleghi,

la Commissione di studio Procedure Concorsuali, proseguendo nell'iniziativa di sottoporre all'attenzione degli iscritti alcune tematiche di interesse generale in materia fallimentare, ha ritenuto utile approfondire alcuni argomenti che spesso ci troviamo ad affrontare.

Con la presente verranno trattati i seguenti argomenti:

1. Criteri per l'accertamento del privilegio ex art 2751 bis nr 5 cc (privilegio spettante alle imprese artigiane)
2. Ammissibilità della falcidia IVA in assenza di transazione ex art. 182-ter della LF

1. Criteri per l'accertamento del privilegio ex art 2751 bis nr 5 cc (privilegio spettante alle imprese artigiane)

L'art. 2751-bis n. 5 c.c. assegna un privilegio generale sui beni mobili del debitore ai crediti dell'impresa artigiana e delle società od enti cooperativi di produzione e di lavoro, per i corrispettivi derivanti dai servizi prestati e dalla vendita dei manufatti.

Affinché un credito artigiano venga ammesso al passivo fallimentare in via privilegiata, anziché chirografaria, ex art. 2751-bis n. 5 c.c., è necessario accertare l'effettiva qualifica dell'impresa come artigianale, secondo quanto previsto dalla Legge 8 agosto 1985 n. 443 (Legge quadro), che individua dei requisiti soggettivi ed oggettivi che definiscono l'attività artigiana. La natura artigianale dell'impresa deve essere verificata nell'anno in cui è sorto il credito vantato dall'istante.

La mera iscrizione nell'albo delle imprese artigiane, peraltro divenuta obbligatoria con la sopracitata Legge quadro, non è infatti sufficiente a rendere applicabile il privilegio di cui al n. 5 dell'art. 2751-bis c.c., dovendosi a tal fine accertare la natura artigianale dell'impresa in base al positivo riscontro della coesistenza di tutti i criteri individuati dal legislatore¹.

Per quanto concerne i criteri soggettivi, il titolare dell'impresa deve partecipare personalmente al processo produttivo e deve risultare titolare di un'unica impresa artigiana; per

¹ Corte di Cassazione, 23 aprile 2003, n. 6434.



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili per la Circostrizione del Tribunale di Pisa

(Ente pubblico non economico sotto la vigilanza del Ministero della Giustizia)

quanto riguarda i criteri oggettivi, la Legge quadro definisce l'oggetto dell'impresa artigiana come una attività volta alla produzione di beni, anche semilavorati, o alla prestazione di servizi (escluse le attività agricole, le attività di prestazione di servizi commerciali, di intermediazione e di somministrazione al pubblico di alimenti e bevande), individua dei limiti dimensionali relativi al numero massimo di dipendenti che possono essere impiegati ed evidenzia la necessità della prevalenza del lavoro rispetto al capitale investito nella gestione caratteristica.

L'impresa ha carattere di artigianalità, e quindi il credito vantato può essere ammesso al passivo fallimentare in via privilegiata, quando il costo del lavoro supera l'ammontare del capitale investito.

Ai fini del calcolo del rapporto tra capitale investito e costo del lavoro si ritiene applicabile quanto espresso dalla Commissione Toscana Procedure Concorsuali nel documento n. 27 del 19/06/1997, che suggerisce il criterio della preminenza del lavoro sul capitale per l'accertamento del privilegio artigiano.

Tale metodologia, basata su di un calcolo matematico volto a quantificare la prevalenza dell'apporto di lavoro del titolare dell'impresa e dei suoi collaboratori nel processo produttivo, ha il vantaggio di essere facilmente applicabile², ma presenta un grosso limite.

In caso di produzioni che utilizzano materie prime ad alto costo, il risultato del costo del capitale impiegato nella gestione caratteristica dell'impresa potrebbe essere maggiore del costo del lavoro, penalizzando l'impresa caratterizzata comunque da un elevato apporto di lavoro del titolare e dei suoi collaboratori nel processo produttivo.

Si pensi al caso dell'orafo, del settore della moda e dell'idraulico.

Per questo motivo l'ammissione del credito artigiano non può essere determinata sulla base di un semplice calcolo matematico; è necessario valutare anche l'elemento funzionale e qualitativo dell'attività svolta, in rapporto con le caratteristiche strutturali fondamentali dell'impresa artigiana e con la natura dell'attività svolta, che assume predominanza indipendentemente dal capitale investito nel caso di svolgimento di un'arte o di una capacità propria svolta dal titolare dell'impresa che qualitativamente caratterizza l'attività artigiana, secondo quanto previsto dalla Legge quadro, art. 3, comma 1.

² Le modalità di calcolo della preminenza del costo del lavoro sul capitale investito sono riportate in dettaglio alle slides 14 e 15 della presentazione allegata.



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili per la Circostrizione del Tribunale di Pisa

(Ente pubblico non economico sotto la vigilanza del Ministero della Giustizia)

Tale affermazione sostenuta dalla Corte di Cassazione³ comporta l'inclusione tra le imprese artigiane di quelle caratterizzate dall'opera qualificante dell'imprenditore e dei soci e che tuttavia hanno bisogno strutturalmente di un notevole impiego di capitali.

A conferma di tutto questo si veda la recentissima sentenza del Tribunale di Milano⁴ che ha ammesso al passivo fallimentare in via privilegiata il credito vantato da una società in nome collettivo, i cui soci appartengono tutti alla stessa famiglia e prestano regolarmente ed in via esclusiva lavoro manuale avente ad oggetto l'installazione e la manutenzione di impianti elettrici.

È inoltre importante precisare che l'impresa artigiana può essere esercitata, oltre che in forma individuale, anche in forma di società, nelle seguenti tipologie:

- Società cooperativa;
- S.n.c.
- S.r.l. uni personale: a condizione che l'unico socio sia in possesso dei requisiti indicati nell'art. 2 della Legge quadro e non sia socio di altra s.r.l. uni personale o socio accomandatario di una s.a.s., anche non artigiana;
- S.r.l. pluripersonale: a condizione che la maggioranza dei soci svolga in prevalenza lavoro personale, anche manuale nel processo produttivo;
- S.a.s: a condizione che tutti i soci accomandatari svolgano in prevalenza lavoro personale

2. Ammissibilità della falcidia IVA in assenza di transazione ex art. 182-ter della LF

La problematica

Sin dalla introduzione la disciplina della transazione fiscale di cui all'art.182 -ter della legge fallimentare ha suscitato dubbi interpretativi e controversie anche sulle pronunce giurisprudenziali conseguenti.

Si è dibattuto in particolare sul fatto se crediti fiscali originati dall'omesso versamento dell'IVA e delle ritenute, nell'ambito del Concordato Preventivo senza transazione fiscale, possano essere falcidiabili, come tutti gli altri crediti (ricorrendo le condizioni previste a tal fine dalla legge),

³ Cass. 2 giugno 1995, n. 6221.

⁴ Tribunale di Milano, Sezione II civile, n. 6685, 14/06/2013.



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili per la Circostrizione del Tribunale di Pisa

(Ente pubblico non economico sotto la vigilanza del Ministero della Giustizia)

ovvero se siano da considerare in ogni caso intangibili e solo dilazionabili. Per meglio: la disposizione normativa che stabilisce che il debito IVA/ritenute deve essere inderogabilmente soddisfatto per intero (come previsto dall'art. 182 ter della L.F.) è applicabile, è valida e spiega i propri effetti soltanto nell'ambito della transazione fiscale oppure deve essere interpretata come disposizione sostanziale di cui tenere in ogni caso conto nella valutazione di ammissibilità del ricorso *ex artt.* 160 ss. del R.D. 267/1942?

Il tema è di non poco conto alla luce del fatto che l'IVA e l'omesso versamento di ritenute fiscali costituisce diffusamente, per le imprese, una parte considerevole del debito di un'azienda in crisi e l'impossibilità di transigere con il Fisco l'importo di detto debito rappresenta uno dei principali ostacoli alla piena fruizione dell'istituto del concordato preventivo.

Prima linea interpretativa (restrittiva)

La questione è stata affrontata dalla Corte di Cassazione, la quale, con le sentenze n. 22931 e n. 22932 del 4 novembre 2011, si è espressa nel senso che la disposizione di cui all'art. 182-ter, comma 1 della LF è destinata a spiegare effetti anche al di là del perimetro della transazione fiscale e quindi estendersi anche al Concordato Preventivo. Secondo i Giudici di Legittimità, non sarebbe infatti credibile ritenere che il legislatore abbia voluto lasciare, alla valutazione discrezionale del debitore, la scelta di assoggettarsi, o meno, all'onere del pagamento integrale dell'Iva, imposta armonizzata a livello comunitario, sulla cui gestione gli Stati membri non sono esenti da vincoli. Nella stessa direzione si è diretta anche parte della successiva giurisprudenza di merito. Si consideri, a titolo di esempio, la sentenza del Tribunale di Brescia dell'11 giugno 2013, con la quale si è statuito che debbano considerarsi legittime, perché consentite dall'art. 182-ter, comma 1, le clausole della proposta di concordato senza transazione che prevedono la rateazione dei crediti IVA e previdenziali, mentre siano da reputarsi illegittime e tali da comportare l'inammissibilità della proposta quelle clausole che prevedono la falcidia di tali crediti, non ammessa nemmeno nell'ambito della transazione (cfr. anche Trib. Vicenza, 18 aprile 2013 e Trib. Rossano, 31 gennaio 2012).

Di recente, con pronuncia nr 9541 del 30.04.2014, richiamata dal Collegio fallimentare del Tribunale di Firenze con Sentenza del 28.05.2014, la Cassazione Civile Sezione 1 si è ancora



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili per la Circostrizione del Tribunale di Pisa

(Ente pubblico non economico sotto la vigilanza del Ministero della Giustizia)

espressa su contenuti che portano alla inammissibilità di una domanda di Concordato Preventivo che preveda la soddisfazione parziale del debito IVA.

Seconda linea interpretativa

Una diversa ed opposta interpretazione è stata invece intrapresa dalla numerosa parte della dottrina e della giurisprudenza di merito (cfr. Corte di Appello di Genova n.1326, 27 luglio 2013; Trib. Cosenza, 29 maggio 2013; Trib. Como, 29 gennaio 2013; Trib. Varese, 30 giugno 2012; Tribunale di Campobasso 31 luglio 2013; Corte d'Appello di Venezia n. 3055 del dicembre 2013).

Si è andati, in questo caso, nella direzione dell'ammissibilità della falcidia del credito IVA, con l'unico limite sancito dall'art. 160, comma 2, L.F. ovvero il vincolo del rispetto dell'ordine dei privilegi. Secondo questo orientamento: la prescrizione del pagamento per intero di IVA e ritenute previsto dall'art. 182-ter del R.D. 267/1942 per il concordato preventivo con transazione fiscale non è applicabile al concordato preventivo senza transazione.

In particolare nel caso in esame alla Prima Sezione della Corte di Appello di Genova (R.G.240/2013), i giudici della Corte, contestando il sopracitato orientamento di legittimità, hanno ritenuto che l'intangibilità dell'IVA operi solo ed esclusivamente nel caso di adesione all'istituto della transazione fiscale previsto dall'art. 182-ter della legge fallimentare.

La Corte di Genova, a sostegno della propria tesi, ha affermato che:

- la disposizione dell'integrale pagamento dell'IVA e ritenute prevista dall'art. 182 – ter della LF, non è annoverata esplicitamente tra i requisiti generali del Concordato Preventivo ed è per di più “eccezionale” (nel senso che determina una espressa “eccezione”) in quanto derogante al principio cardine dell'ordine delle cause legittime di prelazione e ordine dei privilegi;
- diversamente operando, e quindi considerando l'IVA come imposta non suscettibile di falcidia, si determinerebbe un ingiustificato perseguimento degli interessi meritevoli di tutela quali in primis i principi costituzionali di eguaglianza, in quanto non prevista per il concordato fallimentare, per il fallimento e per le procedure esecutive individuali.

Si segnalano, sempre in tal senso,:

- la pronuncia del Tribunale di Campobasso del 31 luglio 2013, la quale ha ribadito che *“premesse che il ricorso alla transazione fiscale da parte del debitore è facoltativo e che*



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili per la Circostrizione del Tribunale di Pisa

(Ente pubblico non economico sotto la vigilanza del Ministero della Giustizia)

l'articolo 160 l.f. ammette la possibilità di pagare soltanto in percentuale i crediti privilegiati di qualsiasi natura, il debitore che non ritenga conveniente l'utilizzo della transazione fiscale potrà sempre proporre il soddisfacimento parziale dei debiti tributari e contributivi incipienti. In tal caso, non troverà applicazione l'articolo 182-ter l.f. ma il principio generale di cui al citato articolo 160, il quale, in determinate condizioni, consente la falcidia di tutti i crediti privilegiati”;

- la pronuncia del Tribunale di Busto Arsizio del 07.10.2013
- il Decreto di omologa del C.P. nr 14/2012 del Tribunale di La Spezia del 24.10.2013.

La Corte di Appello di Venezia (sentenza n. 3055 del 23 dicembre 2013) ha sancito ulteriormente l'ammissibilità, in sede di concordato preventivo, della riduzione dell'Iva se non è stata prevista la transazione fiscale. La sentenza stabilisce che la previsione dell'art. 182-ter dell'intangibilità del credito IVA, non presente in altra norma di carattere generale, evidenzia la diretta attinenza con l'istituto della transazione fiscale. Rileva, infine, che la riforma del diritto fallimentare era volta a facilitare l'uscita dalla crisi imprenditoriale e non a renderla più ardua.

Conclusioni

Alla luce della recente pronuncia della Corte di Cassazione del 30.04.2014 e del Tribunale di Firenze del 28.05.2014, la giurisprudenza sembrerebbe orientarsi nel senso della impossibilità della falcidia dell'IVA e delle ritenute nell'ambito del Concordato Preventivo senza transazione fiscale (Cass. Civile Sez. 1 nr 9541/2014 – Tribunale di Firenze 28.05.2014- pronunce n. 22931 e n. 22932 del 4 novembre 2011 e 7667 del 2012).

Restano numerose e diffuse però anche le pronunce “*contra*” (cfr. Corte di Appello di Genova, 27.07. 2013; Trib. Cosenza, 29.05.2013; Trib. Como, 29.01.2013; Trib. Varese, 30.06.2012 e Trib. di Campobasso del 31.07.2013, Trib. di Busto Arsizio 7.10.2013, Trib. La Spezia 24.10.2013. Trib. Ascoli Piceno 14.03.2014 ; Corte di Appello di Venezia n.3055 23 dicembre 2013).



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili per la Circostrizione del Tribunale di Pisa

(Ente pubblico non economico sotto la vigilanza del Ministero della Giustizia)

E' innegabile quindi che un intervento legislativo chiaro ed inequivocabile sarebbe auspicabile quanto urgente.

La Commissione di Studio Procedure Concorsuali