

Concordato preventivo: credito erariale maturato in corso di procedura
ma sorto in data precedente

Concordato preventivo - Prestito obbligazionario non convertibile con garanzia costituita da ipoteca deliberato da società poi ammessa al concordato preventivo – Scadenza del termine per il versamento dell'imposta in epoca successiva all'apertura della procedura concorsuale – Prededucibilità del credito erariale – Esclusione - Fattispecie

Affinché un credito sia ammesso in prededuazione ai sensi dell'art. 111 l.f., non è sufficiente che lo stesso venga a maturare durante la pendenza di una procedura concorsuale, essendo presupposto indefettibile che la genesi dell'obbligazione sia temporalmente connessa alla pendenza della procedura medesima e che, comunque, l'assunzione di tale obbligazione risulti dal piano o dalla proposta (nel caso di specie la costituzione del prestito obbligazionario non convertibile e la iscrizione di ipoteca erano anteriori al deposito della domanda di concordato preventivo e non risultava in alcun modo contemplata nel piano concordatario mentre il termine per il pagamento dell'imposta scadeva dopo l'apertura della procedura concorsuale).

N. R.G. 1638/2023



**REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

Tribunale Ordinario di Mantova
Sezione Civile

Il Tribunale, nella persona del Giudice dott. Mauro Pietro Bernardi ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nella causa civile di I Grado iscritta al n. r.g. **1638/2023** promossa da:

T. S.P.A. in liquidazione e in concordato preventivo*;
RICORRENTE

Contro

AGENZIA DELLE ENTRATE - RISCOSSIONE *;
RESISTENTE

e contro

AGENZIA DELLE ENTRATE*;
RESISTENTE

Oggetto: 171999 – altri istituti di diritto fallimentare
CONCLUSIONI

Per la ricorrente:

Piaccia All'Ill.mo Tribunale adito, contrariis reiectis: Pregiudizialmente in rito:

- Rigettarsi l'eccezione di difetto di giurisdizione del Giudice Ordinario sollevata da controparte e, per l'effetto, dichiararsi il Giudice adito munito di giurisdizione;

Nel merito:

datosi preliminarmente atto che T. s.p.a. in persona del legale rappresentante p.t., liquidazione ed in concordato, ammettere al passivo il credito portato dalla cartella esattoriale nr. 064/2021/00036555/36/000, notificata in data 14/06/2022 da Agenzia delle Entrate Riscossione, ufficio provinciale di Mantova, per l'intero importo in essa indicato,

- accertare e dichiarare che il credito anzidetto non va ammesso e non va pagato in via prededuzione;

- con vittoria delle spese legali.

In subordine

Nella denegata e non creduta ipotesi in cui fosse accolta l'avversaria eccezione di carenza di giurisdizione del Giudice Ordinario, provvedersi ai sensi dell'art. 59 legge 69/2009, dichiarandosi salvi gli effetti sostanziali e processuali della domanda.

Per Agenzia delle Entrate - Riscossione:

Voglia l'Ill.mo Tribunale adito, contrariis reiectis

Nel merito

rigettare tutte le domande ed eccezioni sollevate da parte ricorrente e confermare che il credito vantato dalla riscossione deve essere inserito nella procedura concordataria nei crediti in prededuzione e pertanto pagato in tale rango.

Con vittoria si spese diritti ed onorari da distrarsi in favore dello scrivente legale.

Per Agenzia delle Entrate:

Voglia il Tribunale adito, previa dichiarazione di difetto di giurisdizione dell'Autorità giudiziaria ordinaria in ordine alla cognizione dell'attivata domanda, rientrate nella giurisdizione del Giudice tributario, ritenere e dichiarare la stessa inammissibile ed in ogni caso infondata, rigettandola, confermando che il credito di riferimento deve essere inserito nella procedura concordataria quale credito in prededuzione e, conseguentemente, pagato con tale rango.

Concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione

Con ricorso depositato il 22-6-2023 ex art. 281 undecies c.p.c. la società T. s.p.a. in liquidazione e in concordato preventivo esponeva 1) che, mediante atto in data 05/04/2019 rep. n. 49179 notaio dott. A. C., aveva deliberato di costituire un prestito obbligazionario non convertibile dell'importo di € 4.000.000,00 da sottoscrivere in una o più soluzioni entro il 31/12/2020 e da garantirsi tramite successiva costituzione di ipoteca sui propri beni immobili; 2) che, con successivo atto in data 15/04/2019 rep. nr. 49200 del medesimo notaio, essa aveva costituito l'ipoteca optando per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti strutturati prevista dall'art. 20-bis del d.p.r. 601/1973, la cui aliquota è pari allo 0,25% dell'importo del finanziamento; 3) che, ai sensi degli artt. 15 e 17 del d.p.r. 601/1973, le operazioni c.d. di finanziamento strutturato, fra cui rientra anche l'emissione di obbligazioni, possono essere assoggettate, a scelta del soggetto che le compie, o all'applicazione delle ordinarie imposte di registro, ipotecaria e catastale, ovvero ad una imposta sostitutiva pari allo 0,25% dell'ammontare complessivo del finanziamento e che, ai sensi dell'art. 20-bis del medesimo d.p.r., tale alternativa tra regime impositivo ordinario e sostitutivo è riconosciuta anche agli atti con cui vengono costituite le eventuali garanzie concesse da chi pone in essere una operazione di finanziamento strutturato; 4) che l'opzione fra i due regimi impositivi va compiuta nell'atto con cui si delibera il finanziamento e che, ove si scelga il regime impositivo sostitutivo, l'art. 20-bis del citato d.p.r. prevede, al comma 4, che richiama l'art. 20, che i soggetti autori di operazioni di finanziamento strutturato sono tenuti ad assolvere, nel termine di mesi quattro dalla chiusura dell'esercizio nel corso del quale l'operazione di finanziamento viene compiuta, ai seguenti incombeni: i) invio in forma telematica di una dichiarazione relativa alla/alle operazione/i compiuta/e; ii) liquidazione dell'imposta sostitutiva; iii) pagamento della stessa; 5) che l'ipoteca in questione era stata iscritta il 20/05/2019 giusta formalità nr. 6138/844 di rg/rp eseguita

presso la Conservatoria RR.II. di Mantova e, in data 21/05/2019 giusta formalità nr. 4354/579, eseguita presso la Conservatoria RR.II. di Rovigo; 5) che, essendo stato costituito il prestito obbligazionario optando per l'imposta sostitutiva con adozione della relativa delibera nel corso dell'esercizio 2019, la società istante avrebbe dovuto evadere gli incombenti sopra indicati entro il termine del 30/04/2020 che, però, rimanevano inadempiti; 6) che, in data 10/12/2019, essa aveva depositato avanti al Tribunale di Mantova domanda di ammissione al concordato preventivo; 7) che la proposta concordataria prevedeva, tra l'altro: i) l'integrale pagamento delle spese di procedura e dei crediti in prededuzione; ii) l'integrale pagamento dei creditori privilegiati; iii) che i pagamenti delle spese di procedura e dei creditori sarebbero stati effettuati sulla base di piani di riparto predisposti dal liquidatore; iv) che gli importi corrispondenti ai crediti contestati, condizionali o dovuti a creditori irreperibili sarebbero stati accantonati tramite deposito su apposito libretto acceso presso l'ufficio postale di Mantova; 8) che, con decreto in data 12/12/2019, il Tribunale di Mantova aveva nominato quale commissario giudiziale il Dott. Gino Bardini; 9) che, con avviso n. 2020/ORA00001 notificato in data 28/10/2020, l'Agenzia delle Entrate - Riscossione le aveva contestato l'omesso versamento dell'imposta sostitutiva conseguente alla iscrizione dell'ipoteca iscritta a garanzia del prestito obbligazionario; 10) che, con decreto in data 21/01/2021, il Tribunale di Mantova, aveva omologato il concordato; 11) che, in data 27/05/2021, il liquidatore della ricorrente aveva trasmesso al Commissario Giudiziale il primo piano di riparto parziale avente ad oggetto i crediti in prededuzione, i crediti privilegiati ex art. 2751 bis nr. 1 c.c., quelli privilegiati ai sensi dell'art. 2751 bis nr. 2 c.c. e quelli privilegiati ai sensi dell'art. 2751 bis n. 5 c.c.; 12) che il Commissario Giudiziale, verificato il piano di riparto, lo aveva trasmesso ai creditori in data 4-8 giugno 2012; 13) che, con p.e.c. in data 24/06/2021, l'Agenzia delle Entrate - Riscossione aveva inviato al Commissario Giudiziale dichiarazione di credito dell'importo totale di € 28.950,32, da ammettersi in via chirografaria quanto ad € 3.101,76 e in prededuzione quanto ad € 25.848,56 quale credito sorto successivamente al deposito della domanda di concordato; 14) che parte del credito preteso da Agenzia delle Entrate - Riscossione come prededotto – segnatamente € 22.943,46 su un totale di € 25.848,56 – veniva imputato e ripartito come segue:

codice tributo	Voce	importo
109I	Imposta di registro - interessi	240,57
109T	Imposta di registro	10.300,00
671T	Imposta di registro - sanzioni	12.360,00
731T	Altri interessi	42,89

il tutto con espresso riferimento all'avviso di liquidazione n. 2020/ORA00001; 15) che, con p.e.c. in data 25/06/2021, il liquidatore, non si era opposto al riconoscimento del credito rivendicato da Agenzia delle Entrate - Riscossione secondo gli importi sopra precisati, contestando tuttavia che esso dovesse essere ammesso in via di prededuzione, rilevando, in particolare, come il presupposto dell'imposta sostitutiva di registro di cui la ricorrente aveva omesso il versamento si era verificato prima del deposito della domanda di concordato;

16) che, con p.e.c. in data 22/11/2021, Agenzia delle Entrate - Riscossione aveva confermato la richiesta che il credito relativo all'imposta sostitutiva di registro fosse ammesso in via di prededuzione, sostenendo che il presupposto impositivo doveva ritenersi integrato non già nel momento della collocazione del prestito obbligazionario, ma nel momento in cui è decorso il termine per gli adempimenti previsti dall'art. 20 del d.p.r. 601/1973 (termine che è di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio in cui le obbligazioni sono state emesse) ossia il 30/04/2020, poi differito al 30/06/2020 ai sensi dell'art. 62 co. 6 del decreto-legge n. 18/2020 a causa dell'emergenza Covid; 17) che il liquidatore, stante la contestazione concernente il profilo della prededuzione, aveva provveduto ad accantonare sul libretto postale nr. 28709 la somma di € 26.039,34; 18) che, in data 14/06/2022, le era stata notificata la cartella esattoriale n. 064-2021-00036555-36-000 dell'importo di € 26.039,34 richiesto in base all'avviso di liquidazione n. 2021/ORAO0001 sopra menzionato; 19) che, con decreto in data 23/06/2022, il G.D. aveva autorizzato il deposito del libretto nr. 28709 subordinatamente alla prova della instaurazione del giudizio nei confronti dell'erario; 20) che al concordato T. s.p.a. in liquidazione era stato richiesto il riconoscimento del credito, in via di prededuzione, per l'importo di € 26.039,34 alla stregua della cartella esattoriale nr. 064-2021-00036555-36-000, la quale recepisce, a seguito di iscrizione a ruolo, le somme oggetto dell'avviso di liquidazione nr. 2020/ORAO0001, importo concernente: i) l'imposta sostitutiva dovuta a fronte dell'iscrizione ipotecaria effettuata a garanzia delle obbligazioni che T. s.p.a. in liquidazione aveva deliberato di emettere in data 05/04/2019; ii) gli interessi su detta imposta; iii) le sanzioni conseguenti al suo mancato pagamento; 21) che la pretesa erariale non era contestata né nell'*an* né nel *quantum* ma che il credito doveva essere riconosciuto non come prededotto bensì come chirografario, trattandosi di credito sorto anteriormente al 10/12/2019, data di deposito della domanda di concordato preventivo; 22) che l'assunto dell'agenzia fiscale non era condivisibile in quanto a) ai sensi degli artt. 20-bis e 17 del d.p.r. 601/1973, l'opzione fra il regime impositivo sostitutivo ovvero ordinario va compiuta con la delibera che prevede la costituzione del finanziamento; b) la garanzia costituita da T. s.p.a. in liquidazione era consistita in una ipoteca sui propri immobili, laddove l'ipoteca viene costituita in forza della relativa iscrizione (v. art. 2808 co. 2 c.c.) che ha efficacia costitutiva mentre la garanzia ipotecaria era stata costituita al più tardi, il 21/05/2019, da ciò conseguendo che il presupposto da cui scaturisce l'obbligo di pagare l'imposta sostitutiva sorge o nel momento in cui questa opzione viene esercitata (nel caso in esame il 15/04/2019) oppure nel momento in cui la garanzia ipotecaria è stata costituita (e cioè, al più tardi, il 21/05/2019); c) il comma 1 dell'art. 20 del d.p.r. 601/1973 dispone che i soggetti che "effettuano le operazioni indicate dagli articoli 15 e 16 presentano, in via telematica, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, una dichiarazione relativa alle operazioni effettuate nel corso dell'esercizio stesso, utilizzando il modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate", il che rivela come la dichiarazione trasmessa e la contestuale liquidazione ben possono afferire a più operazioni di finanziamento compiute in date diverse rispetto alle quali, però, vi sarebbe, seguendo la tesi di Agenzia delle Entrate - Riscossione, un unico presupposto di imposta comune a tutte e con data uguale per tutte, il che sarebbe un evidente controsenso; d) nel caso di garanzia costituita con iscrizione di ipoteca, si giungerebbe alla conclusione che un'ipoteca già efficacemente costituita in quanto iscritta, non integrerebbe presupposto per l'applicazione dell'imposta sino a quando non vengano assolti gli incombenzi anzidetti, il che sarebbe un ulteriore controsenso; e) la tesi sostenuta da Agenzia delle Entrate - Riscossione contrasterebbe con la normativa fiscale posto che l'art. 5 del d.p.r. 131/1986 e l'art. 6 della tariffa annessa allo stesso d.p.r., parte prima, prevedono che i contratti costitutivi di garanzie reali a favore di terzi vadano registrati in termine fisso e poiché l'obbligo di registrazione in termine fisso presuppone necessariamente che il presupposto d'imposta si sia già verificato, ciò confermerebbe che detto presupposto, nel caso di atti costitutivi di ipoteca (ossia una garanzia reale a favore di terzi), coincide con l'iscrizione; f) seguendo la tesi di controparte,

il momento di insorgenza del presupposto di imposta diverrebbe del tutto imprevedibile e variabile da caso a caso atteso che gli adempimenti previsti dall'art. 20 del d.p.r. 601/1973 possono essere adempiuti, a discrezione chi vi è obbligato, entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello in cui l'operazione di finanziamento viene compiuta sicché il verificarsi del presupposto d'imposta sarebbe rimesso, in sostanza, alla discrezione di chi è obbligato a corrisponderla: alla stregua di tali deduzioni la società istante chiedeva che il credito portato dalla cartella esattoriale nr. 064/2021/00036555/36/000 (non contestato nell'*an* e nel *quantum*) non venisse riconosciuto come prededotto.

Si costituiva la Agenzia delle Entrate – Riscossione la quale sosteneva che il credito azionato doveva essere riconosciuto in prededuzione in quanto sorto successivamente alla introduzione della procedura di concordato preventivo cui la T. s.p.a. in liquidazione era stata ammessa e chiedeva preliminarmente di essere autorizzata a chiamare in causa la Agenzia delle Entrate quale titolare del credito deducendo il difetto di legittimazione passiva.

Concessa l'autorizzazione a chiamare in causa il terzo, si costituiva la Agenzia delle Entrate che, in rito, eccepiva il difetto di giurisdizione del giudice adito in favore di quello tributario e, nel merito, parimenti sosteneva la natura prededucibile del credito in quanto il presupposto applicativo dell'imposta sostitutiva ex art. 20 bis del d.p.r. 601/1973 era collegato alla presentazione, da effettuarsi entro il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio nel corso del quale le obbligazioni sono state collocate, dell'apposita dichiarazione telematica, con contestuale liquidazione dell'imposta dovuta, presupposto verificatosi successivamente alla instaurazione della procedura concordataria.

Senza l'espletamento di attività istruttoria la causa veniva rimessa in decisione sulle conclusioni in epigrafe riportate.

In primo luogo, deve essere disattesa l'eccezione di difetto di giurisdizione in quanto nella presente controversia non è pacificamente in contestazione né l'*an* né il *quantum* del tributo vantato dalla agenzia fiscale bensì solo la sua natura prededucibile (questione del tutto estranea al rapporto tributario) conseguendone che la cognizione sulla controversia spetta al giudice ordinario, evidenziandosi che non tutte le controversie nelle quali abbia incidenza una norma fiscale si trasformano in controversie tributarie di competenza delle relative commissioni, ora corti di giustizia, come rilevato da Cass. S.U. 26-3-2023 n. 7526.

Va aggiunto che la notifica della cartella di pagamento non impugnata (o vanamente impugnata) dal contribuente nel giudizio tributario determina il consolidamento della pretesa fiscale e l'apertura di una fase che, per chiara disposizione normativa, sfugge alla giurisdizione del giudice tributario, non essendo più in discussione l'esistenza dell'obbligazione tributaria né il potere impositivo sussumibile nello schema potestà-soggezione che è proprio del rapporto tributario (cfr. Cass. S.U. 24-12-2019 n. 34447).

Sempre in via preliminare va chiarito che Agenzia delle Entrate-Riscossione è legittimata passiva rispetto al giudizio avendo essa un interesse concreto e attuale circa l'esito del medesimo (cfr. Cass. 9-3-2022 n. 7716; Cass. 26-6-2017 n. 15900; Cass. 31-1-2017 n. 2570) originato dalla notifica da parte di essa della cartella esattoriale in questione.

Nel merito va osservato che alla fattispecie trova applicazione, *ratione temporis*, la norma di cui all'art. 111 l.f. e che tale norma considera prededucibili i crediti "sorti in occasione o in funzione" delle procedure concorsuali, individuandoli, alternativamente, sulla base di un duplice criterio, cronologico e teleologico e, tuttavia, affinché un credito sia ammesso in prededuzione, non è sufficiente che lo stesso venga a maturare durante la pendenza di una procedura concorsuale, essendo presupposto indefettibile, per il riconoscimento della prededucibilità, che la genesi dell'obbligazione sia temporalmente connessa alla pendenza della procedura medesima e che, comunque, l'assunzione di tale obbligazione risulti dal piano o dalla proposta ciò che non consente l'estensione della prededucibilità a qualsiasi obbligazione caratterizzata da un sia pur labile collegamento con la procedura concorsuale (cfr. Cass. 12-7-2018 n. 18488; Cass. 5-12-2016 n. 24791): nel caso di specie la costituzione

del prestito obbligazionario non convertibile (di cui al rogito stipulato in data 05/04/2019 n. 49179 rep. e, quindi, in epoca anteriore al deposito della domanda di concordato preventivo avvenuto il 10-12-2019) non risultava nemmeno contemplata nel piano concordatario sicché deve escludersi che la imposta collegata a tale operazione negoziale sia sorta in occasione o in funzione della procedura concordataria, trovando la sua genesi in epoca precedente.

Merita ancora precisare che il presupposto per l'applicazione della imposta si era verificato al momento della costituzione dell'ipoteca e cioè, al più tardi, alla data del 21/05/2019 essendo irrilevante, ai fini della controversia in questione, che la scadenza per il pagamento del tributo fosse maturata nel corso della procedura concorsuale: la procedura disciplinata dall'art. 7 della legge n. 448/2001 è bensì una facoltà rimessa alla libera scelta del contribuente ma, una volta poste in essere le condizioni dall'anzidetta norma previste (redazione della perizia e versamento dell'intero importo o della prima rata di esso entro i termini nella medesima norma previsti), si determina il perfezionamento della scelta di cui la norma attribuisce la facoltà e, al contempo, il perfezionamento dell'obbligazione tributaria che è il portato della conclusione del procedimento. Né ha rilevanza la circostanza che il contribuente abbia scelto di avvalersi del pagamento rateale anziché di quello in unica soluzione, poiché le modalità dell'adempimento restano del tutto indifferenti rispetto al perfezionamento della fattispecie.

Va infine aggiunto che, per effetto del richiamo operato dall'art. 169 l.f. al disposto di cui all'art. 55 l.f., tutti i debiti pecuniari del soggetto che ha formulato la proposta concordataria si considerano scaduti alla data di presentazione della domanda di concordato (sul tema della cristallizzazione dei crediti v. Cass. 14-3-2008 n. 6953; Cass. 15-6-2000 n. 8160) sicché, anche in considerazione di ciò, al credito in questione non può riconoscersi natura prededotta.

In considerazione della novità della questione le spese di lite (limitatamente agli onorari) e tenuto conto che non è stata svolta attività istruttoria vanno compensate per la metà e sono liquidate come da dispositivo in conformità dei parametri di cui al d.m. 55/2014 e successive modificazioni nei rapporti tra la società istante Agenzia delle Entrate – Riscossione e Agenzia delle Entrate mentre, stante l'identità delle posizioni difensive assunte, vengono integralmente compensate nei rapporti fra i due enti fiscali.

P.Q.M.

Il Tribunale di Mantova, definitivamente pronunciando, ogni diversa istanza ed eccezione disattesa o assorbita, così dispone:

- dichiara che il credito di cui alla cartella esattoriale nr. 064/2021/00036555/36/000, notificata in data 14/06/2022 da Agenzia delle Entrate Riscossione non va riconosciuto in via di prededuzione bensì in via chirografaria;
- condanna altresì Agenzia delle Entrate – Riscossione e Agenzia delle Entrate, in solido fra loro a rimborsare alla parte ricorrente le spese di lite, compensandole per la metà e, per l'effetto, liquidandole in € 545,00 per spese e in € 2.305,00 per onorari, oltre al rimborso delle spese generali pari al 15%, i.v.a. e c.p.a. come per legge;
- compensa integralmente le spese di lite nei rapporti fra Agenzia delle Entrate – Riscossione e Agenzia delle Entrate.

Mantova, 30 settembre 2024.

Il Giudice

dott. Mauro Pietro Bernardi