CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI

# L'(**In**)falcidiabilità del credito IVA

## Commento alla sentenza della Corte di Giustizia UE 7 aprile 2016 (causa C- 546/14)

**CONSIGLIO NAZIONALE**

**DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

| | |
|---|---|
| Gerardo Longobardi | *Presidente* |
| Davide Di Russo | *Vice Presidente* |
| Achille Coppola | *Segretario* |
| Roberto Cunsolo | *Tesoriere* |
| Adriano Barbarisi | *Consigliere* |
| Maria Luisa Campise | *Consigliere* |
| Andrea Foschi | *Consigliere* |
| Maurizio Giuseppe Grosso | *Consigliere* |
| Vito Jacono | *Consigliere* |
| Attilio Liga | *Consigliere* |
| Giorgio Luchetta | *Consigliere* |
| Luigi Mandolesi | *Consigliere* |
| Raffaele Marcello | *Consigliere* |
| Marcello Marchetti | *Consigliere* |
| Massimo Miani | *Consigliere* |
| Giovanni Gerardo Parente | *Consigliere* |
| Ugo Marco Pollice | *Consigliere* |
| Antonio Repaci | *Consigliere* |
| Felice Ruscetta | *Consigliere* |
| Sandro Santi | *Consigliere* |
| Maria Rachele Vigani | *Consigliere* |

# Indice


Presentazione ..... 4

Parte I - C'era una volta ... l'infalcidiabilità del credito IVA ..... 7

1. Premessa - Termini pratici della questione: la falcidia del credito I.V.A. tra concordato preventivo e transazione fiscale e scrutinio rimesso al Giudice ..... 7

2. Posizione della giurisprudenza di legittimità ..... 9

3. La contraria opinione di una parte della dottrina e delle Corti di merito ..... 12

4. Natura, ratio e portata della transazione fiscale ..... 16

5. Superamento delle argomentazioni addotte a sostegno della non falcidiabilià del credito I.V.A. ..... 25

6. Dubbi di legittimità costituzionale. L'intervento non risolutore della Corte Costituzionale (sentenza n. 225/2014) ..... 33

7. Fenomeno dell'"overrulling": la giurisprudenza di merito precedentemente favorevole alla falcidia concordataria del credito I.V.A. muta improvvisamente orientamento ..... 44

8. Prospettive di riforma: il contributo del CNDCEC ..... 52

9. Ordinanza di rinvio pregiudiziale pronunciata dal Tribunale di Udine, conclusioni dell'Avvocato Generale, sentenza della Corte di Giustizia: l'Europa smentisce l'assunto su cui poggiano le argomentazioni "forti" a sostegno della infalcidiabilità del credito I.V.A. ..... 56

10. I commenti "a caldo", i primi arresti giurisprudenziali successivi all'intervento del giudice sovranazionale e le recenti ripercussioni in tema di "ritenute operate e non versate" ..... 65

11. Rilievi conclusivi ..... 74

Parte II - Il contributo del CNDCEC alla riforma della crisi di impresa. Profili tributari ..... 79

1. La transazione fiscale ..... 79

1.1 Considerazioni ..... 80

1.2 Soluzioni prospettate ..... 84

1.3 Profili attuativi ..... 86

1.4 Proposte di modifica ..... 87

2. I privilegi tributari ..... 94

2.1 Considerazioni ..... 95

2.2 Soluzioni prospettate ..... 95

2.3 Proposte di modifica ..... 96

3. La fase esecutiva ..... 98

3.1 Considerazioni ..... 98

3.2 Soluzione prospettata ..... 102

3.3 Proposta di modifica ..... 103

# Presentazione

La seconda sezione della Corte di Giustizia UE del 7 aprile 2016, causa C- 546/14, ha affermato, pur nel rispetto della specificità della disciplina recata dalla legge, l'ammissione di un pagamento parziale di un credito IVA, da parte dell'imprenditore che ha presentato domanda di ammissione a concordato preventivo, che non costituisca una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione del tributo, che non è contraria all'obbligo gravante sugli stati dell'Unione di assicurare il prelievo generale dell'Iva nel territorio su cui insiste la propria sovranità, nonché la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione.

Secondo la Corte ne dovrebbe discendere un'interpretazione dell'art. 4, par. 3, TUE e degli artt. 2, 250, par. 1, 273 della Direttiva2006/112/CE del 28 novembre 2006, c.d. direttiva IVA, che, con riferimento all'ordinamento giuridico dello Stato membro, non sia ostativa ad ammettere che l'imprenditore possa presentare domanda per l'ammissione al concordato preventivo liquidatorio connotata dalla proposta di pagare solo parzialmente un debito IVA laddove un professionista indipendente abbia attestato, in forza di specifiche disposizioni della disciplina di riferimento, che il credito non riceverebbe trattamento migliore in sede fallimentare.

Si tratta, a ben vedere, di una pronuncia importante perché, come noto, secondo parte della giurisprudenza, la questione attinente al trattamento del credito IVA andrebbe risolta tenendo in considerazione la portata dell'art. 182 – *ter* L.F. e non anche - recte non solo - quella dell'art. 160, comma secondo, L.F., venendosi a verificare un vero e proprio caso di antinomia tra disposizioni, da risolversi con la prevalenza di quella eccezionale (contenuta nell'art. 182 – *ter* L.F.) su quella generale (di cui all'art. 160, secondo comma, L.F.).

Del resto, anche la Consulta ha avuto modo di mettere in evidenza che tra la disciplina recata dall'art. 160, comma secondo, L.F. e quella specificamente dettata per il credito IVA, si frappone, il regime previsto dalla seconda parte dell'art. 182-*ter*, comma 1, L.F. per i crediti tributari (o contributivi) assistiti da privilegio e per i crediti tributari (o contributivi) aventi natura chirografaria, per i quali il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari. Secondo il giudice delle leggi, peraltro, a nessuna delle menzionate categorie di crediti privilegiati e chirografari è riconducibile il credito IVA, per il quale esiste una disciplina tipica e connotata da un «trattamento peculiare e inderogabile» incentrato esclusivamente sulla dilazione prevista nella transazione e finalizzato " .... *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*" (Corte Costituzionale, sentenza n. 225 del 25 luglio 2014). La ricostruzione della vicenda, allora, veniva traslata dal Giudice delle leggi su un piano specificatamente sostanziale e non anche processuale, enfatizzando la natura particolare del trattamento del credito IVA.

Alla luce di tanto, è di tutta evidenza l'importanza dell'intervento chiarificatore della Corte di Giustizia che essendo interprete qualificato del diritto comunitario ne determina l'ampiezza e ne precisa i contenuti, così che alle sentenze dalla stessa pronunciate va riconosciuto il valore di " ... *ulteriore fonte del diritto comunitario, non nel senso – come già rilevato – che esse creino ex novo norme comunitarie, bensì in quanto ne indicano il significato ed i limiti di applicazione, con efficacia erga omnes nell'ambito della comunità*" (Corte di Cassazione, sesta sezione civile, n. 2468 dell'8 febbraio 2016).

Si aprono, pertanto, nuovi e importanti scenari per i professionisti e gli interpreti qualora, al di fuori dei casi riconducibili alla transazione fiscale di cui all'art. 182 – *ter* L.F., il debitore depositi domanda di ammissione a concordato preventivo proponendo la parziale soddisfazione del credito IVA secondo le prescrizioni di cui all'art. 160, comma secondo, L.F.

È la stessa sentenza della Corte di Giustizia, peraltro richiamata dalla recente pronuncia n. 8804/2016 della prima sezione civile della Cassazione (depositata il 4 maggio 2016) a mettere in evidenza, ad esempio, come la procedura di concordato preventivo disciplinata nel nostro ordinamento pur basandosi sul ruolo fondamentale svolto dall'attestatore non lo ritiene comunque esaustivo ai fini del perfezionamento del procedimento. Il concordato, infatti, prevede che i creditori ammessi al voto lo approvino e dunque consente al creditore Stato di votare contro la proposta di pagamento parziale del credito IVA, qualora contesti le conclusioni del professionista indipendente. Argomentazione forte a sostegno del ragionamento condotto circa la "falcidiabilità" del credito IVA al di fuori della transazione fiscale.

La questione è comunque di vertice dal momento che restano ancora aperte problematiche relative all'ambito applicativo dell'indirizzo giurisprudenziale espresso dalla Corte di Giustizia, nel quale non sembrerebbero ricadere, a titolo d'esempio, le procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento.

In attesa di ulteriori chiarimenti, da esprimersi auspicabilmente anche in sede legislativa, sugli aspetti e sulle tematiche qui sinteticamente esaminati, è incentrata questa pubblicazione che racchiude il pregevolissimo saggio di Michele Monteleone, Presidente della seconda sezione civile – ufficio fallimenti – del Tribunale di Benevento e le importanti proposte in materia fiscale presentate dal Consiglio Nazionale in occasione del più ampio contributo fornito in questi mesi allo studio e alla

rielaborazione della legge fallimentare nell'ottica di una riforma organica della disciplina dell'insolvenza e della crisi di impresa.

Maria Rachele Vigani
Felice Ruscetta
*Consiglieri Nazionali delegati allo studio delle procedure concorsuali*

# Parte I - C'era una volta ... l'infalcidiabilità del credito IVA

**Nota alla sentenza della Corte di Giustizia Unione Europea del 7 aprile 2016**

*A cura d*i Michele Monteleone, Presidente della IIª Sezione Civile – Ufficio fallimenti presso il Tribunale di Benevento - Componente della Commissione di studio della riforma della legge fallimentare istituita presso il CNDCEC

## 1. Premessa - Termini pratici della questione: la falcidia del credito I.V.A. tra concordato preventivo e transazione fiscale e scrutinio rimesso al Giudice

*Punctum pruriens* di molti dei piani concordatari sottoposti al vaglio dei tribunali – in primo luogo, in sede di ammissione della proposta concordataria o, successivamente, anche in sede di giudizio di omologazione – è da ritenersi il previsto soddisfacimento non integrale dei crediti muniti di prelazione mobiliare generale e, in particolare, dei crediti erariali.

Sovente, infatti, in ossequio all'orientamento, pur non consolidato, assunto dalla giurisprudenza di merito[1], le società ricorrenti richiedono ai tribunali aditi di affrontare la questione che involge l'ammissibilità e/o l'omologazione di una proposta concordataria nella quale il debitore, senza fare ricorso alla transazione fiscale, preveda che l'Erario, in qualità di creditore per tributi relativi ad I.V.A. e ritenute fiscali operate e non versate, possa non essere soddisfatto per intero in relazione a questi tributi.

Circa la disamina della questione in esame e del connesso scrutinio degli aspetti ad essa correlati, va rilevato che, «*… infatti, come è stato più volte ribadito* [dalla Suprema] *Corte (vedi la pronuncia delle Sezioni Unite 1521/2013 e la successiva, resa a sezione semplice, 11014/2013, tra le altre), il controllo di legittimità da parte del Giudice, che deve svolgersi in tutte le fasi del concordato, non è limitato alla completezza, alla congruità logica ed alla coerenza complessiva della relazione del professionista, ma si estende alla fattibilità giuridica della proposta, la cui valutazione implica un giudizio in ordine alla sua compatibilità con le norme inderogabili e con la causa in concreto dell'accordo, il quale ha come finalità il superamento della situazione di crisi dell'imprenditore, da un lato, e l'assicurazione di un soddisfacimento, sia pur ipoteticamente*

[1] Cfr., *ex plurimis*, Tribunale Varese 30.03.2012; Tribunale Perugia 16.07.2012; Tribunale Como 29.01.2013; Tribunale Milano 28.05.2013; Tribunale Cosenza 29.05.2013; Corte d'Appello Genova 27.07.2013; Tribunale Campobasso 31.07.2013.

*modesto e parziale, dei creditori, da un altro*» (Cass. Civile, 30 aprile 2014, n. 9541)[2].

La rilevanza applicativa della questione innanzi presentata in punto di diritto, emerge - unitamente alla vastità della sua portata in termini di ricadute negative sulla vita delle imprese, in un contesto già di per sé asfittico, quale quello attuale - se solo si tiene conto della circostanza che, chiamata a pronunciarsi in ordine ad una sentenza della Corte d'Appello di Cagliari che aveva respinto il reclamo proposto avverso una sentenza dichiarativa di fallimento coeva alla dichiarazione di inammissibilità[3] di una proposta di concordato preventivo, la Suprema Corte ha ritenuto infondato il motivo con riferimento al quale, lamentando la violazione e/o falsa applicazione della legge fallimentare, artt. 160, 161, 162 e 173, la società debitrice aveva sostenuto che «*… nel caso* [di specie] *non esist*[eva]*no crediti non considerati nella proposta concordataria, che non prevede*[va] *"alcun trattamento diversificato tra i diversi creditori, la cui unica differenza* [era] *data dalle legittime cause di prelazione portate da ciascuno di essi; né, di conseguenza, si propone*[va] *un pagamento parziale dei crediti privilegiati per I.V.A. e ritenute alla fonte"*», argomentando, più specificatamente, proprio sulla scorta dell'assunto di cui sopra, che «*la Corte del merito non ha in alcun modo espresso un giudizio sulla fattibilità economica del piano o della proposta, ma, come evidenziato chiaramente nella pronuncia impugnata, in consonanza con quanto già ritenuto dal Tribunale, ha condotto una valutazione di mera legittimità, riscontrando nella previsione del soddisfacimento parziale dei crediti privilegiati e, fra questi, quello per I.V.A. e ritenute alla fonte, la violazione di norme imperative di legge, ovvero del divieto del pagamento parziale dei crediti privilegiati per I.V.A. e per ritenute alla fonte, L. Fall.,* ex *art. 182* ter*, e dell'alterazione delle cause legittime di prelazione, L. Fall.,* ex *art. 160, comma 2. E, come affermato nelle pronunce 22931/2011 e 7667/2012, l'intangibilità dei detti crediti, L. Fall.,* ex *art. 182* ter*, sussiste anche per le procedure cui non sia applicabile* ratione temporis *il D.L. n. 185 del 2008, art. 32, conv. nella L. n. 2 del 2009, n. 2, che ha modificato la L. Fall., art. 182* ter*, comma 1, in quanto la disposizione, che esclude la falcidia concordataria sul*

[2] «*… nell'ambito della omologazione del concordato preventivo, sebbene, nel regime conseguente all'entrata in vigore del d.lgs. 12 settembre 2007, n. 169, al Giudice sia precluso il giudizio sulla convenienza economica della proposta, non per questo gli è affidata una mera funzione di controllo della regolarità formale della procedura, dovendo, invece, egli intervenire (finanche d'ufficio ed in difetto di opposizione* ex *art. 180 l.fall.), ove sussista, invece, un vero e proprio vizio genetico della causa ovvero vizi tali da incidere sulla sostanziale legittimità della fattispecie (cfr. Cass. n. 18864/2011). In sostanza, se è vero che l'apprezzamento della realizzabilità della proposta, come mera prognosi di adempimento, compete ai soli creditori, al Tribunale spetta un controllo di legittimità sostanziale preordinato ad accertare vizi non sanabili dal consenso dei creditori, svolgendo un controllo a tutela dell'interesse pubblico atto ad evitare forme di abuso del diritto e di utilizzazione impropria della procedura*», Tribunale di Rossano, decreto del 31 gennaio 2012, in *www.ilcaso.it*.

[3] *Rectius*, provvedimento di revoca, *ex* art. 173 l.fall., dell'ammissione al concordato, emesso alla stregua dei rilievi svolti del commissario giudiziale avuto riguardo alla parte della proposta di concordato che non aveva idoneamente suddiviso le tipologie dei crediti tributari, con la conseguente violazione del divieto di effettuare un pagamento non integrale dei crediti privilegiati per I.V.A. e ritenute alla fonte, nonché delle regole sulle cause legittime di prelazione, alterate per effetto della previsione del soddisfacimento non integrale dei crediti privilegiati, in violazione dell'art. 160 l.fall.

*capitale dell'I.V.A., ha natura eccezionale e attribuisce al credito un trattamento peculiare ed inderogabile; ne consegue che la sua portata sostanziale si applica ad ogni forma di concordato, ancorché proposto senza ricorrere all'istituto della transazione fiscale, attenendo allo statuto concorsuale del credito I.V.A. Così statuendo, la Corte territoriale si è chiaramente attenuta alla propria funzione di controllo nella tutela della legalità della procedura*» (Cass. Civile, 30 aprile 2014, n. 9541)[4].

## 2. Posizione della giurisprudenza di legittimità

Ciò posto, va evidenziato, invero, che trattasi di una questione rispetto alla quale la Suprema Corte di Cassazione, con le sentenze nn. 22931 e 22932 del 4 novembre 2011, ha assunto una chiara posizione – ribadita, tra l'altro, anche nella più recente sentenza n. 14447 del 25 giugno 2014[5]

[4] Cfr., in senso analogo, Cass. Civ., Sez. I, 25 giugno 2014, n. 14447, in *Giustizia Civile Massimario 2014*: *«… 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. S.U. n. 1521/13; Sez. I n. 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*, comma 1 (come modificato dal D.L. n. 185 del 2008 convertito in L. n. 2 del 2009)*».

[5] «*In tema di concordato preventivo, l'art. 182*-ter*, comma 1, L.F. (come modificato dall'art. 32 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2), che esclude la falcidia concordataria sul capitale dell'I.V.A., così sancendo l'intangibilità del relativo debito, ha natura sostanziale e carattere eccezionale, attribuendo al corrispondente credito un trattamento peculiare ed inderogabile, sicché la stessa si applica ad ogni forma di concordato, ancorché proposto senza ricorrere all'istituto della transazione fiscale, attenendo allo statuto concorsuale del credito I.V.A.*»: Cass. Civ., Sez. I, 25 giugno 2014, n. 14447, in *Giustizia Civile Massimario 2014*; «*… l'opzione interpretativa cui è pervenuta la Suprema Corte nelle pronunce del 2011 e 2012 (e Cassazione penale con la sentenza n. 44283/2013) da ultimo è ribadita con la sentenza n. 14447/2014, oltre che da diverse pronunce della giurisprudenza di merito. In quest'ultima pronuncia la S.C. dopo aver precisato che la natura eccezionale della norma di cui all'art. 182*-ter *l. fall. non preclude all'interpretazione estensiva della medesima, ogni qual volta risulti che la portata effettiva della norma, avuto riguardo all'intenzione del legislatore va oltre il limite segnato dalla sua formazione letterale, ha statuito "come la previsione dell'intangibilità dell'I.V.A. contenuta nell'art. 182*-ter *comma primo … a) sia ammessa per la peculiarità di tale tributo, considerato da normativa e giurisprudenza europea tra le risorse proprio dell'Unione europea la cui gestione - sia normativa che esecutiva - è di interesse comunitario e come tale sottoposta a vincoli, b) attenga quindi al trattamento del credito nell'ambito della procedura concorsuale cui la norma si riferisce, costituisca cioè norma sostanziale che prescinde dalle particolari modalità con cui si svolge la procedura di crisi, se cioè la proposta di concordato preventivo ex art. 160 (o di accordo di ristrutturazione* ex *art. 182*-bis*) contenga o non anche la proposta di transazione fiscale; ciò anche perché altrimenti dovrebbe ritenersi che il legislatore con l'art. 182*-ter *comma primo abbia inteso adeguare rigorosamente la normativa interna a quella europea ponendo l'obbligo di integrale pagamento di un'imposta di interesse comunitario quale l'I.V.A. e, nel contempo, lasciare alla (pur legittima) scelta discrezionale del debitore di non proporre la transazione fiscale l'assoggettamento, o non del medesimo a tale obbligo, in netto quanto ingiustificabile contrasto con il rigore realizzato da tale norma e con le ragioni che lo sostengono"*», Corte d'Appello di Milano, IV Sez. Civ., 30 ottobre-20 novembre 2014.

- affermando l'intangibilità e l'insuscettibilità a qualsivoglia falcidia del credito I.V.A. e delle ritenute fiscali non versate, pur in ipotesi di concordato non accompagnato da transazione fiscale, e ciò per effetto della previsione dell'art. 182-*ter* L.F., qualificata come norma "*sostanziale*" attinente al «*trattamento dei crediti nell'ambito dell'esecuzione concorsuale, dettata da motivazioni che attengono alla peculiarità del credito e prescindono dalle particolari modalità con cui si svolge la procedura di crisi*»[6].

Più specificamente, va precisato, in via preliminare, che la giurisprudenza di legittimità, sul tema, ha statuito che «… *non avrebbe alcuna giustificazione logica e che quindi non sia credibile che il legislatore abbia inteso lasciare alla scelta discrezionale del debitore assoggettarsi all'onere dell'integrale pagamento dell'I.V.A., imposta armonizzata a livello comunitario sulla cui gestione, si ribadisce, gli Stati non sono esenti da vincoli (si veda Corte Giustizia CE, sez. 5^, 11/12/2008, n. 174), optando per la transazione fiscale oppure avvalersi della possibilità di proporne un pagamento parziale decidendo per il concordato senza transazione e quindi rimanendo vincolato solo all'obbligo di pagare integralmente il debito nei limiti del valore dei beni sui quali grava la garanzia, peraltro spesso insussistenti come nel caso di imposta gravante sul valore della prestazione di servizi*».

La Corte ha aggiunto, inoltre, che «*deve escludersi che la necessità dell'integrale pagamento dell'I.V.A. comporti quella dell'integrale pagamento di tutti i crediti privilegiati con grado anteriore in ossequio al principio secondo cui "il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione (L.F., art. 160, comma 2, u.p.). … La disposizione che sostanzialmente esclude il credito I.V.A. da quelli che possono formare oggetto di transazione, quanto meno in ordine all'ammontare del pagamento, è una disposizione eccezionale che, come si è osservato, attribuisce al credito in questione un trattamento peculiare e inderogabile*».

Negli anni immediatamente successivi agli arresti del 2011, la Corte di Cassazione si è espressa, ancora, nei seguenti termini: «*Va premesso che la legislazione vigente impone che nel concordato preventivo il debito I.V.A. debba sempre essere pagato per intero, a prescindere dalla presenza o meno di una transazione fiscale, poiché la norma che lo stabilisce va considerata inderogabile e di ordine pubblico economico internazionale (cfr. Direttiva del Consiglio 2006/112/CE del 28 novembre 2006; Corte di Giustizia 29 marzo 2012, nella causa C-500/10 Belvedere Costruzioni S.r.l., secondo la quale "ogni Stato membro ha l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'I.V.A. sia interamente riscossa nel suo territorio"). Infatti, costituisce diritto vivente il principio (espresso da ultimo da Cass. Civ. 16 maggio 2012, n. 7667; ma nello stesso*

[6] Per una puntuale ed analitica disamina della tematica, si rimanda a FERRO, *La legge Fallimentare, Commento teorico-pratico*, CEDAM, 2014, *sub* art. 182-*ter* l.fall., 2563 ss.

*senso anche da Cass. Civ. 4 novembre 2011, n. 22931) secondo cui "In tema di omologazione del concordato preventivo con transazione fiscale, secondo l'istituto di cui all'art. 182-*ter *L.F., anche per le procedure cui non sia applicabile "*ratione temporis*" l'art. 32 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185 (convertito nella legge 28 gennaio 2009, n. 2), che ha modificato il primo comma dell'art. 182-*ter *L.F., prevedendo espressamente che la proposta, quanto all'I.V.A., può configurare solo la dilazione del pagamento, sussiste la intangibilità del predetto debito d'imposta, in quanto le entrate derivanti dall'applicazione di un'aliquota uniforme, valida per tutti gli Stati membri, agli imponibili relativi a detto tributo, costituiscono risorse proprie iscritte nel bilancio dell'Unione europea, e quindi, il relativo credito, attenendo comunque a tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, non può essere oggetto di accordo per un pagamento parziale neppure ai sensi dell'art. 182-*ter *nella versione introdotta dal d.lgs. 9 gennaio 2005, n. 5".*

*Tale assunto risulta confermato, anche dalla recente disciplina della procedura di composizione delle crisi da sovraindebitamento (art. 7, comma 1, l. 27 gennaio 2012, n. 3, come modificata dal d.l. 18 ottobre 2012, n. 179, conv. in L. 17 dicembre 2012, n. 221, che stabilisce, quanto alla possibilità di stipulare un accordo con i creditori dell'imprenditore non fallibile o del consumatore non imprenditore, che "In ogni caso, con riguardo ai tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, il piano può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento"). In conclusione, né dall'art. 160, né dall'art. 182-*ter *L.F., può essere desunta una volontà legislativa che ponga in dubbio il principio di indisponibilità della pretesa tributaria in riferimento al debito I.V.A., consentendone il pagamento dilazionato al di fuori degli accordi di transazione fiscale.*

*Del resto l'accesso alla procedura di concordato preventivo è atto di autonomia privata, d'iniziativa del debitore, che mira a sfociare nel c.d. patto concordatario con i creditori. Una scelta di questo genere, tutta interna alla volontà del debitore, non può portare, come sua conseguenza, ad elidere gli obblighi giuridici, specie quelli aventi rilievo pubblicistico, come la previsione del versamento dell'I.V.A. alla scadenza di legge, la cui omissione è sanzionata penalmente.*

*Quindi il concordato preventivo non esclude la configurabilità del reato tributario di cui all'art. 10-*ter *d.lgs. n. 74/2000, con particolare riferimento al debito I.V.A. scaduto e da versare, in quanto il debitore, pur nella strettoia della propria condizione finanziaria e patrimoniale (propria, quantomeno, della situazione di crisi), ha di fronte a sé una pluralità di soluzioni, a partire dalla transazione fiscale sino al piano che, indicando la prioritaria soddisfazione del debito I.V.A. (peraltro avente rango privilegiato), rispetto a tutti gli altri (e beninteso con le risorse idonee anche di tutti crediti aventi grado potiore rispetto al credito I.V.A. – come i professionisti nominati dal Tribunale, etc. – onde*

*l'irrilevanza e la infondatezza di ogni richiamo al principio della* par condicio *dei creditori), ove presentato tempestivamente in vista delle scadenze (e quindi, previa ammissione del relativo concordato), raggiunga anche l'approvazione dei creditori e la conseguente omologazione del Tribunale, fatti giuridici idonei a consentire la successiva esecuzione dei pagamenti senza falcidie*» (Cass. Pen., Sez. III, 14 maggio- 31 ottobre 2013, n. 44283).

## 3. La contraria opinione di una parte della dottrina e delle Corti di merito

Orbene, si è ritenuto che la richiamata interpretazione offerta dalla giurisprudenza di legittimità potesse essere rivalutata e l'orientamento critico - formatosi, sul punto, in dottrina e nella giurisprudenza di merito – ha registrato un sempre crescente consenso.

«*L'accennata tesi, supportata da autorevole dottrina e scaturita da una lettura costituzionalmente orientata delle norme vigenti, in estrema sintesi ritiene falcidiabile ogni tipologia di credito erariale e, dunque, pure i crediti I.V.A., ritenute e contributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, allorché il patrimonio del debitore non sia sufficiente a coprire il grado di privilegio che li assiste e a condizione che vi sia apporto di beni di terzi e che non sia stata attivata la transazione fiscale (in altre parole, premesso che il ricorso alla transazione fiscale da parte del debitore è facoltativo e che 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'uso della transazione fiscale potrà sempre proporre il soddisfacimento parziale dei debiti tributari e contributi incapienti. In tal caso, non troverà applicazione l'art. 182*-ter *L.F., ma il principio generale di cui all'art. 160, il quale, in determinate condizioni, consente la falcidia di tutti i crediti privilegiati)*» (Tribunale Ascoli Piceno, decreto del 6-14 marzo 2014).

*In limine*, va premesso che caratteristica fondamentale del nuovo modello concordatario è l'ampia flessibilità, di cui gode il debitore, nel predisporre la proposta[7].

[7] «[La riforma del 2005] *ha sostituito alla rigida impostazione dei tipi concordatari entro cui le domande dovevano essere articolate e ai vincoli di pagamento di una percentuale predeterminata ai chirografari, una ampia libertà propositiva, contestualmente rimettendo alla volontà dei creditori la valutazione della convenienza o della fattibilità della proposta, senza più la mediazione del tribunale, che su questi aspetti non può più intervenire. Già questa maggiore libertà data al debitore - tesa ad agevolare al massimo l'accesso alla procedura concordataria - unita ad una marginalizzazione del ruolo del giudice, favorisce la possibilità di un trattamento differenziato dei creditori in quanto la soluzione della crisi diventa oggetto di un rapporto diretto tra debitore e creditori ed il cui contenuto è, a sua volta, dettato dalla entità della crisi, dai possibili esiti, dalla tipologia dei creditori ecc.; ma il colpo ferale* [al principio della *par condicio* che attiene alla "*parità di trattamento realizzata nell'applicazione del principio di eguaglianza*"] *è arrivato dalla previsione della formazione delle classi, che sono l'antitesi della parità di trattamento, posto che la facoltà di "suddividere i creditori in classi secondo posizione giuridica e interessi economici omogenei" è finalizzata ad attuare "trattamenti differenziati tra creditori*

Va altresì chiarito che varie sono sì le modalità di soddisfacimento dei creditori, ma ben precisi sono, per contro, i vincoli che, operando tra l'altro simultaneamente, vengono in rilievo anche in tema di falcidiabilità dei crediti privilegiati.

Innanzitutto, ai creditori privilegiati non può essere offerto un soddisfacimento che sia inferiore al valore del bene ritraibile dalla sua liquidazione (art. 160, comma II, L.F.: «*La proposta può prevedere che i creditori muniti di diritto di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, terzo comma, lettera d)*»).

Non può essere alterato, poi, l'ordine delle prelazioni (art. 160, comma II, ult. periodo, L.F.: «*Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione*»).

Dunque e più specificatamente, ogni volta che su un determinato bene insista un titolo di prelazione (ipoteca, pegno o privilegio speciale)[8], il credito assistito dalla prelazione può non essere soddisfatto integralmente, quando il valore del bene, certificato dal professionista stimatore di cui all'art. 160, comma 2, L.F. sia inferiore all'importo del credito[9].

Laddove, invece, ricorra un privilegio generale (art. 2746 c.c.) ossia un titolo di prelazione non specifico – ritenuto, ormai, che il soddisfacimento parziale concerne anche il credito assistito proprio da privilegio generale - il confronto tra credito e valore del bene va effettuato sull'intera massa mobiliare e, se il titolo di prelazione gode anche della collocazione sussidiaria sugli immobili, il raffronto tra credito e valore del bene va operato con riguardo all'intero patrimonio del debitore[10].

Conseguentemente, ove esistano creditori muniti di privilegi generali, il loro trattamento parziale si giustifica nella sola ipotesi in cui, nel patrimonio, non esistano altri beni; da tanto scaturisce che il

---

*appartenenti a classi diverse"*», BOZZA, *Il rispetto della* par condicio creditorum *nelle soluzioni della crisi dell'impresa*, in *Fallimenti e Società.it, Osservatorio di diritto societario e fallimentare, Triveneto*, 12-13.

[8] «*L'art. 2741, co.1°, fissa una regola precisa: i creditori hanno uguale diritto di essere soddisfatti sui beni del debitore. Il principio della* par condicio creditorum *trova applicazione in ogni caso in cui vi sia una pluralità di creditori di un unico debitore, cosicché, essendo unico il patrimonio che garantisce i debiti, si porrà un problema di assicurare la parità di trattamento tra tutti i creditori* (…) *Il principio della* par condicio *non è però assoluto prevedendo la legge cause legittime di prelazione (art. 2741), in presenza delle quali il creditore che ne sia titolare (c.d. creditore privilegiato), è preferito, nel riparto del prezzo ricavato dalla vendita forzata dei beni del debitore, rispetto agli altri creditori che non ne possono vantare (c.d. creditori chirografari)*», GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Edizioni Scientifiche Italiane, 2011, 656.

[9] FABIANI, *Dai principi generali alla falcidiabilità di tutti i crediti tributari*, 23 luglio 2013, in *www.ilcaso.it*, 2.

[10] *Ibidem*.

pagamento dei crediti che si trovano collocati nell'ordine delle prelazioni sottostanti è possibile, ricorrendo, esclusivamente, alla c.d. finanza esterna[11].

Principio cardine, in tema di soddisfacimento dei creditori privilegiati, quindi, una volta accertata l'incapienza del patrimonio del debitore, è quello in base al quale non può procedersi al pagamento di un credito privilegiato, se prima non è stato soddisfatto il creditore poziore.

L'inserimento della disposizione normativa relativa alla inalterabilità dell'ordine delle cause legittime di prelazione trova giustificazione, allora, nella circostanza che, avendo previsto il legislatore la frazionabilità dei creditori in classi (il divieto di alterare l'ordine delle prelazioni è espressamente stabilito solo nel concordato con classi), non si potesse ritenere, successivamente, che la stessa potesse consentire anche un ribaltamento dei privilegi[12].

---

[11] V., in tal senso, Trib. Roma, 1° febbraio 2012; va tenuto conto, invero, della circostanza che il privilegio presenta caratteristiche peculiari, *in primis*, il fatto di essere «*sempre direttamente o indirettamente previsto dalla legge. Di conseguenza, esso, di regola e salvo limitate eccezioni, non è pubblicizzato, cosicché non è sempre conoscibile dai terzi creditori che possono anche ignorare l'esistenza di ulteriori crediti per loro natura privilegiati e quindi vedersi inaspettatamente pretermessi rispetto ad altri. Tale pretermissione si verifica non solo nel caso di creditore chirografario che viene posposto ad un creditore privilegiato, ma anche nell'ambito di una pluralità di creditori privilegiati. La legge infatti in tal caso non ricorre al criterio della priorità temporale, che cozzerebbe contro il principio secondo cui il privilegio è accordato in ragione della particolare natura del credito, ma fissa essa stessa l'ordine dei privilegi (art. 2777 ss. c.c.)*», GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, cit., 659.

[12] BOZZA, *Il trattamento dei crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *Fallimento*, 2012, 377 ss.; «*… la nuova norma dell'art. 160 richiede per la formazione delle classi in modo congiunto, e non alternativo, la omogeneità giuridica ed economica, il fermo posto dal legislatore all'autonomia privata dall'ult. parte del secondo comma dell'art. 160 riprende un principio di base del sistema, in forza del quale il trattamento giuridico dei creditori non può essere svincolato dall'ordine dato dallo stesso legislatore, che ha già provveduto a creare varie categorie (o classi) di creditori o in ragione della libertà data alle parti di costituire garanzie tipiche (quali pegno e ipoteca) o in ragione della causa del credito (come i privilegi), con la categoria residuale dei chirografari; con la ovvia conseguenza che, in linea di principio (vi sono poi alcune eccezioni), la formazione delle classi può interessare soltanto la categoria dei creditori chirografari, tra i quali possono essere favoriti determinati gruppi rispetto ad altri in ragione della omogeneità economica intercorrente tra i partecipanti. Di conseguenza, la possibilità di suddividere i chirografari in classi con trattamenti differenziati non entra in conflitto con il principio della inalterabilità della graduazione, proprio perché in questa categoria non sono stabilite priorità tra i creditori che si trovano tutti sullo stesso piano, di modo che il legislatore, quando consente al debitore concordatario di formare classi con trattamento differenziato, ammette che possa essere alterato il principio di parità, ma non il principio della graduazione, che è concetto estraneo alla categoria dei chirografari. Rispetto a questa facoltà concessa al debitore, il tribunale può esercitare una verifica soltanto della correttezza dei criteri di formazione delle diverse classi, come chiarisce il primo comma dell'art. 163, ma non un controllo sulla coerenza nel trattamento, o, per meglio dire, sulle ragioni giustificatrici del trattamento economico riservato a ciascuna classe e della anteposizione di una di essa rispetto ad altre; questi, infatti, sono dati contingenti e variabili lasciati alla libertà del debitore, tant'è che l'art. 163 non richiede, a differenza dell'art. 124 lett. b), che chi propone il concordato debba indicare le ragioni del trattamento differenziato dei creditori. Se questo è il compito del tribunale, appare evidente che il debitore ha piena libertà di fissare i criteri economici di omogeneità in base ai quali compone le classi, differenziando il trattamento tra le stesse; il che è pienamente coerente con la funzione del classamento - teso a dare al debitore in crisi l'autonomia di trovare la giusta composizione fra gli interessi di cui sono portatori i diversi creditori - ma, in tal modo, la formazione delle classi diventa anche lo strumento per differenziare, con una ampia dose di discrezionalità, il trattamento tra gruppi di creditori o addirittura di differenziare la posizione di ciascun singolo creditore, non essendo vietata la formazione di classi unipersonali, con buona pace della* par condicio*; anzi, proprio l'esasperazione della ricerca tesa ad assicurare la tenuta del principio della massima omogeneità tra i creditori appartenenti*

Ebbene, alla luce dell'univoco inquadramento sistematico che precede, può ritenersi che la disposizione di cui all'art. 182-*ter* L.F. (nel prevedere che il credito, pur munito di prelazione, possa non essere soddisfatto per intero, purché in modo non deteriore rispetto a quello del grado successivo, presupponendo che si passi alla soddisfazione del grado successivo anche senza il totale soddisfacimento del credito anteriore) non alteri l'ordine dei privilegi in senso stretto, ma rappresenti una deroga al principio per il quale, finché vi sono beni sui quali soddisfare il credito di rango più elevato, non è possibile procedere al soddisfacimento dei creditori successivi.

La "previsione eccezionale" dell'art. 182-*ter* stabilisce, del resto, che taluni crediti (I.V.A. e ritenute operate e non versate) debbano essere soddisfatti per intero e ciò, dunque, prescindendo dall'esistenza di un patrimonio mobiliare ed immobiliare sul quale quel privilegio sia soddisfatto[13].

Tirando le fila del ragionamento sin qui esposto, può condividersi l'orientamento di pensiero[14] in base al quale, il debitore, che presenta anche la proposta di transazione fiscale, deve sottostare a tre vincoli:

- ai creditori privilegiati non può essere offerto un soddisfacimento che sia inferiore al valore del bene ritraibile dalla sua liquidazione;
- non può essere alterato l'ordine delle prelazioni;
- pagamento necessariamente integrale di I.V.A. e ritenute operate e non versate.

*alla stessa classe spinge alla moltiplicazione delle classi e, quindi, alla alterazione del principio della* par condicio», BOZZA, *Il rispetto della* par condicio creditorum *nelle soluzioni della crisi dell'impresa*, cit., 13-14.

[13] Cfr., Cass., Sez. VI Civile, ordinanza 19 novembre 2015-9 febbraio 2016, n. 2560, ove, con riferimento all'impugnazione *ex* art. 111 Cost. del decreto emesso dal Tribunale di Urbino, la società ricorrente ha denunciato la «*violazione degli artt. 160 e 182*-ter*, comma I, l.fall., rileva*[ndo] *che i creditori privilegiati erano stati suddivisi in classi, nella prima delle quali erano stati inclusi i crediti (per I.V.A. e ritenute non versate) non falcidiabili e che la necessità dell'integrale pagamento di tali crediti non comportava che dovessero essere integralmente soddisfatti tutti i creditori privilegiati di grado anteriore, pena la violazione dell'art. 160 comma II u.p. l.fall.*». La Suprema Corte di Cassazione ha ritenuto che «*il motivo appare manifestamente fondato, atteso che, come già affermato …, i crediti relativi ad I.V.A. ed a ritenute operate e non versate, rispetto ai quali ai sensi dell'art. 182*-ter *l.fall., la proposta può contenere esclusivamente la dilazione del pagamento, non sono falcidiabili; che, tuttavia, la necessità del loro integrale pagamento non comporta quella di integrale pagamento dei crediti privilegiati di grado anteriore (cfr. Cass. n. 22932/2011)*».

[14] FABIANI, *Dai principi generali alla falcidiabilità di tutti i crediti tributari*, cit., 4, «*Si può affermare con sicurezza che quando il debitore presenta anche la proposta di transazione fiscale i vincoli alla proposta sono, appunto, tre perché si aggiunge la previsione del pagamento necessariamente integrale di I.V.A. e ritenute non versate, pur se al contempo si affievolisce il secondo vincolo posto che si può procedere al soddisfacimento di crediti posteriori (nell'ordine di graduazione) anche se quelli poziori di natura fiscale (ma diversi da I.V.A. e ritenute non versate) non sono stati interamente soddisfatti*».

## 4. Natura, ratio e portata della transazione fiscale

Orbene, in linea generale, innanzi all'interrogativo di ordine sistematico circa l'ambito di operatività del vincolo da ultimo ricordato (ossia, nel domandarsi se il pagamento necessariamente integrale di I.V.A. e ritenute non versate rappresenti una limitazione di carattere generale o sia, invece, confinata a quanto previsto dallo stesso art. 182-*ter* L.F.), con motivazioni che si ritiene di dover fare proprie, si è sostenuto che sia più ragionevole reputare che tutte le previsioni sui privilegi contenute nell'art. 182-*ter* L.F. si debbano intendere riferite solo al caso in cui nel concordato venga inclusa la proposta di transazione fiscale; tanto è suffragato dalla circostanza che «*L'art. 182*-ter, *come è noto, disciplina la transazione fiscale,* sub *procedimento cui le pronunce sopra menzionate della Corte Suprema hanno riconosciuto natura facoltativa. Il fatto che il divieto di falcidia del credito I.V.A. sia previsto esclusivamente dalla predetta disposizione e non sia stato inserito nell'ambito della disciplina generale del concordato, posta dall'art. 160 L.F., costituisce un argomento di natura sistematica che non può essere trascurato. Se poi si esamina il testo dell'art. 182*-ter *L.F., che recita: "con riguardo all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento", si constata che il legislatore ha configurato il divieto di falcidia del credito I.V.A. come un limite imposto espressamente alla "proposta" di transazione fiscale, per cui ritenerne l'operatività anche nel caso in cui il debitore non abbia inteso far ricorso a tale procedura costituisce non solo una interpretazione estensiva non consentita per difetto della* eadem ratio - *essendo la transazione fiscale finalizzata chiaramente a regolare in modo definitivo i rapporti con il fisco nell'ambito del concordato onde evitare che possibili mutamenti del carico fiscale possano compromettere l'esito della procedura - ma anche una interpretazione che contrasta con la lettera della legge*» (cfr. Corte d'Appello di Genova 10-27 luglio 2013, Cron. 132, Rep. 1326).

Dunque, ritenuta - per le ragioni di seguito esposte - l'autonomia delle ragioni che giustificano il ricorso alla transazione fiscale, tutte attinenti all'accertamento dei crediti tributari[15], la transazione

[15] Nell'ambito dell'orientamento che predica la non obbligatorietà del subprocedimento della transazione fiscale per realizzare la falcidia dei crediti tributari, si sostiene che «*in tal senso, più del dato letterale dell'art. 182*-ter *l.fall. (secondo il quale "con il piano di cui all'art. 160 il debitore può proporre il pagamento […] dei tributi", disposizione che suona alla stregua di una ripetizione della formula contenuta nell'art. 160, secondo la quale "l'imprenditore che si trova in stato di crisi può proporre ai creditori un concordato preventivo". In entrambe le norme l'uso del verbo servile "può" chiarisce unicamente che l'accesso agli istituti è una facoltà per il debitore e non è quindi sufficiente a supportare un giudizio di alternatività della transazione fiscale rispetto ad altro rito volto anch'esso alla falcidia del credito tributario), depone la circostanza che il consenso del fisco non risulta indispensabile per l'omologazione del concordato e la falcidia del credito fiscale possa intervenire anche in presenza del voto contrario dell'Amministrazione. E infatti l'art. 184 l.fall. prevede che "il concordato omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori al decreto di apertura della procedura di concordato". La tassatività della disposizione, e quindi l'affermazione del principio secondo il quale l'assetto dei crediti (inteso quale definizione della percentuale di pagamento o delle modalità alternative al soddisfacimento) che emerge dalla proposta omologata obbliga*

fiscale ben può qualificarsi come "*istituto di natura tanto eccezionale* (Cass. Civ. 22 marzo 2010, n. 6901) *che procedimentale"*, essendovi associati sia aspetti relativi alla determinazione del credito sia conseguenze in tema di estinzione dei giudizi pendenti.

«*La Corte di Cassazione ha evidenziato, in dette sentenze* [cfr. sentenze *ut supra* riportate e richiamate]*, che "la disposizione che sostanzialmente esclude il credito I.V.A. da quelli che possono formare oggetto di transazione, quanto meno in ordine all'ammontare del pagamento, è una disposizione eccezionale che, come si è osservato, attribuisce al credito in questione un trattamento peculiare e inderogabile". L'affermazione va condivisa; la norma infatti, pur senza incidere sull'ordine dei privilegi, pone ad esso una evidente deroga, in pregiudizio di tutti quei crediti ai quali è attribuito dalla legge un privilegio di grado poziore perché ritenuti meritevoli in via generale di maggiore tutela, anche in rapporto ad interessi di rilievo costituzionale. Non può quindi dubitarsi della sua natura eccezionale, dalla quale deriva non solo il divieto di applicazione in via analogica, ma anche il divieto di interpretazione estensiva in assenza di una "*eadem ratio*". In tale prospettiva* [si] *ritiene … che la collocazione della norma e il suo tenore letterale acquistino, ai fini della interpretazione della* voluntas legis*, un decisivo rilievo*» (Corte d'Appello di Genova 10-27 luglio 2013, Cron. 132, Rep. 1326).

Orbene, come accennato, la previsione del divieto di falcidia del credito I.V.A. esclusivamente nell'art. 182-*ter* L.F. ed il mancato inserimento nell'ambito della disciplina generale del concordato,

---

*tutti i creditori (indipendentemente dal loro voto favorevole o contrario e dalla stessa loro partecipazione al procedimento), porta ad escludere la possibilità di un particolare statuto per il fisco, non essendo revocabile in dubbio che un'eccezione al principio, se voluta e per le conseguenze pratiche che comporterebbe, sarebbe stata espressamente inserita dal legislatore in occasione della formulazione della disposizione dedicata alla materia.*
*Nemmeno può sottacersi, poi, che nella disciplina* ante *riforma era assolutamente pacifico che anche il credito tributario potesse essere oggetto di falcidia (ovviamente se chirografario) e che, più in generale, il fisco potesse essere trattato come qualunque altro creditore.*
*Del resto, di recente, in tali termini si è espressa la Suprema Corte (cfr. Cass. n. 22932/2011) la quale ha affermato che "la sostanziale attribuzione del diritto di veto al fisco renderebbe assai più difficile l'accesso al concordato in quanto il debitore sarebbe tenuto ad accettare* in toto *le pretese fiscali per poter accedere alla transazione e questo non si concilia con l'evidente volontà del legislatore di valorizzare e favorire la soluzione concordataria anche sacrificando forme di tutela prima presenti, come dimostra, ad esempio, l'eliminazione della doppia maggioranza". Nel medesimo arresto la Corte ha statuito anche che "in presenza di un tentativo di transazione fiscale non riuscito il concordato può essere ugualmente omologato" ed allora "non è dato intendere perché un tale tentativo debba comunque essere effettuato se il debitore ritiene* ab origine *di non voler perseguire alcun accordo particolare con il fisco perché già ne conosce le pretese, le ritiene infondate ed è disposto a correre il rischio del voto contrario dell'ufficio".*
*In definitiva, atteso che né dall'art. 160 né dall'art. 182-*ter *l.fall. si desume la volontà legislativa di porre il principio di indisponibilità della pretesa tributaria (certamente operante nel momento accertativo ed impositivo), né di porre una deroga alla parità di trattamento dei creditori (oltre i limiti generali fatti propri dall'articolo 2741 c.c.) pur in seno al momento prettamente satisfattivo e della riscossione, ritiene il Tribunale che la transazione fiscale prevista dall'art. 182-*ter *l.fall. non è un procedimento obbligatorio. L'imprenditore che si trovi nelle condizioni previste dall'art. 160 può formulare pertanto una proposta di concordato preventivo che preveda il pagamento integrale ovvero la falcidia dei crediti tributari, anche senza seguire l'*iter *descritto dall'art. 182-*ter*. Logico corollario è che in tale evenienza il debitore non perseguirà gli effetti del consolidamento del debito fiscale e della cessazione del contenzioso che la citata norma ricollega all'esito positivo della transazione fiscale, la quale deve perciò essere considerata come facoltativa per quel debitore che, per qualsiasi motivo, non avesse interesse a conseguire gli effetti anzidetti*», Tribunale di Rossano, decreto del 31 gennaio 2012, in *www.ilcaso.it*.

posta dall'art. 160 della stessa legge, costituisce un argomento di natura sistematica che, oggettivamente, non può essere trascurato.

Del resto, poi, dall'esame del testo del citato art. 182-*ter* L.F. – che, puntualmente, recita "*con riguardo all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione di pagamento*" – si può constatare che il legislatore ha configurato il divieto di falcidia del credito I.V.A. come un limite imposto espressamente alla "*proposta*" di transazione fiscale, per cui ritenerne l'operatività anche nel caso in cui il debitore non abbia inteso far ricorso a tale procedura costituisce, non solo una interpretazione estensiva non consentita, come visto, per difetto della *eadem ratio*, ma anche una interpretazione che contrasta con la lettera della legge.

Infatti, quanto alla ragione giustificativa, va osservato che la transazione fiscale è finalizzata a regolare in modo definitivo i rapporti con il fisco nell'ambito del concordato preventivo, onde evitare che possibili mutamenti del carico fiscale possano compromettere l'esito della procedura; essa ha, quindi, uno scopo specifico, non perseguibile senza il ricorso a tale istituto.

È ormai pacifico che la transazione fiscale (disciplinata, come anticipato, dall'art. 182-*ter* L.F.) non gode di propria autonomia rispetto al concordato preventivo ed agli accordi di ristrutturazione[16], sicché il voto contrario dell'Amministrazione finanziaria non impedisce che il concordato spieghi pienamente i suoi effetti e che, pertanto, in caso di omologazione, il pagamento in percentuale dei crediti fiscali è obbligatorio per tutti i creditori[17].

In particolare, secondo la giurisprudenza di merito[18], la mancanza di autonomia della transazione fiscale e la possibilità di falcidiare il credito vantato dall'Amministrazione finanziaria che ha votato in senso sfavorevole al concordato discende dai seguenti elementi:

- l'art. 182-*ter* L.F. non si discosta dall'art. 160 L.F. che prevede la falcidia dei creditori privilegiati tributari, ma aggiunge a tale previsione la disciplina procedurale attraverso cui gli Uffici fiscali pervengono al voto;
- il citato art. 182-*ter* L.F., inoltre, non scolpisce una vera e propria transazione con reciproche concessioni tra le parti[19];

[16] Per una panoramica delle pronunce giurisprudenziali che hanno sostenuto la tesi della transazione fiscale come istituto interno al concordato ed agli accordi di ristrutturazione, v. D'ORAZIO, *Le procedure di negoziazione della crisi dell'impresa*, in *Itinerari nel Processo Civile - Guide coordinate da F. Lazzaro*, Giuffrè Editore, 2013, 590 ss.; ivi, tra le altre, Trib. Piacenza, 1 luglio 2008, «*La transazione fiscale, in quanto costituente parte integrante del piano concordatario produrrà o meno i suoi effetti se la proposta di concordato sarà o meno omologata*».

[17] Cfr. Trib. Monza, 15 aprile 2010; Trib. Mantova 22 febbraio 2009; Trib. Roma 27 gennaio 2009.

[18] Corte d'Appello di L'Aquila, 16 marzo 2011, n. 306.

[19] V., in senso analogo, D'ORAZIO, *Le procedure di negoziazione della crisi dell'impresa*, cit., 556: «*Si è contestata la definizione stessa di transazione fiscale, in quanto in questo caso l'incertezza (la* res litigiosa*) attiene non alla sussistenza*

- il contenuto precettivo di cui all'art. 160 L.F. consente la falcidia dei privilegiati e prevale sul principio di indisponibilità dei crediti tributari, che non ha rango costituzionale.

In altri termini, la transazione fiscale è inserita nel piano concordatario e ne condivide gli effetti e le sorti, con la conseguenza che i crediti tributari restano soggetti all'esito della votazione del concordato e del giudizio di omologazione.

La transazione fiscale, infatti, non costituisce un accordo autonomo, ma deve essere inserita nel piano di cui all'art. 160 L.F. e costituisce una fase endoconcorsuale che si chiude con l'adesione o il diniego alla proposta di concordato preventivo mediante espressione di voto dell'Amministrazione finanziaria che resta, comunque, soggetta alle sorti del concordato medesimo e ne subisce gli effetti obbligatori e remissori conseguenti all'omologazione[20].

In pratica, mentre il concordato preventivo ha una sua propria funzione autonoma rispetto alla transazione fiscale e può vivere di vita propria, la transazione fiscale, invece, può essere proposta soltanto nell'ambito di altra procedura del sistema concorsuale.

Con la transazione fiscale il debito tributario si "*consolida*", con la conseguenza che il debitore ottiene il vantaggio della assoluta certezza sull'ammontare del debito verso l'Erario, in quanto la pretesa tributaria sarebbe cristallizzata alla data di presentazione della domanda, così come quantificata dall'Ufficio con esclusione, da un lato, della facoltà del medesimo di procedere ad

---

*del diritto (che è pacifica) ma alla sua effettiva realizzazione, anche perché oggetto dell'istituto sono anche i tributi ormai iscritti a ruolo. Trattasi, dunque, di un atto dismissivo o remissorio individuabile nel* pactum ut minus solvatur*. Inoltre, l'obbligazione tributaria è per legge indisponibile* ex *art. 49 r.d. n. 287 del 1924. Tuttavia, tale norma, che ben può essere derogata da altra norma di pari rango, quale è l'art. 182-*ter *l.fall., trova la sua* ratio *costituzionale anche nel principio di capacità contributiva, nel senso che l'amministrazione ha maggiore vantaggio a recuperare risorse immediate, anziché attendere i tempi lunghi della procedura fallimentare, con costi superiori agli effettivi benefici. Viene, in tal modo, meno l'interesse al prelievo fiscale, con giustificazione costituzionale dell'adesione alla transazione da parte dell'amministrazione finanziaria. Si fa riferimento, poi, alla maggiore tutela che ricevono le parti deboli dalla stipulazione della transazione, che consente la salvaguardia di posti di lavoro (art. 35 Cost.), attraverso la prosecuzione dell'attività dell'impresa, anche a mezzo di affitti o di cessioni di azienda. Il principio di efficienza e di buon andamento dell'Amministrazione* ex *art. 97 Cost. favorisce gli accordi con l'imprenditore in vista di un proficuo risultato. Si ritiene, quindi, che una assimilazione alla transazione civilistica (con le reciproche concessioni) possa realizzarsi solo alla presenza di crediti tributari non ancora definitivi. Negli altri casi, come detto, v'è un* pactum ut minus solvatur».

[20] Trib. Milano, 13 dicembre 2007, n. 13728, in D'ORAZIO, *Le procedure di negoziazione della crisi dell'impresa*, cit., 590-591: «*Per tassativa disposizione dell'art. 182-*ter *l.fall., la transazione fiscale, se proposta, deve essere inserita nel piano di concordato preventivo di cui all'art. 160 l.fall., del quale diviene parte integrante, seguendone inevitabilmente le sorti*. *La transazione fiscale, pertanto, non costituisce un accordo autonomo ma una fase endoconcorsuale che si chiude con l'adesione o il diniego alla proposta di concordato preventivo mediante voto espresso nell'adunanza dei creditori. Ne consegue che l'Agenzia delle Entrate ed il concessionario restano soggetti all'esito della votazione concordataria e la transazione fiscale produce o no i suoi effetti se la proposta di concordato sia stata o no omologata. Nel caso di concordato avente diverse classi di creditori, con maggioranza dei crediti e delle classi e con dissenso di una o più classi, il concordato stesso subisce quindi il vaglio di convenienza dei creditori facenti parte della o delle classi dissenzienti (c.d.* cram down*)*».

ulteriori accertamenti anche qualora non sia maturata la decadenza, dall'altro, da parte del debitore, di contestare pretese anche ove non definitive[21].

In assenza di transazione con il fisco, al contrario, il debitore non ottiene i richiamati benefici, ma può optare per la contestazione della pretesa dell'Erario in vista di un minore esborso nel caso in cui gli importi contestati non incidono in maniera rilevante e se il consenso dell'Amministrazione finanziaria non è decisivo ai fini del raggiungimento della maggioranza.

Un'ulteriore conseguenza dell'omologazione dell'accordo anche sul debito verso l'Erario è l'estinzione dei giudizi in corso aventi ad oggetto i tributi concordati, effetto, questo, che non si verifica per gli altri creditori che, quando votano sulla proposta di concordato preventivo, sostanzialmente formulano il loro consenso soltanto in relazione alla percentuale o alle modalità di soddisfacimento prospettate, ben potendo non solo perseguire l'eventuale contenzioso in corso, ma iniziarlo anche *ex novo* qualora in disaccordo con l'ammontare o la qualità dei crediti indicati nella domanda[22].

Ancora, spingendo ad un livello ulteriore la riflessione in ordine alla natura tanto eccezionale che procedimentale dell'istituto in commento, l'art. 182-*ter* L.F. rappresenta un "*unicum*" rispetto

---

[21] «*Come è noto, relativamente agli effetti del consolidamento del debito tributario, effetto tipico derivante dal perfezionamento della transazione fiscale, non vi è mai stata unanimità di vedute, in particolare sul fatto se il citato consolidamento importi o meno il divieto per l'Amministrazione finanziaria di esercitare i suoi ordinari poteri di accertamento in ordine ai tributi oggetto di transazione relativamente agli anni interessati dall'accordo. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate, anche di recente (in tal senso, Circolare 6 maggio 2015, n. 19/E, ma, in precedenza, nello stesso senso, anche Circolare 18 aprile 2008, n. 40/E), ha ribadito come il consolidamento del debito tributario a seguito del perfezionamento della transazione non impedisce in alcun modo agli uffici, sussistendone le condizioni, "di procedere ad accertamento ed iscrivere a ruolo le ulteriori somme che risultassero eventualmente dovute in relazione a fattispecie diverse da quelle che hanno generato il debito oggetto di transazione, anche se riferibili agli stessi periodi di imposta". Di diverso avviso una parte della dottrina, la quale ritiene che il consolidamento del debito conseguente alle attività di liquidazione e certificazione dello stesso da parte dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agente della riscossione avrebbe effetto preclusivo non soltanto in relazione ai controlli di natura formale, ma anche relativamente a quelli di tipo sostanziale (in altri termini inibirebbe l'inizio di qualunque azione di accertamento). La tesi esposta si fonda sulla* ratio *dell'istituto, la cui funzione, nelle intenzioni del legislatore della riforma, sembrerebbe essere stata quella di pervenire alla definitiva quantificazione dei debiti tributari, al fine di favorire l'esito positivo delle procedure concorsuali.*
*L'espressione "consolidamento del debito tributario" è stata, dunque, interpretata nel documento* ["*Il contributo del CNDCEC alla riforma della crisi di impresa – Profili tributari*", presentato, in data 11 dicembre 2015, dal CNDCEC, alla Commissione Rordorf] *nel senso di precludere agli uffici la possibilità di rettificare in aumento l'ammontare della pretesa una volta condivisi i termini della proposta transattiva e, in particolare, l'ammontare del credito tributario ivi concordato. Ovviamente l'effetto "consolidamento" dovrà ritenersi circoscritto alle sole annualità oggetto della transazione in modo tale che si acquisisca certezza e definitività dei rapporti con il fisco, come con qualsiasi altro creditore.* (…) *Tanto premesso, all'attuale testo dell'art. 182-*ter *L.F., il CNDCEC ha proposto di apportare le seguenti modifiche: attribuire all'espressione "consolidamento del debito tributario" il significato di cristallizzazione della pretesa erariale e locale alle annualità-esercizi oggetto della transazione, così come quantificata dall'Agenzia delle Entrate, dall'Agente della riscossione e dagli enti locali*», *Transazione fiscale: le proposte dei commercialisti "in linea" con la Corte di Giustizia UE - Documento del 31 gennaio 2016*, in [www.cndcec.it](http://www.cndcec.it), 7-9.

[22] Cfr., in tal senso, Cass. Civile, Sez. I, 4 novembre 2011 n. 22932.

all'ordinamento concorsuale, potendosi desumere tale conclusione dall'ulteriore circostanza che, in tale disposizione, è rinvenibile un'altra eccezione proprio in tema di graduazione: mentre, invero, fuori dalla transazione fiscale, il credito chirografario può essere allocato in classi secondo il criterio dell'omogeneità dell'interesse economico, con la transazione fiscale il credito chirografario di natura tributaria deve essere soddisfatto in misura pari a quella offerta per la classe trattata meglio.

Che la transazione fiscale non rappresenti una norma di diritto sostanziale emerge, poi, dal fatto che, altrimenti, diversamente opinando, qualora si versi in ipotesi in cui ricorra una proposta di concordato – priva di accessoria richiesta di transazione fiscale - con classi di creditori e vi siano crediti dell'Erario di natura chirografaria, questi dovrebbero ricevere un trattamento minimo pari a quello della classe trattata meglio[23].

Per di più, che l'intangibilità del credito I.V.A. non sia norma sulla collocazione del credito, lo si ricava dalla derogabilità, rispetto al "*novum*" fissato nell'art. 182-*ter* L.F., della transigibilità dei crediti tributari. Il credito tributario diventa transigibile da parte dell'Amministrazione nel concordato preventivo, ma con il limite che alcuni di questi crediti non possono essere decurtati, bensì solo pagati con dilazione, nella piena operatività del principio di autodeterminazione del legislatore di scegliere, appunto, quali tributi rendere transigibili, trattandosi, nel caso di specie, di materia fiscale che, solo in maniera indiretta, si riflette sul principio della concorsualità creditoria[24].

Inoltre, «*sulla scorta del rilievo che la qualificazione della norma* de qua *nei termini dinanzi citati e, quindi, l'inerenza della stessa alla collocazione del credito, ne dovrebbe* [cfr. definizioni di cui alle richiamate sentenze della Corte di Cassazione]*, in ipotesi, comportare l'operatività non solo in tutte le procedure concorsuali, ma anche nelle procedure esecutive individuali, con la conseguenza che l'estensione della regola del trattamento del credito I.V.A., operata dalle citate sentenze del Supremo Collegio, dall'ambito della transazione fiscale a quello concordatario, lascerebbero comunque, impregiudicata l'imparità di trattamento del medesimo credito nelle procedure esecutive individuali, imparità non consona alla sottolineata peculiare rilevanza comunitaria del credito* de quo*, e ciò anche a prescindere dal carattere speciale della previsione dettata nella sola disciplina della transazione fiscale.* [Si ritiene, quindi]*, che possa, almeno astrattamente, seguirsi la tesi secondo la quale il trattamento dell'I.V.A. e delle ritenute previdenziali operato nella sola transazione fiscale trovi giustificazione nello "scambio" tra erario o enti previdenziali e debitore proponente che è tipica dell'istituto in questione, laddove nell'ambito concordatario può astrattamente ritenersi ammissibile la falcidia del credito in questione al pari di tutti gli altri crediti muniti di privilegio generale, con l'unico*

[23] FABIANI, *Dai principi generali alla falcidiabilità di tutti i crediti tributari*, cit., 10 ss.
[24] *Ibidem*.

*limite sancito dall'art. 160, comma II, L.F. e, in particolare, con il vincolo del rispetto dell'ordine delle cause legittime di prelazione*» (cfr. Tribunale di Como, decreto del 28-29 gennaio 2013)[25].

Non può sottacersi, del resto, l'ulteriore dirimente circostanza che il pagamento integrale del debito I.V.A. previsto nell'ambito della transazione fiscale, mal si concilia con il principio generale sancito dall'art. 160, comma 2, L.F., per il quale "*il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione*" [26], perché, se operasse la

[25] «*… la dottrina ha osservato che la tesi della Cassazione sulla natura sostanziale dell'obbligo di integrale pagamento dell'I.V.A. non è condivisibile, in quanto nel caso in cui lo Stato vanti un credito nei confronti di un debitore non fallibile, sarebbe costretto a promuovere una procedura esecutiva singolare, nell'ambito della quale trova applicazione l'art. 2778 c.c., il quale colloca l'I.V.A. alla diciannovesima posizione. In tal caso, dunque, il pagamento dell'I.V.A. dipenderebbe dall'integrale pagamento di tutti i crediti privilegiati poziori nell'ordine di cui all'art. 2778 c.c., senza il rispetto della norma (ritenuta sostanziale) di pagamento integrale dell'I.V.A. in ogni ipotesi. Allo stesso modo nel fallimento il credito I.V.A., per essere soddisfatto, necessita del pagamento integrale dei creditori privilegiati che lo precedono nell'ordine di cui all'art. 2778 c.c. Solo nel concordato preventivo, con o senza transazione fiscale* ex *art. 182*-ter *l.fall., tale credito diventerebbe superprivilegiato "in senso sostanziale", dovendo essere pagato integralmente sempre, a prescindere dal trattamento degli altri crediti privilegiati che lo precedono ai sensi dell'art. 2778 c.c.*», D'ORAZIO, *Le procedure di negoziazione della crisi dell'impresa*, cit., 562.

[26] In senso contrario, v., però, Corte d'Appello di Milano, IV Sez. Civ., 30 ottobre-20 novembre 2014 e, più recentemente, Corte d'Appello di Genova, Sez. I Civile, 2-28 luglio 2015, n. 81, in *www.ilcaso.it*, «*Secondo la Corte Suprema il pagamento integrale dell'I.V.A. (cui è assimilabile quello delle ritenute) non comporta una "violazione del disposto della L. Fall., art. 160, comma 2, con riguardo al divieto di alterare, con la proposta di concordato, l'ordine delle cause legittime di prelazione (e quindi anche la graduazione dei privilegi prevista dalla legge). È proprio della norma eccezionale derogare, in casi determinati, ad un principio generale: l'art. 182*-ter*, attribuendo (per quanto qui rileva) al credito I.V.A., nell'ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti, un trattamento peculiare ed inderogabile dall'accordo delle parti, non produce per ciò solo l'effetto di incidere sul trattamento di tutti gli altri crediti (per i quali continua a valere l'ordine di graduazione), ma sul solo trattamento di quel credito, in quel particolare contesto procedurale" (Cassazione 25/06/2014, n. 14447); ne consegue che il pagamento del credito I.V.A., così come di quello derivante dal mancato versamento delle ritenute, non presuppone il ricorso a finanza esterna*»; cfr., anche, Corte d'Appello di Milano, IV Sez. Civ., 30 ottobre-20 novembre 2014, in *www.ilcaso.it*, che, sul punto, si è espressa nei seguenti termini: «*… la S.C. dopo aver precisato che la natura eccezionale della norma di cui all'art. 182*-ter l.fall. *non preclude all'interpretazione estensiva della medesima, ogni qual volta risulti che la portata effettiva della norma, avuto riguardo all'intenzione del legislatore va oltre il limite segnato dalla sua formazione letterale, ha statuito "come la previsione dell'intangibilità dell'I.V.A. contenuta nell'art. 182*-ter *comma primo … a) sia ammessa per la peculiarità di tale tributo, considerato da normativa e giurisprudenza europea tra le risorse proprio dell'Unione europea la cui gestione - sia normativa che esecutiva - è di interesse comunitario e come tale sottoposta a vincoli, b) attenga quindi al trattamento del credito nell'ambito della procedura concorsuale cui la norma si riferisce, costituisca cioè norma sostanziale che prescinde dalle particolari modalità con cui si svolge la procedura di crisi, se cioè la proposta di concordato preventivo* ex *art. 160 (o di accordo di ristrutturazione* ex *art. 182*-bis*) contenga o non, anche la proposta di transazione fiscale; ciò anche perché altrimenti dovrebbe ritenersi che il legislatore con l'art. 182*-ter *comma primo abbia inteso adeguare rigorosamente la normativa interna a quella europea ponendo l'obbligo di integrale pagamento di un'imposta di interesse comunitario quale l'I.V.A. e nel contempo lasciare alla (pur legittima) scelta discrezionale del debitore di non proporre la transazione fiscale l'assoggettamento, o non del medesimo a tale obbligo, in netto quanto ingiustificabile contrasto con il rigore realizzato da tale norma e con le ragioni che lo sostengono". La Suprema Corte ha quindi concluso evidenziando "l'infondatezza della denuncia di violazione del disposto dell'art. 160 comma secondo l.fall., con riguardo al diritto di alterare, con la proposta di concordato l'ordine delle cause legittime di prelazione e quindi anche la graduazione dei privilegi prevista dalla legge. È proprio della norma eccezionale di derogare in casi determinati ad un principio generale l'art. 182*-ter *attribuendo … al credito I.V.A. nell'ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti, un trattamento peculiare e inderogabile dall'accordo delle parti non produce per ciò solo l'effetto di incidere sul trattamento di tutti gli altri crediti (per i quali continua a valere l'ordine di graduazione), ma*

suddetta previsione eccezionale vi sarebbe una sostanziale paralisi dell'operatività delle procedure di concordato preventivo, strumento negoziale principe nella gestione della crisi di impresa.

Il credito I.V.A., invero, «*è collocato al posto n. 19 della preferenza dei privilegi di cui all'art. 2778 c.c. ("i crediti dello Stato indicati dal terzo comma dell'art. 2752"), sicché dovendosi pagare per intero il predetto credito I.V.A., dovrebbero essere pagati interamente anche tutti i crediti privilegiati poziori (quasi tutti), con inammissibilità delle proposte di concordato che si discostassero da questa previsione vincolata*»[27].

Le criticità evidenziate sono state così superate, in dottrina e nella giurisprudenza di merito, considerando l'art. 182-*ter* L.F. (come modificato prima dell'art. 32, comma 5, lett. a) del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, e poi dall'art. 29, comma 2, del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, nella parte in cui impone il pagamento integrale dell'I.V.A. seppure con dilazione) come norma speciale successiva, di natura eccezionale[28]: *«… la non decurtabilità dell'I.V.A. pare pienamente comprensibile solo se la si inquadra all'interno dell'istituto della transazione fiscale. Nell'ottica infatti dell'accordo che l'imprenditore può raggiungere con l'Erario, la norma sull'I.V.A. va a limitare i poteri discrezionali dei funzionari degli enti impositori chiamati appunto a decidere sulla transazione proposta dal debitore.*

*In altre parole è evidente che lo Stato dopo essersi assoggettato agli obblighi impositivi scaturiti dalla creazione del mercato comune europeo (volti a non alterare la libera circolazione delle merci), non può venir meno a tale impegno acconsentendo ad una decurtazione di risorse delle quali non può disporre.*

*Tale conclusione emerge con evidenza dalle relazioni ministeriali che hanno accompagnato gli ultimi interventi legislativi di modifica del primo comma dell'art. 182-*ter *L.F.*

*In particolare, nella relazione al d.l. n. 185/2008, nella parte riguardante l'art. 32, nel dichiarare la volontà di limitare la possibilità, per l'imprenditore che ricorre alla procedura di concordato preventivo, di prevedere il pagamento parziale dell'I.V.A., il legislatore esplicita la sua intenzione di non pregiudicare la riscossione dell'I.V.A. proprio perché la direttiva comunitaria in materia "vieta allo Stato di disporre una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di procedere ad accertamento e verifica" (così relazione ministeriale citata). Ancora più chiara è la relazione ministeriale che ha accompagnato il d.l. n. 78/2010 (che, all'articolo 29, ha esplicitato la non decurtabilità anche delle ritenute operate e non versate), nella quale, all'art. 29 appunto, viene*

*dal solo trattamento di quel credito, in quel particolare contesto procedurale. Tale scelta, che certamente incide sull'accordo delle parti diretto a trovare soluzione alla crisi al di fuori della liquidazione fallimentare, ponendovi dei limiti, rientra però nella discrezionalità del legislatore ordinario e non può quindi essere sindacata in questa sede"*».

[27] D'ORAZIO, *Le procedure di negoziazione della crisi dell'impresa*, cit., 561.

[28] *Ibidem*.

*dichiarato l'intento di rendere solo dilazionabili le somme dovute per le ritenute nell'ambito dell'istituto della transazione fiscale, al pari di quanto disposto per l'I.V.A.*

*A conferma del fatto che le intenzioni del legislatore sono da circoscrivere alla transazione fiscale, la relazione in esame ci dice anche che l'equiparazione delle ritenute all'imposta sul valore aggiunto "trova il suo fondamento nel fatto che anche le ritenute operate dal sostituto d'imposta a titolo di acconto sono poi utilizzate in detrazione dal sostituto, in diminuzione del proprio debito tributario" e prosegue osservando che "anche le ritenute d'acconto sono somme di terzi che il sostituto trattiene allo scopo di riversarle allo Stato. Le analogie con l'imposta sul valore aggiunto rendono irragionevole una disparità di trattamento".*

*… In definitiva,* [si] *ritiene che la previsione del primo comma dell'art. 182-*ter *L.F. opera esclusivamente ogni qual volta l'imprenditore voglia, e soprattutto possa, avvalersi dei vantaggi dell'istituto della transazione fiscale (quali il c.d. consolidamento del debito tributario e l'estinzione dei giudizi pendenti), avendone le risorse. In tal caso infatti il debitore sceglie di utilizzare i vantaggi della transazione nella piena consapevolezza della non negoziabilità del credito I.V.A. e dei crediti per ritenute per i quali l'amministrazione può unicamente assentire ad un pagamento dilazionato*» (cfr. Trib. di Busto Arsizio 4-7 ottobre 2013).[29]

[29] Ancora e più recentemente, sintetizzando quanto esposto sino a questo momento, il Tribunale di Santa Maria Capua Vetere, III Sez. Civile, 17 febbraio 2016, in *www.ilcaso.it*, ha affermato *«… che l'art. 182-*ter *l.fall. laddove prevede che non possono costituire oggetto di transazione l'I.V.A. e le ritenute operate e non versate, è da intendersi come norma di carattere eccezionale, e come tale non suscettibile di interpretazione estensiva o di applicazione analogica, ed operante solo allorquando contestualmente al piano di cui all'art. 160 l.fall. venga proposta la transazione fiscale.*
*Non si condivide l'assunto della Cassazione secondo cui "non avrebbe alcuna giustificazione logica e che quindi non sia credibile che il legislatore abbia inteso lasciare alla scelta discrezionale del debitore assoggettarsi all'onere dell'integrale pagamento dell'I.V.A., imposta armonizzata a livello comunitario sulla cui gestione, si ribadisce, gli Stati non sono esenti da vincoli (si veda Corte di Giustizia CE, Sez. 5^, 11/12/2008, n. 174), optando per la transazione fiscale oppure avvalersi della possibilità di proporne un pagamento parziale decidendo per il concordato senza transazione".*
*Non può infatti ritenersi che l'art. 182-*ter *sia espressione di un principio generale, posto che con il ricorso alla transazione fiscale il debitore persegue specifiche finalità: il debitore che ne abbia la disponibilità economica, scegliendo di ricorrere alla transazione fiscale mira al consolidamento del debito fiscale e alla cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi di cui al primo comma dell'art. 182-*ter*. Effetti, questi, che si ricollegano ad una precisa volontà del debitore, consentita dall'ordinamento, e che non si realizzano nell'ipotesi di concordato senza transazione fiscale.*
*Oltre che il dato letterale, il principio affermato dalla Cassazione di intangibilità del credito I.V.A. e della sua natura di credito superprivilegiato, opera in contrasto da un lato con le norme della legge fallimentare e con il rispetto dell'ordine delle cause legittime di prelazione, dall'altro con lo spirito che ha animato le riforme susseguitesi negli ultimi anni favorevole a soluzioni negoziali della crisi di impresa.*
*Sotto il primo profilo, infatti, la Cassazione ha affermato che "deve escludersi che la necessità dell'integrale pagamento dell'I.V.A. comporti quella dell'integrale pagamento di tutti i crediti privilegiati con grado anteriore in ossequio al principio secondo cui 'il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione (l.fall., art. 160, comma 2, u.p.). La disposizione che sostanzialmente esclude il credito I.V.A. da quelli che possono formare oggetto di transazione, quanto meno in ordine all'ammontare del pagamento, è una disposizione eccezionale che, come si è osservato, attribuisce al credito in questione un trattamento peculiare e inderogabile'.*

## 5. Superamento delle argomentazioni addotte a sostegno della non falcidiabilià del credito I.V.A.

Quindi, superata la tesi del generale ambito di operatività del vincolo di cui all'art. 182-*ter* L.F., ritenuto, pertanto, che l'articolo in questione è "*norma procedimentale speciale di natura eccezionale*", giova, a questo punto, soffermarsi sulle argomentazioni che consentono di travalicare il campo di applicazione, innanzi delineato, della norma *de qua agitur*.

Infatti, sovvertendo l'argomento adoperato, in via interpretativa, per giustificare l'indifferenziata applicazione della regola della infalcidiabilià che muove dalla ritenuta incongruenza logica della tesi che affiderebbe al debitore la scelta se pagare oppure no un tributo, a seconda che si avvalga o

---

*Secondo gli Ermellini il credito relativo all'I.V.A. (e conseguentemente anche quello avente ad oggetto ritenute operate e non versate) sarebbe assistito, sulla base di una disposizione eccezionale, da una sorta di "superprivilegio" o sarebbe addirittura da considerare "quasi prededucibile", conseguentemente il loro integrale pagamento non inciderebbe automaticamente sul trattamento degli altri crediti e quindi quelli assistiti da privilegio anteriore potrebbero ciò nonostante essere pagati parzialmente.*

*Orbene, il pagamento integrale del credito I.V.A. e delle ritenute operate e non versate, in caso di incapienza del patrimonio dell'impresa al pagamento integrale dei creditori privilegiati di grado anteriore al 19°, determina la degradazione a chirografo dei crediti privilegiati di grado anteriore, ovvero di quei crediti che, nell'alternativa fallimentare riceverebbero di certo, in ragione della loro collocazione, una soddisfazione maggiore. Ne deriva, dunque, la violazione dell'art. 160, comma 2, l.fall. laddove consente una soddisfazione non integrale dei crediti muniti di diritto di privilegio, pegno o ipoteca, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, terzo comma, lettera d).*

*Nel caso di incapienza dell'attivo a soddisfare integralmente i crediti privilegiati, il presupposto della possibilità di pagamento parziale dei crediti privilegiati richiesto da tale norma non si verifica, perché mediante la liquidazione fallimentare dell'impresa, nell'ambito della quale non ricorre l'obbligo di pagamento integrale dei crediti per I.V.A. e ritenute, i creditori privilegiati anteriori al fisco verrebbero soddisfatti in misura più elevata di quella realizzabile in sede concordataria, grazie all'utilizzabilità delle risorse che nell'altra ipotesi verrebbero destinate all'Erario in virtù del carattere "superprivilegiato" del suo credito. Pertanto l'attestazione richiesta dalla suddetta norma mai potrebbe essere rilasciata, atteso che nella fattispecie, i crediti con grado di privilegio anteriore all'IVA nell'alternativa liquidatoria di certo godrebbero di un trattamento migliore.*

*Inoltre una domanda di concordato che prevede l'infalcidiabilità di I.V.A. e ritenute e la non integrale soddisfazione dei crediti dotati di privilegio di grado anteriore, sarebbe non conveniente per i creditori non privilegiati anteriori all'Erario e il concordato, in presenza di opposizione e, dunque di valutazione circa la convenienza della soluzione concordataria rispetto all'alternativa di liquidazione in sede fallimentare (cd. cram down), non sarebbe omologabile.*

*In ipotesi di incapienza del patrimonio sociale al pagamento dei creditori anteriori all'I.V.A., dunque, non può consentirsi la destinazione delle risorse proprie dell'impresa al pagamento integrale di I.V.A. e ritenute in danno dei creditori muniti di privilegio di grado anteriore che troverebbero altrimenti capienza.*

*Il divieto di alterazione dell'ordine dei privilegi, la veridicità e ancor prima la possibilità dell'attestazione di cui al comma 2 dell'art. 160 l.fall. sarebbero principi rispettati solo destinando al pagamento integrale di I.V.A. e ritenute finanza esterna, ovvero risorse assenti nell'alternativa fallimentare.*

*Ma ciò, e così passando al secondo profilo di criticità sopra evidenziato, non consentirebbe l'accesso al concordato a quelle imprese che non siano in grado di apportare finanza esterna per il pagamento del debito per I.V.A. e ritenute operate e non versate, così introducendo una limitazione non prevista dalla legge*».

meno dell'istituto della transazione fiscale, si ritiene che l'art. 160, comma 2, L.F., (norma cardine sul rispetto dell'ordine dei privilegi) abbia valore allorquando i trattamenti riservati ai creditori siano proposti discrezionalmente dal debitore, ma non nell'ipotesi in cui sia la legge ad imporre il particolare trattamento di un privilegio.

«*Pertanto, il debitore che intende proporre una transazione fiscale nell'ambito del concordato preventivo, deve pagare per intero l'I.V.A. - seppure in modo dilazionato - e può pagare in misura inferiore tutti gli altri privilegi anche poziori, con ordine di privilegio più alto, nella consapevolezza che trattasi di una eccezione imposta dalla legge.*

*Al di fuori dell'art. 182-*ter *L.F., invece, riprende vigore il principio generale del rispetto dell'ordine di prelazione di cui all'art. 160, comma 2, L.F.*»[30].

«*In tale contesto, il debitore non gode di discrezionalità in ordine al pagamento del tributo, ma può scegliere se raggiungere, oppure no, un accordo con l'Erario. Se ritiene che i crediti che l'Amministrazione vanta siano inesistenti, evidente sarà l'interesse a non coltivare la soluzione della transazione fiscale*»[31].

In secondo luogo, «*Per quanto poi concerne il rilievo che l'I.V.A. è una imposta armonizzata a livello comunitario, sulla cui gestione gli Stati non sono esenti da vincoli, argomento ripreso da Cass. Civ. n. 7667/2012, la quale, richiamando una decisione del Consiglio dell'Unione europea, ha ricordato che l'imposta ha natura di risorsa propria iscritta nel bilancio generale dell'Unione europea, si rileva, in accordo con larga parte della dottrina e della giurisprudenza di merito (cfr. da ultimo Tribunale Cosenza 29 maggio 2013) che i vincoli comunitari relativi all'imposta armonizzata non impediscono che l'I.V.A. sia soggetta alle regole del concorso e che subisca falcidia quando ciò sia giustificato dal perseguimento di interessi meritevoli di tutela. D'altronde, diversamente opinando, dovrebbe considerarsi illegittima la falcidia dell'I.V.A. in sede fallimentare o esecutiva*» (cfr. Corte d'Appello di Genova 10-27 luglio 2013, Cron. 132, Rep. 1326).

Proprio a tal riguardo, si ritiene, pertanto, di dover condividere l'orientamento[32] che sul punto si è espresso sostenendo che, se il patrimonio del debitore è conformato in modo tale da risultare non capiente per la soddisfazione del credito I.V.A., nessuna disposizione transnazionale potrà mai imporre il soddisfacimento integrale perché questo dipende dalla consistenza del patrimonio. Dunque, come l'Erario subisce la falcidia nel fallimento, così subisce la falcidia nel concordato preventivo rispetto al quale potrà manifestare il proprio dissenso, ma dovrà, cionondimeno, rispettare

[30] D'ORAZIO, *Le procedure di negoziazione della crisi dell'impresa*, cit., 561-562.
[31] FABIANI, *Dai principi generali alla falcidiabilità di tutti i crediti tributari*, cit., 11.
[32] FABIANI, *Dai principi generali alla falcidiabilità di tutti i crediti tributari*, cit., 15.

una decisione assunta a maggioranza; potrà, inoltre, contestare tanto i profili formali del procedimento quanto, in qualità di creditore privilegiato, il rapporto fra valore del credito e valore del patrimonio, nei limiti, però, del comportamento tipico di ciascun creditore che può liberamente esprimere il proprio consenso o dissenso in ordine alla proposta[33], tenendo altresì ben presente che, di sicuro, la mancata adesione dell'Erario alla transazione fiscale e/o alla proposta di concordato non osta all'approvazione ed alla successiva omologazione se le maggioranze sono in ogni caso raggiunte[34] - e ciò in virtù del generale principio, di cui all'art. 184 L.F., della vincolatività del concordato omologato nei confronti di tutti i creditori anteriori alla pubblicazione nel registro delle imprese del ricorso di cui all'articolo 161 L.F. - tuttavia non consente il conseguimento degli effetti "*ancillari*" della transazione fiscale[35].

Né valido argomento a suffragio della diffusa applicazione dell'art. 182-*ter* L.F. può essere desunto, *a fortiori*, dalla disciplina di cui alla più recente normativa in tema di composizione delle crisi da sovraindebitamento (l. n. 3/2012 e successive modifiche)[36].

---

[33] *Ibidem*; v. anche Tribunale di Santa Maria Capua Vetere, III Sez. Civile, 17 febbraio 2016, in *www.ilcaso.it*: «(…) *Infine occorre sottolineare come nell'ipotesi di concordato preventivo senza transazione fiscale che preveda la falcidia del credito I.V.A. e per ritenute, lo Stato potrà comunque, in sede di voto, in quanto non integralmente soddisfatto, valutare le bontà della soluzione offerta in ordine al soddisfacimento del credito erariale, tenendo conto altresì del minor gettito derivante dal fallimento dell'impresa e, dunque, della possibilità di un introito di somme in misura superiore ed in tempi più rapidi rispetto a quanto potrebbe avvenire in caso di fallimento o, invece, esprimere un voto contrario al concordato (o spiegare opposizione dinanzi al Tribunale) qualora non concordi con le conclusioni dell'esperto indipendente*».

[34] Cfr., in tal senso, *ex plurimis* Corte d'Appello di L'Aquila, 16 marzo 2011; Tribunale di Ravenna, 19 gennaio 2011; Corte d'Appello di Torino, 23 aprile 2010; Tribunale di Monza, 15 aprile 2010; Tribunale di La Spezia, 2 luglio 2009; Tribunale di Mantova, 26 febbraio 2009; Tribunale di Pescara, 2 dicembre 2008; Tribunale di Pavia, 8 ottobre 2008.

[35] V., in senso analogo, Corte d'Appello di Torino, 23 aprile 2010; cfr. anche D'ORAZIO, *Le procedure di negoziazione della crisi dell'impresa*, cit., 556: «*Del resto, caratteristiche imprescindibili dell'istituto tali da giustificare una individualità forte della transazione fiscale, sono rappresentate dal risultato di ottenere una chiara e precisa quantificazione del debito rispetto all'Erario e, secondo alcuni, dalla impossibilità per il fisco di procedere ad ulteriori accertamenti sui rapporti tributari oggetto dell'accordo. Inoltre, si è correttamente evidenziato che la transazione fiscale si inserisce all'interno della procedura di concordato preventivo condividendone gli effetti e le sorti nelle fasi fisiologiche (esecuzione) e patologiche (risoluzione e annullamento). Del resto l'espressione del consenso da parte dell'Erario avviene con il voto in sede di adunanza dei creditori, con accentuazione della matrice concorsuale*».

[36] «*Sul punto va poi infine evidenziato che la non falcidiabilità dell'I.V.A. e delle ritenute è stata estesa dal legislatore anche alla procedura di composizione della crisi da sovraindebitamento di cui all'art. 7 della legge n. 3/2012, come modificata dal D.L. n. 179/2012 convertito in legge n. 221/2012 (c.d. concordato minore), previsione quest'ultima che prescindendo dall'istituto della transazione fiscale, avvalora la conclusione circa la volontà del legislatore di non limitarne l'operatività ai soli casi di ricorso alla transazione fiscale, ma di escludere la falcidiabilità del credito I.V.A. e per ritenute nel più ampio ambito delle procedure di concordato preventivo. Né in contrario vale rilevare che assumere la natura sostanziale e non processuale della norma di cui all'art. 182-*ter *l.fall. in ordine alla infalcidiabilità del debito per I.V.A. e ritenute operate e non versate e quindi estenderne l'applicazione al di fuori dell'istituto della transazione fiscale, mal si concilia con il fatto che tale regola non opera invece nelle altre procedure concorsuali, nonché nelle esecuzioni individuali nell'ambito delle quali sia il debito I.V.A. che per ritenute può invece restare non soddisfatto. Al di là del fatto che, come evidenziato in giurisprudenza non vi è ragione per escludere che il legislatore possa qualificare come privilegiati alcuni crediti solo in presenza di determinate condizioni e che l'equiparazione che in relazione a tali debiti, la Suprema Corte ha ritenuto tra transazione fiscale e concordato preventivo trova la sua giustificazione nella circostanza che anche la transazione fiscale*

Invero, l'art. 7 della l. n. 3/2012 stabilisce che "*in ogni caso, con riguardo ai tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, il piano può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento*". Il fatto che l'articolo menzioni anche i tributi costituenti risorse proprie della U.E. non consente di effettuare una piena equiparazione fra concordato e procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento, posto che, nel concordato, i suddetti tributi non sono soggetti neppure a dilazione.

Inoltre, non trascurabile è il rilievo che la disposizione di cui all'art. 7 l. n. 3/2012 preveda, come condizione di ammissibilità del procedimento, l'avvenuto pagamento integrale di alcuni crediti, fra i quali quelli in questione. La disciplina contenuta nell'art. 182-*ter L.F.*, per contro, prevede che il pagamento integrale sia condizione di ammissibilità della transazione fiscale[37].

A riprova dell'eccezionalità della previsione di cui all'art. 7 l. n. 3/2012, va considerato, altresì, come acutamente osservato in dottrina[38], che l'art. 14-*ter* della predetta legge non pone, come condizione di ammissibilità del procedimento di liquidazione, il soddisfacimento integrale dei crediti fiscali.

---

*ha quale obiettivo di addivenire ad una soluzione extrafallimentare della crisi dell'impresa all'interno della procedura di concordato preventivo. In ogni caso la diversa regolamentazione dei crediti in parola nell'ambito dell'esecuzione fallimentare e nell'esecuzione individuale rispetto al concordato senza transazione fiscale si giustifica in considerazione del fatto che nel primo caso si è in presenza di un'esecuzione, individuale o concorsuale, coattiva, imposta al debitore il quale risponde nei limiti di capienza del proprio patrimonio, mentre nel concordato preventivo si è in presenza di una procedura esecutiva appunto preventiva su base negoziale e l'imprenditore può accedere a tale soluzione di composizione della crisi in quanto, per alcuni crediti, sia garantito l'integrale soddisfacimento. Detta diversità di situazione ricorre anche nell'ipotesi del concordato fallimentare in relazione al quale è pacifico che il mancato integrale soddisfacimento dei crediti in parola non è ostativo all'omologazione, in quanto, benché anche in questo caso si sia in presenza di una composizione negoziale, tuttavia la situazione non appare perfettamente equiparabile a quella del concordato preventivo. Nonostante le innegabili analogie che contraddistinguono la procedura di concordato fallimentare e di concordato preventivo, soprattutto dopo i recenti interventi del legislatore del 2006 e del 2007 che hanno accentuato il carattere privatistico di entrambi gli istituti, permangono delle differenze tra le due procedure che non rendono senz'altro irragionevole o arbitraria una diversa disciplina relativamente al profilo in esame. E invero la fondamentale differenza che si rinviene è rappresentata dalla diversità del contesto nel quale l'una e l'altra procedura si collocano. In particolare, relativamente al concordato fallimentare, non può non tenersi conto del fatto che quest'ultimo, rappresentando un modo alternativo di chiusura del fallimento, diversamente quindi dal concordato preventivo che ha invece, quale finalità quella di evitare l'apertura della procedura fallimentare, si inserisce nell'ambito di una procedura di fallimento già in atto*», Corte d'Appello di Milano, IV Sez. Civ., 30 ottobre-20 novembre 2014.

[37] FABIANI, *Dai principi generali alla falcidiabilità di tutti i crediti tributari*, cit., 12. Vale osservare, sul punto, che gli studiosi che, con riferimento alla disposizione di cui all'art. 7 l. n. 3/2012, propugnano la tesi della condizione di ammissibilità, ritengono che la pronuncia della C.G.U.E. del 7 aprile 2016 (v. *infra* § 9) non possa avere riflessi in tema di procedimenti volti alla composizione delle crisi da sovraindebitamento, dovendosi, al più, sollevare questione di legittimità costituzionale, attesa la disparità di trattamento scaturente dalla circostanza che, nel concordato preventivo liquidatorio, alla luce della richiamata sentenza del Giudice sovranazionale, anche i sostenitori della tesi contraria potrebbero oramai ritenere ammissibile la falcidia del credito vantato dall'Erario in relazione all'imposta sul valore aggiunto, e le prime due procedure previste *ex* l. n. 3/2012, in cui il pagamento integrale dell'I.V.A. è espressamente stabilito a pena di inammissibilità.

[38] FABIANI, *Dai principi generali alla falcidiabilità di tutti i crediti tributari*, cit., 13; LO CASCIO, *L'ennesima modifica alla legge sulla composizione della crisi da sovraindebitamento*, in *Fallimento*, 2013, 822.

Non può sfuggire, per di più, che la previsione è contenuta proprio nella norma generale (art. 7) in tema di procedure per la composizione delle crisi da sovraindebitamento che, generalmente, viene accostata all'art. 160 L.F.

Questa constatazione corrobora l'argomentazione sistematica prima richiamata, posto che «*non è chiaro attraverso quale meccanismo una norma quale quella in esame* [ossia l'art. 182-*ter L.F.*]*, potenzialmente capace di stravolgere l'ordine dei privilegi nella procedura di concordato, sia stata inserita nell'articolo dedicato alla transazione fiscale invece che nell'art. 160 L.F.»* (cfr. Trib. di Busto Arsizio decisione del 4-7 ottobre 2013).

In definitiva, quindi, qualora si ritenesse di aderire alla tesi del pagamento "*antergato*" dell'I.V.A. rispetto agli altri crediti poziori, verrebbe meno l'equilibrio dell'ordine delle prelazioni di cui al principio generale sancito dall'art. 160 L.F.; per contro, qualora si affermasse che i creditori poziori vadano pagati per intero (o parzialmente, nei limiti della capienza del bene, ma poi il credito I.V.A. vada soddisfatto per intero, facendo ricorso a finanza esterna), si rispetterebbe l'ordine delle prelazioni, ma si introdurrebbe "*una condotta contingentata in capo al debitore*" ai fini dell'ammissibilità che, come chiarito fin dall'inizio, non è prevista per legge[39].

Scrutinando la *voluntas legis,* stante l'assoluta libertà in capo al debitore di proporre ai propri creditori una soluzione della crisi aziendale governata dalle previsioni di un piano che sia attendibile, veritiero e fattibile, se si ammettesse il pagamento integrale dell'I.V.A., questa circostanza sicuramente genererebbe effetti distorsivi e contrari alla *ratio* sottostante, quali, in via esemplificativa, il mancato pagamento dei crediti dei lavoratori, frustrando così quell'ordine assunto dal legislatore come regola generale[40]; analogamente, potrebbe realizzarsi, altresì, la riduzione del pagamento di altri creditori "*strategici*" il cui coinvolgimento e la cui adesione al piano concordatario risulterebbero necessari ed indispensabili per il superamento dello sfavorevole momento congiunturale di gestione aziendale (si pensi ai piani di risanamento *ex* art. 186-*bis* L.F. con la relativa previsione di continuità aziendale)[41].

Anticipando quanto verrà più accuratamente esposto nei paragrafi successivi, non può non essere rilevato che le argomentazioni qui svolte si pongono in linea con le conclusioni a cui è

[39] In questi termini, Tribunale di Benevento, decreto del 23 aprile 2014, in www.osservatorio-oci.org; Tribunale di Benevento, decreto del 24-25 settembre 2014 (cron. n. 755/2014, rep. n. 3311/2014), in www.osservatorio-oci.org; Tribunale di Benevento, decreto di omologa del 31 marzo-1° aprile 2015, con richiamo al provvedimento del 25 settembre 2014, inedito; Tribunale di Benevento, decreto del 24 settembre 2015, inedito.

[40] FABIANI, *Dai principi generali alla falcidiabilità di tutti i crediti tributari*, cit., 14.

[41] V. ancora, sul punto, Tribunale di Benevento, decreto del 23 aprile 2014, in www.osservatorio-oci.org; Tribunale di Benevento, decreto del 24-25 settembre 2014 (cron. n. 755/2014, rep. n. 3311/2014), in www.osservatorio-oci.org; Tribunale di Benevento, decreto di omologa del 31 marzo-1° aprile 2015, con richiamo al provvedimento del 25 settembre 2014, inedito; Tribunale di Benevento, decreto del 24 settembre 2015, inedito.

pervenuto, successivamente, l'Avvocato Generale presso la Corte di Giustizia dell'Unione europea (causa C-546/2014) che, infatti, ha espressamente affermato che *«… nel diritto dell'Unione non vi sono norme di armonizzazione relative al rango dei crediti I.V.A., gli Stati membri devono essere liberi di ritenere che altre categorie di crediti (quali gli stipendi o i contributi previdenziali – o, nel caso di soggetti passivi singoli, gli alimenti) meritino una tutela maggiore … Il sacrificio di parte del credito I.V.A. che* [la procedura di concordato preventivo] *può comportare deve essere considerato alla luce dell'obiettivo di concedere ai soggetti passivi in difficoltà finanziaria una seconda opportunità attraverso la ristrutturazione collettiva del loro debito. … Altri concordati potrebbero comportare il permanere in essere delle attività del debitore in regime di continuità aziendale. In tali casi, come fa presente il governo spagnolo, l'obiettivo che interessa è coerente con la raccomandazione della Commissione agli Stati membri di eliminare gli ostacoli all'efficace ristrutturazione di imprese sane in difficoltà finanziaria, promuovendo in tal modo l'imprenditoria, gli investimenti e l'occupazione e contribuendo a ridurre gli ostacoli al buon funzionamento del mercato interno»*[42].

Non può sfuggire, a questo punto, che le argomentazioni addotte catapultano il ragionamento su un diverso ed attiguo piano: il "*sacrificio del creditore*" troverebbe giustificazione nella volontà - propria, tra l'altro, anche del legislatore della riforma delle procedure concorsuali - di consentire al debitore un nuovo inizio dell'attività d'impresa, così favorendo il c.d. *fresh start*, di ispirazione americana, nel superiore interesse generale dell'economia e dello sviluppo.

Partendo dall'assunto che lo stato di crisi potrebbe rappresentare anche una fisiologica evenienza dell'attività imprenditoriale che, per ciò solo, non può determinare la definitiva ed automatica eliminazione dal mercato dell'imprenditore unitamente alle esperienze da quest'ultimo acquisite, traspare, chiaramente, che la vera finalità della ricostruzione sistematica effettuata dalla più illuminata dottrina e dalla giurisprudenza di merito contrapposta all'orientamento della Suprema Corte di Cassazione è da rinvenire nella necessità di consentire alle società che fanno ricorso agli strumenti di gestione della crisi di impresa, a determinate condizioni, di reinserirsi nel ciclo produttivo e di recuperare la propria capacità economica. Né va tralasciato il proposito di incoraggiare ed incentivare più individui (avversi al rischio) a dare inizio ad un'attività di impresa, impregiudicata l'esigenza di evitare applicazioni strumentali e devianti delle possibilità offerte a danno dei creditori.

Campeggiano, dunque, i concetti di "*recupero*", "*conservazione delle capacità produttive dell'impresa*" e "*semplificazione delle procedure concorsuali*" da considerare "*non più in termini meramente liquidatori-sanzionatori, ma piuttosto come destinati ad un risultato di conservazione dei*

[42] Cfr., tenore letterale dei punti nn. 37, 42 e 43 delle "*Conclusioni dell'Avvocato Generale*", Eleanor Sharpston, presentate in data 14 gennaio 2016; v. *infra* § 9.

*mezzi organizzativi dell'impresa*", senza, però, trascurare l'esigenza di evitare "*un irragionevole ed inevitabile sbilanciamento delle posizioni delle parti in danno del ceto creditorio*" e del mercato[43].

Del resto, nella "*relazione allo schema di legge delega per la riforma delle procedure concorsuali*" redatta dalla commissione istituita per elaborare proposte di interventi di riforma, ricognizione e riordino della disciplina delle procedure concorsuali[44], è stato evidenziato che gran parte delle proposte concordatarie - a dispetto della maggiore flessibilità che le riforme dell'ultimo decennio hanno assicurato all'istituto del concordato preventivo - hanno «*continuato ad assumere il tradizionale contenuto della cessione dei beni, che raramente rappresenta per i creditori una soluzione davvero più vantaggiosa, rispetto alla liquidazione fallimentare, e che neppure, ovviamente, salvaguarda in modo più efficace l'eventuale valore residuo dell'impresa*», con la conseguenza che, «*quando null'altro v'è da fare, se non liquidare i beni del debitore per soddisfare al meglio le ragioni dei creditori, una pluralità di procedure liquidatorie mal si giustifica*».

Si è ritenuto, quindi, di circoscrivere l'ambito di applicazione dell'istituto in questione «*alla sola ipotesi del c.d. concordato in continuità: quando cioè, vertendo l'impresa in situazione di crisi o anche di vera e propria insolvenza – ma reversibile – la proposta preveda il superamento di tale situazione mediante la prosecuzione (diretta o indiretta) dell'attività aziendale, sulla base di un adeguato piano che sia consono anche al soddisfacimento, per quanto possibile, dei creditori. Si è preferito, tuttavia, non escludere del tutto ogni possibilità di concordato preventivo liquidatorio, purché esso sia caratterizzato da apporti di terzi che consentano di soddisfare le ragioni dei creditori in misura apprezzabilmente maggiore. Non si può escludere questa eventualità e non sarebbe logico impedire ai creditori di beneficiare del vantaggio che, in tal caso, il concordato liquidatorio effettivamente per loro presenta rispetto all'alternativa della semplice liquidazione giudiziaria*».

Inoltre, venendo nuovamente alla tematica che qui ci occupa, poiché il privilegio è accordato dalla legge in considerazione della causa del credito (art. 2745 c.c.), è legislativamente stabilito quali crediti debbano essere soddisfatti in via prioritaria sulla scorta di una valutazione astratta che deve tener conto della rilevanza sociale del rapporto rispetto al quale sorge il credito[45]. Pur se si assumesse che il pagamento integrale del privilegio I.V.A. non comporti che tutti i creditori poziori

[43] Si rimanda, attesa la affinità delle tematiche sottese, all'elaborazione dottrinale relativa all'istituto della esdebitazione, alla sua portata applicativa, alla sentenza della Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 18.11.2011, n. 24215 (con nota MONTELEONE, *L'esdebitazione secondo le Sezioni Unite della Cassazione*, 5 febbraio 2012, in www.osservatorio-oci.org) ed alla non sopita discussione che, ancora, anima dottrina e giurisprudenza.

[44] C.d. Commissione Rordorf, istituita con decreto del Ministro della Giustizia del 28 gennaio 2015.

[45] Occorre, infatti, «*tenere ben presente che il privilegio si pone, per sua stessa definizione, come un'eccezione al fondamentale principio di uguaglianza, onde esso si giustifica solo a condizione di rispondere ad un interesse del pari costituzionalmente protetto*», "*relazione allo schema di legge delega per la riforma delle procedure concorsuali*" redatta dalla commissione istituita con decreto del Ministro della Giustizia del 28 gennaio 2015.

debbano essere soddisfatti per intero in quanto si potrebbe attingere a risorse esterne per soddisfare l'Erario, risulterebbe comunque negletto l'ulteriore dato che, qualora queste risorse esterne non ci siano, è inevitabile che il pagamento del tributo assorba il patrimonio da destinare ai creditori[46].

In considerazione di tale assetto, agli autorevoli studiosi della materia è apparso assai più conforme al diritto positivo ed ai precetti costituzionali ammettere che tutti i crediti privilegiati siano falcidiabili con la precisazione che, quando la falcidia attiene al credito tributario, è ragionevole interrogarsi, nei termini sopra riportati, in ordine al consenso del creditore[47]; del resto, è proprio questa la ragione sottesa alla scelta legislativa di prevedere che si osservino peculiari regole, quali quelle della transazione fiscale, onde "favorire" la formazione del consenso dell'Erario.

In tema di voto del Fisco in sede di adunanza, vale ribadire che, sebbene l'Agenzia delle Entrate, in base al principio di indisponibilità del credito tributario, in assenza della proposta di transazione fiscale (secondo lo schema rigidamente regolamentato dall'art. 182-*ter* L.F.), ritenga che i crediti tributari non possano essere oggetto di falcidia, ma vadano soddisfatti in maniera integrale ed alle scadenze previste dalla legge, «*la dottrina, invece, del tutto condivisibilmente, ammette l'utilizzo dello strumento del* cram down *anche per i crediti fiscali privilegiati, che possono essere falcidiati a prescindere dalla transazione* ex *art. 182*-ter *L.F. In giurisprudenza si è ritenuto che il voto negativo del Fisco non pregiudica l'omologazione del concordato preventivo da parte del tribunale, per autonoma valutazione di convenienza dell'organo giurisdizionale nell'esercizio del* cram down *di cui all'art. 180, comma 4, L.F. (App. Milano, 14 maggio 2008, Il fall. 2008, 1408). Il Fisco, infatti, per la parte di credito privilegiato falcidiata* ex *art. 160, comma 2, L.F. ha la possibilità di votare* ex *art. 177, comma 3, L.F.*

*L'Agenzia delle Entrate nell'esprimere il proprio voto deve guardare non solo alla possibilità di una migliore soddisfazione del credito erariale con l'accordo* ex *art. 182*-ter *L.F. rispetto alla procedura fallimentare, ma anche la difesa dell'occupazione, la continuità dell'attività produttiva, la complessiva esposizione debitoria dell'impresa, oltre alla sua generale situazione finanziaria e patrimoniale (cfr. circolare Agenzia delle Entrate del 18 aprile 2008, 40/E). Trattasi di giudizio di merito che dovrebbe rendere maggiormente elastica la formazione della volontà dell'ente*»[48].

Pertanto, «*Nel confermare tale orientamento, … ribadito da Appello Venezia 23 dicembre 2013* ("*La disposizione contenuta nell'art. 182*-ter *L.F., la quale prescrive l'obbligo dell'integrale pagamento dell'I.V.A. è una norma eccezionale ma non sostanziale ed il suo ambito di applicazione*

[46] FABIANI, *Dai principi generali alla falcidiabilità di tutti i crediti tributari*, cit., 14.
[47] *Ibidem*.
[48] D'ORAZIO, *Le procedure di negoziazione della crisi dell'impresa*, cit., 567-568.

*è limitato all'istituto della transazione fiscale*"), *dal Tribunale di La Spezia 24 ottobre 2013* ("*Il divieto di falcidia del credito relativo all'I.V.A. costituisce un limite imposto esclusivamente alla proposta di transazione fiscale, finalizzata a regolare in modo definitivo i rapporti con il fisco nell'ambito del concordato, onde evitare che i possibili mutamenti del carico fiscale possano compromettere l'esito della procedura; tale divieto non può, pertanto, essere esteso in via analogica alla disciplina generale del concordato di cui all'articolo 160 L.F.*"), *dal Tribunale di Como 22 ottobre 2013* ("*Il trattamento dell'I.V.A. e delle ritenute previdenziali contemplato nell'ambito della sola transazione fiscale trova giustificazione nello "scambio", caratteristico dell'istituto in questione, tra erario (o enti previdenziali) e debitore proponente, laddove nell'ambito concordatario può, invece, ritenersi ammissibile la falcidia di detto credito al pari di tutti gli altri crediti muniti di privilegio generale, con l'unico limite sancito dall'articolo 160, comma 2, L.F., nel rispetto dell'ordine delle cause legittime di prelazione*"), *dal Tribunale di Sondrio 12 ottobre 2013* ("*La falcidia del credito I.V.A., degradato al chirografo per incapienza degli importi destinati a soddisfare i crediti muniti di una legittima causa di prelazione, non è di ostacolo all'omologa del concordato preventivo*") *e appunto dal Tribunale di Busto Arsizio 4-7 ottobre 2013* ("*La previsione del primo comma dell'art. 182*-ter *L.F. in ordine alla non falcidiabilità dell'imposta sul valore aggiunto è applicabile esclusivamente nel caso in cui l'imprenditore che propone un concordato preventivo intenda valersi dei vantaggi previsti dall'istituto della transazione fiscale*")»[49], pur in considerazione della frattura determinatasi nell'interpretazione delle Corti di merito[50], si ritiene che il principio dell'intangibilità dell'imposta sia operativo solo nell'ambito della transazione fiscale, allorché il debitore abbia deciso di avvalersene, con conseguente ammissibilità ed omologabilità della proposta, che, nel rispetto dei vincoli di cui all'art. 160 L.F., preveda la falcidia del credito I.V.A. e delle ritenute operate e non versate.

## 6. Dubbi di legittimità costituzionale. L'intervento non risolutore della Corte Costituzionale (sentenza n. 225/2014)

Il Tribunale ordinario di Verona, Sezione fallimentare, con ordinanza del 10 aprile 2013, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 97 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale del disposto degli artt. 160 e 182-*ter* del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata e della liquidazione coatta

[49] Tribunale Ascoli Piceno, decreto del 6-14 marzo 2014, in *www.ilcaso.it*.

[50] Tribunale Brescia, 11 giugno 2013; Tribunale Padova, 30 maggio 2013; Tribunale Milano, 29 maggio 2013; Tribunale Vicenza, 18 aprile 2013; Tribunale Vicenza, 27 dicembre 2012; Tribunale Latina, 30 luglio 2012; Tribunale Rossano, 31 gennaio 2012; Tribunale Salerno, 9 novembre 2010.

amministrativa), nel testo modificato a seguito delle riforme poste in essere negli anni successivi e fino al 2010.

Ad avviso del rimettente, il disposto normativo denunciato violava gli evocati parametri costituzionali nella parte in cui prevede che la proposta di concordato contenente una transazione fiscale, con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, possa «*prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento*».

Il rimettente ha osservato che, in base all'orientamento delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione[51], il pagamento parziale dell'Erario per il credito I.V.A. «*costituisce questione attinente alla possibilità giuridica di ammettere la società al concordato*» rimessa alla valutazione esclusiva del tribunale. Inoltre, richiamate, sul punto, le pronunce gemelle della Corte di Cassazione, Sez. Civ., n. 22931 e 22932 del 4 novembre 2011, e la sentenza n. 7667 del 16 maggio 2012, ha evidenziato che l'inammissibilità del pagamento parziale dell'I.V.A. discende dalla natura sostanziale della previsione dell'art. 182-*ter* L.F. e dalla finalità dell'istituto della transazione fiscale di approntare una soluzione alla crisi aziendale all'interno della procedura di concordato preventivo.

Pertanto, in ossequio all'approccio interpretativo della giurisprudenza di legittimità *ut supra* richiamato, il *giudice a quo* ha reputato non condivisibile la decisione del Tribunale di Como del 29 gennaio 2013 «*per il quale la previsione del pagamento integrale dell'I.V.A. deve considerarsi operante solo nella transazione fiscale e non nel concordato preventivo, non solo perché ciò risulta in aperto contrasto con le citate decisioni della Cassazione ma soprattutto perché l'orientamento della Suprema Corte di equiparazione tra le due fattispecie trova fondamento oggettivo ed indiscutibile nel fatto che anche la transazione fiscale persegue il fine di trovare soluzione extra fallimentare alla crisi dell'azienda all'interno della procedura di concordato preventivo*».

Su tali premesse, il Tribunale ordinario di Verona ha sostenuto che l'applicazione del disposto normativo impugnato, nella delineata interpretazione del giudice di legittimità, comporta la violazione del principio di buon andamento della Pubblica Amministrazione sancito dall'art. 97 Cost., in quanto la declaratoria di inammissibilità della proposta impedisce all'Amministrazione finanziaria di valutare, in relazione al soddisfacimento del credito I.V.A., la convenienza del piano «*non su base astratta con riferimento al parametro ipotetico che preveda il pagamento integrale*», ma in concreto ed in autonomia, con il conseguente pregiudizio per l'economicità e la massimizzazione delle risorse acquisibili per lo svolgimento dei compiti istituzionali dello Stato.

Ad avviso del rimettente si profilava, altresì, la violazione dell'art. 3 Cost., poiché la disciplina censurata riserva alla Pubblica Amministrazione un trattamento deteriore rispetto agli altri creditori

[51] Cass., Sez. Un., sentenza n. 1521 del 23 gennaio 2013.

privilegiati, che in base al novellato art. 160 L.F., possono optare per la soluzione concordataria quando sia loro attribuito un grado di soddisfazione non inferiore a quello realizzabile in sede liquidatoria. Nell'ordinanza del 10 aprile 2013, è stato evidenziato, in proposito, come l'interpretazione della Corte di Cassazione, polarizzata sulla natura sostanziale della disposizione dell'art. 182-*ter* L.F., non si sia infatti spinta ad affermare che anche in sede fallimentare debba essere garantito il pagamento integrale del credito I.V.A.

Il giudice *a quo*, non ignorando che l'istituzione deputata a garantire l'osservanza del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione dei trattati fondativi dell'Unione europea[52] ha sancito l'incompatibilità con l'ordinamento comunitario di ogni rinuncia indiscriminata e generalizzata al credito I.V.A., ha posto in rilievo, tuttavia, che la valutazione, in concreto, dell'opportunità di accettare la proposta - che, nel caso in esame, egli riteneva dovesse essere di competenza dell'Amministrazione finanziaria - si sarebbe atteggiata alla stregua di una «*massimazione possibile della pretesa*» riconosciuta dalla stessa Corte di Cassazione, che ha ammesso la possibilità di definire una lite tributaria pendente in materia di I.V.A. con il pagamento di una somma inferiore a quanto dovuto all'Erario[53].

Il rimettente ha escluso la sussistenza del rischio di un sostanziale svuotamento delle pretese dell'Erario ogni volta che il credito I.V.A. sia inserito in una classe inidonea a determinare autonomamente l'approvazione della proposta, in ragione del numero delle altre classi ovvero in relazione all'entità del credito.

Ad avviso del Tribunale ordinario di Verona è apparsa, dunque, non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale del combinato disposto degli artt. 160 e 182-*ter* L.F. con riferimento all'art. 97 Cost. «*nella parte in cui, rendendo necessariamente inammissibile la proposta concordataria che non preveda il pagamento integrale dell'I.V.A., non consente alla Pubblica Amministrazione di valutare in concreto la convenienza della proposta*» che assicuri un grado di soddisfacimento del credito erariale pari al valore dell'attività del proponente e superiore al ricavato della liquidazione fallimentare, «*violando il principio costituzionale del buon andamento della Pubblica Amministrazione che obbliga la stessa a seguire criteri di economicità*» e di massimizzazione delle risorse, nonché in relazione all'art. 3 Cost. «*nella parte in cui non consente alla Pubblica Amministrazione, contrariamente a quanto accade per tutti i creditori privilegiati, di*

[52] Corte di Giustizia CE, sentenza 17 luglio 2008, causa C-132/06, Commissione delle Comunità europee contro Repubblica italiana

[53] Cass., sentenza 17 febbraio 2010, n. 3676. Il tribunale di Verona ha invocato, in proposito, anche la decisione della Corte di Giustizia U.E. 29 marzo 2012, C-500/10 Ufficio I.V.A. di Piacenza contro Belvedere Costruzioni S.r.l.

*accettare un pagamento inferiore al credito ma superiore a quello ricavabile dalla liquidazione del patrimonio del debitore*»[54].

Tenuto conto del quadro normativo di riferimento[55], la Corte Costituzionale ha ritenuto la questione rilevante.

Infatti, viene chiarito, in via preliminare, che, adottando un'interpretazione degli artt. 160 e 182-*ter* L.F., nel quadro del diritto vivente in materia di estensione del sindacato giurisdizionale alla fase

[54] Nel ripercorrere l'evoluzione normativa dell'istituto, la difesa erariale, intervenuta in giudizio, chiedendo che la questione fosse dichiarata manifestamente infondata, ha dedotto che l'art. 32, comma 5, d.l. n. 185/2008 - inserendo nel testo dell'art. 182-*ter* l.fall. l'inciso secondo cui «*con riguardo all'imposta sul valore aggiunto* [...] *la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento*» - ha definitivamente chiarito che, in relazione al credito I.V.A., la transazione fiscale può avere ad oggetto unicamente la dilazione del pagamento. Anche prima del menzionato intervento legislativo, inoltre, non era peraltro ammessa la falcidiabilità del credito I.V.A. in considerazione dell'interpretazione offerta dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 18 aprile 2008, n. 40/E che, richiamando l'ottavo considerando della Direttiva CE del 28 novembre 2006, n. 112 (Direttiva CE del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto), ha affermato che, «*in applicazione della decisione 2000/597/CE, Euratom del Consiglio, del 29 settembre 2000, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee, il bilancio delle Comunità europee, salvo altre entrate, è integralmente finanziato da risorse proprie delle Comunità. Dette risorse comprendono, tra l'altro, quelle provenienti dall'I.V.A., ottenute applicando un'aliquota comune ad una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie*». L'Avvocatura dello Stato, a sostegno della sua difesa, ha invocato, dunque, il principio sovranazionale di intangibilità dell'imposta sul valore aggiunto - tributo disciplinato da direttive comunitarie per contribuire al finanziamento dell'Unione europea - al quale il legislatore nazionale deve attenersi in forza della clausola di adeguamento di cui all'art. 11 Cost. Si è aggiunto, poi, che le norme comunitarie che disciplinano il sistema delle risorse proprie dell'Unione europea costituiscono, altresì, norme interposte ai fini del giudizio di costituzionalità delle norme interne, ai sensi dell'art. 117, primo comma, Cost., discendendo da ciò la conformità alla Costituzione delle disposizioni di cui agli artt. 160 e 182-*ter* l.fall. e la conseguente infondatezza della censura sollevata in relazione all'art. 97 Cost. Quanto al contrasto con l'art. 3 Cost., prospettato dal rimettente sul rilievo che la regola dell'intangibilità del credito I.V.A. varrebbe solo per la procedura concordataria e non per quella fallimentare, la difesa erariale ha posto in luce che scopo del concordato preventivo è consentire all'impresa di continuare la propria attività previa approvazione di un piano di ristrutturazione dei debiti da parte dei creditori. Orbene, l'indisponibilità del credito I.V.A. risponde, in questo caso, alla necessità di evitare che l'Erario sia soggetto all'arbitrio dei creditori. Tale rischio non ricorre, invece, nella procedura fallimentare - preordinata alla liquidazione dell'impresa ed al soddisfacimento dei creditori con l'attivo residuo - in quanto il tribunale, dichiarato il fallimento della società debitrice, approva lo stato passivo con atto autoritativo. In conclusione, rimarcata la circostanza che le differenze tra concordato preventivo e fallimento sono state fissate a livello europeo con la raccomandazione n. 2007/C/272/05 della Commissione europea (secondo la quale il fallimento produce un'eccezione alla regola dell'integrale recupero degli aiuti di Stato), è stato affermato, in definitiva, che la dichiarazione di fallimento costituisce una sorta di esimente per lo Stato membro che non effettua l'integrale recupero della risorse propria dell'U.E. nei confronti del soggetto fallito.

[55] Sul punto, la Corte Costituzionale ha osservato, *in limine*, che il disposto normativo sospettato di illegittimità costituzionale delinea il quadro nel quale si innesta: a) «*il controllo di legittimità sul giudizio di fattibilità della proposta di concordato*» (cfr. Cass., Sez. Un., n. 1521 del 23 gennaio 2013) di cui il giudice *a quo* è consapevole di essere investito, essendo chiamato a verificare la ricorrenza dei «*presupposti per l'ammissione alla procedura*», ai sensi dell'art. 160 l.fall., di un piano di concordato che costituisce strumento operativo della proposta; b) la disciplina sostanziale del trattamento dei crediti nell'ambito della procedura concorsuale - comprendente l'art. 182-*ter* l.fall. - la quale, come posto in luce dalla giurisprudenza di legittimità, «*è dettata da motivazioni che attengono alla peculiarità del credito e prescindono dalle particolari modalità con cui si svolge la procedura di crisi*» (in tal senso, le pronunce gemelle della Corte di Cassazione, Sez. Civ., n. 22931 e 22932 del 4 novembre 2011); c) la transazione fiscale, che costituisce una peculiare procedura transattiva tra il contribuente e il fisco, che può autonomamente integrare il piano previsto dall'art. 160 l.fall. e deve essere parimenti sottoposta al sindacato di fattibilità giuridica del Tribunale.

di ammissione dell'imprenditore alla procedura di concordato preventivo, il giudice *a quo* deve pronunciarsi in ordine alla "*fattibilità giuridica*" del concordato e, in particolare, sulla possibilità giuridica di ammettere alla procedura concordataria una società in base ad un piano che contiene, tra l'altro, una proposta di transazione fiscale che prevede il pagamento parziale del tributo I.V.A. Conseguentemente, la declaratoria di ammissibilità del concordato non può prescindere dall'esito positivo dello scrutinio di legittimità avente ad oggetto la proposta di transazione fiscale[56].

Sulla scorta delle considerazioni che precedono, il Giudice di legittimità costituzionale ha incentrato l'analisi della questione sul credito dell'Erario per l'I.V.A., tributo del quale, nel caso sottoposto alla sua attenzione, la proposta di transazione fiscale prevedeva la falcidia e non la dilazione del pagamento, a differenza di quanto espressamente previsto dall'art. 182-*ter* L.F.

In particolare, anche tenuto conto dell'orientamento di pensiero diffusosi in epoca antecedente alla novella del 2008[57], nella sentenza in esame, viene rimarcata la natura dell'I.V.A. come imposta la cui disciplina è fortemente armonizzata a livello comunitario, in quanto «*risorsa propria*» della stessa Unione europea. Ciò spiega i vincoli imposti agli Stati membri nell'accertamento e nella riscossione dell'imposta in esame.

Si osserva come, dalla Relazione illustrativa al disegno di legge di conversione del d.l. n. 185/2008, emerga che la novellata disposizione di cui all'art. 182-*ter* L.F., volta ad escludere il pagamento parziale dell'I.V.A. in sede di concordato preventivo, sia scaturita dalla necessità di non

[56] Con riferimento a tale istituto, la Corte Costituzionale ha evidenziato che, facendo ricorso ad esso, l'imprenditore in crisi può proporre alle agenzie fiscali o agli enti gestori di forme di previdenza ed assistenza obbligatorie, il pagamento parziale ovvero dilazionato dei tributi o dei contributi e dei relativi accessori, in deroga al principio generale di indisponibilità ed irrinunciabilità del credito da parte dell'Amministrazione finanziaria. In particolare, l'art. 182-*ter*, comma 1, l.fall. - inserito dall'art. 146, comma 1, del d.lgs. n. 5 del 2006, sostituito dall'art. 32, comma 5, lettera a), d.l. n. 185 del 2008, e, successivamente, modificato dall'art. 29, comma 2, lettera a), d.l. n. 78 del 2010 - prevede, in base alla natura ed alle garanzie che assistono i crediti tributari e contributivi, una triplice delimitazione legale del contenuto della transazione fiscale. Più specificatamente: 1) i crediti tributari (o contributivi), «*limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria*», possono costituire oggetto di transazione fiscale remissoria (pagamento parziale) o dilatoria (pagamento dilazionato), con l'eccezione (prevista sin dalla prima introduzione dell'istituto) dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, e purché il trattamento non sia differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole; 2) per i crediti tributari (o contributivi) assistiti da privilegio «*la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie*»; 3) con riguardo all'imposta sul valore aggiunto (ed alle ritenute operate e non versate) la proposta di transazione fiscale «*può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento*».

[57] Oltre all'Agenzia delle Entrate (circolare n. 40/E del 18 aprile 2008), in termini di "*risorsa propria*" dell'Unione europea si è pronunciata, come ampiamente dedotto *sub* § 2, anche la giurisprudenza di legittimità (cfr., in tal senso, sentenze nn. 22931 22932 del 2011), la quale ha rimarcato l'intangibilità dell'I.V.A. nel solco di un'interpretazione dell'art. 182-*ter* l.fall. ante-riforma che intendeva «[...] *il richiamo al tributo come risorsa riferito non già al gettito effettivo* [...] *bensì alla specie del tributo individuata quale parametro per il trasferimento di risorse all'Unione e la cui gestione, sia normativa che esecutiva, è di interesse comunitario e come tale sottoposta a vincoli*».

contravvenire alla «*normativa comunitaria che vieta allo Stato membro di disporre una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di procedere ad accertamento e verifica*». Dai medesimi lavori preparatori, si evince, poi, la sussistenza di un esplicito ed espresso riferimento ai principi contenuti nella direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, che ha operato la rifusione delle norme che costituiscono il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, sostituendo, dal 1° gennaio 2007, gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 1977/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari.

Orbene, sulla scorta dei predetti presupposti, la Corte Costituzionale ha affermato, testualmente, che «*un rapido* excursus *dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale dell'I.V.A. comunitaria si impone per focalizzare il principio dell'intangibilità dell'I.V.A., 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*».

Nella pronuncia n. 225 del 15-25 luglio 2015, nel valutare la latitudine applicativa della disciplina interna della transazione fiscale avente ad oggetto il pagamento del credito I.V.A. - che nella sola modalità dilatoria prevista dalla legge pregiudicherebbe, secondo il ragionamento svolto dal rimettente, il potere dell'Amministrazione finanziaria di accettare, pur subendo una falcidia, un importo superiore a quello ricavabile dalla liquidazione del patrimonio del debitore - la Corte Costituzionale ha ritenuto, quindi, di non discostarsi dall'articolato quadro normativo di riferimento dell'I.V.A. comunitaria, in considerazione, inoltre, del dato che il sistema comune I.V.A. (riferibile alle cessioni di beni ed alla prestazione di servizi da parte dei singoli nell'ambito dell'Unione europea, nonché agli acquisti intracomunitari di beni tra Stati membri) si propone, attraverso l'armonizzazione della disciplina della base imponibile e la determinazione di livelli di aliquote sufficientemente ravvicinati tra gli Stati membri, di attuare, nel tempo, la neutralità dell'imposta ai fini della concorrenza[58].

Ritenuto che la valutazione relativa alla «*compatibilità comunitaria*» della disciplina impugnata – che secondo la giurisprudenza la Corte Costituzionale costituisce il «prius *logico e giuridico*» della

[58] Effettuato un richiamo alle pronunce della Corte di Cassazione, si è affermato che la cogenza della disciplina sovranazionale si esprime nell'«*assorbimento*» degli obblighi facenti capo al legislatore nazionale di accertamento, controllo e riscossione dell'imposta e nell'obbligo gravante sullo Stato membro di assicurare l'effettiva riscossione di quella che è una risorsa propria delle Comunità europee: «*All'interno di questi limiti rigorosi deve ritenersi legittimo il ricorso del legislatore a meccanismi agevolativi che garantiscano effettivamente un maggior gettito finale senza peraltro indurre in alcun modo i contribuenti a dichiarare una parte del dovuto e senza attribuire loro la possibilità di sottrarsi al pagamento del dovuto con il versamento di importi forfettari non correlati all'imposta dovuta e produttivi di una quasi esenzione-fiscale*» (Cass., Sez. Civ., n. 20068 del 18 settembre 2009).

questione di legittimità costituzionale – è stata correttamente espletata dal rimettente che non ha, infatti, denunciato la violazione degli artt. 11 e 117, primo comma, Cost., prima di vagliare, nel merito, le singole censure di illegittimità costituzionale, la Corte Costituzionale ha valutato il tentativo del rimettente di veicolare un'interpretazione della disciplina comunitaria dell'I.V.A. e delle statuizioni della Corte di Lussemburgo idonea, a suo avviso, a superare i sollevati dubbi relativi all'assoluta impraticabilità di decisioni che determinino una riduzione della base imponibile dell'I.V.A.

In particolare, il Tribunale ordinario di Verona ha asserito, sul punto, che, in base alla pronuncia delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sentenza n. 3676 del 17 febbraio 2010), non sarebbe lesiva del principio comunitario - che vieta ogni rinuncia generalizzata all'accertamento del credito I.V.A. - «*la possibilità concessa dall'art. 16 della legge 289 del 2002 di definire una lite pendente in materia di I.V.A. con il pagamento di una somma inferiore a quanto dovuto in funzione del vantaggio dipendente dalla chiusura della lite in corso*». Detta modalità di definizione del contenzioso tributario in materia di I.V.A. renderebbe praticabile, anche in sede di transazione fiscale, una razionale (e quindi costituzionale) ottimizzazione possibile della pretesa erariale. Pertanto, il giudice *a quo* ha ritenuto non implausibile, in tale ottica, un intervento sugli artt. 160 e 182-*ter* L.F., che possa consentire all'Amministrazione finanziaria di valutare, in concreto, la convenienza di una proposta di transazione fiscale che prospetti il pagamento parziale del credito I.V.A.

La Corte Costituzionale ha ritenuto errata la premessa ermeneutica da cui è partito il Tribunale di Verona quando ha sostenuto che lo Stato italiano, nel disciplinare la chiusura delle liti fiscali pendenti in forza dell'art. 16 della legge n. 289/2002, possa aver contravvenuto all'obbligo, di fonte sovranazionale, di assicurare l'accertamento e l'integrale riscossione dell'I.V.A. nel proprio territorio. Sotto tale profilo, contrariamente a quanto sostenuto dal giudice *a quo*, con la pronuncia del 29 marzo 2012, la Corte di Lussemburgo ha rimarcato che si è trattato di una «*disposizione nazionale eccezionale*» emanata al fine di assicurare il rispetto del principio della ragionevole durata del giudizio, con l'estinzione automatica dei procedimenti ultradecennali pendenti dinanzi al giudice tributario di terzo grado, nei quali l'Amministrazione tributaria era risultata soccombente nei primi due gradi di giudizio. Tale misura è stata ritenuta compatibile con il principio di neutralità fiscale proprio in ragione del carattere contestato - e dunque incerto - del credito di imposta.

Inoltre, la Consulta ha evidenziato che un'identica interpretazione della norma era stata adottata dalla Corte di Cassazione, sul rilievo, dirimente, della diversa finalità della disciplina della chiusura delle liti fiscali pendenti, di attuare non «*la definizione dell'imposta bensì la definizione di una lite in corso tra contribuente ed amministrazione, in funzione della riduzione del contenzioso in atto, secondo parametri rapportati allo stato della lite stessa al momento della domanda di definizione,*

*garantendo la riscossione di un credito tributario incerto sulla base di un trattamento paritario tra i contribuenti*» (ordinanza n. 3675 del 2010 e, in senso analogo, sentenze n. 3676 e 3677 del 2010).

Pertanto, venendo, specificatamente, all'esame delle singole censure ossia al contrasto del disposto degli artt. 160 e 182-*ter* L.F. con l'art. 97, Cost. ed alla violazione dell'art. 3 Cost., il Giudice di legittimità costituzionale ha rilevato, alla luce dell'*excursus* compiuto, come entrambe le censure siano state fondate su una lettura delle norme impugnate che si pone contro una disciplina - qual è quella della transazione fiscale, come ridisegnata nel 2008, al culmine della riforma delle procedure concorsuali - che rappresenta un'opzione legislativa che risente degli obiettivi introdotti con le decisioni e le direttive del Consiglio dell'Unione europea a partire dagli anni '70, in tema di armonizzazione dell'I.V.A. comunitaria, e dei principi elaborati, in sede applicativa, dalla Corte di Giustizia U.E. e dalla Corte di Cassazione.

Sul punto, viene ribadito, in via ulteriore, che la natura dell'I.V.A. quale «*risorsa propria*» dell'Unione europea è la ragione giustificatrice dei vincoli imposti agli Stati membri nella gestione e riscossione dell'imposta, come pure dell'inderogabilità della disciplina interna del tributo e, nella specie, la formulazione dell'art. 182-*ter* L.F., che, in ossequio al principio dell'indisponibilità della pretesa tributaria all'infuori di specifica previsione normativa che ne preveda la rideterminazione, ha escluso la falcidiabilità del credito I.V.A. in sede di transazione fiscale, consentendone soltanto la dilazione del pagamento.

Premesso quanto sopra, la Corte Costituzionale ha ritenuto non fondata la questione riferita all'art. 97 Cost., in quanto la previsione legislativa della sola modalità dilatoria in riferimento alla transazione fiscale avente ad oggetto il credito I.V.A. deve essere intesa come il limite massimo di espansione della procedura transattiva compatibile con il principio di indisponibilità del tributo *de quo*.

Il *vulnus* per i criteri di "*economicità*" e di "*massimizzazione delle risorse*" - che il Tribunale di Verona ha ravvisato in relazione all'impossibilità per l'Amministrazione finanziaria di valutare, in concreto, la convenienza di un pagamento parziale dell'I.V.A. che realizzi un grado di soddisfacimento del credito in misura non inferiore al valore della liquidazione fallimentare - è smentito dalla *ratio* della vigente disciplina della transazione fiscale. La previsione di una deroga al principio di indisponibilità della pretesa tributaria normativamente circoscritta alla sola dilazione di pagamento dell'I.V.A. non è irragionevole e si giustifica - sul piano prognostico - proprio per il persistere, in capo all'Amministrazione finanziaria, della possibilità di riscuotere il tributo in futuro, con la contestuale approvazione di un piano di concordato idoneo a consentire il graduale superamento dello stato di crisi dell'impresa.

Anche in relazione all'art. 3 Cost., la non fondatezza della censura rivolta alla disciplina della transazione fiscale è emersa dalla circostanza che la prospettazione del Tribunale rimettente faceva leva su una simmetria normativa con i crediti privilegiati di altra natura e sul possibile soddisfacimento parziale degli stessi «*in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione*» (art. 160, comma 2, L.F.).

La Corte Costituzionale ha rilevato, sul punto, che un siffatto ragionamento attua un accostamento fra i trattamenti differenziati che la disciplina del concordato fallimentare riserva alle diverse categorie di creditori e segue un approccio ricostruttivo non ritenuto condivisibile in considerazione della peculiarità della regolamentazione della transazione fiscale del credito I.V.A., a cui, più volte, la stessa Corte Costituzionale ha fatto cenno nella parte motiva della propria sentenza.

In particolare, viene posto in evidenza che il *tertium comparationis* evocato dal giudice *a quo* concerne i crediti privilegiati non tributari, per i quali la falcidiabilità in sede di concordato preventivo è ammessa, in generale, dal citato art. 160, comma 2, L.F. Tra tale disciplina e quella specificamente dettata per il credito I.V.A., si frappone, ancora, il regime previsto dalla seconda parte dell'art. 182-*ter*, comma 1, L.F., per i crediti tributari (o contributivi) assistiti da privilegio - per i quali «*la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore* [...]» - e per i crediti tributari (o contributivi) aventi natura chirografaria, per i quali «*il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari, ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole*».

A nessuna delle tradizionali categorie di crediti privilegiati e chirografari è riconducibile – a detta della Consulta – il credito I.V.A.

Con specifico riferimento a quest'ultimo credito, si rileva, infatti, l'esistenza di una disciplina eccezionale attributiva di un «*trattamento peculiare e inderogabile*» (Cass., Sez. Civ., n. 22931/2011) 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'I.V.A.), in deroga al principio dell'ordine legale delle cause di prelazione.

Da ultimo, oltre che sull'inammissibile raffronto tra fattispecie normative eterogenee - che riflettono un'opzione del legislatore interno necessitata dalla peculiare disciplina dell'I.V.A. derivante dalle regole comunitarie - la non fondatezza della questione è stata rinvenuta dalla Corte Costituzionale anche nel rilievo che la norma interna in materia di transigibilità del credito I.V.A. è, di per sé, disciplina eccezionale rispetto al principio dell'indisponibilità della pretesa erariale. Avuto

riguardo proprio a tale profilo, richiamando dei suoi precedenti (Corte Costituzionale, sentenza n. 112/2013; in senso analogo, ordinanza n. 49 del 2013), il Giudice di legittimità costituzionale afferma che «*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*».

Per questi motivi, la Corte Costituzionale ha dichiarato, dunque, non fondata la questione di legittimità costituzionale del disposto degli artt. 160 e 182-*ter* del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 e successive modifiche[59], non avendo ravvisato 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, regolamenta diversamente il credito erariale I.V.A., 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.

Orbene, la sentenza della Corte Costituzionale (n. 225 del 15-25 luglio 2014) - il cui contenuto è stato qui volontariamente richiamato quasi nella sua interezza - non induce a mutare l'orientamento a cui si è espressamente dichiarato di aderire nel paragrafo precedente.

Infatti, la "*possibilità giuridica di ammetter*[e al concordato] *una società in base ad un piano che contiene, tra l'altro, una proposta di transazione fiscale che prevede il pagamento parziale del tributo I.V.A.*" non è oggetto di analisi del presente elaborato.

[59] Oggetto della pronuncia della Corte Costituzionale qui richiamata era, infatti, il disposto degli artt. 160 e 182-*ter* del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa), nel testo modificato dal decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35 (Disposizioni urgenti nell'ambito del Piano di azione per lo sviluppo economico, sociale e territoriale), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 14 maggio 2005, n. 80, dal decreto legislativo 9 gennaio 2006, n. 5 (Riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali a norma dell'articolo 1, comma 5, della legge 14 maggio 2005, n. 80), dal decreto legislativo 12 settembre 2007, n. 169 (Disposizioni integrative e correttive al regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, nonché al decreto legislativo 9 gennaio 2006, n. 5, in materia di disciplina del fallimento, del concordato preventivo e della liquidazione coatta amministrativa, ai sensi dell'articolo 1, commi 5, 5-bis e 6, della legge 14 maggio 2005, n. 80), dal decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185 (Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 28 gennaio 2009, n. 2, e dal decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 (Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 30 luglio 2010, n. 122, sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 97 della Costituzione, dal Tribunale ordinario di Verona, Sezione fallimentare.

In siffatta ipotesi, invero, alla luce di quanto esposto nel precedente paragrafo, non si potrebbe che convenire con la conclusione a cui è pervenuta la Consulta, essendosi di fatto affermato – in questa sede – "*l'intangibilità dell'I.V.A. … in materia di transazione fiscale*"[60].

[60] Del resto, poi, va puntualizzato che, nell'analizzare i provvedimenti giurisprudenziali emessi in materia successivamente all'intervento della Corte Costituzionale che pur tuttavia hanno continuato ad esprimersi in termini contrari agli arresti della Suprema Corte di Cassazione, non ci si può limitare ad affermare che, negli stessi, è stata posta in essere una mera "*svalutazione*" della pronuncia della Consulta, "*ritenendola limitata allo specifico procedimento di transazione fiscale, non già alla questione generale, comune sia alla transazione fiscale che al concordato preventivo, della falcidiabilità dell'I.V.A.*" (cfr. POSTACCHINI, *L'infalcidiabilità del credito I.V.A. fra concordato preventivo e transazione fiscale. La giurisprudenza di merito dopo la sentenza della Corte Costituzionale, n. 225/2014 (nota ad App. Ancona, 1.06.2015, n. 625*, in *www.ilcaso.it*, 13-14). Ferma restando la contestazione degli argomenti addotti dalla giurisprudenza di legittimità (e richiamati dalla Corte Costituzionale) così come operata nei provvedimenti giurisprudenziali a cui si è fatto da ultimo riferimento, non va dimenticato che i motivi svolti dalla Consulta riguardano la questione di legittimità costituzionale del disposto degli artt. 160 e 182-*ter* l.fall. e della sua applicazione al caso di specie sottoposto all'attenzione del Giudice *a quo* e, solo successivamente, rimesso all'organo demandato a statuire in ordine alla legittimità costituzionale del richiamato dettato normativo. Va rimarcato, nuovamente, che la Consulta ha incentrato l'analisi della questione sul credito dell'Erario per I.V.A., tributo del quale, nel caso sottoposto alla sua attenzione, la proposta di transazione fiscale prevedeva la falcidia e non la dilazione di pagamento, a differenza di quanto espressamente previsto dall'art. 182-*ter* l.fall. Il Giudice di legittimità costituzionale ha chiarito che «*è la natura dell'I.V.A. quale "risorsa propria" dell'Unione europea a spiegare i vincoli per gli Stati membri nella gestione e riscossione dell'imposta, come pure l'inderogabilità della disciplina interna del tributo e, nella specie, la formulazione dell'art. 182-*ter *della legge fallimentare, che, in ossequio al principio dell'indisponibilità della pretesa tributaria all'infuori di specifica previsione normativa che ne preveda la rideterminazione, ha escluso la falcidiabilità del credito I.V.A. in sede di transazione fiscale, consentendone soltanto la dilazione del pagamento.* (…) *la non fondatezza della questione riposa, altresì, sul rilievo che la norma interna in materia di transigibilità del credito I.V.A. 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 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)*». Tanto premesso, nell'operare l'analisi di cui sopra, va precisato, in punto di principi generali, che il passaggio logico relativo alla valutazione del nesso che sussiste tra fattispecie concreta e pronuncia della Corte Costituzionale appare imprescindibile, *maxime* in considerazione della circostanza che è essenziale, per la proposizione dell'incidente di costituzionalità, il connotato della rilevanza (art. 23, comma 2, l. 11 marzo 1953, n. 87) che si perfeziona, quando - senza la norma impugnata - la procedura ovvero la decisione del giudizio sarebbe, in tutto o in parte, diversa. L'assenza della rilevanza è il fattore dell'inammissibilità della questione su di una norma non applicabile all'attività controversa (es. Corte Cost., ord. 11 febbraio 1988, n. 167; Corte Cost., ord. 30 gennaio 1985, n. 30; Corte Cost., 6 ottobre 1983, n. 300; v., in tal senso, PERLINGIERI, *Commento alla Costituzione italiana*, *sub* art. 137, 2^ edizione aggiornata, Edizioni Scientifiche Italiane, 942). Ebbene, è di tutta evidenza, alla luce delle deduzioni che precedono, che non può essere pedissequamente trasposto il ragionamento elaborato dalla Corte Costituzionale, in relazione ad una questione di legittimità costituzionale - dalla stessa ritenuta rilevante in relazione ad uno specifico caso concreto - del combinato disposto di articoli che, per contro, non trova applicazione in fattispecie nelle quali si riscontra la presenza di dichiarazioni, rese dalle società ricorrenti, di non volere fare ricorso alla transazione fiscale, scientemente rinunciando agli ulteriori effetti che proprio l'accesso alla transazione fiscale comporta (cfr., in via esemplificativa, Tribunale di Benevento, decreto del 24-25 settembre 2014, in *www.osservatorio-oci.org;* nonchè *www.ilcaso.it;*). In tali ipotesi, pertanto, la giurisprudenza di merito, anche successivamente all'intervento della Consulta, ha continuato a ritenere ammissibili ed omologabili proposte concordatarie recanti la previsione della falcidia del credito I.V.A. sulla scorta della considerazione che solo chi desidera conseguire i suddetti effetti deve confrontarsi con la disciplina di cui all'art. 182-*ter* l.fall. con esclusivo riferimento alla quale la Corte Costituzionale ha osservato come, dalla Relazione illustrativa al disegno di legge di conversione del d.l. n. 185/2008, emerga che la sua novellata formulazione (volta ad escludere il pagamento parziale dell'I.V.A. in sede di concordato preventivo) sia scaturita dalla necessità di non contravvenire alla «*normativa comunitaria che vieta allo Stato membro di disporre una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di procedere ad accertamento e verifica*», e tenuto

Per quanto concerne, specificatamente, la parte in cui si afferma che "*A nessuna delle tradizionali categorie di crediti privilegiati e chirografari è riconducibile il credito I.V.A., per il quale esiste una disciplina eccezionale attributiva di un «trattamento peculiare e inderogabile» (Corte di cassazione, Sez. Civ., 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'I.V.A.), in deroga al principio dell'ordine legale delle cause di prelazione*", tenuto conto delle motivazioni a supporto della sentenza qui in commento, si ritiene, preferibile aderire all'orientamento della dottrina e della giurisprudenza di merito sino a questo momento illustrato (§§ 4 e 5) che, oltretutto, rinviene nuova linfa e vigore nelle argomentazioni di cui alla recentissima pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione europea (v. *infra*).

## 7. Fenomeno dell'"overrulling": la giurisprudenza di merito precedentemente favorevole alla falcidia concordataria del credito I.V.A. muta improvvisamente orientamento

Qualificata la transazione fiscale in termini di "*istituto di natura tanto eccezionale* (Cass. Civ. 22 marzo 2010, n. 6901) *che procedimentale*" (v. *supra* § 4), pur prendendo atto della circostanza che la Suprema Corte di Cassazione ed una parte delle Corti di merito assumevano che il credito per I.V.A. e per ritenute operate e non versate dovesse essere sempre soddisfatto per intero a condizione di inammissibilità del concordato, altra parte della giurisprudenza aveva ritenuto, come ampiamente innanzi argomentato, che sussistessero, al contrario, validi motivi per ritenere ingiustificato tale orientamento con il risultato che una proposta di concordato preventivo poteva essere ammessa e, successivamente, omologata, anche quando fossero soddisfatti interamente i crediti secondo l'ordine di graduazione di cui all'art. 2778 c.c.

Cionondimeno, la pronuncia della Corte Costituzionale, unitamente agli interventi nomofilattici che hanno ammesso senza riserve la non falcidiabilità del credito I.V.A. in relazione anche al concordato preventivo, ha comportato una rilettura della normativa in esame (in senso correttivo rispetto al precedente indirizzo rimasto fermo presso quella parte dei Giudici territoriali) che ne ha disvelato – compatibilmente con il dato testuale – un diverso contenuto evolutivamente assunto, per

conto, inoltre, che, sempre in relazione al solo art. 182-*ter* l.fall., dai medesimi lavori preparatori, la Consulta ha evinto, poi, la sussistenza di un esplicito ed espresso riferimento ai principi contenuti nella direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, che ha operato la rifusione delle norme che costituiscono il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, sostituendo, dal 1° gennaio 2007, gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 1977/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari.

effetto ed in correlazione alle sopravvenute pronunce in questione, ingenerando, con specifico riferimento ai quei fori, una sorta di "*overruling*", fenomeno che, nel suo profilo più generale, attiene, sul piano diacronico, alla dimensione temporale (in concreto, alla operatività solo *pro futuro* ovvero anche retroattiva) di un arresto innovativo, di pregressa consolidata giurisprudenza, nell'ambito del diritto processuale, dal quale derivi l'esistenza, in precedenza esclusa, di una decadenza o di una preclusione in danno di una parte del giudizio, determinando, di fatto, "*una svolta inopinata e repentina rispetto ad un* [precedente] *diritto vivente consolidato*".

Come evidente, «[il discorso] *ruota intorno al nodo del valore del precedente e dell'efficacia temporale della c.d.* overruling *che, a sua volta, incrocia le problematiche, di più ampio respiro, della funzione, meramente dichiarativa o (concorrentemente) creativa, riconosciuta alla giurisprudenza, del suo (eventualmente possibile) inquadramento tra le fonti di implementazione e conformazione dell'ordinamento giuridico e del discrimine tra modificazione del contenuto della norma per via interpretativa e* novum ius*; per coinvolgere, ancor più a monte, la definizione del ruolo del giudice nel sistema costituzionale di divisione dei poteri*» (Cass. Civile, Sez. Un., sentenza 11 luglio 2011, n. 15144).

Posto che elementi costitutivi di tale fattispecie – che, sottendendo il tema così delineato, è stata definita da una ordinanza della Suprema Corte di Cassazione (n. 14627 del 17 giugno 2010), con il ricorso alla suggestiva metafora del non consentito "*cambiamento delle regole del gioco a partita già iniziata*" - sono, secondo l'insegnamento della giurisprudenza di legittimità[61],

[61] Cass. Civile, Sez. Un., sentenza 11 luglio 2011, n. 15144: «(…) *Dalla varietà e complessità dei temi così aggregati intorno alla questione … in esame, non può prescindersi ai fini della correlativa soluzione, che va quindi ricercata su un piano di logica consequenzialità rispetto alle opzioni di principio, o comunque, alle precisazioni che, in ordine ai temi stessi, preliminarmente esigono di essere operate. A tal fine si osserva quanto segue:*
*a) la norma giuridica – che, nella sua effettività, è l'espressione di un pensiero diffuso che si forma ascoltando le istanze della comunità territoriale e ne metabolizza le esigenze – trova propriamente la sua fonte di produzione nella legge (e negli atti equiparati), in atti, cioè, di competenza esclusiva degli organi del Potere legislativo.*
*Nel quadro degli equilibri costituzionali (ispirati al principio classico della divisione dei poteri) giudici (estranei al circuito di produzione delle norme giuridiche) sono appunto (per disposto dell'art. 101, comma 2, Cost.), "soggetti alla legge". Il che realizza l'unico collegamento possibile, in uno Stato di diritto, tra il giudice, non elettivo né politicamente responsabile, e la sovranità popolare, di cui la legge, opera di parlamentari eletti dal popolo e politicamente responsabili, è l'espressione prima; ma sono soggetti anche alle legge "soltanto", il che, a sua volta, realizza la garanzia della indipendenza funzionale del giudice, nel senso che, nel momento dell'applicazione, e della previa interpretazione, a lui demandata, della legge, è fatto divieto a qualsiasi altro soggetto od autorità di interferire, in alcun modo, nella decisione del caso concreto.*
*b) La* suitas *della norma giuridica sta poi nella sua struttura ternaria, essendo in essa individuabile un significante (l'insieme, cioè, dei frammenti lessicali di che si compone), un significato, o più possibili significati (e, cioè, il contenuto precettivo, in termini di comando – divieto – permesso, che il significante esprime) ed un giudizio di valore (di avvertita positività, cioè, di un dato bene – interesse, che postula la meritevolezza della creazione di un congegno di protezione del bene stesso all'interno della collettività).*
*c) In ragione, appunto, di tale collegamento tra norma giuridica e valore (che segna il discrimine tra legge fisica o di natura e il diritto come legge assiologica), ed anche del suo inevitabile porsi come elemento (di settore) di un sistema*

*ordinamentale, la norma, una volta posta in essere, non resta cristallizzata in se stessa, ma è soggetta,* ex se*, a dinamiche evolutive.*

*Nel senso che, nel tempo, essa è suscettibile di assumere una molteplicità di contenuti, in relazione ed entro il limite dei significati resi possibili dalla plurivocità del significante testuale – per un duplice ordine di fattori propulsivi, interni ed esterni.*

*In relazione al primo profilo viene in rilievo, infatti, la considerazione che l'interesse dalla norma protetto – per la sua insopprimibile connotazione dinamica legata al suo esprimere una tensione della collettività verso un bene della vita – non può evidentemente restare imprigionato nella gabbia del testo della* regula iuris*, ma di questa invece costituisce l'elemento mobile, quasi linfa vitale, che ne orienta il processo di crescita e ne determina i percorsi evolutivi.*

*Vale a dire che – entro il limite ovviamente già sottolineato di tolleranza ed elasticità del significante testuale – la norma di volta in volta adegua il suo contenuto, in guisa da conformare il predisposto meccanismo di protezione alle nuove connotazioni, valenze e dimensioni che l'interesse tutelato nel tempo assume nella coscienza sociale, anche nel bilanciamento con contigui valori di rango superiore, a livello costituzionale o sovranazionale.*

*Parallelamente, per quanto poi attiene all'incidenza di fattori esterni, è decisivo l'aspetto strutturale-sistematico della* regula iuris*, quale elemento non in sé autoconchiuso, ma segmento invece di una complessa architettura giuridica, coordinata secondo postulati di unitarietà e completezza.*

*In questo articolato mosaico, ogni disposizione si trova così inserita in settori e subsettori normativi ed investe una serie di relazioni reciproche con norme contigue.*

*Per cui è ben comprensibile come, in prospettiva diacronica, le eventuali successive modificazioni, abrogazioni, sostituzioni delle disposizioni interferenti abbiano una possibile ed automatica ricaduta sul contenuto della disposizione in questione, anche per questa via quindi innescandone processi modificativi.*

*Per cui, in realtà, quello (sotteso alla formula plasticamente descrittiva) del diritto vivente è fenomeno oggettivo: per un verso legato alla natura assiologica della norma e, per altro verso, determinato dalle dinamiche evolutive interne al sistema ordinamentale. Fenomeno che, per la sua complessità, esige la mediazione accertativa della giurisprudenza, che quindi lo disvela, ma non per questo lo crea; nel senso, dunque, che il "diritto vivente" esiste al momento – ma non (solo) per effetto – della interpretazione dei giudici. Nella sequenza dei cui arresti viene, per continenza, così individuato, sul piano storico, il diritto vivente, in senso formale (cfr. Corte cost. nn. 276/74; 129/75 e successive conformi).*

*d) L'interpretazione della* regula iuris*, che si riflette in siffatte decisioni, può definirsi "evolutiva", ma ciò per traslato, in quanto, appunto, volta ad accertare il significato evolutivamente assunto dalla norma nel momento in cui il giudice è chiamato a farne applicazione (e con risalenza a quello di inveramento di tale evoluzione): accertamento che, a livello di intervento nomofilattico della Corte regolatrice, ha anche vocazione di stabilità, innegabilmente accentuata (in una corretta prospettiva di supporto al valore delle certezze del diritto) dalle novelle del 2006 (art. 374) e 2009 (art. 360* bis *n. 1 c.p.c.), ma stabilità pur sempre relativa, perché la vivenza della norma (anche fuori dalla metafora morfologica) è una vicenda, per definizione, aperta.*

*e) Diversa dalla esegesi evolutiva è invece l'interpretazione "correttiva". Con la quale il giudice torna direttamente sul significante, sul testo cioè della disposizione, per desumerne – indipendentemente da vicende evolutive che l'abbiano interessata – un significato diverso da quello consacrato in un una precedente esegesi giurisprudenziale.*

*E ciò o perché il nuovo significato sia ritenuto preferibile rispetto a quello – pur compatibile con il testo – precedentemente enucleato [ma una tale opzione trova ora netta controindicazione nella recente Sez. Un. n. 10864/2011, secondo cui, su un piano, per così dire, di etica del cambiamento, "una diversa interpretazione non ha ragione d'essere ricercata, e la precedente abbandonata, quando l'una e l'altra siano compatibili con la lettera della legge, essendo preferibile e conforme ad un economico funzionamento del sistema giudiziario l'interpretazione sulla cui base si è già formata una pratica di applicazione"], ovvero perché l'interprete ritenga che la precedente lettura del testo sia errata, perché frutto di non corretta applicazione dei canoni di ermeneutica della legge.*

*f) Alla luce di tali premesse, nel caso, in particolare, che la* overruling *correttiva interessi una norma processuale, è difficile sfuggire allora alla conseguenza che l'atto compiuto dalla parte, od il comportamento da esso tenuto, in conformità all'orientamento* ovveruled*, risulti – ora per allora – non rituale, "inidoneo per effetto [appunto] del mutamento di indirizzo giurisprudenziale" (così già Sez. 2^ 14627/2010 cit.).*

*Ad una diversa conclusione potrebbe invero giungersi solo ove si ritenga che la precedente interpretazione, ancorché poi corretta, costituisca il parametro normativo immanente per la verifica di validità dell'atto compiuto in correlazione temporale con essa (*ut lex temporis acti*).*

*Ma con ciò, all'evidenza, si trasformerebbe una sequenza di interventi accertativi del contenuto della norma in una operazione di creazione di un* novum ius*, in sequenza ad un* vetus ius*, con sostanziale attribuzione, ai singoli arresti, del*

- l'avere ad oggetto una norma processuale;
- il rappresentare un mutamento imprevedibile;
- il determinare un effetto preclusivo del diritto di azione o difesa,

---

*valore di atti fonte del diritto, di provenienza dal giudice: soluzione non certo coniugabile con il precetto costituzionale dell'art. 101 Costituzione.*

*g)* Quid iuris*, però, ove il mutamento di giurisprudenza di regola del processo sia (come nel caso che qui viene in rilievo) duplicemente connotato dalla sua imprevedibilità (per il carattere consolidatosi nel tempo, del pregresso indirizzo) e da un effetto preclusivo del diritto di azione o di difesa della parte che sulla stabilità del precedente abbia ragionevolmente fatto affidamento?*

*In tal caso, sono proprio le peculiari connotazioni dell'*overruling *che, per la loro eccezionalità (ed auspicabile non reiterabilità), giustificano una scissione tra il fatto (il comportamento della parte risultante* ex post *non conforme alla corretta regola del processo) e l'effetto, di preclusione, che dovrebbe derivarne.*

*Ma che l'ordinamento, appunto, non tollera che ne derivi, trovando il dispiegarsi dell'effetto retroattivo insuperabile ostacolo, in una siffatta evenienza, nel valore superiore del giusto processo, "la cui portata" – come precisato da Sez. 2^ 14627 cit. – "non si esaurisce in una mera sommatoria delle garanzie strutturali formalmente enumerate nel secondo comma dell'art. 111 Cost. (contraddittorio, parità delle parti, giudice terzo ed imparziale, durata ragionevole di ogni processo), ma rappresenta una sintesi qualitativa di esse (nel loro coordinamento reciproco e nel collegamento con le garanzie del diritto di azione e di difesa), la quale risente anche dell'effetto espansivo" dell'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e della corrispondente giurisprudenza della Corte di Strasburgo (cfr. Corte cost., sentenza n. 317 del 2009, punto 8 del Considerato in diritto)". Innegabilmente contrario essendo, infatti, alla garanzia di effettività dei mezzi di azione o di difesa e delle forme di tutela che rimanga priva della possibilità di vedere celebrato un giudizio, che conduca ad una decisione sul merito delle proprie istanze, la parte che quella tutela abbia perseguito con un'iniziativa processuale conforme alla legge del tempo, nel significato attribuitole dalla coeva giurisprudenza di legittimità, ma divenuta poi inidonea per effetto del correlativo mutamento.*

*Conforta tale soluzione anche la considerazione dell'esigenza, su cui induce a riflettere autorevole dottrina, del non alterabile parallelismo tra legge retroattiva ed interpretazione giurisprudenziale retroattiva, per il profilo dei limiti, alla retroagibilità della regola, imposti dal principio di ragionevolezza, quali enucleati, al riguardo, da copiosa giurisprudenza della Corte Costituzionale (nn. 118/57; 349/85; 822/88; 233/89; 155/90; 402/93* ex plurimis*).*

*E che autorizza a ritenere che ciò che non è consentito alla legge non possa similmente essere consentito alla giurisprudenza.*

*I cui mutamenti, quale che ne sia la qualificazione, debbono, al pari delle leggi retroattive, a loro volta rispettare il principio di ragionevolezza, non potendo frustrare l'affidamento ingenerato come, nel cittadino, dalla legge previgente, così, nella parte, da un pregresso indirizzo ermeneutico, in assenza di indici di prevedibilità della correlativa modificazione.*

*E, per altro, se è pur vero che una interpretazione giurisprudenziale reiterata nel tempo che sia poi riconosciuta errata, e quindi* contra legem*, non può, per la contraddizione che non lo consente, essere considerata la* lex temporis*, vero è però anche che, sul piano fattuale, quella giurisprudenza ha comunque creato l'apparenza di una regola, ad essa conforme. Per cui, anche per tal profilo, viene in rilievo l'affidamento in quella apparenza riposto dalla parte. Affidamento, ovviamente, tutelabile non oltre il momento di oggettiva conoscibilità (da verificarsi in concreto) dell'arresto nomofilattico di esegesi correttiva.*

*h) Quanto, poi, al mezzo per realizzare, nei sensi sopra indicati, il bilanciamento dei valori in gioco, questo va modulato in correlazione alla peculiarità delle situazioni processuali interessate dall'eventuale (non prevedibile)* overruling*.*

*Così, nel caso deciso da Sez. 2^ 14627/2010, in cui il ricorso, pur proposto in termini, non rispettava le forme (del rito civile) prescritte dal nuovo indirizzo, lo strumento è stato coerentemente individuato nell'istituto della remissione in termine, così consentendosi alla parte di riproporre ritualmente l'impugnazione.*

*Nel caso, invece, in cui venga, come nella specie, in rilievo un problema di tempestività dell'atto (sussistente in base alla giurisprudenza* overruled*, ma venuta meno in conseguenza del successivo mutamento di esegesi della regola di riferimento), il valore del giusto processo può trovare diretta attuazione attraverso l'esclusa operatività, come detto, della preclusione derivante dall'*overruling *nei confronti della parte che abbia confidato nella consolidata precedente interpretazione della regola stessa*».

non possono non essere ravvisati profili di affinità - tenuto conto, ovviamente, di tutte le specifiche particolarità, modalità e circostanze di casi che, sebbene presentino aspetti simili, si caratterizzano per peculiarità loro proprie - con il mutamento di orientamento che è invalso nelle Corti di merito che, in precedenza, avevano affermato con forza la necessità di garantire il rispetto dell'ordine dei privilegi posto dall'art. 160, comma II, L.F. e che avevano ritenuto che il divieto di falcidia dell'I.V.A. fosse limitato alla procedura di cui all'art. 182-*ter* L.F., in quanto norma eccezionale, ben potendo essere ritenuto ammissibile ed omologato un piano concordatario che prevedesse una falcidia del credito I.V.A.

La giurisprudenza or ora richiamata si è espressa, infatti, in termini che, di certo, difficilmente – considerato il forte legame che avvince tribunale fallimentare (*quale giudice dell'economia*) ed imprese che insistono sul territorio del suo circondario (o distretto, nel caso delle corti d'appello) – possono essere ritenuti "*l'esito di un processo di rilettura da tempo* in itinere", e che, comunque, si sono risolti in una compromissione del diritto di azione inteso in termini di accesso ad una procedura fondamentale per la gestione della crisi di impresa[62].

Non può non essere rimarcato, invero, che le motivazioni addotte nei più recenti arresti della Corte di Cassazione e nella sentenza della Corte Costituzionale nulla hanno aggiunto rispetto alle argomentazioni già sviscerate dalla giurisprudenza di legittimità (quantomeno a partire dall'anno 2011) ed in relazione alle quali quegli stessi tribunali avevano assunto posizioni contrarie.

Ciò posto, onde comprendere la portata del fenomeno che ha condizionato la sorte di molti giudizi di ammissibilità e di omologazione di proposte concordatarie, definiti con la sanzione della inammissibilità e non omologabilità conseguente alla violazione di una "*norma imperativa*" - senza che fossero attivati, tra l'altro, meccanismi di tutela dell'affidamento che la parte aveva riposto in un pregresso diritto vivente di cui non fosse prevedibile il mutamento - vale qui richiamare, in particolare, a titolo esemplificativo, due pronunce che si sono espresse nei seguenti termini.

[62] Merita di essere menzionato, in relazione alla compromissione del diritto di azione inteso in termini di accesso alla procedura concordataria, il seguente passaggio motivazionale operato dalla Corte d'Appello di Milano, IV Sez. Civ., 30 ottobre-20 novembre 2014: «*… Alla luce di tali rilievi non appaiono condivisibili le argomentazioni svolte dalla reclamata a sostegno della richiesta, da quest'ultima formulata sull'assunto della contrarietà degli art. 1, 4, 35 e 36 Cost. nonché gli artt. 3, 24 co. 1 e 42, c. 3 Cost, dell'art. 182-*ter *l.fall., di rimettere gli atti alla Corte Costituzionale posto che, come appunto precisato anche dalla S.C. …, il trattamento "peculiare e inderogabile dall'accordo delle parti" riservato dall'art. 182-*ter *l.fall. al credito I.V.A. "non produce per ciò solo l'effetto di incidere sul trattamento di tutti gli altri crediti (per i quali continua valere l'ordine di gradazione) ma sul solo trattamento di quel credito, in quel particolare contesto procedurale. Tale scelta, che certamente incide sull'accordo delle parti diretto a trovare soluzione alla crisi al di fuori della liquidazione fallimentare ponendovi dei limiti rientra però nella discrezionalità del legislatore ordinario e non può quindi essere sindacata in questa sede"*».

*«È noto – e la reclamante richiama proprio i precedenti di questa Corte – che il collegio ha in precedenza ritenuto di andare in contrario avviso rispetto alle decisioni della S. Corte (Cass. 22931/2011; 22932/2011) che avevano affermato il principio di generale non falcidiabilità dei crediti dell'erario per I.V.A. (si tratta delle pronunce 7/5/2013 e 23/12/2013 puntualmente citate dalla difesa della P.).*

*Il collegio ritiene peraltro che, alla luce della sentenza della Corte Cost. n. 225/2014, la interpretazione accreditata dalla S. Corte rappresenti ormai quel diritto vivente la cui conformità alla Costituzione è stata positivamente scrutinata dal giudice delle leggi, sì che pare a questo Collegio di doverne inevitabilmente prendere atto, immutando il proprio precedente orientamento.*

*E va anche evidenziato che la S. Corte con ulteriori sentenze ha confermato il suo orientamento (cfr. Cass. 14447/2014; 9541/2014).*

*In definitiva, sul punto, occorre prendere le mosse dal principio per cui la domanda di concordato preventivo non può contenere alcuna falcidia concordataria dei crediti dell'erario per I.V.A. (oltre che per quelli per ritenute).*

*Ciò posto, la domanda della cui mancata presa in considerazione da parte del tribunale ci si duole con il motivo di reclamo in esame si rivela palesemente e irrimediabilmente inammissibile, siccome prevede il pagamento solo percentuale dei crediti dello Stato per I.V.A. Il punto è stato più volte evidenziato dalla parte reclamante, la quale ha fatto constare che anche nel nuovo piano "purtroppo, malgrado lo sforzo profuso dal socio non sarebbe stato comunque possibile soddisfare integralmente i crediti erariali per I.V.A. e ritenute", onde, nonostante la immissione di nuova della nuova finanza prevista dalla proposta 27/3/2014, "tra i crediti privilegiati parzialmente degradati al rango chirografario per insufficienza dell'attivo rientrano nel piano anche i crediti erariali per I.V.A. e per ritenute operate e non versate, dei quali non è stato previsto l'integrale pagamento".*

*Ed allora, anche a voler ritenere che il tribunale dovesse prendere in esame la domanda di concordato preventivo, non potendosi assumere in linea astratta che il relativo diritto della società fosse stato "consumato" con la precedente domanda (come parrebbe accreditare il provvedimento impugnato), purtuttavia, la disamina di quella domanda non avrebbe portato agli esiti divisati dalla società, dovendosi constatare una evidente e insuperabile sua inammissibilità.*

*E val pure la pena di osservare che la medesima carenza (ossia la previsione di pagamenti percentuali per crediti erariali per I.V.A.) inficiava già la precedente istanza di concordato preventivo poi oggetto di rinuncia, sì che tale configurazione della proposta concordataria appare essere una connotazione caratteristica e ineliminabile di tutti i piani proposti dalla società.*

*In definitiva il reclamo è sotto ogni profilo infondato e va respinto, con conferma della impugnata sentenza*» (Corte d'Appello di Venezia, 18 settembre-30 ottobre 2014)[63].

In un altro provvedimento, emesso dalla Corte d'Appello di Milano – che, pur se non rientrante nella categoria delle pronunce in commento nel presente paragrafo, rileva per l'influenza del suo *dictum* sulle decisioni dei giudici di prime cure appartenenti al suo distretto (v. *infra*) - si legge ancora: «(…) *In ogni caso va pure rilevato che la Corte Costituzionale, investita della questione di legittimità costituzionale degli art. 160 e 182-*ter *L.F. in relazione agli art. 97 e 3 Cost. ha ritenuto la questione manifestamente infondata sul rilievo che la normativa in parola si è imposta alla luce della necessità "di non contravvenire alla normativa europea che vieta allo Stato membro di disporre una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di procedere ad accertamento e verifica" in relazione al tributo I.V.A. in quanto risorsa propria dell'Unione europea, con la conseguenza che, pacifica la compatibilità comunitaria della normativa impugnata e la peculiarità della disciplina in materia I.V.A., non sono ravvisabili "profili di intrinseca ragionevolezza nella disciplina dettati dagli artt. 160 e 182-*ter *della legge fallimentare, la quale regolamenta diversamente il credito erariale I.V.A. riservando ad esso un trattamento necessariamente differenziato non solo riguardo ai crediti privilegiati in generale, ma anche nei confronti degli altri crediti tributari assistiti da privilegio" (v. Corte Cost. n. 225/2014).*

*Alla luce del carattere inderogabile della previsione contenuta nella norma, di natura eccezionale, di cui all'art. 182-*ter *L.F. in ordine alla necessità che la proposta di concordato preveda l'integrale pagamento del credito I.V.A. e per ritenute fiscali (inderogabilità che, come precisato dalla Suprema Corte, non viene meno neppure qualora il debitore non ritenga di ricorrere all'istituto della transazione fiscale) ne consegue, avuto riguardo al fatto che il soddisfacimento parziale dei tributi in esame è questione che incide sulla possibilità giuridica della proposta, vale a dire attiene ad un profilo che rientra nell'ambito della valutazione rimessa al Tribunale, la non omologabilità, per mancato integrale pagamento del credito I.V.A. e per ritenute fiscali, della proposta di concordato*

[63] La Corte d'Appello di Venezia, in precedenza, con sentenza n. 3055 del 19-23 dicembre 2013 (in www.ilcaso.it), in palese dissenso con i principi enucleati dalla Suprema Corte di Cassazione nelle sentenze nn. 22931 e 22932 del 2011, aveva riformato il provvedimento di primo grado che aveva dichiarato inammissibile una proposta di concordato che prevedeva la falcidia dell'I.V.A., rilevando, tra l'altro, che, se il legislatore avesse voluto attribuire all'I.V.A. una natura di credito "*superprivilegiato*", sarebbe dovuto intervenire direttamente sull'art. 2778 c.c.; diversamente, infatti, tale credito assumerebbe un diverso trattamento a seconda della diversa tipologia di procedura (esecutiva o concorsuale) che viene in rilievo. In sede di esecuzione individuale, essa manterrebbe, invero, il diciannovesimo posto, mentre, in sede di concordato preventivo, essa, in quanto non passibile di falcidia, acquisirebbe, di fatto, una collocazione antecedente. Conseguentemente, si è ritenuto che il divieto contemplato all'art. 182-*ter* l.fall. è limitato a tale norma, senza possibilità di estensione alla ipotesi di cui all'art. 160 l.fall.

*presentata dalla società reclamata*» (Corte d'Appello di Milano, IV Sez. Civ., 30 ottobre-20 novembre 2014).

Affrontando il merito dell'opposizione alla omologazione di una proposta di concordato preventivo caratterizzata dalla previsione del pagamento parziale dell'I.V.A., in un'altra pronuncia giurisprudenziale, si è argomentato, nel rigettare l'istanza di omologazione, che «*La Suprema Corte di Cassazione, con le sentenze gemelle n. 22931/2011 e 22932/11 pur riconoscendo, al debitore la facoltà - in caso di concordato preventivo il cui passivo sia costituito anche da debiti per ritenute non versate e I.V.A. - di non ricorrere obbligatoriamente allo strumento processuale della transazione fiscale disciplinata dall'art. 182-*ter *L.F., ha ritenuto che detta norma abbia natura sostanziale e che sia applicabile alla procedura concordataria indipendentemente dall'accesso o meno dei debitore alla procedura di deposito della transazione fiscale* ex *art. 182-*ter*, commi 2 - 4, L.F.*

*La norma in questione, invero, prevede espressamente che la falcidia non è applicabile a "tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea" e, in particolare, "all'imposta sul valore aggiunto e alle ritenute operate e non versate", relativamente alle quali "la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento". La Suprema Corte - pur riconoscendo che il consenso dell'Amministrazione finanziaria non deve ritenersi indispensabile per l'omologazione del concordato - ha affermato che "non avrebbe alcuna giustificazione che il legislatore abbia inteso lasciare alla scelta discrezionale del debitore assoggettarsi all'onere dell'integrale pagamento dell'I.V.A. optando per la transazione fiscale oppure avvalersi della possibilità di proporne un pagamento parziale decidendo per il concordato senza transazione".*

*Dalla disparità di trattamento del credito I.V.A./ritenute che deriverebbe dalla facoltà dell'imprenditore di assoggettarsi o meno a una norma che gli imporrebbe di antergare il debito I.V.A. e ritenute non versate, la Suprema Corte ha tratto la conseguenza che la norma contenuta nell'art. 182-*ter *comma 1 L.F. costituisce norma sostanziale, applicabile a qualunque soluzione concordataria, sia che contempli l'adozione dello strumento processuale della transazione fiscale sia che ne prescinda.*

[Il] *Tribunale, conformemente ad altre pronunce di merito (cfr., tra, le altre, Corte d'Appello Genova del 27.7.2013, Trib. Cosenza 29.5.2013), con decreto del 7.10.2013, discostandosi per le ragioni ivi ampiamente illustrate, da quanto affermato dalla Suprema Corte con le citate pronunce del 2011,* [aveva] *affermato che, premesso che, il ricorso alla transazione fiscale da parte dei debitore è facoltativo e che l'art. 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*

*incapienti. 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 I.V.A. di tutti i crediti privilegiati.*

*Orbene, il principio espresso dalla Cassazione civile con le sentenze dei 2011 ha trovato conferma, nella successiva pronuncia n. 44283 del 31.10.2013 della Suprema Corte* (…) *nonché nella sentenza n. 14447/2014. L'orientamento del Giudice di legittimità appare pertanto essersi consolidato ed è peraltro stato integralmente recepito dalla Corte d'Appello di Milano con il decreto in data 30.10.2014 depositato il 20.11.2014 ... Va altresì rilevato che con sentenza n. 225/2014, la Corte Costituzionale, investita della questione di legittimità costituzionale degli artt. 160 e 182-*ter *L.F. in relazione agli artt. 97 e 3 Cost., ha ritenuto la questione manifestamente infondata sul rilievo che la normativa anzidetta si è imposta alla luce della necessità di non contravvenire alla normativa europea che vieta allo Stato membro di disporre una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di procedere ad accertamento e verifica in relazione al tributo I.V.A. in quanto risorsa propria dell'Unione europea, con la conseguenza che, pacifica la compatibilità comunitaria della normativa impugnata e la peculiarità della disciplina in materia I.V.A., non sono ravvisabili "profili di intrinseca irragionevolezza nella disciplina dettata dagli artt. 160 e 182-*ter *della legge fallimentare, la quale ... regolamenta diversamente il credito erariale I.V.A. riservando ad esso un trattamento necessariamente differenziato non solo rispetto ai crediti privilegiati in generale, ma anche nei confronti degli altri crediti tributari assistititi da privilegio" Pertanto, ritiene questo Tribunale, in ossequio anche alla funzione di nomofilachia spettante al Giudice di legittimità, di uniformarsi all'opzione interpretativa cui è pervenuta la Suprema Corte con le pronunce del 2011 e del 2014 (e Cassazione penale con la sentenza n. 44283/2013) sopra illustrate, così modificando l'orientamento espresso nel decreto 7.10.2013* (…)» (Tribunale di Busto Arsizio, decreto 13-17 marzo 2015).

## 8. Prospettive di riforma: il contributo del CNDCEC

Come ampiamente evidenziato, le maggiori criticità inerenti alla disciplina della transazione fiscale evidenziate dalla giurisprudenza e dalla dottrina riguardano senz'altro la non falcidiabilità delle tradizionali risorse proprie dell'Unione europea (come i diritti agricoli ed i tributi doganali), ma anche dell'I.V.A.[64] (con riferimento alla quale va chiarito, però, che solo una quota parte dell'imposta

[64] In epoca antecedente alla novella del 2008, si riteneva che l'I.V.A. potesse essere oggetto di falcidia poiché non rientrava a pieno titolo tra i tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea. Sul punto, si osservava, infatti, che l'I.V.A., quale imposta nazionale amministrata dalle Agenzie Fiscali, non poteva considerarsi rientrante tra le risorse proprie dell'Unione europea e, dunque, si poteva prevedere, in via pattizia, un pagamento percentualmente ridotto: v. Tribunale di Milano,

riscossa a livello nazionale è destinata al finanziamento del bilancio dell'Unione) e delle ritenute operate e non versate (con la precisazione, avuto riguardo a queste ultime, che il divieto di falcidia è sguarnito di una giustificazione dal carattere europeo, non sussistendo, in relazione alle stesse, alcun vincolo di matrice sovranazionale).

È stato riscontrato, nella prassi, che il sovraindebitamento fiscale raggiunge spesso valori significativi proprio sul piano dell'omesso versamento dell'I.V.A., delle ritenute e dei contributi previdenziali, in quanto le imprese in crisi di liquidità individuano nella predetta modalità operativa forme estreme di *"autofinanziamento improprio"*.

In considerazione del suddetto quadro di riferimento ed in un'ottica di razionalizzazione del sistema, dovendo ricercare una soluzione che, per quel che concerne l'I.V.A., permettesse di ottenere il risultato auspicato, pur nel rispetto dei principi generali sanciti dalla Corte di Giustizia (che riserva una forte tutela al sistema I.V.A.), si è ritenuto, *de jure condendo*, di proporre la garanzia del versamento quantomeno della quota parte destinata in concreto al bilancio comunitario.

Si è suggerita, così, l'eliminazione di ogni altra disposizione frutto esclusivamente di scelte autonome del legislatore nazionale - prive, in quanto tali, di qualsivoglia giustificazione comunitaria - e che si concretizzano, nella realtà pratica, in un mero intralcio ad una snella e proficua soluzione concordataria/transattiva[65].

È stata dunque prospettata dal CNDCEC una soluzione che, nel rispetto della *ratio* sottesa tanto alla riforma della legge fallimentare che alla normativa comunitaria, permetta di "*transigere*" l'I.V.A. nazionale, consentendo, cionondimeno, la corresponsione all'U.E. della totalità della quota di tributo dovuta proprio a quest'ultima [66].

Va considerata, infatti, la circostanza che il sistema di riscossione e di accreditamento dell'I.V.A. previsto dalle direttive e dai regolamenti comunitari presenta indubbie peculiarità. Se è vero che la

Sez. II, decreto 13 dicembre 2007, in *Riv. dir. trib*., 2008, Parte II, 264 ss., con nota di TROMBELLA, *La transazione fiscale: dalle incertezze interpretative alle interpretazioni azzardate*, *ivi*, 271 ss. In senso contrario all'orientamento or ora illustrato, in altre pronunce giurisprudenziali, si era sostenuto, tuttavia, che la transazione relativa ai crediti I.V.A. non potesse essere considerata ammissibile, attesa la natura di risorsa propria dell'U.E. del tributo in questione la cui ridotta riscossione, inevitabilmente, avrebbe avuto ricadute negative sul meccanismo di finanziamento delle istituzioni: cfr., *ex plurimis*, Tribunale di Piacenza, decreto 1° luglio 2008, in *www.ilcaso.it*. Successivamente, come più volte detto, la Corte di Cassazione (Sez. I, sentenza 4 novembre 2011, n. 22931), ne ha eliminato in radice la possibilità di falcidia e ha invece consentito la sola dilazione di pagamento, sostenendo che la norma che esclude la riduzione del debito I.V.A. non è una mera disposizione procedurale, bensì una norma imperativa e sostanziale.

[65] Documento Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili contenente "*Osservazioni e proposte di modifica*" dal titolo "*Il contributo del CNDCEC alla riforma del diritto fallimentare - Profili tributari - Roma, 15 settembre 2015*"; *Transazione fiscale: le proposte dei commercialisti "in linea" con la Corte di Giustizia UE - Documento del 31 gennaio 2016*, in www.cndcec.it .

[66] *Ivi*, 4-5.

base di calcolo iniziale assunta a parametro da parte dello Stato membro è un dato convenzionale e macrofinanziario (vale a dire la somma dell'imponibile I.V.A. prospettato nel progetto di bilancio e suddiviso in dodici versamenti mensili forfettari), d'altro canto è altrettanto vero che vige un sistema di regolarizzazione e di accreditamento del tributo che deve garantire il rispetto dell'art. 3 del Regolamento (CEE, Euratom) n. 1553/89, a mente del quale la base delle risorse I.V.A. deve essere calcolata dividendo il totale delle entrate "*nette*" di I.V.A. incassate dallo Stato membro nel corso dell'anno, per l'aliquota ponderata vigente nel medesimo anno. Tenuto conto delle direttive comunitarie, si comprende, allora, come una drastica riduzione dell'I.V.A. in sede di transazione fiscale, incidendo direttamente sul saldo "*netto*" del tributo I.V.A. nazionale riscosso (o comunque riscuotibile), avrebbe una incidenza negativa sul sistema di regolarizzazione delle successive mensilità (i c.d. dodicesimi) che lo Stato deve all'Unione europea[67].

Ritenuto quanto sopra, «*la modifica proposta dal CNDCEC prevede, invece, di determinare la base imponibile I.V.A. nazionale come la sommatoria tra il riscosso e il non riscosso; in questi termini, infatti, alla quota I.V.A. incamerata dallo Stato si potrebbe sommare quella non versata (seppur accertata o dichiarata) in quanto "transata". In concreto, una volta individuato e "cristallizzato" il dato numerico complessivo sul quale applicare l'aliquota media ponderata (il riscosso + l'eventuale accertato/dichiarato in capo al contribuente, ma da questi poi non versato in seguito alla falcidia ottenuta in sede di transazione fiscale), ogni eventuale riduzione operata dal singolo Stato membro non avrebbe alcuna incidenza per l'Unione europea, la quale godrebbe, comunque, della quota I.V.A. di sua spettanza (a priori determinata e cristallizzata).*

*Solo considerando l'I.V.A. nazionale come interamente incassata non si avrebbe alcuna incidenza negativa nei confronti dell'U.E., la quale si vedrebbe accreditata, ogni mese, la quota di sua spettanza, così come correttamente individuata dalla normativa comunitaria*»[68].

Premessi tali brevi cenni in ordine al sistema di finanziamento della quota I.V.A., il CNDCEC, nella sua proposta di riforma presentata alla c.d. Commissione Rordorf ossia alla Commissione istituita con decreto del Ministro della Giustizia del 28 gennaio 2015, ha evidenziato, quindi, che la impossibilità di procedere ad una falcidia dell'I.V.A. prescinde, in verità, dalla qualifica di quest'ultima come "*risorsa propria*" dell'Unione europea[69], essendo, per contro, connessa, in via esclusiva,

---

[67] Documento Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili contenente "*Osservazioni e proposte di modifica*" dal titolo "*Il contributo del CNDCEC alla riforma del diritto fallimentare - Profili tributari - Roma, 15 settembre 2015*".

[68] *Transazione fiscale: le proposte dei commercialisti "in linea" con la Corte di Giustizia UE - Documento del 31 gennaio 2016*, in www.cndcec.it., 4-5.

[69] Qualifica in relazione alla quale va evidenziato che, in realtà, il CNDCEC ha dedotto (mediante citazione, nel proprio documento, della Risoluzione del Parlamento europeo del 29 marzo 2007, sul futuro delle risorse proprie dell'Unione

all'attuale meccanismo di riscossione, che lega, inscindibilmente, la quota parte da destinare alla finanza dell'U.E. all'imposta complessiva riscossa sul fronte nazionale.

Pertanto, la proposta del CNDCEC qualifica la transazione fiscale come "*una norma speciale, non generalizzata, che deve essere letta all'interno del quadro della soluzione concorsuale alla crisi di impresa, sotto l'egida del Tribunale, senza distorsione della concorrenza*".

«*Tanto premesso, all'attuale testo dell'art. 182*-ter *L.F. il CNDCEC ha proposto di apportare le seguenti modifiche:*

(…) *c) per quel che concerne l'annosa problematica dell'I.V.A. – anticipando ciò che a breve sarebbe accaduto – è stata preferita, ad un intervento legislativo, l'attivazione (da parte dell'esecutivo e/o dei giudici) delle apposite procedure previste dall'ordinamento comunitario finalizzate a chiedere rispettivamente alla Commissione ed alla Corte di Giustizia se una norma come quella italiana che prevede la falcidia* tout court *dell'I.V.A. sia (e/o in quale misura possa essere) compatibile col sistema armonizzato europeo. Auspicando (e prevedendo) una risposta parzialmente favorevole, la soluzione prospettata è stata quella di garantire il versamento integrale di (almeno) la quota parte destinata al finanziamento dell'UE (lo 0,3%, ossia l'aliquota media ponderata oggi in vigore), consentendo la falcidia del residuo credito IVA …*»[70].

europea (2006/2205(INI)), in G.U.U.E., n. C 257E del 31.1.2008, p. 21 e ss.) che le stesse istituzioni comunitarie nutrono dei dubbi.

[70] *Ivi*, 8; viene inoltre chiarito, sul punto, che «*l'esplicita presa di posizione assunta nei giorni scorsi dall'Avvocato Generale, dopo anni in cui la giurisprudenza domestica aveva negato agli imprenditori in crisi la possibilità di pagamenti parziali del debito I.V.A., motivando tale rifiuto proprio in ragione del fatto che si sarebbe trattato di limitare la riscossione di risorse proprie dell'Unione europea, fa finalmente chiarezza sulla materia e rafforza la fattibilità della proposta del CNDCEC che si auspica trovi a breve spazio in un provvedimento normativo*» (*ivi*, 9; con specifico riferimento alla presa di posizione dell'Avvocato Generale e della Corte di Giustizia U.E., v. *infra* § 9). Nel documento del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili contenente "*Osservazioni e proposte di modifica*" dal titolo "*Il contributo del CNDCEC alla riforma del diritto fallimentare - Profili tributari - Roma, 15 settembre 2015*", viene specificato che «*… tutti i profili applicativi dell'istituto (tanto sostanziali quanto procedimentali)* [devono] *essere cristallizzati in una norma di nuova formulazione, evitando il più possibile il rinvio a modalità di attuazione a mezzo decreti ministeriali, i quali, se ad oggi in vigore, dovranno essere abrogati*». Per completezza espositiva, si precisa, inoltre, che, all'art. 6 - rubricato "*procedura di concordato preventivo*" - dello «*Schema di disegno di legge delega recante "Delega al Governo per la riforma organica delle discipline della crisi di impresa e dell'insolvenza", elaborato dalla Commissione ministeriale istituita dal Ministro della Giustizia con Decreto 28 gennaio 2015 (e successive integrazioni)*», è previsto che «*la disciplina della procedura di concordato preventivo va riordinata prevedendo: … n) la disciplina del trattamento del credito da imposta sul valore aggiunto nel concordato preventivo privo di transazione fiscale, tenendo conto anche delle pronunce della Corte di Giustizia U.E.*».

## 9. Ordinanza di rinvio pregiudiziale pronunciata dal Tribunale di Udine, conclusioni dell'Avvocato Generale, sentenza della Corte di Giustizia: l'Europa smentisce l'assunto su cui poggiano le argomentazioni "forti" a sostegno della infalcidiabilità del credito I.V.A.

In data 30 ottobre 2014, il Tribunale di Udine pronunciava ordinanza «*di rinvio alla Corte di Giustizia dell'Unione europea di una questione pregiudiziale ai sensi degli artt. 267 T.F.U.E. e 93 ss. del Regolamento di procedura della medesima Corte, con domanda di "procedimento accelerato" ai sensi degli artt. 105 ss. del Regolamento*».

Premessa, in punto di fatto, la natura di imprenditore commerciale in stato di crisi della Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C. in liquidazione, veniva specificato, nel predetto provvedimento, che la stessa aveva proposto ai suoi creditori «*un concordato preventivo basato sulla liquidazione del suo patrimonio, con previsione del pagamento integrale di alcuni creditori privilegiati e del pagamento in percentuale, non solo dei creditori chirografari, ma anche dei creditori privilegiati di grado inferiore, per i quali si sost*[eneva] *che non vi sarebbe* [stata] *comunque capienza, nemmeno nel caso di fallimento. Tra i debiti di cui la proposta prevede*[va] *il pagamento solo parziale c'*[era] *anche il credito dello Stato per I.V.A.*».

Chiarito, poi, che il Tribunale è chiamato a pronunciarsi sulla ammissibilità del ricorso, sulla base di una corrispondenza della proposta di concordato a tutte le previsioni di legge in materia, venivano analiticamente indicati la normativa di riferimento, l'interpretazione del diritto interno offerta dalla Suprema Corte di Cassazione, il possibile profilo di incompatibilità con la normativa europea ed i presupposti che rendevano legittimo e necessario sollevare la questione pregiudiziale.

Con riferimento all'aspetto da ultimo menzionato, si evidenziava, in particolare, che «*… qualora il diritto vigente* [fosse stato] *interpretato in conformità all'orientamento della Corte di Cassazione (ovverosia nel senso che, per un vincolo posto dalla normativa europea, il credito I.V.A. non possa mai essere pagato in misura ridotta), il ricorso non* [sarebbe potuto] *che essere respinto. In caso contrario, verificata la sussistenza di tutti gli altri presupposti di legge, il ricorso* [sarebbe dovuto] *essere ammesso, per essere sottoposto alla votazione dei creditori*».

Più specificatamente, venivano manifestati dubbi circa il fatto «*che il divieto per gli Stati membri di rinunciare all'accertamento e alla riscossione dei crediti I.V.A. (che ha portato a dichiarare incompatibili norme legislative di generalizzato condono in favore dei contribuenti evasori che pure sarebbero in grado di pagare) comporti anche il divieto di emanare – nella regolazione della responsabilità patrimoniale in caso di insolvenza del debitore – norme che consentano al debitore*

*di proporre, e alla maggioranza dei creditori di approvare, un concordato preventivo che preveda pagamenti dei creditori I.V.A. non deteriori rispetto all'ipotesi alternativa del fallimento*»[71].

Pertanto, il Tribunale di Udine, sospeso il procedimento che pendeva innanzi allo stesso, sottoponeva alla Corte di Giustizia la seguente questione pregiudiziale: «*Se i principi e le norme contenuti nell'art. 4, paragrafo 3° del T.U.E. e nella direttiva 206/112/CE, così come già interpretati nelle sentenze della Corte di Giustizia 17.08.2008, in causa C-132/06, 11.12.2008, in causa C-174/07, e 29.03.2012, in causa C-500/10, debbano essere altresì interpretati nel senso di rendere incompatibile una norma interna (e, quindi, per quanto riguarda il caso qui in decisione, un'interpretazione degli artt. 162 e 182* ter *L.F.) tale per cui sia ammissibile una proposta di concordato preventivo che preveda, con la liquidazione del patrimonio del debitore, il pagamento soltanto parziale del credito dello Stato relativo all'I.V.A., qualora non venga utilizzato lo strumento della transazione fiscale e non sia prevedibile per quel credito – sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente e all'esito del controllo formale del Tribunale – un pagamento maggiore in caso di liquidazione fallimentare*».

Delineati nei termini che precedono i profili fattuali della vicenda, vanno richiamate, attesa la loro evidente pregnanza e rilevanza, le "*Conclusioni dell'Avvocato Generale*", con particolare riferimento agli "*obblighi dello Stato membro secondo la giurisprudenza*" della Corte di Giustizia ed alla sezione dedicata al "*concordato preventivo di cui trattasi nel procedimento principale*"[72].

«(…) *23. il … rinvio nasce dai dubbi che il* [Tribunale di Udine] *nutre sulla questione se la giurisprudenza della Corte di Cassazione – nel senso che un concordato ai sensi dell'articolo 160*

[71] Onde fornire un quadro completo, si evidenzia, inoltre, che il Tribunale di Udine aveva ravvisato la sussistenza di una ragione sufficiente per chiedere, al Presidente della Corte di Giustizia, di valutare la possibilità di sottoporre il giudizio di rinvio pregiudiziale a procedimento accelerato nella circostanza che «*"Dalla data della pubblicazione del ricorso* [per concordato preventivo] *nel registro delle imprese e fino al momento in cui il decreto di omologazione del concordato preventivo diventa definitivo, i creditori per titolo o per causa anteriore non possono, sotto pena di nullità, iniziare o proseguire azioni esecutive e cautelari sul patrimonio del debitore" (art. 168 l.fall.). La sospensione del … procedimento principale prolung*[ava, dunque] *inevitabilmente questo generalizzato ed eccezionale impedimento ai creditori a rivolgersi al giudice per ottenere la soddisfazione coattiva dei loro diritti*». Con ordinanza del 3 febbraio 2015, emessa dal Presidente della Corte di Giustizia, la domanda di procedimento accelerato per la causa C 546/14, ai sensi dell'articolo 105, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte, è stata respinta sulla base delle seguenti motivazioni: «*… A sostegno della domanda di procedimento accelerato per la presente causa il giudice del rinvio* [ha esposto] *che, dalla data di pubblicazione della proposta di concordato preventivo e fino al momento in cui il decreto di omologazione di quest'ultimo diventa definitivo, i creditori per titolo o causa anteriore a detta pubblicazione non possono, sotto pena di nullità, iniziare o proseguire azioni esecutive o cautelari sul patrimonio del debitore. La sospensione del procedimento principale* [avrebbe prolungato] *inevitabilmente tale generalizzato ed eccezionale impedimento ai creditori a rivolgersi al giudice per ottenere la soddisfazione coattiva dei loro diritti.*
*Ebbene, è giurisprudenza costante che semplici interessi economici, nella specie quelli dei creditori, per quanto importanti e legittimi, non possono giustificare il ricorso a un procedimento accelerato (v. in tal senso, in particolare, ordinanze Bondi, C 341/04, EU:C:2004:527, punto 12, e T-Mobile Austria, C 282/13, EU:C:2013:688, punto 12)*».

[72] "*Conclusioni dell'Avvocato Generale*", Eleanor Sharpston, presentate in data 14 gennaio 2016, in *www.curia.europa.eu*.

*della legge fallimentare non può mai prevedere un pagamento parziale del debito I.V.A. – sia corretta nella misura in cui si fonda sull'interpretazione, da parte della Corte, dell'articolo 4, paragrafo 3, T.U.E. e della sesta direttiva. Sebbene il giudice del rinvio sia vincolato dalle sentenze della Corte di Cassazione che interpretano l'articolo 160 della legge fallimentare, ciò non lo priva della facoltà di chiedere alla Corte l'interpretazione pregiudiziale delle norme di diritto comunitario sulle quali vertono le valutazioni giuridiche* (...).

(…) *26. In numerose occasioni la Corte ha osservato che dal sistema comune dell'I.V.A. e dall'articolo 4, paragrafo 3, T.U.E., emerge che ogni Stato membro ha l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'I.V.A. sia interamente riscossa nel suo territorio. A tale riguardo, gli Stati membri sono obbligati ad accertare le dichiarazioni fiscali dei contribuenti, la relativa contabilità e gli altri documenti utili, nonché a calcolare e a riscuotere l'imposta dovuta.*

*27. Se gli Stati membri sono tenuti, nell'ambito del sistema comune dell'I.V.A., a garantire il rispetto degli obblighi a carico dei soggetti passivi, essi beneficiano tuttavia, a tale riguardo, di una certa libertà in relazione, segnatamente, al modo di utilizzare i mezzi a loro disposizione.*

*28. La Corte ha chiarito tuttavia che questa libertà è limitata dall'obbligo di garantire una riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione. Poiché tali risorse comprendono, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della decisione 2007/436, le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili I.V.A. armonizzati, la Corte ha statuito che sussiste un nesso diretto tra la riscossione del gettito dell'I.V.A. nell'osservanza del diritto dell'Unione applicabile e la messa a disposizione del bilancio dell'Unione delle corrispondenti risorse I.V.A., poiché qualsiasi lacuna nella riscossione del primo determina potenzialmente una riduzione delle seconde.*

*29. Inoltre, non possono essere create differenze significative nel modo di trattare i contribuenti, e questo sia all'interno di uno degli Stati membri che nell'insieme di tutti loro. La direttiva I.V.A. deve essere interpretata in conformità al principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'I.V.A., in base al quale gli operatori economici che effettuano le stesse operazioni non devono essere trattati diversamente in materia di riscossione dell'I.V.A. Qualsiasi azione degli Stati membri relativa alla riscossione dell'I.V.A. deve rispettare tale principio, che mira a consentire una sana concorrenza nel mercato interno.*

*30. È in tale contesto che la Corte ha statuito, nelle due sentenze Commissione/Italia citate, che una rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi d'imposta ha violato gli articoli 2 e 22 della sesta direttiva e quello che ora è l'articolo 4, paragrafo 3, TUE. … le disposizioni di diritto italiano in questione in tali cause*

*prevedevano, in sostanza, un'ampia immunità dall'accertamento e dall'investigazione da parte delle autorità fiscali con riferimento ad importi di I.V.A. dovuta non dichiarati in tempo utile, a fronte del pagamento di un importo compreso tra metà dell'importo successivamente dichiarato come dovuto e un ammontare di imposta puramente simbolico. Ad avviso della Corte, nelle sentenze Commissione/Italia, lo squilibrio significativo esistente tra gli importi effettivamente dovuti e quelli corrisposti dai contribuenti che intendono beneficiare del condono in parola conduce ad una quasi-esenzione fiscale e tali rilevanti differenze di trattamento tra i soggetti passivi sul territorio italiano alteravano il principio di neutralità fiscale.*

*31. Per contro, nella sentenza Belvedere Costruzioni la Corte ha statuito che né l'articolo 4, paragrafo 3, TUE, né gli articoli 2 e 22 della sesta direttiva, ostavano all'applicazione, in materia di I.V.A., di una disposizione nazionale eccezionale ai sensi della quale i procedimenti pendenti dinanzi ad un giudice superiore si estinguevano automaticamente allorché traevano origine da un ricorso proposto in primo grado più di dieci anni prima della data di entrata in vigore di detta disposizione e l'amministrazione tributaria era risultata soccombente nei primi due gradi di giudizio. La disposizione in questione in tale causa ha avuto l'effetto automatico che la decisione del giudice di secondo grado – una decisione sfavorevole all'amministrazione tributaria – è diventata definitiva e pertanto il credito vantato dall'amministrazione tributaria si è estinto. Il ragionamento della Corte nel concludere per la compatibilità della disposizione con il diritto dell'Unione era fondato sulla natura eccezionale e limitata, sull'assenza nel complesso di qualsiasi effetto discriminatorio e sulla necessità del rispetto del principio del termine ragionevole di un giudizio.*

*32. La Commissione sostiene che il concordato proposto nel procedimento principale è contrario ai principi stabiliti nelle sentenze Commissione/Italia. In sostanza, essa afferma, le norme che disciplinano le risorse proprie dell'Unione e la direttiva I.V.A., in combinato disposto con il principio di leale cooperazione di cui all'articolo 4, paragrafo 3, T.U.E., impongono ad ogni Stato membro un obbligo assoluto di riscossione integrale dell'I.V.A. dovuta sul suo territorio. Uno Stato membro può rinunciare al credito I.V.A. solo nella specifica situazione prevista dall'articolo 212 della direttiva I.V.A., vale a dire qualora il suo importo sia insignificante. Esso non può consentire ad un soggetto passivo in difficoltà finanziaria di pagare solo parzialmente un debito I.V.A. nell'ambito di un concordato preventivo che comporti la liquidazione del suo patrimonio. Di conseguenza, la Commissione sostiene – andando oltre l'ambito della questione pregiudiziale – che è indispensabile che ai crediti I.V.A. sia attribuito non solo un trattamento di legge preferenziale, ma anche il grado in assoluto più elevato tra quelli riconosciuti ai crediti privilegiati, in termini formali e sostanziali.*

(…) *34. In primo luogo, l'argomento che i crediti I.V.A. debbano avere precedenza su tutti gli altri crediti per tutelare gli interessi finanziari dell'Unione non trova alcun supporto nei principi* [richiamati]*. È vero che la libertà degli Stati membri nel garantire il rispetto degli obblighi a carico dei soggetti passivi è limitata dall'obbligo di garantire l'effettiva riscossione delle risorse proprie dell'Unione, compresa l'I.V.A. Il sistema comune dell'I.V.A. non impone tuttavia agli Stati membri di accordare ai crediti I.V.A. un trattamento preferenziale su tutte le altre categorie di crediti.*

*35. Nelle … conclusioni* [dell'Avvocato Generale] *nella causa Belvedere Costruzioni* [si era] *dell'avviso che l'obbligo della riscossione effettiva non può essere assoluto*[73]*.*

(…) *36. In talune circostanze, pertanto, uno Stato membro può ragionevolmente ritenere legittima la rinuncia al pagamento integrale di un credito I.V.A., purché siffatte circostanze siano eccezionali, puntuali e limitate e purché lo Stato membro non crei significative differenze nel modo in cui sono trattati i soggetti d'imposta nel loro insieme e, pertanto, non pregiudichi il principio di neutralità fiscale.*

*37. In tale contesto, gli Stato membri devono godere di un livello di flessibilità quanto alla riscossione dei crediti I.V.A. quando – come nel procedimento principale – il soggetto passivo si trova in stato di difficoltà finanziaria. Detta situazione è specifica perché il patrimonio del soggetto passivo non è sufficiente a soddisfare tutti i creditori. In tali circostanze, poiché nel diritto dell'Unione non vi sono norme di armonizzazione relative al rango dei crediti I.V.A., gli Stati membri devono essere liberi di ritenere che altre categorie di crediti (quali gli stipendi o i contributi previdenziali – o, nel caso di soggetti passivi singoli, gli alimenti) meritino una tutela maggiore.*

*38. Inoltre, una procedura come quella di cui trattasi nel procedimento principale è coerente con l'obbligo degli Stato membri di garantire l'effettiva riscossione delle risorse dell'Unione, in quanto comporta almeno tre salvaguardie relative alla tutela dei crediti I.V.A.*

*39. In primo luogo, la proposta di concordato deve essere respinta, tra l'altro, qualora il ricorrente abbia deliberatamente occultato parte dell'attivo o omesso di denunciare uno o più crediti (compresi i crediti I.V.A.).*

*40. In secondo luogo, sebbene, ad avviso del giudice del rinvio, il concordato possa prevedere la soddisfazione parziale di un credito I.V.A., ciò è possibile solo qualora un esperto indipendente*

[73] «*La Corte ha accolto tale affermazione sulla base del fatto, in primo luogo, che l'obbligo di garantire l'efficace riscossione delle risorse dell'Unione non può contrastare con il rispetto del principio del termine ragionevole di un giudizio e, in secondo luogo, che la disposizione in questione non costituiva una rinuncia generale alla riscossione dell'I.V.A. per un dato periodo, bensì una disposizione eccezionale che, per il suo carattere puntuale e limitato, dovuto ai presupposti della sua applicazione, non creava significative differenze nel modo in cui sono trattati i soggetti d'imposta nel loro insieme e, pertanto, non pregiudicava il principio di neutralità fiscale*»: "*Conclusioni dell'Avvocato Generale*", Eleanor Sharpston, presentate in data 14 gennaio 2016.

*attesti che l'amministrazione tributaria non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di fallimento. Di conseguenza, vi possono essere situazioni in cui un concordato preventivo comporti il pagamento di una porzione maggiore del debito I.V.A. rispetto a quanto accadrebbe in caso di fallimento, ma il contrario può non essere vero. Ciò posto, una disposizione di diritto nazionale non può essere ritenuta incompatibile con l'obbligo di garantire l'effettiva riscossione delle risorse dell'Unione semplicemente perché sceglie un mezzo, piuttosto che un altro, per ottenere la massima riscossione possibile.*

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

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

*43. Sebbene risulti che, nel caso della Degano, il concordato comporta la liquidazione di tutto il suo patrimonio, la Corte non è stata informata dei dettagli precisi. Altri concordati potrebbero comportare il permanere in essere delle attività del debitore in regime di continuità aziendale. In tali casi, come fa presente il governo spagnolo, l'obiettivo che interessa è coerente con la raccomandazione della Commissione agli Stati membri di eliminare gli ostacoli all'efficace ristrutturazione di imprese sane in difficoltà finanziaria, promuovendo in tal modo l'imprenditoria, gli*

*investimenti e l'occupazione e contribuendo a ridurre gli ostacoli al buon funzionamento del mercato interno.*

*44. … la conclusione* [raggiunta] *riguarda esclusivamente l'interpretazione del diritto dell'Unione.*

*45.* [Si è] *pertanto del parere che la Corte debba risolvere come segue la questione sollevata dal Tribunale di Udine (Italia): né l'articolo 4, paragrafo 3, TUE, né la direttiva 2006/12/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, ostano a norme nazionali come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, qualora tali norme debbano essere interpretate nel senso di consentire ad un'impresa in difficoltà finanziaria di effettuare un concordato preventivo che comporta la liquidazione del suo patrimonio senza offrire il pagamento integrale dei crediti I.V.A. dello Stato, a condizione che un esperto indipendente concluda che non si otterrebbe un pagamento maggiore di tale credito in caso di fallimento e che il concordato sia omologato dal giudice*».

Successivamente, con sentenza pronunciata in data 7 aprile 2016, la Corte di Giustizia[74], recepite le conclusioni dell'Avvocato Generale, si è espressa nei termini che seguono.

Partendo dal presupposto fattuale dello stato di crisi in cui versa la Degano Trasporti e dalla circostanza che, presentata, in data 22 maggio 2014, domanda di concordato preventivo, la società ricorrente intendeva liquidare il suo patrimonio al fine di provvedere al pagamento integrale di taluni creditori privilegiati ed al pagamento in percentuale dei creditori chirografari e di creditori privilegiati di grado inferiore, per i cui crediti sosteneva che non vi sarebbe stata comunque capienza (neppure in caso di fallimento), specificato, inoltre, che, tra questi ultimi, vi era un debito di I.V.A. che la Degano Trasporti proponeva di pagare parzialmente (senza vincolare tale proposta alla conclusione di una transazione fiscale), la Corte di Giustizia ha ripercorso, altresì, i dubbi che hanno indotto il Tribunale di Udine a sottoporle, in via pregiudiziale, la questione che qui ci occupa.

In particolare, si è rilevato, ancora una volta, che l'articolo 182-*ter* L.F. pone il divieto di concordare, nell'ambito di una transazione fiscale, un pagamento parziale dei crediti dello Stato relativi all'I.V.A. – ai quali la legge riconosce il rango di crediti privilegiati di grado 19° – ammettendone soltanto un pagamento dilazionato nel tempo.

È stato precisato, in via ulteriore, come il Giudice del rinvio abbia posto in evidenza che, secondo la giurisprudenza della Corte Suprema di Cassazione, tale divieto – seppure posto dall'art. 182-*ter* L.F., che disciplina la transazione fiscale – valga in ogni caso e rimanga inderogabile anche

[74] Corte di Giustizia Unione Europea, 7 aprile 2016, Presidente M. Ilešič. Relatore E. Jarašiūnas, causa C-546/14, rinvio pregiudiziale – Fiscalità – I.V.A. – Articolo 4, paragrafo 3, T.U.E. – Direttiva 2006/112/CE – Insolvenza – Procedura di concordato preventivo – Pagamento parziale dei crediti I.V.A.

nell'ambito di una proposta di concordato preventivo, imponendosi tale interpretazione del diritto nazionale in virtù del diritto dell'Unione, in particolare dell'articolo 4, paragrafo 3, T.U.E. e della direttiva I.V.A., come interpretati nelle sentenze Commissione/Italia (C-132/06), Commissione/Italia (C-174/07) e Belvedere Costruzioni (C-500/10).

Cionondimeno, l'organo giurisdizionale nazionale si è domandato se l'obbligo - previsto dal diritto dell'Unione ed imposto agli Stati membri - di adottare tutte le misure legislative ed amministrative necessarie a garantire il prelievo integrale dell'I.V.A. impedisca effettivamente di ricorrere ad una procedura concorsuale alternativa al fallimento, nel cui ambito l'imprenditore in stato di insolvenza liquidi tutto il proprio patrimonio per pagare i propri creditori e preveda pagamenti dei crediti I.V.A. non deteriori rispetto all'ipotesi alternativa del fallimento.

Orbene, ritenuta la propria competenza a conoscere della domanda di rinvio pregiudiziale[75], la Corte di Giustizia ha rilevato, in via preliminare, che la normativa europea impone agli Stati membri di adottare tutte le misure legislative ed amministrative atte a garantire il prelievo integrale dell'I.V.A. nel loro territorio e ad assicurare il rispetto degli obblighi a carico dei soggetti passivi.

Ciò posto, si è rimarcato, tuttavia, che gli Stati membri beneficiano, al riguardo, di una certa libertà in relazione, segnatamente, al modo di utilizzare i mezzi a loro disposizione.

Tale libertà è però limitata dall'obbligo di garantire una riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione e da quello di non creare differenze significative nel modo di trattare i contribuenti sia all'interno di uno degli Stati membri che nell'insieme dei medesimi. La direttiva I.V.A., infatti, deve essere interpretata in conformità al principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'I.V.A., in base al quale operatori economici che effettuino operazioni uguali non devono essere trattati diversamente in materia di riscossione dell'I.V.A.

Si è osservato, poi, che – stante la circostanza che le risorse proprie dell'Unione comprendono, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della decisione 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007 (relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee), le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili I.V.A. armonizzati determinati secondo regole dell'Unione - sussiste un nesso diretto tra la riscossione del gettito dell'I.V.A. nell'osservanza del diritto dell'Unione applicabile e la messa a disposizione del bilancio dell'Unione delle corrispondenti

[75] La Corte di Giustizia ha specificato, sul punto, che sussiste la sua competenza a conoscere della domanda di rinvio pregiudiziale, sebbene la suddetta domanda sia stata presentata dal Giudice del rinvio in fase di esame non contraddittorio della ricevibilità della domanda di cui egli stesso è stato investito. Viene chiarito, infatti, che la domanda presentata dinanzi al tribunale nazionale è diretta ad aprire una procedura di concordato preventivo che sfocia, se ricevibile, in una decisione di tipo giurisdizionale, adottata in presenza del Pubblico Ministero, dopo che il giudice abbia eventualmente statuito sulle opposizioni sollevate dai creditori messi in minoranza.

risorse I.V.A., poiché qualsiasi lacuna nella riscossione del primo determina potenzialmente una riduzione delle seconde.

La Corte di Giustizia ha chiarito, quindi, che è sulla scorta di siffatti elementi che occorre fornire la risposta all'interrogativo circa l'ammissibilità di un pagamento parziale di un credito I.V.A., da parte di un imprenditore in stato di insolvenza, nell'ambito di una procedura di concordato preventivo come prevista dalla normativa nazionale di cui al procedimento principale, o la sua effettiva contrarietà all'obbligo degli Stati membri di garantire il prelievo integrale dell'I.V.A. nel loro territorio nonché la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione.

«*Al riguardo occorre constatare che, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi da 38 a 42 delle conclusioni, la procedura di concordato preventivo, come descritta dal giudice del rinvio ed esposta ai punti da 6 a 8 della … sentenza* [in esame]*, è soggetta a presupposti di applicazione rigorosi, allo scopo di offrire garanzie per quanto concerne, in particolare, il recupero dei crediti privilegiati e pertanto dei crediti I.V.A.*

*In tal senso, anzitutto, la procedura di concordato preventivo comporta che l'imprenditore in stato di insolvenza liquidi il suo intero patrimonio per saldare i propri debiti. Se tale patrimonio non è sufficiente a rimborsare tutti i crediti, il pagamento parziale di un credito privilegiato può essere ammesso solo se un esperto indipendente attesta che tale credito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di fallimento del debitore. La procedura di concordato preventivo appare quindi tale da consentire di accertare che, a causa dello stato di insolvenza dell'imprenditore, lo Stato membro interessato non possa recuperare il proprio credito I.V.A. in misura maggiore.*

*Inoltre, dato che la proposta di concordato preventivo è soggetta al voto di tutti i creditori ai quali il debitore non proponga un pagamento integrale del loro credito e che deve essere approvata da tanti creditori che rappresentino la maggioranza del totale dei crediti dei creditori ammessi al voto, la procedura di concordato preventivo offre allo Stato membro interessato la possibilità di votare contro una proposta di pagamento parziale di un credito I.V.A. qualora, in particolare, non concordi con le conclusioni dell'esperto indipendente.*

*Infine, supponendo pure che, nonostante tale voto negativo, detta proposta sia adottata e che, di conseguenza, il concordato preventivo debba essere omologato dal giudice adito, dopo che quest'ultimo abbia eventualmente statuito sulle opposizioni sollevate dai creditori in disaccordo con la proposta di concordato, la procedura di concordato preventivo consente allo Stato membro interessato di contestare ulteriormente, mediante opposizione, un concordato che preveda un pagamento parziale di un credito I.V.A. e a detto giudice di esercitare un controllo.*

*Tenuto conto di tali presupposti, l'ammissione di un pagamento parziale di un credito I.V.A., da parte di un imprenditore in stato di insolvenza, nell'ambito di una procedura di concordato preventivo che, a differenza delle misure di cui trattasi nelle cause che hanno dato origine alle sentenze Commissione/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412) e Commissione/Italia (C-174/07, EU:C:2008:704) cui fa riferimento il giudice del rinvio, non costituisce una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'I.V.A., non è contraria all'obbligo degli Stati membri di garantire il prelievo integrale dell'IVA nel loro territorio nonché la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione*».

Conseguentemente, alla questione sollevata dal Tribunale ordinario di Udine, la Corte di Giustizia ha risposto «*dichiarando che l'articolo 4, paragrafo 3, T.U.E. nonché gli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva I.V.A. non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, interpretata nel senso che un imprenditore in stato di insolvenza può presentare a un giudice una domanda di apertura di una procedura di concordato preventivo, al fine di saldare i propri debiti mediante la liquidazione del suo patrimonio, con la quale proponga di pagare solo parzialmente un debito I.V.A. attestando, sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente, che tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento*».

## 10. I commenti "a caldo", i primi arresti giurisprudenziali successivi all'intervento del giudice sovranazionale e le recenti ripercussioni in tema di "ritenute operate e non versate"

L'organo competente a pronunciarsi a riguardo – adito in via pregiudiziale – ha dunque sciolto il nodo interpretativo inerente al significato ed alla portata delle norme di cui all'art. 4, paragrafo 3, T.F.U.E. ed alla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, così come interpretate nelle sentenze della stessa Corte di Giustizia, con riferimento agli artt. 162 e 182 *ter* L.F.[76].

La sentenza in questione è stata accolta con aperto favore da coloro i quali, con le valide motivazioni di cui ai §§ 3, 4 e 5, si sono sempre espressi a favore della sussistenza della facoltà, in capo alla società debitrice, di presentare una proposta di concordato preventivo che preveda, con la liquidazione del patrimonio, il pagamento soltanto parziale del credito dello Stato relativo all'I.V.A., qualora non venga utilizzato lo strumento della transazione fiscale e non sia prevedibile per quel credito – sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente ed all'esito del controllo formale del Tribunale – un pagamento maggiore in caso di liquidazione fallimentare.

[76] Cfr. ordinanza di rimessione del Tribunale di Udine datata 30 ottobre 2014 ed atti della causa *sub* C-546/2014.

I primi commentatori non hanno mancato di evidenziare, poi, come parte della dottrina si sia mostrata succube nei confronti della giurisprudenza di legittimità che, dal canto suo, forte della "*sacralità del proprio ruolo*" ha ritenuto di potersi "*esimere dall'obbligo scientifico di rimuovere le antinomie contenute nelle proprie assertività*", sostenendo, tra l'altro, un "*principio rivelatosi oggi falso*"[77].

[77] Vale richiamare, a tal proposito, la perentorietà dei termini di alcune pronunce giurisprudenziali e la fermezza delle statuizioni in esse contenute. In particolare, in un caso in cui la società reclamante aveva affermato l'erroneità del provvedimento impugnato che aveva negato l'omologa del concordato sulla scorta della ritenuta inammissibilità dell'apertura di un concordato se non sia previsto l'integrale pagamento dell'I.V.A. e delle ritenute, anche se il grado dei privilegi di tali tributi è inferiore a quello di altri creditori che invece potrebbero vedere stralciata la loro posizione, la ricorrente aveva allegato, più specificatamente, che, nel proprio caso, il piano prevedeva apporto di nuove finanze da parte di un soggetto terzo e che i vincoli comunitari (art. 2 e 22 della sesta direttiva in tema d'imposta sul valore aggiunto 77/388/CEE e art. 4 paragrafo 3 TFUE), pur imponendo la riscossione di tale imposta, non impediscano la falcidia della stessa in alternativa a soluzioni meno fruttuose e che tengano conto, altresì, di interessi elevati a scopi dell'Unione come impresa e lavoro. La Corte d'Appello adita ha respinto i motivi svolti, motivando come segue: «(…) *La ricorrente, nell'impugnare la decisione di primo grado, ha ritenuto che l'art. 182-*ter *l.fall., sulla cui applicazione si è principalmente fondata la sentenza appellata, si ponga in contrasto con l'art. 4, par. 3, TFUE e con gli artt. 2 e 22 della direttiva 77/388/CEE.*
*La Corte di Giustizia dell'Unione europea si è espressa più volte circa la compatibilità di una normativa che escluda la riscossione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dei tributi I.V.A.*
*Con la sentenza del 17.08.2008 (C-132/06), la Corte ha valutato la compatibilità dell'art. 8 L. 289/2002, che contemplava la possibilità di sottrarsi, a certe condizioni, all'accertamento e alle sanzioni tributarie, con le norme europee sopra menzionate.*
*Gli artt. 2 e 2 dir. 77/388/CEE impongono allo Stato membro di adottare tutte le misure legislative ed amministrative al fine di garantire che l'I.V.A. sia interamente riscosso nel territorio. A tal fine, gli Stati membri sono obbligati a garantire una riscossione effettiva delle risorse proprie della Comunità e a non creare differenze significative nel trattamento dei contributi, in ottemperanza al principio di neutralità fiscale. Poiché la legge sospetta di incompatibilità con la normativa comunitaria realizzava un condono fiscale, realizzando un'esenzione dal pagamento I.V.A., la Corte ha dichiarato sussistente il contrasto.*
*Con la sentenza del 11.12.2008 (C-174/07), è stato al vaglio della Corte l'art. 2, comma 4, L. 350/2003, con cui si prevedeva un condono fiscale per l'anno 2002. Il riferimento all'art. 2, comma 1, lett. a), c) e d) e agli artt. 193-273 del titolo XI della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, che hanno sostituito dal 1° gennaio 2007 gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme. Poiché le norme nazionali censurate consentivano il mancato versamento dell'imposta in oggetto, esse sono state dichiarate incompatibili con il diritto comunitario. La sentenza del 29.03.2010 (C-500/10) ha avuto ad oggetto l'art. 3, comma 2* bis*, D.L. 40/2010, convertito, con modifiche, in L. 73/2010, il quale riguardava norme in tema di durata ragionevole del processo.*
*Questo diritto è stato ritenuto prevalente rispetto all'effettiva riscossione dell'I.V.A. da parte dello Stato membro: la disciplina nazionale, pertanto, è stata giudicata compatibile con l'ordinamento comunitario. La Corte, infatti, ha statuito che "l'obbligo di garantire l'efficace riscossione delle risorse dell'Unione non può contrastare con il rispetto del principio del termine ragionevole di un giudizio il quale, in forza dell'art. 47, secondo comma, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, si impone agli Stati membri quando attuano il diritto dell'Unione e la cui tutela si impone anche in forza dell'art. 6, paragrafo 1, della CEDU".*
*La normativa italiana, peraltro eccezionale, essendo finalizzata alla tutela del diritto alla ragionevole durata del processo, garantito dall'art. 111, comma 2, Cost. e dall'art. 6, par. 1, CEDU (che funge da parametro interposto* ex *art. 117 Cost.), ha legittimamente assicurato la prevalenza del diritto fondamentale dell'individuo sull'obbligo di riscossione imposto allo Stato.*

La sentenza della Corte di Giustizia esclude, in maniera inequivoca, che il giudice nazionale possa fondare la sua scelta interpretativa su inesistenti vincoli comunitari per quanto, va precisato, che è ben chiaro che le conclusioni a cui si è pervenuti «*riguarda*[no] *esclusivamente il diritto dell'Unione*» (cfr. punto n. 44 delle "*conclusioni dell'Avvocato Generale*"), non essendo stato

---

*La giurisprudenza della Corte di Giustizia, senz'altro l'interprete più qualificato del diritto derivato dall'Unione europea, indica quindi come principio generale l'obbligo, da parte dello Stato membro, di riscossione effettiva ed integrale dell'imposta sul valore aggiunto. Questa regola, in uno con il principio di neutralità tributaria, non può essere derogato dal legislatore, prevedendo ad es. condoni fiscali per contingenti ragioni economiche, a pena di incompatibilità con il diritto comunitario.*

*Lo Stato membro non viola il diritto europeo qualora deroghi alla riscossione dell'I.V.A. solo se ciò è necessario per garantire un diritto fondamentale; quest'ultimo, infatti, nel bilanciamento con lo speculare obbligo dello Stato, mantiene la prevalenza.*

*Ciò posto, ad avviso della Corte, la previsione dell'art. 182-*ter *l.fall. che consente di operare una decurtazione di taluni crediti tributari facendo eccezione per l'I.V.A., è in armonia con il principio generale comunitario dell'obbligo di riscossione effettiva ed integrale dell'I.V.A.*

*Né emergono, nel caso di specie, diritti prevalenti su tale obbligo.*

*Il diritto dell'imprenditore ad ottenere un concordato preventivo, volto ad evitare il fallimento, deve ragionevolmente contemperarsi con l'obbligo di riscossione dello Stato membro.*

*In detto giudizio di comparazione degli opposti interessi, le esigenze economiche e finanziarie, poste a diretto servizio degli interessi della comunità come strumento fattivo della realizzazione degli scopi comunitari, vanno ritenute senz'altro prevalenti rispetto all'interesse del ceto creditorio di vedere ammesso un concordato con apporto di nuove finanze o all'interesse dell'imprenditore di evitare la declaratoria di fallimento.*

*Sulle esigenze finanziarie dello Stato può infatti prevalere solo un diritto fondamentale dell'individuo e tale non è il diritto di cui agli artt. 160 ss. l.fall. (non è possibile configurare un diritto di evitare il fallimento come esplicazione della libertà di impresa). Né possono essere prese in considerazione ragioni di stretta convenienza economica, come la paventata possibilità di un minore incasso per l'erario in caso di fallimento, a fronte di un pagamento parziale ma certo in caso di concordato assistito dall'intervento di finanza terza.*

*Pertanto non sussiste la necessità di sollevare l'eccezione di interpretazione pregiudiziale* ex *art. 267 TFUE, in quanto l'interpretazione del Trattato è resa sufficientemente chiara dalle precedenti decisioni della Corte di Giustizia.*

*Detta conclusione è altresì confermata dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 225/2014 che nell'escludere l'illegittimità costituzionale dell'art. 182-*ter *ha statuito, in relazione alla censura relativa all'art. 97 Cost., che "Dalla natura di "risorsa propria" dell'Unione europea riconosciuta all'I.V.A. discendono per gli Stati membri vincoli nella gestione e riscossione dell'imposta, come pure nella disciplina interna del tributo, cui è da ricondurre la formulazione del censurato art. 182-*ter*, che appunto, in ossequio al principio dell'indisponibilità della pretesa tributaria, ha escluso la falcidiabilità del credito I.V.A. in sede di transazione fiscale, consentendone solo la dilazione di pagamento; modalità, questa, che non lede il principio di buon andamento della P.A., dovendo essere intesa come limite massimo di espansione della procedura transattiva compatibile con il principio di indisponibilità del tributo, né determina alcun* vulnus *per i criteri di "economicità" e di "massimazione delle risorse" in considerazione del fatto che persiste in capo all'amministrazione finanziaria la possibilità di riscuotere il tributo in futuro, con la contestuale approvazione di un piano di concordato idoneo a garantire il graduale superamento dello stato di crisi dell'impresa".*

*Le medesime considerazioni valgono naturalmente anche per il motivo di reclamo.*

*Il piano concordatario prevede il pagamento* [parziale] *dell'I.V.A.; tuttavia il debito tributario relativo all'I.V.A. può essere solo oggetto di dilazione e non di falcidia, sicché la violazione della norma imperativa contemplata dall'art. 182-*ter *l.fall. fonda il giudizio negativo sulla fattibilità giuridica della proposta.*

*In tema l'orientamento del Giudice di legittimità è ormai consolidato (v. sentenze nn. 22931/2011 e 22932/2011; Cassazione penale sentenza n. 44283/2013): questa Corte, in ossequio anche alla funzione di nomofilachia spettante al Giudice di legittimità, non ravvisa ragioni per discostarsi dall'opzione interpretativa cui è pervenuta la Suprema Corte e a cui si è correttamente uniformato il giudice di prime cure*» (Corte d'Appello di Ancona, 12 maggio-1° giugno 2015, sentenza n. 625, in *www.ilcaso.it*).

espresso alcun parere in relazione ad altre possibili argomentazioni afferenti al diritto nazionale che possano aver orientato la Suprema Corte di Cassazione nelle sue decisioni.

Ad ogni modo, l'esito del ragionamento svolto dagli organi di giustizia dell'U.E. è stato tenuto in debito conto dalla giurisprudenza di merito che, lette e condivise le conclusioni innanzi riportate dell'Avvocato Generale (ai cui paragrafi da 38 a 42 si è riportata la stessa CGUE) e la richiamata sentenza della Corte di Giustizia pronunciata in data 7 aprile 2016, ha assunto, sin da subito, con riferimento agli specifici casi sottoposti alla sua attenzione, le determinazioni conseguenziali.

Vale sul punto citare, in via esemplificativa, il decreto emesso dal Tribunale di Livorno, in data 13 aprile 2016.

Chiamato ad esprimersi in ordine alla opposizione all'omologazione di un concordato proposta dall'Agenzia delle Entrate sulla scorta di una asserita illegittimità della falcidia delle ritenute previdenziali, che si pone in contrasto con il disposto dell'art. 182-*ter* R.D. 16 marzo 1942 n. 267 che, testualmente, recita che "*con riguardo all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento*", il Tribunale di Livorno, ritenuta infondata la spiegata opposizione, ha così decretato:

«*L'opposizione non può essere accolta, sulla base di quanto ha statuito la Corte di Giustizia dell'Unione europea con la recentissima sentenza ECLI:EU:C:2016:206 del 7 aprile 2016.*

*La Corte, pronunciando sul rinvio pregiudiziale operato dal Tribunale di Udine, proprio relativamente all'interpretazione dell'art. 182-*ter *L.F., ha statuito che "L'articolo 4, paragrafo 3, TUE nonché gli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, interpretata nel senso che un imprenditore in stato di insolvenza può presentare a un giudice una domanda di apertura di una procedura di concordato preventivo, al fine di saldare i propri debiti mediante la liquidazione del suo patrimonio, con la quale proponga di pagare solo parzialmente un debito dell'imposta sul valore aggiunto attestando, sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente, che tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento".*

*Viene, dunque, meno l'argomento principale che aveva portato la Cassazione, con la sentenza 25.6.2014 n. 14447 a statuire che "la precisazione circa l'intangibilità dell'I.V.A., contenuta nell'art. 182-*ter*, comma 1 […] connessa con le peculiarità di tale tributo, considerato da normativa e giurisprudenza europee tra le risorse proprie dell'Unione europea la cui gestione - sia normativa che esecutiva - è di interesse comunitario e come tale sottoposta a vincoli", citando, in un'altra occasione (Cass. 7667/2012), proprio la Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, che la*

*sentenza della CGUE ritiene, invece, non incompatibile con una falcidia dell'I.V.A. in sede concordataria*».

Ricollegandosi ai motivi svolti nel proprio decreto dal Tribunale di Livorno, non ci si può esimere, a questo punto, dal rimarcare, nuovamente, che, sono stati smentiti proprio i suddetti "*argomenti principali*".

L'Avvocato Generale ha affermato, invero, in maniera cristallina, che «*Diversamente dalle disposizioni nazionali in discussione nelle due cause Commissione/Italia, la procedura di concordato non comporta una rinuncia generale e indiscriminata al potere dell'amministrazione finanziaria di ottenere il pagamento dei crediti I.V.A. Il sacrificio di parte del credito I.V.A. che essa può comportare deve essere considerato alla luce dell'obiettivo di concedere ai soggetti passivi in difficoltà finanziaria una seconda opportunità attraverso la ristrutturazione collettiva del loro debito*» (punto n. 42).

Tanto premesso, venendo nuovamente al provvedimento in commento, il Tribunale di Livorno ha poi concluso, ritenendo che «*A maggior ragione, lo stesso ragionamento deve valere per le "ritenute" citate nell'art. 182-*ter*, non avendo esse neppure quel rilievo europeo che aveva portato la Cassazione a escludere la falcidiabilità concordataria dell'I.V.A.*

*Ne consegue, pertanto, che la non falcidiabilità di I.V.A. e ritenute deve essere confinata nell'ambito della transazione fiscale, e dunque la legittimità della falcidia in assenza di transazione fiscale che – pacificamente – è solo facoltativa*»[78].

Ugualmente significativa appare essere anche la pronuncia del Tribunale di Santa Maria Capua Vetere del 17 febbraio 2016 che si caratterizza per la esaustività delle deduzioni svolte.

Punto di partenza è costituito, anche in questo caso, dalla tipologia di sindacato giurisdizionale che va posto in essere nella fase di ammissione dell'imprenditore alla procedura di concordato preventivo. Più specificatamente, nel caso in esame, il Tribunale doveva pronunciarsi in ordine alla "*fattibilità giuridica*" del concordato e, in particolare, alla possibilità giuridica di ammettervi una società in base ad un piano che prevedeva il pagamento parziale del tributo I.V.A. e delle ritenute alla fonte.

Aderendo all'orientamento critico formatosi in dottrina ed in giurisprudenza nei confronti dell'indirizzo interpretativo assunto dai giudici di legittimità (Cassazione civile sentenze gemelle n. 22931 e 22932/2011; n. 14447/14; 9541/14; 7667/12) e confermato dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 225/2014, il Tribunale di Santa Maria Capua Vetere ha ritenuto che la domanda di concordato preventivo contenente una proposta di pagamento in misura percentuale del credito I.V.A. e delle ritenute fiscali fosse ammissibile.

[78] Tribunale di Livorno, decreto del 13 aprile 2016, in *www.ilcaso.it*.

Quanto all'I.V.A. il Giudice di merito ha motivato che «*il rispetto delle norme comunitarie, che impongono agli Stati membri di adottare ogni misura atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal diritto dell'Unione europea, non comporta la intangibilità del credito I.V.A. sorto dall'applicazione di tali norme.*

*Il rispetto delle norme comunitarie, infatti, può essere bilanciato con altri interessi e valori meritevoli di tutela alla luce delle specifiche circostanze del caso.*

*Come sostenuto dall'Avvocato generale della Corte di Giustizia UE (Eleanor Sharpston) nella causa C-546/14 – Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C. in liquidazione (domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunale di Udine), il sistema comune dell'I.V.A. non impone agli stessi Stati membri di accordare ai crediti I.V.A. un trattamento preferenziale rispetto alle altre categorie di crediti: "poiché nel diritto dell'Unione non vi sono norme di armonizzazione relative al rango dei crediti I.V.A., gli Stati membri devono essere liberi di ritenere che altre categorie di crediti (quali gli stipendi o i contributi previdenziali – o, nel caso di soggetti passivi singoli, gli alimenti) meritino una tutela maggiore".*

*In talune circostanze – prosegue l'Avvocato Generale – uno Stato membro può, invece, ragionevolmente ritenere legittima una rinuncia al pagamento integrale di un credito I.V.A., purché siffatte circostanze siano eccezionali, puntuali e limitate, e purché lo Stato membro non pregiudichi il principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'I.V.A. Ciò che ricorre nell'ipotesi considerata, ovvero quando il soggetto passivo si trova in stato di difficoltà finanziaria ed il suo patrimonio non è sufficiente a soddisfare tutti i creditori.*

*Da ciò consegue, sempre secondo l'Avvocato Generale, che al sistema comune dell'I.V.A. non ostano norme nazionali che consentono ad uno Stato membro di accettare un pagamento parziale del debito I.V.A. da parte di un imprenditore in difficoltà finanziaria, nel corso di un concordato preventivo basato sulla liquidazione del suo patrimonio, a condizione che un esperto indipendente concluda che non si otterrebbe un pagamento maggiore di tale credito in caso di fallimento.*

*Condividendo tali argomentazioni il Tribunale* [ha ritenuto] *che il credito dello Stato per I.V.A. possa essere oggetto di pattizia previsione di pagamento percentualmente ridotto e tanto in virtù di quanto previsto dall'art. 160, comma 2, L.F.: il pagamento parziale del debito I.V.A. da parte di un imprenditore in difficoltà finanziaria, nel corso di un concordato basato sulla liquidazione del suo patrimonio, è possibile a condizione che un esperto indipendente concluda che non si otterrebbe un pagamento maggiore di tale credito in caso di fallimento.*

*Se, infatti, è possibile che un concordato preventivo comporti il pagamento di una porzione maggiore del debito I.V.A. rispetto a quanto accadrebbe in caso di fallimento, il contrario può non*

*essere vero. Nello scenario fallimentare o comunque liquidatorio alternativo al concordato, ove il soggetto passivo si trovi in uno stato di difficoltà finanziaria tale da non riuscire a soddisfare tutti i creditori, potrebbe infatti accadere che il credito ottenga, in ragione del suo rango, una soddisfazione nulla o inferiore rispetto a quanto previsto nel piano concordatario.*

*La procedura di concordato, dunque, non comporta una rinuncia generale ed indiscriminata al potere dell'amministrazione finanziaria di ottenere il pagamento dei crediti I.V.A. – diversamente dalle disposizioni nazionali in discussione nelle due cause Commissione/Italia (sentenze Commissione/Italia C-132/06 e C-174/07) – ma una sua parziale rinunzia, coerente, altresì, con la Raccomandazione della Commissione agli Stati membri del 12 marzo 2014, relativa ad un nuovo approccio al fallimento delle imprese e all'insolvenza, di eliminare gli ostacoli all'efficace ristrutturazione di imprese sane in difficoltà finanziaria, promuovendo l'imprenditoria, gli investimenti e l'occupazione e contribuendo a ridurre gli ostacoli al buon funzionamento del mercato interno.*

*Certamente nel caso concreto all'esame del Tribunale, nell'alternativa liquidatoria si verificherebbe una minore soddisfazione del credito I.V.A. rispetto alla percentuale di soddisfazione offerta nel piano di concordato. Le risorse proprie dell'imprenditore, infatti, non valgono a soddisfare integralmente tutti i creditori privilegiati e, soprattutto, non consentono, in ragione della sua collocazione nell'ordine dei privilegi, il pagamento dell'I.V.A. Nell'ipotesi fallimentare, dunque, non si avrebbe alcuna soddisfazione del credito erariale a tale titolo.*

*Nel piano concordatario, invece, l'apporto di finanza esterna, assente nell'alternativa fallimentare, consente il pagamento dei creditori chirografari e dei prelatizi retrocessi a chirografo … Insomma l'alternativa concordataria consente la massima riscossione possibile, con tutela, dunque, anche degli interessi erariali e comunitari.*

*Al riguardo l'Avvocato Generale osserva che "una disposizione di diritto nazionale non può essere ritenuta incompatibile con l'obbligo di garantire l'effettiva riscossione delle risorse dell'Unione semplicemente perché sceglie un mezzo, piuttosto che un altro, per ottenere la massima riscossione possibile".*

*Alla luce di tali considerazioni il Collegio* [ha ritenuto] *che l'art. 182*-ter *L.F. laddove prevede che non possono costituire oggetto di transazione l'I.V.A. e le ritenute operate e non versate, è da intendersi come norma di carattere eccezionale, e come tale non suscettibile di interpretazione estensiva o di applicazione analogica, ed operante solo allorquando, contestualmente al piano di cui all'art. 160 L.F., venga proposta la transazione fiscale*»[79].

[79] Tribunale di Santa Maria Capua Vetere, III Sez. Civile, 17 febbraio 2016, in *www.ilcaso.it*.

Degna di nota, infatti, in stretta connessione con le conclusioni or ora riportate (e sottolineando, in relazione a tale aspetto, anche la novità del passaggio del decreto del Tribunale di Livorno di cui sopra che, espressamente, si è pronunciato sul punto), è la ferma presa di posizione di questi recentissimi provvedimenti anche in ordine al discorso inerente le "*ritenute operate e non versate*"[80].

In relazione a tale profilo, si chiarisce - assumendo, da ultimo, una netta impostazione a riguardo - che «*… è da osservare … come le giustificazioni addotte a sostegno della natura sostanziale della norma che prevede l'infalcidiabilità dell'I.V.A. e, come tale operante in tutte le ipotesi di soluzione concordata della crisi d'impresa, ovvero la natura di risorsa propria dell'Unione europea*[81]*, non valgono con riferimento alle ritenute fiscali operate e non versate.*

[80] Onde delineare in maniera completa il più generale quadro sistematico in cui si innesta la suddetta tematica, va segnalato, poi, con riferimento al debito previdenziale, il recente arresto giurisprudenziale (Cass. Civile, Sez. I, 12 marzo 2016, n. 4844, in www.ilcaso.it) che si è espresso in termini di non estraneità all'esercizio dell'attività di impresa proprio del debito previdenziale, con conseguente applicazione dell'istituto dell'esdebitazione: «*L'interpretazione offerta dall'Inps, secondo la quale l'esdebitazione non può trovare applicazione per il recupero della contribuzione obbligatoria, avente natura pubblicistica, è manifestamente infondata, atteso che la L. Fall., art. 120, nel prevedere al comma 3, che con la chiusura del fallimento i creditori riacquistano il libero esercizio delle azioni verso il debitore per la parte non soddisfatta dei loro crediti, fa espressamente salvi l'art. 142 e ss.; l'art. 142, al penultimo comma, nel disporre l'esclusione dall'esdebitazione, non menziona il debito previdenziale. È infondata altresì la prospettazione avanzata in subordine dall'Inps, secondo cui il debito verso gli enti previdenziali rientrerebbe nei "rapporti estranei all'esercizio dell'impresa", L. Fall., art. 142, comma 3,* ex *lett. a), atteso che il rapporto previdenziale sorge "in occasione" del rapporto di lavoro ed è estraneo ad ogni scelta imprenditoriale e comunque volontaristica del datore di lavoro. Ciò posto, si rileva che la modifica all'art. 142, comma 3, lett. a), introdotta dal correttivo (che dispone l'esclusione dall'esdebitazione per "gli obblighi di mantenimento ed alimentari e comunque le obbligazioni derivanti da rapporti estranei all'esercizio dell'impresa") va nel senso di individuare l'area oggettiva dell'esclusione come relativa ai debiti personali non assunti per l'esercizio dell'impresa, ed anzi la formula adottata della "estraneità" priva di significato ogni tentativo di ricomprendere nell'ambito dell'esclusione i cd. debiti involontari; ed i debiti previdenziali di contro sono strettamente collegati all'esercizio dell'impresa, e della stessa costituiscono necessaria conseguenza*».

[81] *Ibidem*; sul punto, il Tribunale di Santa Maria Capua Vetere puntualizza: «*… la Cassazione ha affermato l'intangibilità e l'insuscettibilità a qualsivoglia falcidia del credito I.V.A. e delle ritenute fiscali non versate pur in ipotesi di concordato non accompagnato da transazione fiscale e ciò per effetto della previsione dell'art. 182-*ter l.*fall. (che esclude espressamente nell'ipotesi di concordato con transazione fiscale la falcidia capitale dell'I.V.A. e delle ritenute), considerata norma dalla valenza non processuale, ma sostanziale, che attribuisce a tali crediti un trattamento peculiare ed inderogabile, che si applica ad ogni forma di concordato, ancorché proposto senza ricorrere all'istituto della transazione fiscale, e dettata da motivazioni che attengono alla peculiarità del credito e prescindono dalle particolari modalità con cui si svolge la procedura di crisi. Come emerge dalla Relazione illustrativa al disegno di legge di conversione del d.l. n. 185 del 2008, la disposizione volta ad escludere il pagamento parziale dell'I.V.A. in sede di concordato preventivo è scaturita dalla necessità di non contravvenire alla "normativa comunitaria che vieta allo Stato membro di disporre una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di procedere ad accertamento e verifica", con riferimento alla direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE. L'"ottavo considerando" della direttiva in parola afferma che "in applicazione della decisione 2000/597/CE, Euratom del Consiglio, del 29 settembre 2000, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee, il bilancio delle Comunità europee, salvo altre entrate, è integralmente finanziato da risorse proprie delle Comunità. Dette risorse comprendono, tra l'altro, quelle provenienti dall'I.V.A., ottenute applicando un'aliquota comune ad una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie". Le norme che disciplinano le risorse proprie dell'Unione e la direttiva I.V.A., in combinato disposto con il principio di leale cooperazione di cui all'art. 4, paragrafo 3, TFUE, impongono, dunque, ad ogni Stato membro di garantire l'effettiva riscossione delle risorse proprie dell'Unione, compresa l'I.V.A.*».

*Il divieto di falcidia delle ritenute operate e non versate è del tutto privo di giustificazione a livello comunitario, non essendovi al riguardo alcun vincolo di matrice sovranazionale.*

*Dalla relazione ministeriale di accompagnamento al d.l. n. 78/10 (che all'art. 29 ha esplicitato la non decurtabilità anche delle ritenute operate e non versate), emerge che l'equiparazione delle ritenute d'imposta sul valore aggiunto trova il suo fondamento nel fatto che anche le ritenute operate dal sostituto d'imposta a titolo di acconto sono poi utilizzate in detrazione del sostituto, in diminuzione del proprio debito tributario, essendo le ritenute d'acconto somme di terzi che il sostituto trattiene allo scopo di riversarle allo Stato. Pertanto, si legge "le analogie con l'imposta sul valore aggiunto rendono irragionevole una disparità di trattamento".*

*Si tratta, dunque, di una precisa scelta legislativa inserita nell'ambito della transazione fiscale e che, come chiarito, non ha alcun fondamento in vincoli comunitari*»[82].

[82] *Ibidem*; precedentemente, viceversa, in relazione al profilo delle ritenute "*operate e non versate*", la giurisprudenza di merito così si esprimeva: «*… con riferimento al debito I.V.A. la Suprema Corte nelle sentenze del 2011 e successivamente anche con la sentenza n. 7667/2012 ha stabilito che detto debito va integralmente pagato, sia che il debitore abbia formulato la proposta di transazione fiscale sia nel caso in cui non abbia ritenuto farvi ricorso, e ciò in quanto la previsione di cui all'art. 182*-ter *l. fall. secondo la quale "con riguardo all'imposta sul valore aggiunto la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento" e non quindi la sua falcidia, avrebbe natura non processuale, connessa allo specifico procedimento di transazione fiscale … dei crediti nell'ambito dell'esecuzione concorsuale e ciò in quanto trova fondamento nella peculiarità del credito I.V.A. e prescinde dalle particolari modalità con le quali si svolge la procedura di crisi. Ne consegue che la norma, la quale sostanzialmente esclude il credito I.V.A. da quelli che possono formare oggetto di imposizione quanto meno in ordine all'ammontare del pagamento, è una disposizione eccezionale che attribuisce al credito in questione un trattamento peculiare ed inderogabile. Orbene il principio su esposto in materia di credito I.V.A. e quindi la necessità di offrire l'integrale pagamento anche nell'ipotesi in cui non sia stata formulata domanda di transazione fiscale, alla luce del dato normativo, trova applicazione anche ai crediti per ritenute alla fonte. E invero l'art. 182*-ter *l. fall. statuisce che la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione di pagamento, e quindi non la falcidia, non solo relativamente all'imposta sul valore aggiunto, ma anche con riferimento alle "ritenute operate e non versate" le quali vanno pertanto integralmente pagate. Tale soluzione di parificazione del trattamento di detti tributi è stata operata dal D.L. n. 78/2010 conv. in legge 122/2010 sul rilievo, condiviso anche in dottrina "che le ritenute operate dal sostituito d'imposta a titolo di acconto sono pur utilizzate in detrazione dal sostituito, in diminuzione del proprio debito tributario … le ritenute d'acconto sono somme di terzi, che il sostituto trattiene allo scopo di riversarle allo Stato* (…) *con l'imposta sul valore aggiunto, atteso che il sistema di riscossione di entrambi i tributi coinvolge i terzi, rendono irragionevole una disparità di trattamento"*» (Corte d'Appello di Milano, IV Sez. Civ., 30 ottobre-20 novembre 2014); ancora, più recentemente, utilizzano termini più cauti, a riguardo si è letto: «*Dato atto che sulla questione si è espressa la Corte Costituzionale con la sentenza n. 225/2014 e che l'esito del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione europea – già disposto con la pregevole ordinanza di data 30.10-28-11 2014 del Tribunale di Udine – non appare di per sé risolutivo quanto all'interpretazione della portata dell'art. 182*-ter *l.fall. in rapporto all'art. 160 l.fall., reputa questa Corte, in ossequio al principio di nomofilachia – e considerato il prevalente valore del principio di certezza del diritto e della ragionevole durata del processo nella materia di cui si discute – di prestare adesione all'orientamento sopra ricordato, dando peraltro atto della controvertibilità della questione e della sussistenza di un orientamento dottrinale e giurisprudenziale (di merito: si vedano, tra le altre, Corte d'Appello di Genova 27.07.2013 e Corte d'Appello di Venezia 19.12.2013) che ritiene invece ammissibile la falcidia del credito erariale per I.V.A. nel concordato senza transazione fiscale. La soluzione adottata in ordine alla questione – benché nella presente fattispecie non si discuta di debito I.V.A. per capitale, ma solo per interessi e sanzioni – condiziona necessariamente la decisone quanto alle ritenute operate e non versate (alle quali ultime, con d.l. 78/2010, conv. in l. 30/2010, è stato esteso il divieto di falcidia posto per l'I.V.A.), in ragione dell'equiparazione normativa del trattamento delle*

## 11. Rilievi conclusivi

Pur a fronte di un quadro normativo e giurisprudenziale che ben consentiva di ritenere che non vigesse, per ogni Stato membro, un "*obbligo assoluto di riscossione integrale dell'I.V.A. dovuta sul suo territorio*" (valga richiamare, sul punto, la causa Belvedere Costruzioni citata dalla Suprema Corte di Cassazione, dalla Corte Costituzionale e da tutti quanti hanno sostenuto, volendo utilizzare le parole dell'Avvocato Generale, che "*il sistema comune dell'I.V.A.* [imponesse] *agli Stati membri di accordare ai crediti I.V.A. un trattamento preferenziale su tutte le altre categorie di credito*"), si è registrata, negli anni, la presenza di un pervicace orientamento che ha attribuito, apodittico, all'art. 182-*ter*, comma I, L.F. il rango di "*norma inderogabile*", in quanto strumento di adeguamento del nostro ordinamento al "*principio sovranazionale dell'intangibilità dell'I.V.A.*".

Sulla scorta di tale assunto, in maniera pedissequa, i tribunali di primo grado e le corti d'appello, in innumerevoli provvedimenti, hanno così sentenziato: «*il tributo I.V.A. è considerato … dalla normativa e dalla giurisprudenza europee tra le risorse proprie dell'Unione europea, la cui gestione, sia normativa che esecutiva, è di interesse comunitario ed è sottoposta a vincoli, come disposto dalla direttiva CEE 112/06, la quale impone l'effettiva riscossione dell'I.V.A. e che una quota della stessa sia versata all'Unione europea da ogni Stato membro che l'ha riscossa. In tal senso si è ripetutamente pronunciata la Corte di Giustizia UE, anche in via pregiudiziale* ex *art. 267 TFUE con riguardo al concordato (pronuncia proposta dal Tribunale di Udine del 28/11/014-Causa C 546/014; v. sentenza del 29/03/2012 C 500/10 Ufficio I.V.A. Piacenza c Belvedere Costruzioni S.r.l.; sentenza 11/12/2008 causa C 174/07; sentenza 17/07/2008 C 132/06, che ha sancito l'incompatibilità con l'ordinamento comunitario di ogni "rinuncia indiscriminata e generalizzata" all'accertamento e alla riscossione dell'I.V.A., dichiarando illegittimo il condono tombale previsto dalla l. 289/02).* (…) *La norma eccezionale che preclude la falcidia concordataria dell'I.V.A. stabilisce un limite che incide sull'accordo delle parti diretto a trovare soluzione alla crisi al di fuori della liquidazione fallimentare e ricade sul trattamento di tutti gli altri crediti assoggettati all'ordine di graduazione dei privilegi previsto dalla legge, senza costituire, tuttavia, una vietata alterazione delle cause legittime di prelazione, attesa la natura inderogabile dello statuto concorsuale del credito I.V.A., non riconducibile a nessuna delle categorie dei creditori privilegiati.* (…) *il concordato può essere ammesso solo se assicura l'integrale pagamento dell'I.V.A. e, successivamente, il pagamento dei crediti privilegiati e chirografari nei limiti delle restanti disponibilità. L'imprenditore può accedere al*

*due tipologie di credito disposta dall'art. 182-*ter *l.fall.»* (Corte d'Appello di Trieste, decreto di rigetto, cron. n. 132/2015 del 30/04/2015, in *www.unijuris.it*).

*concordato preventivo, finalizzato ad evitare il fallimento, solo se garantisce il soddisfacimento integrale e non parziale dei crediti I.V.A.* (…) *I principi cui si è fatto cenno sono stati di recente autorevolmente affermati dalla Corte Costituzionale, che ha rigettato l'eccezione di illegittimità costituzionale degli artt. 160 e 182*-ter *L.F., sul presupposto della natura eccezionale e inderogabile del principio sovranazionale di intangibilità dei crediti I.V.A. (sentenza 225/014, con ampio* excursus *della normativa interna e comunitaria …)*»[83].

Di là dall'erroneo riferimento alla "*pronuncia proposta dal Tribunale di Udine del 28/11/014-Causa C 546/014*", il provvedimento richiamato è emblematico della imbarazzante situazione che ha comportato, in molti casi, l'insorgere di situazioni anomale – inconcepibili in un contesto, quale quello attuale, che pretende la celerità e la certezza nei traffici e negli scambi – in quanto ai provvedimenti favorevoli alla falcidia del credito I.V.A., emessi dai tribunali a seguito di attenta e ponderata valutazione di tutti gli interessi in campo, si sono contrapposti le corti d'appello che, a fronte di reclami proposti (a volte, va detto, ostinatamente) dall'Agenzia delle Entrate, hanno provveduto alla revoca dei decreti di omologazione, con conseguente rimessione al Giudice di *prime cure* chiamato a statuire, conseguenzialmente, in ordine ai ricorsi prefallimentari proposti nei confronti della società debitrice (con correlate incertezze, in caso di sentenze dichiarative di fallimento, circa le modalità e la tempistica della liquidazione dell'attivo) che, per contro, dal canto suo, contestualmente, proponeva ricorso per cassazione avverso il provvedimento di revoca del decreto di omologazione emesso dalla corte d'appello.

Limitandosi a sostenere, «*in sintesi,* [che] *sulla base del quadro normativo interno e sovranazionale in materia di I.V.A. comunitaria, il debito tributario deve essere interamente assolto dal contribuente e non è omologabile il concordato, con o senza transazione fiscale, che preveda la falcidia dell'I.V.A., il cui pagamento può essere solo dilazionato* [e che] *lo statuto concorsuale peculiare e inderogabile del credito I.V.A. deriva dalla natura dello stesso, finalizzato al soddisfacimento di interessi collettivi*»[84], non può non essere rilevato che quella giurisprudenza di merito, di fatto, si è mostrata legata a modelli concettuali e metodologici sviluppati in contesti astratti ed avulsi dalle reali e cogenti problematiche che involgono gli squilibri della vita dell'impresa, a tutto detrimento dell'"*imprenditoria, degli investimenti, dell'occupazione*"[85] e contribuendo a creare "*ostacoli al buon funzionamento del mercato interno*" che, viceversa, dovrebbero rappresentare la

[83] Cfr., in tal senso, Corte d'Appello di Napoli, Prima *bis* sezione Civile, decreto del 3-13 luglio 2014, inedito.
[84] *Ibidem*.
[85] V. punto nn. 37, 42 e 43 delle "*Conclusioni dell'Avvocato Generale*", Eleanor Sharpston, presentate in data 14 gennaio 2016; v. *supra* § 9.

*ratio* sottesa all'introduzione proprio di quelle disposizioni poste a presidio degli interessi collettivi di cui sopra[86].

Del resto, va rilevato che, quello stesso richiamo agli "*interessi comunitari*"[87] avrebbe dovuto indurre, in via preliminare, a tenere conto – prima ancora delle singole direttive che rilevano in ciascuno specifico settore – dei nuovi obiettivi che l'Unione europea deve perseguire, tra i quali vanno menzionati, senz'altro, la "*piena occupazione*", l'"*instaura*[zione di] *un mercato interno e* [l']*incoraggia*[mento dello] *sviluppo sostenibile*" e la "[promozione della] *coesione economica, sociale e territoriale, e la solidarietà tra gli Stati membri*"[88].

Ecco, dunque, che appaiono ben più rispondenti ai principi enucleati dalla giurisprudenza dell'U.E. ("*la procedura di concordato preventivo appare quindi tale da consentire di accertare che, a causa dello stato di insolvenza dell'imprenditore, lo Stato membro interessato non possa recuperare il proprio credito in misura maggiore*") le statuizioni di quell'altra parte della giurisprudenza di merito che, alla luce delle motivazioni di cui ai paragrafi nn. 3, 4 e 5 (v. *supra*), ha ritenuto ben più opportuno affrontare la problematica che qui ci occupa avvalendosi di una visione integrata e globale del sistema impresa e della legislazione ad essa afferente, sempre più complessa e caratterizzata da una spasmodica propensione al cambiamento ed alle riforme, ragionando nei seguenti termini:

«*Premessi i suesposti principi di carattere sistematico* [ossia le argomentazioni svolte nei §§ 3, 4 e 5]*, dall'esame del piano e della proposta concordataria depositati, emerge che i crediti muniti di prelazione mobiliare sono stati fatti oggetto di falcidia, prevedendosi il pagamento nella misura oltremodo rilevante del 89,49%, e che la società ricorrente non ha proposto alcuna transazione*

[86] Sarebbe stato onere di quegli stessi giudici nazionali richiedere, per tempo, alla Corte di Giustizia, attraverso il rinvio pregiudiziale, l'interpretazione della norma europea e, quindi, la compatibilità della norma nazionale con quest'ultima. Non va sottaciuto, sul punto, che, in altre occasioni (caso Köbler), la Corte ha introdotto il mancato rinvio pregiudiziale, da parte del competente organismo interno, tra gli elementi che consentono di qualificare la violazione del diritto dell'Unione da parte dello Stato membro come grave e manifesta. Successivamente (sentenza Commissione contro Italia), la Corte ha specificato, poi, i requisiti (sistematicità della violazione ed effetti negativi sulla realizzazione degli obiettivi che le norme comunitarie violate si ponevano) necessari affinché la violazione posta in essere dall'organo giudiziario sia considerata di gravità tale da comportare la responsabilità per lo Stato con conseguente possibilità di riconoscere il risarcimento del singolo danneggiato. In seguito, poi, la Corte (Traghetti del Mediterraneo c. Repubblica italiana sent. C-173/03 del 13 giugno 2006) ha ulteriormente sviluppato il principio della responsabilità dello Stato membro per danni arrecati ai singoli in caso di violazione del diritto dell'Unione imputabile ad un organo giurisdizionale supremo. Da ultimo, a completamento del percorso tracciato, va segnalato che, recentemente, con l'approvazione della L. 27 febbraio 2015, n. 18, sono state apportate delle modifiche alla L. n. 117/1988 proprio sulla spinta di una procedura di infrazione avviata dalla Commissione, a causa della non ottemperanza dello Stato italiano alle statuizioni della Corte che avevano sottolineato l'incompatibilità delle previsioni normative italiane in materia di responsabilità civile dei magistrati con il diritto dell'Unione.

[87] Corte d'Appello di Napoli, Prima *bis* sezione Civile, decreto del 3-13 luglio 2014, inedito.

[88] Cfr. Trattato sul funzionamento dell'Unione europea che raccoglie tutte quelle disposizioni volte a regolare le competenze ed a delimitare il campo dell'azione dell'Unione.

*fiscale, in presenza di una relazione giurata* ex *art. 160, comma secondo, L.F. dalla quale risulta che la proposta non altera le cause legittime di prelazione in riferimento ai crediti di natura privilegiata, per quanto concerne la indicata falcidia.*

*Orbene in relazione al sindacato rimesso al Tribunale ai sensi dell'art. 180, comma 4, ultimo periodo, L.F., va rilevata la convenienza della proposta per i creditori ivi compreso il creditore Agenzia delle Entrate opponente, ritenendo, invero, che i crediti* de quibus *possano risultare soddisfatti dal concordato in misura non inferiore rispetto alle alternative concretamente praticabili.*

*Infatti a fronte di un credito vantato pari ad € 211.335,35 (a titolo di imposte dirette e sanzioni) è stato offerta in pagamento la somma di € 189.122,47 oltre al 3,64% dell'importo di € 22.212,88 retrocesso in chirografo; mentre per il credito vantato € 162.186,81 (a titolo di imposte indirette) è stato offerta in pagamento la somma di € 145.138,91 oltre al 3,64% dell'importo di € 17.046,91 retrocesso in chirografo.*

*La liquidazione fallimentare alternativa (da utilizzare quale metro di riferimento rispetto a quella preconcorsuale), molto prossima allo zero, sicuramente vanificherebbe la possibilità di procedere con il pagamento delle percentuali offerte, anche nei tempi previsti, in ossequio al piano concordatario.*

*Infatti il credito I.V.A., è collocato al posto n. 19 della preferenza dei privilegi di cui all'art. 2778 c.c. ("i crediti dello Stato indicati dal terzo comma dell'art. 2752"), sicché dovendosi pagare per intero il credito I.V.A., dovrebbero pagarsi interamente anche tutti i crediti privilegiati poziori (quasi tutti), con certa incapienza dell'attivo fallimentare, in mancanza anche dell'ulteriore apporto di nuova finanza esterna.*

*Del resto, la correttezza logica delle argomentazioni svolte sul punto risulta corroborata dal tenore letterale della novella legislativa di cui al D.L. 83/2015, convertito in L. 132/2015 (non applicabile direttamente al caso di specie) che,* de jure condito*, ha introdotto la modifica dell'art. 161 II co. lett. e) che recita: "… in ogni caso la proposta deve indicare l'utilità specificamente individuata ed economicamente valutabile che il proponente si obbliga ad assicurare a ciascun creditore".*

*Tale principio normativo suggella, una volta per tutte, la necessità di una comparazione soggettiva, effettuata appunto per ciascun creditore o, classi di creditori, delle utilità rivenienti dall'adempimento della proposta concordataria, rispetto alla eventuale alternativa fallimentare, sempre nell'ottica di assicurare "la migliore soddisfazione dei creditori".*

*Ciò vale* a fortiori *in maniera evidente nel caso di specie, anche perché una diversa soluzione (accoglimento dell'opposizione) comporterebbe, di fatto, un danno ingente ed irrisarcibile al creditore, ancor più rilevante alla luce della natura pubblicistica dello stesso.*

*Il rigetto del motivo di opposizione alla omologazione si impone, così, proprio al fine di evitare anche un* "eventuale danno erariale"*.*

*In conclusione, i beni e le attività offerte, conformemente a quanto dichiarato dal commissario giudiziale in sede di relazione* ex art. 172 *L.F. e ribadito, successivamente, nel parere motivato ai sensi del secondo comma dell'art. 180 L.F. …, possono fondatamente essere considerati sufficienti al pagamento dei creditori nella misura innanzi indicata.*

*Condivisibili appaiono infine le considerazioni conclusive svolte negli atti di causa, nei pareri e nelle relazioni richiamate anche in relazione alla convenienza della proposta concordataria rispetto ad un'eventuale liquidazione fallimentare.*

*Alla stregua di tutte le considerazioni che precedono, il concordato può essere, dunque, omologato*»[89].

Ebbene, provvedimenti dal contenuto analogo a quello da ultimo richiamato[90], unitamente alla considerazione del "*carattere puntuale e limitato* [del concordato preventivo], *dovuto ai rigorosi presupposti della sua applicazione*"[91], rappresentano l'inveramento delle conclusioni dell'Avvocato Generale presso la Corte di Giustizia, allorquando afferma che «*la procedura di concordato consente pertanto allo Stato di adottare tutte le misure che ritiene necessarie per garantire la riscossione dell'importo massimo di credito I.V.A. date le circostanze*»[92].

[89] Tribunale di Benevento, decreto di omologa del 24 settembre 2015, inedito.

[90] V., *ex plurimis*, § 10, Tribunale di Santa Maria Capua Vetere, III Sez. Civile, 17 febbraio 2016, in *www.ilcaso.it*.

[91] Cfr. "*Conclusioni dell'Avvocato Generale*", Eleanor Sharpston, presentate in data 14 gennaio 2016; la Corte di Giustizia, nella sentenza del 7 aprile 2016, si esprime, invece, nei seguenti termini «*la procedura di concordato preventivo … è soggetta a presupposti di applicazione rigorosi, allo scopo di offrire garanzie per quanto concerne, in particolare, il recupero dei crediti privilegiati e pertanto dei crediti I.V.A.*»; v. *supra* § 9.

[92] *Ibidem*.

**Si dà atto che la presente nota è stata redatta con il contributo scientifico della Dr. Alessia SANTAMARIA, già in tirocinio formativo ex art. 73 D.L. 69/2013 e attualmente componente della struttura organizzativa denominata "Ufficio per il Processo" presso il Tribunale di Benevento, istituita a norma dell'art. 50 D.L. 90/2014, convertito con modificazioni dalla L. 11 agosto 2014 n.114*

# Parte II - Il contributo del CNDCEC alla riforma della crisi di impresa. Profili tributari

## 1. La transazione fiscale

La proposta di modifica ha ad oggetto l'istituto della transazione fiscale (art. 182-*ter* L.F.) sotto quattro diversi profili relativi:

a) all'asserita non falcidiabilità del credito IVA (considerata un tributo proprio comunitario), delle ritenute e dei contributi previdenziali;
b) alla non inclusione, nel novero dei tributi falcidiabili, di quelli locali;
c) agli effetti del consolidamento del debito tributario oggetto di transazione;
d) alla mancata previsione del silenzio-assenso del Fisco in sede di adunanza dei creditori, come, invece, espressamente previsto nella nuova procedura di composizione della crisi da sovraindebitamento.
e) alla giurisdizione relativa alle controversie circa l'art. 182-*ter* L.F..

Come è noto, infatti, gli innumerevoli interventi legislativi subiti dall'istituto della transazione fiscale hanno frustrato totalmente l'esigenza di ricondurre l'Erario sullo stesso piano degli altri creditori, ovvero di far prevalere l'interesse della procedura sull'interesse fiscale[93].

[93] Su tali profili sia consentito un richiamo a L. DEL FEDERICO, Articolo 182 ter. Transazione fiscale, in AA.VV., Il nuovo diritto fallimentare, (a cura di) A. Jorio e M. Fabiani, Bologna, 2007, II, p. 2561; ID., La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali, in Riv. dir. trib., n. 3 del 2008, p. 215. ID., La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti, in AA.VV., Le riforme della legge fallimentare (a cura di) A. Didone, Torino, 2009, p. 2059; ID., La Corte di Cassazione inquadra la transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali, in Riv. dir. trib., n. 1 del 2012, p. 35; ID. Il trattamento dei crediti erariali e previdenziali, in AA.VV., Conservazione dell'impresa e tutela dei crediti nelle crisi aziendali, (a cura di) M. Fabiani e A. Guiotto, Torino, 2015, p. 272. Si v. altresì i contributi di: G. LA CROCE, La transazione fiscale, Milano, 2011; A. GUIOTTO, Opportunità della transazione fiscale e disciplina dei crediti insoddisfatti, in Il Fallimento n. 11 del 2010, p. 1278; M. POLLIO, La transazione fiscale, in AA.VV. Fallimento e altre procedure concorsuali, (a cura di) G. Fauceglia e L. Panzani, Torino, 2009, III, p. 1835; V. FICARI, Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari, in Rass. trib., 2009, 577; G. GAFFURI, Aspetti problematici della transazione fiscale, in Rass. trib., 2011, 1115; G. MARINI, Indisponibilità e transazione fiscale, in Studi in onore di Enrico De Mita, Napoli, 2012, 566.

## 1.1 Considerazioni

a) In tale prospettiva, l'aspetto maggiormente critico riguarda senz'altro la non falcidiabilità non solo delle risorse proprie tradizionali dell'Unione europea, come i diritti agricoli ed i tributi doganali (scelta, questa, ampiamente condivisibile), bensì anche dell'IVA[94] (di cui, invero, solo una quota parte dell'imposta riscossa a livello nazionale è destinata al finanziamento del bilancio dell'Unione) e delle ritenute operate e non versate (in questo ultimo caso, inoltre, il divieto di falcidia risulta del tutto privo di giustificazione europea non essendovi al riguardo alcun vincolo di matrice sovranazionale). Alcune limitazioni si riscontrano, inoltre, anche nel caso dei crediti previdenziali ed assistenziali[95].

   Invero, l'esperienza dimostra come il sovraindebitamento fiscale sia frequentemente significativo proprio sul piano dell'omesso versamento dell'IVA, delle ritenute e dei contributi previdenziali, quali forme estreme di autofinanziamento improprio per le imprese in crisi di liquidità. Una tale problematica potrà ancor più rendersi evidente con l'introduzione della soglia minima di soddisfazione dei creditori chirografari nel concordato liquidatorio, avvenuta con le modifiche apportate all'art. 160 dal D.L. n. 83/2015, come convertito dalla legge 6 agosto 2015, 132.

[94] Come noto, secondo l'orientamento giurisprudenziale precedente alla novella del 2008, l'IVA poteva essere falcidiata in quanto non rientrante a pieno titolo tra i tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea. Al riguardo, veniva rilevato che l'IVA, quale imposta nazionale amministrata dalle Agenzie Fiscali, non rientrava tra le risorse proprie dell'Unione Europea e, quindi, poteva essere oggetto di pattizia previsione di pagamento percentualmente ridotto ex art. 182-ter. Cfr. Tribunale di Milano, sez. II, decreto 13 dicembre 2007, in Riv. dir. trib., 2008, Parte II, p. 264 ss., con nota di L. TROMBELLA, La transazione fiscale: dalle incertezze interpretative alle interpretazioni azzardate, ivi, p. 271 ss. A fronte dell'approccio sopra illustrato non sono mancate pronunce di segno contrario, le quali hanno ritenuto che la transazione relativa ai crediti IVA, in quanto risorsa propria dell'UE, avrebbe inevitabilmente inficiato il meccanismo di finanziamento delle istituzioni europee e, quindi, non poteva essere considerata ammissibile. Fra le varie, si v. il Tribunale di Piacenza, decreto del 1° luglio 2008, in www.ilcaso.it. A dirimere la prospettata questione è intervenuta la Corte di Cassazione, sez. I, 4 novembre 2011, n. 22931, in Riv. trim. dir. trib., n. 1 del 2012, p. 260 ss, con nota di P. MASTELLONE, La non falcidiabilità del credito IVA nel concordato preventivo prescinde dalla presenza della transazione fiscale, ivi, p. 268. La sentenza della Suprema Corte ha escluso la falcidia ed ha invece consentito la sola dilazione di pagamento, mettendo in luce il fatto che la norma che esclude la riduzione del debito IVA non è una mera disposizione procedurale, bensì una norma imperativa e sostanziale. Per ulteriori approfondimenti si v. G. LA CROCE, Il credito erariale iva tra orientamenti Ue e arresti della Cassazione, in Il Fallimento n. 2 del 2012, p. 156.

[95] I contributi previdenziali ed assistenziali risultavano inizialmente esclusi dall'ambito applicativo dell'istituto; sulla spinta di esigenze pratiche, l'art. 32, comma 5 del D.L. 185 del 2008, convertito in L. n. 2 del 2009 ha integrato l'art. 182-ter, nel quale oggi sono ricompresi anche i contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatoria e dei relativi accessori. Si tratta, dunque, dei contributi INPS ed INAIL per i quali dovrebbe sussistere una assoluta omogeneità di trattamento ed effetti. Tuttavia, il D.M. 4 agosto 2009 del Ministero del Lavoro ha circoscritto sensibilmente il campo applicativo della norma, vietando dilazioni superiori a sessanta rate, imponendo la necessaria fideiussione, il tasso legale, ecc. L. DEL FEDERICO, in La transazione fiscale nel concordato preventivo. Il trattamento dei crediti erariali e previdenziali cit. suggerisce la disapplicazione del D.M. da parte dell'AGO ex art. 5 della L. n. 2248 del 1865. Cfr. Tribunale di Monza 22 dicembre 2011, in www.ilcaso.it.

In tale direzione, si deve ricercare una soluzione che per quel che concerne l'IVA, permetta di ottenere il risultato auspicato, pur nel rispetto dei principi generali sanciti dalla Corte di Giustizia. È nota, infatti, la tutela che quest'ultima riserva al sistema IVA.

In tal senso, la razionalizzazione del sistema fa propendere per la ricerca della garanzia del versamento di almeno la quota parte destinata in concreto al bilancio comunitario, eliminando ogni altra disposizione frutto esclusivamente di scelte arbitrarie del legislatore nazionale, ma prive di qualsivoglia giustificazione comunitaria e di mero intralcio ad una snella e proficua soluzione concordataria/transattiva.

Si tratta, in termini più generali, di prospettare una soluzione che, nel rispetto sia della ratio sottesa alla riforma della legge fallimentare che della normativa comunitaria, permetta di transigere l'IVA nazionale, pur corrispondendo all'Unione la totalità della quota di tributo a quest'ultima dovuta[96].

Le direttive ed i regolamenti comunitari, infatti, prevedono un sistema di riscossione e di accreditamento dell'IVA del tutto particolare, secondo il quale se da un lato è vero che la base di calcolo iniziale presa in considerazione dallo Stato membro è un dato convenzionale e macrofinanziario (vale a dire la somma dell'imponibile IVA prospettato nel progetto di bilancio e suddiviso in dodici versamenti mensili forfettari), dall'altro lato è altrettanto vero che vige un sistema di regolarizzazione e di accreditamento del tributo che deve garantire il rispetto dell'art. 3 del Regolamento (CEE, Euratom) n. 1553/89, a mente del quale **la base delle risorse IVA deve essere calcolata dividendo il totale delle entrate "nette" di IVA incassate dallo Stato membro nel corso dell'anno, per l'aliquota ponderata vigente nel medesimo anno.** Stando alle direttive comunitarie si comprende come una riduzione tout court dell'IVA in sede di transazione fiscale, incidendo direttamente sul saldo "netto" del tributo IVA nazionale riscosso (o comunque riscuotibile), rileverebbe negativamente sul sistema di regolarizzazione delle successive mensilità (i c.d. "dodicesimi") che lo Stato deve all'Unione.

Nella prospettiva appena esposta, la proposta è quella di determinare la base imponibile IVA nazionale come la sommatoria tra il riscosso ed il non riscosso; in questi termini, infatti, alla quota IVA incamerata dallo Stato si potrebbe sommare quella non versata (seppur accertata o dichiarata) in quanto "transata". In concreto, una volta individuato e "cristallizzato" il dato

[96] Le considerazioni che seguono sono l'esito di un'approfondita ricerca. A tal fine si v.: S. ARIATTI, Il finanziamento dell'Unione Europea, in AA.VV. La finanza pubblica nei vari livelli di governo. La prospettiva italiana dai comuni all'Unione europea, (a cura di) L. Del Federico, in corso di pubblicazione.

numerico complessivo sul quale applicare l'aliquota media ponderata (il riscosso + l'eventuale accertato/dichiarato in capo al contribuente, ma da questi poi non versato in seguito alla falcidia ottenuta in sede di transazione fiscale), ogni eventuale riduzione operata dal singolo Stato membro non avrebbe alcuna incidenza per l'Unione Europea, la quale godrebbe, comunque, della quota IVA di sua spettanza (a priori determinata e cristallizzata)[97].

Solo considerando l'IVA nazionale come interamente incassata non si avrebbe alcuna incidenza negativa nei confronti dell'UE, la quale si vedrebbe accreditata, ogni mese, la quota di sua spettanza, così come correttamente individuata dalla normativa comunitaria[98].

In conclusione, dopo aver delineato seppur sommariamente il sistema di finanziamento della quota IVA, la problematica originaria circa l'impossibilità di procedere ad una falcidia dell'IVA prescinde, invero, dalla qualifica di quest'ultima come "risorsa propria" – circostanza fra l'altro dubbia come affermato dalle stesse istituzioni comunitarie[99] – risultando, invece, correlata esclusivamente all'attuale meccanismo di riscossione, il quale lega inscindibilmente la quota parte da destinare alla finanza dell'Unione all'imposta complessiva riscossa sul fronte nazionale. In generale, l'ipotesi che si propone pone l'accento su due elementi:

- la transazione fiscale è una norma speciale, non generalizzata, che deve essere letta all'interno del quadro della soluzione concorsuale alla crisi di impresa, sotto l'egida del Tribunale, senza distorsione della concorrenza;
- la garanzia della massima tutela del sistema comune dell'Iva (e dell'interesse erariale in generale) che, attraverso tale istituto ottimizza la relativa entrata.

[97] Oggi l'aliquota IVA uniforme è pari allo 0,30%. Si v. la Decisione 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007 relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee (GU L 163 del 23.06.2007). Aliquota confermata anche in seguito alla recente Decisione 2014/335/UE, Euratom, del Consiglio, del 26 maggio 2014 relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea.

[98] Su tali aspetti si v. anche il contributo di M. MAURO, La problematica appartenenza dell'IVA all'ambito di applicazione della transazione fiscale nelle procedure concorsuali in Riv. dir. trib., n. 10 del 2008, p. 847 e ss. Per l'Autore tale calcolo risulterebbe abbastanza standardizzato in quanto sarebbe agevole determinare, in base ai dati storici delle risorse comunitarie derivanti dall'IVA, una percentuale dell'imposta sulle operazioni imponibili nazionali che rappresenti il gettito comunitario, tenuto conto delle regole previste per la determinazione della base imponibile uniforme.

[99] Cfr. Risoluzione del Parlamento europeo del 29 marzo 2007, sul futuro delle risorse proprie dell'Unione Europea (2006/2205(INI)), in G.U.U.E., n. C 257E del 31.1.2008, p. 21 e ss. Si v. il § rubricato "Carenze dell'attuale sistema di finanziamento". Per ulteriori approfondimenti si v. P. MASTELLONE, La non falcidiabilità del credito IVA nel concordato preventivo cit. p. 284, il quale evidenza come al considerando D di tale Risoluzione il Parlamento biasima il fatto che non siano stati recepiti i suoi numerosi sforzi di adottare il c.d. metodo della dichiarazione che calcola la quota IVA da versare alle finanze UE sulla base delle effettive dichiarazioni IVA, e sia rimasto in vigore il c.d. metodo del gettito, con il risultato che la risorsa IVA si è trasformata da una vera e propria risorsa propria con un collegamento diretto ai cittadini europei, ad uno strumento puramente statistico per calcolare il contributo di uno Stato membro.

b) Al fine di rendere più "appetibile" l'istituto della transazione fiscale, si ritiene opportuno estenderne gli effetti sostanziali e procedimentali anche ai tributi locali, ad oggi inspiegabilmente esclusi dal novero dei tributi falcidiabili.

In tal senso, basta prendere spunto dalle disposizioni recanti la disciplina sul sovraindebitamento delle famiglie (art. 9 della L. n. 3 del 2012) laddove è stato previsto che "La proposta, contestualmente al deposito presso il tribunale, e comunque non oltre tre giorni, deve essere presentata, a cura dell'organismo di composizione della crisi, all'agente della riscossione e agli uffici fiscali, anche presso gli enti locali, competenti sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del proponente e contenere la ricostruzione della sua posizione fiscale e l'indicazione di eventuali contenziosi pendenti".

La recente circolare n. 19 del 6 maggio 2015 (Transazione fiscale e composizione della crisi da sovraindebitamento – Evoluzione normativa e giurisprudenziale) ha specificato come il fatto che la domanda vada inviata anche a "gli enti locali" comporta, stando ad un'interpretazione estensiva e costituzionalmente orientata della norma, che oggetto di falcidia possano essere anche i tributi locali.

c) Come è noto, relativamente agli effetti del consolidamento del debito tributario, effetto tipico derivante dal perfezionamento della transazione fiscale, non vi è mai stata unanimità di vedute, in particolare sul fatto se il citato consolidamento importi o meno il divieto per l'Amministrazione finanziaria di esercitare i suoi ordinari poteri di accertamento in ordine ai tributi oggetto di transazione relativamente agli anni interessati dall'accordo.

A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate, anche di recente[100], ha ribadito come il consolidamento del debito tributario a seguito del perfezionamento della transazione non impedisce in alcun modo agli uffici, sussistendone le condizioni, "di procedere ad accertamento ed iscrivere a ruolo le ulteriori somme che risultassero eventualmente dovute in relazione a fattispecie diverse da quelle che hanno generato il debito oggetto di transazione, anche se riferibili agli stessi periodi di imposta".

Di diverso avviso una parte della dottrina[101], la quale ritiene che il consolidamento del debito conseguente alle attività di liquidazione e certificazione dello stesso da parte dell'Agenzia

[100] In tal senso Circolare 6 maggio 2015, n. 19/E, ma in precedenza nello stesso senso anche Circolare 18 aprile 2008, n. 40/E.

[101] In tal senso, cfr. L.Tosi, Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale, in Giust. trib., 2008, 31; L. Mandrioli, Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso, in Giur. comm., 2008, 321; A. Fauceglia, La transazione fiscale e la domanda di concordato preventivo, in Diritto fallimentare, 2009, II, 496; G. Gaffuri, Aspetti problematici della transazione fiscale, in Rass. trib., 2011, 1122; M.

delle Entrate e dell'Agente della riscossione avrebbe effetto preclusivo non soltanto in relazione ai controlli di natura formale[102], ma anche relativamente a quelli di tipo sostanziale (in altri termini inibirebbe l'inizio di qualunque azione di accertamento).

La tesi esposta si fonda sulla ratio dell'istituto, la cui funzione, nelle intenzioni del legislatore della riforma, sembrerebbe essere stata quella di pervenire alla definitiva quantificazione dei debiti tributari, al fine di favorire l'esito positivo delle procedure concorsuali. L'espressione "consolidamento del debito tributario" andrebbe, dunque, interpretata nel senso di precludere agli uffici la possibilità di rettificare in aumento l'ammontare della pretesa una volta condivisi i termini della proposta transattiva e, in particolare, l'ammontare del credito tributario ivi concordato.

Ovviamente l'effetto "consolidamento" dovrà ritenersi circoscritto alle sole annualità oggetto della transazione fiscale in modo tale che si acquisisca certezza e definitività dei rapporti con il fisco, come con qualsiasi altro creditore.

Passando al profilo procedimentale, occorre colmare una lacuna lasciata dal legislatore concernente le conseguenze scaturenti dalla mancata partecipazione (tanto in termini positivi quanto in termini negativi) dell'Ufficio in sede di voto.

Il sistema, per quel che concerne gli effetti di un tale comportamento negligente dell'Agenzia (o dell'Ufficio finanziario), necessita di essere equiparato a quello già in essere nel caso di composizione della crisi da sovraindebitamento (art. 11 Legge n. 3 del 2012: "In mancanza, si ritiene che abbiano prestato consenso alla proposta nei termini in cui è stata loro comunicata") orientato all'istituto del "silenzio-assenso". Una tale soluzione ha il pregio, inoltre, di favorire il dialogo con gli Uffici finanziari.

## 1.2 Soluzioni prospettate

Tanto premesso, la riformulazione aggiornata della norma (v. infra) dovrà tener conto delle seguenti modifiche:

Basilavecchia, L'azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale, in Studi in onore di Enrico De Mita, Napoli, 2012, 71.

[102] In questo senso ex multis, L. Del Federico, La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali, in Riv. dir. trib., 2008, I, 230; S. La Rosa, Accordi e transazioni nella fase di riscossione dei tributi, in Riv. dir. trib., 2008, I, 330; A, Maffei Alberti, Transazione fiscale, in Commentario breve alla legge fallimentare, Padova, 2009, 1088; F: Randazzo, Il consolidamento del debito tributario nella transazione fiscale, in Riv. dir. trib., 2008, I, 825; D. Stevanato, Transazione fiscale, in Commentario alla legge fallimentare, Milano, 2010, 843.

a) abrogazione del decreto ministeriale in tema di preclusioni alla falcidia dei contributi previdenziali ed assistenziali;
b) possibilità di prevedere la falcidia delle ritenute operate e non versate, per un ammontare non inferiore allo 0,20% della retribuzione imponibile, elevato allo 0,40% nel caso di debiti per contributi su retribuzioni relative a dirigenti di aziende industriali. Ciò in modo da far salva la "copertura" a tutela del lavoratore;
c) per quel che concerne l'annosa problematica dell'IVA, più che in via legislativa (rectius, preliminarmente ad una novella legislativa), le incertezze interpretative evidenziate impongono che l'Esecutivo ed i Giudici eventualmente aditi attivino le apposite procedure previste dall'ordinamento comunitario, finalizzate a chiedere rispettivamente alla Commissione ed alla Corte di Giustizia se una norma come quella italiana che prevede la falcidia tout court dell'IVA sia (e/o in quale misura possa essere) compatibile col sistema armonizzato europeo. Trattasi, nello specifico, del c.d. "rinvio pregiudiziale" ex art. 267 TFUE, attivabile con ordinanza del giudice nazionale (ivi compresa la stessa Corte Costituzionale), con la quale si solleva una questione interpretativa su una norma comunitaria, e dell'art. 398 della Direttiva IVA, istitutiva del c.d. Comitato IVA, fra i cui compiti istituzionali vi è quello di prendere in esame proprio i problemi sollevati dagli Stati membri concernenti la corretta applicazione delle disposizioni comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto. Auspicando (e prevedendo) una risposta parzialmente favorevole, la soluzione prospettata potrebbe essere quella di garantire il versamento integrale di almeno la quota parte destinata al finanziamento dell'Unione Europea (lo 0,3%, ossia l'aliquota media ponderata oggi in vigore), consentendo la falcidia del residuo credito IVA. Una prima risposta potrà giungere dalla pendente causa presso la Corte di Giustizia UE C- 546/14 relativa alla falcidibialità del debito Iva in sede di concordato preventivo;
d) estendere l'obbligo di depositare la domanda di transazione fiscale anche agli Uffici fiscali presso gli Enti Locali (comuni, province e regioni), al fine di estendere la falcidia di tutti i tributi (erariali e locali);
e) attribuire all'espressione "consolidamento del debito tributario" il significato di cristallizzazione della pretesa erariale e locale alle annualità-esercizi oggetto della transazione, così come quantificata dall'Agenzia delle Entrate, dall'Agente della Riscossione e dagli Enti Locali;

f) prevedere il c.d. “silenzio-assenso”, nel caso in cui sia l’Amministrazione finanziaria, che gli Enti Locali, entro 60 giorni dalla proposta di transazione, non comunichino espressamente la loro risposta (affermativa e/o negativa).

## 1.3 Profili attuativi

Si ritiene che tutti i profili applicativi dell’istituto (tanto sostanziali quanto procedimentali) debbano essere cristallizzati in una norma di nuova formulazione, evitando il più possibile il rinvio a modalità di attuazione a mezzo decreti ministeriali, i quali, se ad oggi in vigore, dovranno essere abrogati. Inoltre, la variegata disciplina concernente le modalità di accertamento e di riscossione oggi in vigore (dall’accertamento esecutivo al ruolo, dall’ingiunzione fiscale alla cartella esattoriale), così come la significativa casistica relativa alla corretta individuazione dell’Ente interlocutore del contribuente (si pensi principalmente al settore dei tributi locali, laddove oggi un Comune può, alternativamente, procedere in house a mezzo di ingiunzione fiscale, oppure affidando la gestione ad Equitalia o ad apposita società concessionaria), impone di valutare anche ulteriori e diverse modalità di presentazione della proposta di concordato e di svolgimento della procedura. In tal senso, ad esempio, al fine di snellire il più possibile la procedura, alleggerendo altresì gli oneri e gli incombenti amministrativi e burocratici del contribuente, si potrebbe ipotizzare la seguente soluzione: presentazione della proposta di transazione da inviare all’Ente impositore (Agenzia entrate o Ente Locale), e solo per “conoscenza” all’Agente della Riscossione. In virtù, poi, di apposite “istruzioni” amministrative interne, la successiva fase di coordinamento tra Agenzia, Enti Locali e Società di Riscossione dovrà avvenire senza alcun onere e/o incombente in capo al contribuente, così come a mezzo “istruzioni” interne dovranno essere altresì definite le modalità di partecipazione in sede di adunanza dei creditori e della relativa espressione di voto (fermo restando il principio del silenzio-assenso).

## 1.4 Proposte di modifica

**Regio Decreto 267/1942**

**Art. 182-*ter***

***Transazione fiscale***

| Testo Attuale | Modifiche proposte dal CNDCEC |
|---|---|
| 1. Con il piano di cui all'art. 160 il debitore può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea; con riguardo all'imposta sul valore aggiunto e alle ritenute operate e non versate, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione di pagamento. Se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie; se il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole. | ***1. Con il piano di cui all'articolo 160 il debitore può proporre il pagamento parziale e/o dilazionato di uno o più dei seguenti debiti per:***<br>***a) tributi e relativi accessori amministrati dalle Agenzie fiscali e dagli enti locali;***<br>***b) contributi previdenziali e assistenziali e dei relativi accessori amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie. In tale caso l'ammontare corrisposto dovrà non essere inferiore allo 0,20% della retribuzione imponibile per la quale sono stati omessi i relativi versamenti contributivi, elevato allo 0,40% nel caso di debiti per contributi su retribuzioni relative a dirigenti di aziende industriali;***<br>***c) ritenute operate e non versate.*** |

| Testo Attuale | Modifiche proposte dal CNDCEC |
|---|---|
| 2. Ai fini della proposta di accordo sui crediti di natura fiscale, copia della domanda e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, deve essere presentata al competente concessionario del servizio nazionale della riscossione e all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda, al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale. Il concessionario, non oltre trenta giorni dalla data di presentazione, deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso. L'ufficio, nello stesso termine, deve procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni ed alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, unitamente ad una certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché da ruoli vistati, ma non ancora consegnati al concessionario. Dopo l'emissione del decreto di cui all'art. 163, copia dell'avviso di irregolarità e delle certificazioni devono essere trasmessi al Commissario giudiziale per gli adempimenti previsti dall'articolo 171, primo comma, e dall'articolo 172. In particolare, per i tributi amministrati dall'agenzia delle dogane, l'ufficio competente a ricevere copia della domanda con la relativa documentazione, nonché a rilasciare la | ***2. Fanno eccezione i tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, per i quali il pagamento deve essere fatto per intero, fatta salva sempre la possibilità di rateazione.*** |

| Testo Attuale | Modifiche proposte dal CNDCEC |
|---|---|
| certificazione di cui al sesto periodo, si identifica con l'ufficio che ha notificato al debitore gli atti di accertamento. | |
| 3. Relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, l'adesione o il diniego alla proposta di concordato è approvato con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale, ed è espresso mediante voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori, ovvero nei modi previsti dall'art. 178, primo comma. | ***3. Con riferimento specifico all'imposta sul valore aggiunto, la proposta può prevedere la riduzione dell'imposta fino a concorrenza della quota parte vincolata al finanziamento dell'Unione europea, nella misura determinata applicando al debito per Iva oggetto di transazione l'aliquota individuata da apposito decreto ministeriale via via vigente.***<br>***Tale valore e la idoneità dello stralcio dovranno essere oggetto di specifica attestazione, svolta dallo stesso attestatore del Piano.*** |
| 4. Relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, quest'ultimo provvede ad esprimere il voto in sede di adunanza dei creditori, su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione regionale. | 4. Se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie; se il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole. |
| 5. La chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'art. 181, determina la cessazione della materia | ***5. Ai fini della proposta di accordo sui crediti di natura fiscale e contributiva, copia della*** |

| Testo Attuale | Modifiche proposte dal CNDCEC |
|---|---|
| del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi di cui al primo comma. | ***domanda e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il Tribunale, deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate o all'Ente competenti sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, i quali poi si coordineranno con l'Agente della Riscossione, anche con riferimento alle modalità di espressione del voto in sede di adunanza dei creditori, che sarà comunque sempre espresso solo dall'Agenzia delle Entrate o dall'Ente competente. Possono essere presentate più domande di accordo sui crediti fiscali e/o contributivi in funzione dei singoli Enti competenti. Alla proposta deve essere allegata copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda, al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale. Le dichiarazioni fiscali di cui sopra devono riportare l'attestazione della conformità delle medesime rispetto alle dichiarazioni presentate, apposta da parte del rappresentante legale del debitore. In caso di dichiarazione omessa, vi dovrà essere il deposito di apposita dichiarazione in tal senso. In relazione all'esercizio in corso al momento di presentazione della richiesta di transazione fiscale, il debitore può attestare l'ammontare delle imposte, contributi, tributi, etc, di cui al comma 1, il cui versamento è stato omesso e per*** |

| Testo Attuale | Modifiche proposte dal CNDCEC |
|---|---|
| 6. Il debitore può effettuare la proposta di cui al primo comma anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis. La proposta di transazione fiscale, unitamente con la documentazione di cui all'articolo 161, è depositata presso gli uffici indicati nel secondo comma, che procedono alla trasmissione ed alla liquidazione ivi previste. Alla proposta di transazione deve altresì essere allegata la dichiarazione sostitutiva, resa dal debitore o dal suo legale rappresentante ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che la documentazione di cui al periodo che precede rappresenta fedelmente ed integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio. Nei successivi trenta giorni l'assenso alla proposta di transazione è espresso relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale, e relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, con atto del concessionario su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente | ***il quale ci si vuole avvalere del pagamento parziale e/o della dilazione.***<br>***6. L'Ente competente, non oltre trenta giorni dalla data della presentazione, deve trasmettere a mezzo PEC al debitore una certificazione attestante l'entità complessiva del debito, e nello stesso termine deve procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni, al netto di quanto già versato dal debitore, ed alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, unitamente ad una certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento, ancorché non definitivi.*** |

| Testo Attuale | Modifiche proposte dal CNDCEC |
|---|---|
| direzione generale. L'assenso così espresso equivale a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione. | |
| 7. La transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui all'art. 182-*bis* è revocata di diritto se il debitore non esegue integralmente, entro 90 giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti alle Agenzie fiscali ed agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie. | ***7. Se il voto non viene espresso entro il termine di legge di cui all'art. 178, l'Agenzia delle Entrate o l'Ente competente si ritengono consenzienti e come tali sono considerati ai fini del computo della maggioranza dei crediti.***<br>8. Dopo l'emissione del decreto di cui all'articolo 163, copia dell'avviso di irregolarità e delle certificazioni devono essere trasmessi al Commissario giudiziale per gli adempimenti previsti dall'articolo 171, primo comma, e dall'articolo 172. In particolare, per i tributi amministrati dall'agenzia delle dogane, l'ufficio competente a ricevere copia della domanda con la relativa documentazione, nonché a rilasciare la certificazione di cui al sesto periodo, si identifica con l'ufficio che ha notificato al debitore gli atti di accertamento.<br>***9. Il debitore può effettuare la/le proposta/e di transazione fiscale anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis. La proposta di transazione fiscale, unitamente con la documentazione di cui all'articolo 161, è depositata presso gli uffici indicati nei commi precedenti, che procedono alla trasmissione ed alla liquidazione ivi previste. Alla proposta di transazione deve altresì essere allegata la dichiarazione sostitutiva, resa dal debitore o dal suo legale rappresentante ai sensi dell'articolo*** |

| Testo Attuale | Modifiche proposte dal CNDCEC |
|---|---|
| | *47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che la documentazione di cui al periodo che precede rappresenta fedelmente ed integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio. Si applicano le disposizioni di cui ai commi 5, 6, e 7. L'assenso espresso, o silenzio-assenso, trascorsi 20 giorni dalla proposta, equivale a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione. La transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis è revocata di diritto se il debitore non esegue integralmente, alle scadenze previste, i pagamenti dovuti all'Agenzia delle Entrate o agli Enti competenti.*<br>*10. La chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'articolo 181, e la definizione delle pendenze fiscali e/o contributive nel novero di un accordo di ristrutturazione, determina la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi e/o i contributi soggetti alla procedura transattiva, nonché il consolidamento del complessivo debito fiscale e/o contributivo così come certificato e quantificato ai sensi del precedente comma 6 dall'Agenzia delle Entrate o dagli Enti competenti e dall'Agente della Riscossione. È preclusa qualsiasi attività accertativa relativamente agli anni-esercizi oggetto di transazione fiscale. Alla* |

| Testo Attuale | Modifiche proposte dal CNDCEC |
|---|---|
| | ***procedura di transazione fiscale si applica l'art. 105.***<br>**11. I termini per presentare ricorso contro gli accertamenti tributari e/o contributivi i cui termini non siano ancora scaduti alla data di presentazione della domanda di transazione fiscale sono prorogati fino all'avvenuta omologa del concordato preventivo o dell'accordo di ristrutturazione ex art. 182-*bis*.**<br>**12. Il diniego alla transazione fiscale, e quindi anche il voto negativo alla medesima, è impugnabile di fronte al Tribunale fallimentare.** |

## 2. I privilegi tributari

La proposta di modifica ha ad oggetto il sistema dei privilegi tributari, con particolare riferimento al:

a) privilegio generale sui mobili del debitore (art. 2752 c.c., 1° comma), esteso oltre che alle imposte anche alle sanzioni amministrative tributarie dall'art. 23, comma 37 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito in L. 15 luglio 2011, n. 111;
b) privilegio mobiliare (art. 2752 c.c., 3° comma) esteso ai tributi locali, tra i quali rientra anche l'IMU (ex ICI), ossia un tributo per sua natura immobiliare.

Anche relativamente al sistema dei privilegi emerge l'irrazionalità dei rapporti tra Fisco e creditori comuni in sede concorsuale [103].

[103] Per una breve rassegna dei recenti sviluppi della disciplina codicistica dei privilegi relativi ai crediti erariali si v. E. STASI, L'impatto delle modifiche in tema di crediti erariali privilegiati sulle procedure fallimentari in corso, in Corr. Trib. n. 4 del 2012, p. 290; S. GHINASSI, Privilegi [dir. trib.], in "Diritto on line" – Treccani. In giurisprudenza si v.: Corte Costituzionale, 4 luglio 2013, n. 170, con nota di M. MONTANARI, Sulla (dubbia) incostituzionalità del regime retroattivo delle norme che hanno esteso la sfera applicativa del privilegio tributario ex art. 2752 c.c., in GT – Riv. giur. trib., n. 1 del 2014, p. 21, e con nota di A. MARINELLO, Incostituzionale l'applicazione retroattiva dei privilegi ai crediti tributari, in Dir. prat. trib., n. 1 del 2014, p. 121

## 2.1 Considerazioni

a) Come noto, il titolo preferenziale per le sanzioni, per lungo tempo escluso, è stato recentemente inserito dal legislatore nel corpo del codice civile garantendo in tal modo un ingiustificato trattamento di favore per l'Erario. La scelta di accordare un privilegio alle sanzioni amministrative tributarie, infatti, ha fatto nuovamente prevalere l'interesse fiscale su quello della procedura, la cui massa debitoria pare così destinata quasi interamente al soddisfacimento delle imposte e delle relative sanzioni, ossia, non di rado, le due principali voci d'indebitamento, il tutto a discapito degli altri creditori.
   A ciò deve aggiungersi che, la decisione di conferire un privilegio alle sanzioni mal si concilia con i principi del sistema sanzionatorio tributario, chiaramente ispirato al diritto punitivo penale ed ai principi di personalità e di colpevolezza. Il "peso" delle sanzioni, necessariamente riconducibile, vuoi per dolo o per colpa, alla persona del debitore, finirebbe, così, per essere ingiustamente sostenuto, seppur indirettamente, dai comuni creditori.

b) Muovendosi sempre nell'ambito del sistema dei privilegi, un secondo aspetto di criticità concerne la scelta del legislatore di accordare un titolo preferenziale sui beni mobiliari del debitore ad un tributo di natura immobiliare, quale l'IMU (ex ICI)[104]. Il profilo di contraddizione, in questo caso, emerge in maniera del tutto intuitiva, posto che l'art. 2752 c.c., ultimo comma, attribuisce il privilegio generale mobiliare, mentre il tributo in questione ha natura immobiliare.

## 2.2 Soluzioni prospettate

Tanto premesso, la riformulazione della norma (v. infra) dovrà tener conto delle seguenti modifiche:

a) l'abrogazione della norma (art. 2752 c.c., 1° comma) nella parte in cui ha esteso il privilegio mobiliare alle sanzioni tributarie;
b) la previsione di un privilegio immobiliare per il tributo immobiliare comunale (IMU, ex ICI). Nella prospettiva di un sistema logico e coordinato tra regime dei privilegi per i tributi erariali

[104] Sul punto si v. A. QUATTROCCHI, L'art. 2752, 4° comma, c.c. e la natura del credito I.c.i. nel fallimento, in Dir. prat. trib. n. 06 del 2005, p. 1381; M. POLLIO, Il privilegio ex art. 2752, ultimo comma, c.c., si applica a tutti i tributi locali, in Fall. n. 3 del 2006, p. 343. 13 L. DEL FEDERICO, L'ICI ed il privilegio ex art. 2752 c.c.: equivoci in tema di tributo immobiliare e privilegio mobiliare, in Fall. n. 7 del 2007, p. 833.

e regime dei privilegi per i tributi locali, l'IMU (e l'imposta che andrà a sostituirla) dovrà essere assistita dal privilegio immobiliare, ad esempio ex art. 2772 c.c., così come previsto in passato per l'INVIM.

Tuttavia l'art. 2772 c.c. non offre alcun appiglio per interpretazioni estensive di sorta, tali da portare al riconoscimento del privilegio immobiliare del credito IMU. Occorre pertanto o intervenire sull'art. 2772 c.c. (ancorché l'IMU oltre ad essere un tributo immobiliare si configura anche come un tributo diretto, mentre la norma fa riferimento a "Crediti per tributi indiretti") sostituendo alla cessata INVIM il nuovo tributo immobiliare locale, oppure "resuscitare" l'abrogato art. 2773 c.c.[105], rubricato "Crediti dei comuni e delle province per tributi", a mente del quale i crediti dei comuni e delle province per i tributi previsti dalla legge per la finanza locale (in tal caso andrebbe semplicemente specificato "per il tributo locale immobiliare") hanno privilegio sopra gli immobili ai quali i tributi stessi si riferiscono.

## 2.3 Proposte di modifica

**Art. 2752 c.c.**

**Crediti per tributi diretti dello Stato, per l'imposta sul valore aggiunto e per i tributi degli enti locali**

| Testo Attuale | Modifiche proposte dal CNDCEC |
|---|---|
| 1. Hanno privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato per le imposte e le sanzioni dovute secondo le norme in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche, imposta sul reddito delle persone giuridiche, imposta sul reddito delle società, imposta regionale sulle attività produttive ed imposta locale sui redditi. | 1. Hanno privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato per le imposte dovute secondo le norme in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche, imposta sul reddito delle persone giuridiche, imposta sul reddito delle società, imposta regionale sulle attività produttive ed imposta locale sui redditi. |
| 2. Hanno altresì privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato per le imposte, le pene pecuniarie e le soprattasse dovute secondo le norme relative all'imposta sul valore aggiunto. | 2. Hanno altresì privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato per le imposte, le pene pecuniarie e le soprattasse dovute secondo le norme relative all'imposta sul valore aggiunto. |

[105] Articolo abrogato dall'art. 9, L. 29 luglio 1975, n. 426, che modifica il c.c. in materia di privilegi.

| | |
|---|---|
| 3. Hanno lo stesso privilegio, subordinatamente a quello dello Stato, i crediti per le imposte, tasse e tributi dei comuni e delle province previsti dalla legge per la finanza locale e dalle norme relative all'imposta comunale sulla pubblicità e ai diritti sulle pubbliche affissioni. | 3. Hanno lo stesso privilegio, subordinatamente a quello dello Stato ***e con esclusione dei crediti relativi al tributo locale immobiliare,*** i crediti per le imposte, tasse e tributi dei comuni e delle province previsti dalla legge per la finanza locale e dalle norme relative all'imposta comunale sulla pubblicità e ai diritti sulle pubbliche affissioni. |

## Art. 2772 c.c.

## Crediti per tributi indiretti e per il tributo locale immobiliare

| Testo Attuale | Modifiche proposte dal CNDCEC |
|---|---|
| 1. Hanno pure privilegio i crediti dello Stato per ogni tributo indiretto, nonché quelli derivanti dall'applicazione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, sopra gli immobili ai quali il tributo si riferisce. | 1. Hanno pure privilegio i crediti dello Stato per ogni tributo indiretto. |
| 2. I crediti dello Stato, derivanti dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, hanno privilegio, in caso di responsabilità solidale del cessionario, sugli immobili che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio prestato. | 2. I crediti dello Stato, derivanti dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, hanno privilegio, in caso di responsabilità solidale del cessionario, sugli immobili che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio prestato. |
| 3. Eguale privilegio hanno i crediti di rivalsa, verso il cessionario ed il committente, previsti dalle norme relative all'imposta sul valore aggiunto, sugli immobili che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio. | 3. Eguale privilegio hanno i crediti di rivalsa, verso il cessionario ed il committente, previsti dalle norme relative all'imposta sul valore aggiunto, sugli immobili che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio. |
| 4. Il privilegio non si può esercitare in pregiudizio dei diritti che i terzi hanno anteriormente acquistato sugli immobili. | 4. Il privilegio non si può esercitare in pregiudizio dei diritti che i terzi hanno anteriormente acquistato sugli immobili. |
| 5. Per le imposte suppletive il privilegio non si può neppure esercitare in pregiudizio dei diritti acquistati successivamente dai terzi. | 5. Per le imposte suppletive il privilegio non si può neppure esercitare in pregiudizio dei diritti acquistati successivamente dai terzi. |

| | |
|---|---|
| 6. Lo stesso privilegio, per quanto riguarda l'imposta di successione, non ha effetto a danno dei creditori del defunto che hanno iscritto la loro ipoteca nei tre mesi dalla morte di lui, né ha effetto a danno dei creditori che hanno esercitato il diritto di separazione dei beni del defunto da quelli dell'erede. | 6. Lo stesso privilegio, per quanto riguarda l'imposta di successione, non ha effetto a danno dei creditori del defunto che hanno iscritto la loro ipoteca nei tre mesi dalla morte di lui, né ha effetto a danno dei creditori che hanno esercitato il diritto di separazione dei beni del defunto da quelli dell'erede.<br>***7. Hanno il medesimo privilegio i crediti dei comuni derivanti dall'applicazione del tributo locale immobiliare, sugli immobili ai quali il tributo si riferisce.*** |

# 3. La fase esecutiva

La proposta di modifica ha ad oggetto la fase esecutiva, con particolare riferimento a:

a) l'iscrizione ipotecaria esattoriale (art. 77 e ss. del DPR 29 settembre 1973, n. 602), dando a quest'ultima una corretta collocazione sistematica nel novero delle ipoteche legali, volontarie e giudiziali, ai fini della sua revocabilità o meno ex art. 67, comma 1, n. 4) L. F.;
b) la razionalizzazione della disciplina dell'insinuazione al passivo da parte dell'Agente della riscossione (art. 87 e ss. del DPR n. 602/1973) accordandola ai nuovi strumenti impositivi (accertamento esecutivo) ed al parziale superamento del ruolo.

## 3.1 Considerazioni

a) Si ritiene indispensabile intervenire sull'ipoteca esattoriale al fine di dare a quest'ultima una giusta collocazione assimilandola *ope legis* ad una delle tre tipologie oggi vigenti (legale, volontaria, giudiziale)[106].

   A questo proposito, pare opportuno approcciare il problema partendo da alcune recenti pronunce giurisprudenziali. La Suprema Corte, infatti, con sentenza 1 marzo 2012, n. 3232[107], ha affrontato proprio il problema della natura giuridica dell'ipoteca iscritta ex art. 77 del DPR n. 602/73 e della revocabilità o meno della stessa ex art. 67, comma 1, n. 4

[106] Come è noto, il codice civile disciplina rispettivamente l'ipoteca legale all'art. 2817, quella giudiziale all'art. 2818, e quella volontaria all'art. 2821.
[107] In banca dati fisconline con nota di M. DENARO, Ipoteca esattoriale e revocatoria fallimentare, in "il fisco" n. 15 del 9 aprile 2012. Altresì in banca dati Il fallimento, con nota di C. TABELLINI, Revocabilità o irrevocabilità dell'ipoteca fiscale, in Il Fallimento n. 6 del 2012 p. 651.

L.F.[108]. I giudici di legittimità, chiamati a comporre un risalente contrasto tra i giudici di merito (assimilazione all'ipoteca giudiziale e, quindi, revocabilità dell'ipoteca vs assimilazione all'ipoteca legale e, dunque, sua irrevocabilità)[109], pur avendo concluso per la non revocabilità dell'ipoteca "fiscale", hanno scelto di non aderire all'uno o all'altro dei due orientamenti, optando per una terza via argomentativa. La Corte, infatti, sembra aver individuato un regime derogatorio ed eccezionale, che si sostanzia in un *quartum genus* (c.d. ipoteca esattoriale) autonomo rispetto alle tre tipologie previste e regolate dal codice civile, in quanto non assimilabile, per natura e finalità, a quelle codicistiche.

A tal fine è stata, dapprima, esclusa l'assimilazione con l'ipoteca volontaria (art. 2821 c.c.), in quanto quest'ultima presuppone l'adesione del debitore (quella esattoriale consiste, invece, in una dichiarazione unilaterale del creditore); in seguito è stata esclusa l'assimilazione con quella legale (art. 2817 c.c.), per la quale il legislatore ha individuato l'iscrizione automatica su specifici beni immobili oggetto di negoziazione in ragione dell'avvertita esigenza di rafforzare l'adempimento di specifiche obbligazioni (quella esattoriale non è automatica ma richiede l'attivazione del creditore); e, infine, con quella giudiziale (art. 2818 c.c.) che presuppone l'esistenza di un provvedimento giudiziale (quella esattoriale, invece, è sorretta da un provvedimento amministrativo).

Pur nella consapevolezza delle peculiarità e di alcune diversità che caratterizzano l'ipoteca ex art. 77 DPR n. 602/73 da quelle ordinarie disciplinate dal codice civile, si ritiene, tuttavia, preferibile evitare la creazione di un *quartum genus*, e di procedere, al contrario, all'assimilazione *ope legis* ad una delle tre tipologie civilistiche. Sul punto, la dottrina che ha affrontato il tema, è pressoché unanime nel ritenere applicabile la disciplina dell'ipoteca legale[110]. E, infatti, come per le altre ipoteche legali elencate

[108] A mente del quale: Sono revocati, salvo che l'altra parte provi che non conosceva lo stato d'insolvenza del debitore [omissis] le ipoteche giudiziali o volontarie costituite entro sei mesi anteriori alla dichiarazione di fallimento per debiti scaduti.

[109] Per una disamina delle teorie opposte, anche in punto di revocabilità, si v. C. NOUVION, L'ipoteca esattoriale tra interventi legislativi e nomofilattici. Nuove tutele per il contribuente in una disciplina marcatamente favor fisci anche in sede fallimentare, in Dir. prat. trib., n. 5 del 2013, p. 819; F. GALLIO – F. TERRIN, Esclusa la revocatoria fallimentare sulla ipoteca esattoriale: ma i problemi sono tutti risolti? in Corr. trib., n. 23 del 2012, p. 1791; P. TURIS, Ipoteca esattoriale e azione revocatoria in "il fisco" n. 13 del 2012, p. 2002.

[110] Cfr. F. SORRENTINO, Ipoteca esattoriale e difesa del contribuente, in "il fisco" n. 4 del 25 gennaio 2010; L. DEL FEDERICO, Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente, in Giust. Trib., n. 3 del 2007 p. 427; M. CANTILLO, Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente, in Rass. trib., n. 1 del 2007, p. 11. Per l'Autore nell'ambito della tripartizione prevista dall'art. 2808, comma 2, c.c., fra ipoteca convenzionale costituita per volontà delle parti, ipoteca giudiziale costituita per effetto di un provvedimento giurisdizionale, ed ipoteca legale derivante dalla legge, l'ipoteca esattoriale si inquadra in quest'ultima categoria, precisamente tra le ipoteche amministrative, la cui costituzione è prevista dalla legge sulla base di un provvedimento dell'amministrazione.

nell'art. 2817 c.c. che trovano titolo in un fatto o atto qualificato dalla legge come presupposto per l'iscrizione della garanzia e si giustificano con la natura del credito cui accedono, l'ipoteca ex art. 77 DPR n. 602/73 ricollega al credito iscritto a ruolo (o divenuto definitivo ed "affidato" all'agente della riscossione nel caso del nuovo accertamento esecutivo) il diritto ad ottenere la costituzione dell'ipoteca[111].

Date queste premesse, e considerato che l'ipoteca "fiscale" partecipa principalmente delle caratteristiche delle ipoteche legali derivando in modo diretto dalla legge, deve escludersi la sua revocabilità ex art. 67, comma 1, n. 4) L.F., articolo che prevede la revocabilità delle sole ipoteche volontarie o giudiziali.

b) Quanto alla "fase esecutiva", sembra, altresì, necessario intervenire sulla disciplina dell'insinuazione al passivo da parte dell'agente della riscossione (art. 87 e ss. DPR n. 602/1973) accordandola e coordinandola con i nuovi atti impositivi (accertamento esecutivo)[112], essendo oramai non più procrastinabile il superamento dell'originaria formulazione delle disposizioni di cui al DPR n. 602/73 che ancora legano l'insinuazione al passivo del Concessionario alla sola trasmissione del ruolo da parte dell'Ente impositore.

Tuttavia, al fine di evitare oscillazioni giurisprudenziali che tendono a privilegiare le pretese del Fisco consentendone un'anticipata ammissione al passivo in palese distonia col dato normativo, si ritiene opportuno individuare in modo tassativo gli atti in relazione ai quali l'Agente della riscossione (e non l'Agenzia delle entrate, nel rispetto delle rispettive funzioni ed evitando sovrapposizioni di competenze) possa insinuarsi al passivo.

Anche in questo caso, prima di soffermarsi sulle diverse soluzioni prospettabili, si ritiene opportuno ripercorrere la recente giurisprudenza pronunciatasi sul tema[113], al fine di

[111] Tale conclusione, che poggia sull'assunto che l'ipoteca fiscale deriva in modo diretto dalla legge, era stata invero già anticipata dalla Corte di Cassazione in una risalente pronuncia (cfr. la sentenza del 9 aprile 1999, n. 3462), nella quale era stato osservato che l'ipoteca fiscale deve denominarsi legale in quanto prevista espressamente dalla legge da cui deriva in modo diretto, essendosi ritenuto il credito, alla cui garanzia assolve, degno di particolare tutela alla pari delle altre ipotesi di ipoteca legale previste dal codice civile (art. 2817) per le quali sussiste di regola contestualità fra la nascita del titolo per l'iscrizione e l'insorgenza del credito.

[112] Più approfonditamente, in tema di insinuazione al passivo dei crediti vantati dall'ente impositore, v. A. GUIOTTO, Vecchi orientamenti e nuove criticità nell'accertamento fallimentare dei crediti tributari, in Il Fallimento n. 12 del 2011, p. 1418.

[113] Cfr. Cass., SS.UU., n. 4126 del 15 marzo 2012, in banca dati fisconline con nota di P. TURIS, Insinuazione al passivo ad opera dell'Agenzia delle Entrate, in "il fisco" n. 14 del 2 aprile 2012, p. 2145; altresì pubblicata in banca dati Il Fallimento, con nota di L. DEL FEDERICO, Le innovazioni delle Sezioni Unite in tema di ammissione al passivo fallimentare dei crediti tributari, in Il Fallimento n. 1 del 2013, p. 49. Sul punto si veda anche M. MONTANARI, Il nuovo verbo delle Sezioni Unite in materia di titolo e legittimazione ad agire per l'ammissione al passivo dei crediti tributari, in GT - Riv. giur. trib., n. 7 del

rapportarla e coordinarla sia con il dato normativo che con la riforma del sistema dell'accertamento e della riscossione intervenute nel 201024.

Le Sezioni Unite, con sentenza del 15 marzo 2012, n. 4126 hanno confermato un trend evolutivo che nel tempo ha sempre più svalutato la rilevanza del ruolo ai fini dell'ammissione al passivo fallimentare dei crediti tributari, affermando che la domanda di ammissione al passivo avente ad oggetto un credito di natura tributaria non presuppone necessariamente, ai fini del buon esito della stessa, la precedente iscrizione a ruolo del credito azionato, la notifica della cartella di pagamento e l'allegazione all'istanza di documentazione comprovante l'avvenuto espletamento di dette incombenze, potendo viceversa essere basata anche su un titolo di diverso tenore. Nonché, sempre in controtendenza rispetto al dato normativo, la Corte ha sostenuto che la legittimazione del Concessionario della riscossione a far valere il credito tributario per l'ammissione al passivo nell'ambito della procedura fallimentare non esclude la legittimazione dell'Amministrazione finanziaria, che conserva la titolarità del credito azionato.

Tali innovativi principi risultano ispirati per un verso dall'interesse fiscale all'anticipata ammissione al passivo dei crediti tributari, e per altro dal tentativo di ricondurre l'Amministrazione finanziaria sullo stesso piano degli altri creditori, in una logica di par condicio. Esigenze entrambe meritevoli, ma che alterano, snaturandolo, il sistema normativo attuale. E, infatti, rimanendo ancorati al dato letterale dell'art. 87, 2 comma, DPR n. 602 del 1973, l'ammissione al passivo è attualmente consentita in base al ruolo, ovvero ad atti equipollenti. Risulta, pertanto, evidente che le aperture giurisprudenziali in merito all'idoneità di atti diversi dal ruolo ai fini dell'ammissione al passivo risulta foriero di incertezze e rischi per lo stesso Fisco, in quanto scardina la logica procedimentale su cui sono incentrate la funzione impositiva e quella esattiva. Anticipare l'ammissione al passivo fallimentare in una fase in cui la gestione del tributo è ancora nella sfera di competenza dell'Agenzia delle entrate, vuol dire alterare il riparto legale di competenze, creando una zona grigia di latente discrezionalità, in cui potrà essere l'ufficio ad attivarsi in luogo dell'Agente della riscossione, comportando una duplicazione di funzioni, ruoli e competenze, nonché una disparità di trattamento tra casi in cui all'Agente della

2012, p. 562; F. RASI, Ammissione al passivo e legittimazione dell'Agenzia delle Entrate: un'anticipazione di futuri sviluppi legislativi?, in Dir. prat. trib., 2013, 152.

riscossione compete l'aggio rispetto a quelli in cui ad insinuarsi sia l'Agenzia cui l'aggio non compete.

## 3.2 Soluzione prospettata

Alla luce delle considerazioni svolte occorre rimanere "fedeli" al dato letterale della norma, e dunque escludere un'anticipata ammissione al passivo, la quale deve rimanere onere a carico dell'Agente della riscossione, che la esercita sulla base del ruolo. Al contrario, pare necessario implementare la normativa di settore in punto di titolo giustificativo alla luce della citata riforma operata dall'art. 29 del D.L. n. 78 del 31 maggio 2010, convertito con legge 30 luglio 2010, n. 122, che ha introdotto l'accertamento esecutivo (in parziale sostituzione del ruolo)[114].

Debbono, dunque, essere identificati diversi regimi e, conseguentemente, diversi titoli esecutivi:

- nel caso di tributi per i quali continua ad operare l'ordinaria riscossione a mezzo ruolo, che a norma dell'art. 17 D.Lgs. n. 46 del 1999 costituisce l'unico titolo esecutivo che legittima la riscossione coattiva delle entrate dello Stato, dirette ed indirette, e degli altri enti pubblici anche previdenziali, l'Agente deve allegare alla domanda di ammissione al passivo il ruolo e la cartella di pagamento ritualmente notificata;
- nel caso di imposte sui redditi, IRAP ed IVA, dove trova applicazione il nuovo regime dell'accertamento esecutivo, l'Agente dovrà chiedere l'ammissione al passivo sulla base dell'accertamento esecutivo (o del provvedimento di irrogazione delle sanzioni) purché le somme divenute definitive siano già state a lui affidate attraverso la c.d. "presa in carico" ai sensi del decreto del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 giugno 2011. Alla domanda di ammissione al passivo andrà, dunque, allegato l'accertamento esecutivo ritualmente notificato e l'opportuna documentazione di comunicazione di presa in carico delle relative somme;
- per i tributi locali, o più in generale, per la riscossione di taluni tributi minori non statali, per i quali trova applicazione l'ingiunzione fiscale di cui al R.D. n. 639 del 1910, il titolo giustificativo del credito sarà costituito dall'ingiunzione ritualmente notificata, in quanto titolo del tutto analogo al ruolo.

[114] L. DEL FEDERICO, *Il trattamento dei crediti erariali e previdenziali*, in AA.VV., *Conservazione dell'impresa e tutela dei crediti nelle crisi aziendali*, (a cura di) M. Fabiani e A. Guiotto, p. 272. F. PAPARELLA, *L'ammissione al passivo fallimentare dei crediti fiscali a seguito della soppressione del ruolo*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, p. 1209.

- Se, dunque, la *ratio* sottesa al *trend* evolutivo delle Sezioni Unite indicate in narrativa è quella di avvicinare la posizione del Fisco a quella del creditore comune, il quale, se intende partecipare al concorso non deve necessariamente essere in possesso del titolo esecutivo, non può, tuttavia, dimenticarsi il dato normativo volto a limitare ed arginare, in ambito concorsuale, il potere autoritativo di cui gode, per sua natura, l'Amministrazione finanziaria. Quest'ultima, infatti, avvalendosi dei suoi poteri, predispone unilateralmente gli atti impositivi e i titoli esecutivi, ma tale circostanza deve essere ponderata garantendo l'ammissione al passivo dell'ufficio (per mezzo dell'Agente della riscossione) unicamente nei casi in cui la pretesa impositiva abbia quella ragionevole stabilità tale da legittimare l'esecuzione coattiva sulla base del ruolo (previa notifica della cartella di pagamento), ovvero sulla base dell'accertamento esecutivo (previa "presa in carico" delle somme), o, infine, dell'ingiunzione fiscale.
-

## 3.3 Proposta di modifica

**D.P.R. n. 602/1973**

**Art. 87**

**Ricorso per la dichiarazione di fallimento e domanda di ammissione al passivo**

| Testo attuale | Proposta di modifica del CNDCEC |
|---|---|
| 1. Il concessionario può, per conto dell'Agenzia delle entrate, presentare il ricorso di cui all'articolo 6 del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267.<br>2. Se il debitore, a seguito del ricorso di cui al comma 1 o su iniziativa di altri creditori, è dichiarato fallito, ovvero sottoposto a liquidazione coatta amministrativa, il concessionario chiede, sulla base del ruolo, per conto dell'Agenzia delle entrate l'ammissione al passivo della procedura. | **1. L'Agente della Riscossione può, per conto dell'Agenzia delle entrate, presentare il ricorso di cui all'articolo 6 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267.**<br>**2. Se il debitore, a seguito del ricorso di cui al comma 1 o su iniziativa di altri creditori, è dichiarato fallito, ovvero sottoposto a liquidazione coatta amministrativa, il solo Agente della Riscossione è legittimato a chiedere l'ammissione al passivo sulla base del ruolo e della relativa cartella di pagamento, o della comunicazione di presa in carico delle somme contenute nell'accertamento esecutivo di cui all'art. 29 del D.L. n. 78 del 2010, o ancora dell'ingiunzione fiscale di cui al R.D. n. 639 del 1910.**<br>**Nessun aggio e/o compenso sarà comunque dovuto dal debitore all'Agente della Riscossione.** |

| | |
|---|---|
| 2-*bis*. L'agente della riscossione cui venga comunicata la proposta di concordato, ai sensi degli articoli 125 o 126 del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, la trasmette senza ritardo all'Agenzia delle entrate, anche in deroga alle modalità indicate nell'articolo 36 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, e la approva, espressamente od omettendo di esprimere dissenso, solamente in base a formale autorizzazione dell'Agenzia medesima. | 2-*bis*. L'agente della riscossione cui venga comunicata la proposta di concordato, ai sensi degli articoli 125 o 126 del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, la trasmette senza ritardo all'Agenzia delle entrate, anche in deroga alle modalità indicate nell'articolo 36 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, e la approva, espressamente od omettendo di esprimere dissenso, solamente in base a formale autorizzazione dell'Agenzia medesima. |