

L'obbligo di pagamento dell'iva e delle ritenute nel concordato preventivo con e senza transazione fiscale

di Giulio Andreani

Sommario

1. Premessa. 2. Natura facoltativa od obbligatoria della transazione fiscale. 3. Il trattamento del credito erariale avente a oggetto l'iva e le ritenute. 3.1. La tesi della prevalenza dell'art.160, comma 2, sull'art. 182-ter, comma 1, della legge fallimentare sostenuta prima delle pronunce della Corte di Cassazione. 3.2. La tesi della Corte di Cassazione. 3.3. L'orientamento della giurisprudenza di merito successivo alle sentenze della Corte di Cassazione. 4. Critica della tesi della Corte di Cassazione sulla intangibilità dei crediti tributari relativi a iva e ritenute nel concordato preventivo. 4.1. La asserita natura al tempo stesso processuale e sostanziale dell'art. 182-ter e l'inesistenza del principio di trattamento omogeneo dei crediti erariali nelle procedure concorsuali. 4.2. La irrilevanza della natura comunitaria dell'iva ai fini di cui trattasi. 4.3. Il contrasto tra il comma 2 dell'art. 160 della legge fallimentare e gli artt. 2777 e segg. c.c., da un lato, e l'art. 182-ter, comma 1, della legge fallimentare, dall'altro, e il suo (solo apparente) superamento da parte della Corte di Cassazione.

1. Premessa

Sin dal momento della sua introduzione la disciplina della transazione fiscale recata dall'art.182-ter della legge fallimentare ha suscitato (legittimi) dubbi interpretativi e, conseguentemente, originato controversie tra Fisco e contribuenti, da un lato, e pronunce giurisprudenziali tra loro contrastanti, dall'altro.

La tematica che più di altre è stata oggetto delle analisi, degli approfondimenti e dei provvedimenti che ne sono discesi è certamente quella concernente il trattamento, nel concordato preventivo non assistito da transazione fiscale, dei crediti fiscali originati dall'omesso versamento dell'iva e delle ritenute operate. Si tratta in particolare di stabilire se tali crediti sono falcidiabili, come tutti gli altri crediti (ricorrendo le condizioni previste a tal fine dalla legge), ovvero se sono da considerare in ogni caso intangibili. Questo esame e la soluzione delle problematiche a esso connesse richiedono il preliminare accertamento, che a sua volta si rivela foriero di incertezze e criticità, della facoltatività ovvero della obbligatorietà della transazione fiscale ai fini della estinzione dei debiti fiscali da parte dell'impresa che accede alla procedura di concordato preventivo.

Il citato art. 182-ter, comma 1, della legge fallimentare stabilisce che, nell'ambito di una proposta di concordato preventivo (o delle trattative che precedono la stipula di un accordo di ristrutturazione dei debiti, giusta l'estensione prevista dal successivo comma 6 del medesimo articolo), il debitore può proporre il pagamento parziale, oltre che dilazionato, dei tributi, a eccezione di quelli costituenti risorse proprie dell'Unione europea, dell'iva e delle ritenute operate e non versate.

Non può quindi essere revocato in dubbio che i crediti erariali per iva e ritenute devono essere soddisfatti integralmente, se vengono regolati mediante il ricorso all'istituto della transazione fiscale, perché il loro integrale pagamento è - come detto - espressamente stabilito dal citato art. 182-ter e, conseguentemente, non paiono sussistere incertezze circa il fatto che tale precetto debba essere osservato ogniqualvolta l'impresa debitrice presenti al Fisco una proposta di transazione fiscale: è quindi pacifico che tale proposta deve inevitabilmente essere formulata quando il debitore intende raggiungere un'intesa con l'Amministrazione finanziaria nell'ambito di un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182-bis della legge fallimentare, poiché in tal caso non esiste, per definire i rapporti debitori con il Fisco, un procedimento diverso da quello previsto per la stipula della transazione fiscale. Non è tuttavia altrettanto agevole stabilire se, in

presenza di una proposta di concordato preventivo, tale definizione possa invece avere luogo anche in assenza del ricorso a uno strumento specifico, qual è quello della transazione fiscale, così come accade con riguardo a tutti gli altri crediti, posto che, in questo caso, una procedura, tipicamente utilizzabile per consentire all'impresa debitrice di definire i rapporti con i creditori anche senza un'adesione diretta di questi ultimi, grazie all'applicazione del principio maggioritario, è invece prevista dalla legge.

2. Natura facoltativa od obbligatoria della transazione fiscale

E' per questi motivi che il pregiudiziale accertamento della facoltatività, o meno, della transazione fiscale si rende necessario, per stabilire se i crediti per iva e ritenute devono essere pagati integralmente nell'ambito di un concordato preventivo. E' infatti evidente che se la transazione fiscale dovesse essere obbligatoriamente utilizzata, tanto nell'accordo di ristrutturazione dei debiti quanto nel concordato preventivo, non si potrebbe porre alcun dubbio circa la necessità di rispettare la menzionata disposizione dell'art. 182-ter della legge fallimentare che prevede espressamente il soddisfacimento integrale dei crediti *de quibus*, mentre nel caso opposto tale norma potrebbe non trovare necessaria applicazione. Sia parte della dottrina che della giurisprudenza¹ hanno sostenuto che il ricorso alla transazione fiscale sarebbe indispensabile per consentire al Fisco di partecipare al voto e acconsentire a una riduzione del credito erariale², ritenendo che l'art. 182-ter rappresenti una norma imperativa, pur ammettendo prevalentemente che l'approvazione della proposta formulata in base a detta norma sia soggetta, non alla sola volontà del Fisco, ma della maggioranza dei creditori, indipendentemente dall'assenso dell'Amministrazione finanziaria, sebbene in tal caso non si producano gli ulteriori effetti tipici derivanti dalla accettazione della proposta di transazione fiscale da parte dell'Erario³.

Questo indirizzo si fonda anche sulla considerazione che la falciatura o la dilazione di un credito pubblico richiede "una particolare ponderazione delle valutazioni propedeutiche alla decisione relativa alla sorte del credito stesso"⁴ e che tale decisione può essere assunta solo all'interno di un procedimento in cui può essere operato, anche attraverso una attività consultiva "addirittura più forte di quella caratterizzante l'autotutela", un bilanciamento tra l'interesse fiscale all'ottimizzazione del prelievo e il concorrente interesse generale e sociale alla conservazione dell'impresa.

Altri⁵ hanno invece ritenuto non obbligatorio l'utilizzo della transazione fiscale, nonostante la presenza di crediti erariali di cui si preveda un pagamento parziale; ciò sul presupposto che, se così

¹ Sulla obbligatorietà della proposta di transazione fiscale cfr. Trib. di Roma, 20 aprile 2010 e 16 dicembre 2009; Trib. di Monza, 15 aprile 2010 e 23 dicembre 2009; Trib. di Milano, 12 ottobre 2009; Trib. di Piacenza, 1° luglio 2008; circolare dell'Agenzia delle Entrate 28 aprile 2008, n. 40/E, par. 4.2, e id., 10 aprile 2009, n. 14/E, par. 3. In dottrina cfr. E. De Mita, *L'accordo fiscale ha come arbitro solo l'Agenzia*, in *Il Sole 24 Ore* del 13 dicembre 2009, pag. 21; E. Mattei, *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Trattato delle procedure concorsuali*, 4, UTET, 2011, pag. 750 e segg.

² E' stato infatti rilevato che l'assenso del Fisco non assurge a *condicio sine qua non* dell'ammissibilità ed omologabilità del concordato, in quanto esso non si può considerare a tal fine vincolante, a meno che non sia essenziale per il raggiungimento della maggioranza dei voti favorevoli alla proposta concordataria. Cfr. Trib. di Monza, 15 aprile 2010, cit.; Trib. di Roma, 27 gennaio 2009.

³ Cfr. Trib. di Roma, 16 dicembre 2009, cit. In dottrina cfr. M. Vitiello, *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, AA.VV., 2009, pag. 280; M. Mauro, *La problematica appartenenza dell'Iva all'ambito di applicazione della transazione fiscale nelle procedure concorsuali*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 10/2008, pag. 847; E. Stasi, *La transazione fiscale*, in *Il Fallimento*, n. 7/2008, pag. 736; F. Marengo, *Il correttivo e la nuova transazione fiscale*, in *www.ilcaso.it*, documento n. 94/2008.

⁴ Cfr. C. Attardi, *Sul carattere necessario del procedimento amministrativo di transazione fiscale*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 5/2012, pag. 557.

⁵ Cfr. App. Torino, 6 maggio 2010; App. Firenze, 13 aprile 2010; App. Bologna, 22 febbraio 2010; App. Genova, 19 dicembre 2009; Trib. di Ravenna, 21 gennaio 2011; Trib. di Asti, 3 febbraio 2010; Trib. di Bologna, 17 settembre 2009; Trib. di La Spezia, 2 luglio 2009; Trib. di Monza, 7 aprile 2009. A favore della facoltatività

non fosse - per non violare il disposto dell'art. 160, comma 2, ultimo periodo, della legge fallimentare, che stabilisce (peraltro con riguardo al concordato con classi di creditori) il divieto di alterazione dell'ordine delle legittime cause di prelazione - il piano concordatario dovrebbe necessariamente assumere anche il pagamento integrale di tutti i crediti anteposti ai crediti erariali nell'ordine dei privilegi (ovverosia quasi tutti i crediti privilegiati), il che limiterebbe considerevolmente lo spettro dei concordati possibili e finirebbe per neutralizzare una delle disposizioni (quella recata dal primo periodo del menzionato comma 2 dell'art. 160 della legge fallimentare) introdotte dalla riforma della legge fallimentare con uno scopo esattamente opposto. Questa conclusione si fonda peraltro, oltre che su tale argomento, anche sulla formulazione letterale dell'art. 182 - *ter* (ove è previsto che il debitore "può", e non "deve", proporre...), anche se tale espressione è analoga a quella presente nel comma 1 dell'art. 160 della legge fallimentare, dal quale pare essere mutuata, e l'argomento sembra "provare troppo", nonchè sulla considerazione della mancanza di un'effettiva copertura costituzionale del principio dell'indisponibilità del credito tributario. In base a questo diverso indirizzo, in presenza di un piano concordatario che preveda il pagamento parziale dei crediti erariali, il diritto di voto va attribuito all'Amministrazione finanziaria secondo le regole ordinarie, senza che l'omologazione della proposta di concordato preventivo risulti subordinata all'assenso del Fisco, ben potendo essere raggiunta la maggioranza prescritta dall'art. 177 della legge fallimentare anche in caso di dissenso da parte di quest'ultimo. Sulla scorta del rapporto strutturale tra la transazione fiscale e il concordato preventivo emergente da questa tesi, il debitore può quindi scegliere se formulare una proposta concordataria che preveda il pagamento integrale ovvero la falcidia dei crediti tributari, anche senza seguire l'*iter* prescritto dall'art. 182 - *ter*, rinunciando in tal caso agli effetti di consolidamento del debito fiscale e della cessazione del contenzioso tributario che si produrrebbero a seguito della formulazione di una proposta di transazione fiscale e dell'accoglimento della stessa. Questa seconda corrente di pensiero è stata confermata dalla Corte di Cassazione, con le sentenze n. 22931 e 22932 del 4 novembre 2011 (Pres. Proto, Est. Zanichelli), emesse a seguito del ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate per la cassazione, rispettivamente, del decreto omologativo 19 dicembre 2009 della Corte d'Appello di Genova e del decreto omologativo 22 febbraio 2010 della Corte d'Appello di Bologna. I giudici di legittimità hanno in tali occasioni affermato che il ricorso all'istituto della transazione fiscale costituisce una mera facoltà per il debitore, il quale, in caso di esito positivo della stessa, gode del vantaggio derivante sia dalla cristallizzazione (consolidamento) della pretesa tributaria (anche in ordine all'effettuazione di eventuali nuovi accertamenti e relativamente a pretese non ancora definite), sia dalla contestuale cessazione delle eventuali liti fiscali pendenti davanti all'Autorità giudiziaria. In questo modo, dunque, il debitore è in grado di attribuire maggiore trasparenza e certezza alla propria proposta concordataria, aumentando le probabilità di ottenere il consenso da parte della maggioranza dei creditori (oltre che dello stesso Fisco).

Nel diverso caso in cui non ritenga invece di optare per la presentazione della proposta transattiva, il debitore non ottiene - secondo gli ermellini - i suddetti benefici, ma, sempre che il consenso dell'Amministrazione finanziaria non sia decisivo ai fini del raggiungimento della maggioranza di cui all'art. 177 della legge fallimentare, può comunque aspirare all'omologazione della propria

della proposta di transazione fiscale si è espresso anche il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, con il documento "Osservazioni in tema di transazione fiscale" emanato nell'aprile 2010, par. 1.1., secondo cui il principio di indisponibilità della pretesa tributaria troverebbe applicazione esclusivamente quando si opera al di fuori delle regole del concorso. G. La Croce, *Autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Il Fallimento*, n. 2/2010, pag. 142, che qualifica la transazione fiscale come istituto autonomo e non obbligatorio rispetto alle regole ordinarie del concorso. Cfr. anche G. Bersani, *L'ambito di operatività della transazione fiscale nel concordato preventivo: rassegna ragionata di dottrina e giurisprudenza*, in *Il fisco*, n. 43/2012, pag. 6914.

proposta (e all'ottenimento della eventuale falcidia dei crediti tributari), nonostante il voto contrario dell'Agenzia delle Entrate (che non viene in alcun modo pregiudicato dalla mancata presentazione della proposta transattiva).

Pertanto, secondo i giudici di legittimità, la non obbligatorietà della transazione fiscale discende direttamente dalla non essenzialità dell'assenso dell'Agenzia alla proposta concordataria, ai fini dell'omologazione del concordato⁶. E' infatti da escludere che il consenso del Fisco sia da considerarsi indispensabile per l'omologazione di una proposta concordataria contenente la riduzione o la dilazione dei crediti erariali, in virtù del disposto dell'art. 184 della legge fallimentare, a norma del quale "il concordato omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori alla pubblicazione nel registro delle imprese del ricorso di cui all'articolo 161.". Tale norma non individua disposizioni particolari per i crediti vantati dall'Amministrazione finanziaria, né avrebbe senso far votare quest'ultima unitamente a tutti gli altri creditori, se il legislatore avesse inteso attribuire al voto del Fisco, a priori, un peso determinante sull'esito del concordato.

La tesi della Corte di Cassazione è sul punto convincente.

L'eventuale riconoscimento di un diritto di veto all'Agenzia delle Entrate renderebbe molto più complesso l'accesso alla procedura e sarebbe ingiustificato, poiché il debitore potrebbe essere costretto ad accettare *in toto* le pretese erariali per dare corso alla transazione fiscale; il che contrasta con lo spirito della riforma delle procedure concorsuali e, in particolare, della disciplina del concordato preventivo. Inoltre, di fronte alla presentazione della proposta transattiva, l'Amministrazione finanziaria potrebbe rimanere del tutto inerte e inadempiente, ma ciò non comporterebbe l'interruzione del procedimento né sarebbe di ostacolo all'omologazione del concordato in presenza del raggiungimento della maggioranza. Lo stesso accade nel caso in cui il debitore non ritenga di doversi adeguare ad eventuali richieste di modifica della proposta elevate dall'Ufficio per l'ottenimento del proprio consenso ovvero nel caso in cui, pur non richiedendo modifiche, il Fisco decida comunque di non esprimere voto favorevole. In definitiva, una volta accertato che il voto erariale non è dirimente per l'esito positivo della procedura, non vi è motivo di ritenere sussistente l'obbligo, in capo al debitore, di attivare *ab origine* l'istituto della transazione fiscale e allungare così inutilmente i tempi della procedura, anche quando sussista la consapevolezza che non può essere raggiunto alcun accordo con il Fisco.

Nel caso in cui il concordato sia omologato (sussistendone tutti i presupposti), il Fisco è tenuto ad accettare l'esito del procedimento come ogni altro creditore, anche in relazione all'eventuale falcidia dei crediti tributari (fermo restando che, in tale ipotesi, non si producono i già indicati effetti derivanti dalla positiva conclusione della transazione fiscale).

Non osta a tale conclusione il principio di indisponibilità del credito tributario, in quanto esso opera nella misura in cui la legge non vi deroghi e un chiaro esempio in tal senso proviene dalle norme che determinano una rinuncia o una limitazione all'attività di accertamento in capo all'Amministrazione finanziaria ovvero la definizione di un giudizio.

A ben vedere è addirittura da escludere una "indisponibilità ontologica del credito tributario", posto che una cosa è la funzione impositiva e altro è il "concreto rapporto obbligatorio". Come ha affermato la dottrina⁷, occorre aver "ben chiara la distinzione tra il potere (o potestà) impositivo(a), nella sua astratta dimensione normativa e quale espressione di una funzione pubblica essenziale, e il singolo e specifico credito sorto nel concreto rapporto obbligatorio d'imposta". Pertanto, mentre il potere impositivo è certamente indisponibile, in quanto irrinunciabile, non lo è affatto il credito tributario una volta che questo sia effettivamente sorto a seguito della realizzazione della fattispecie impositiva, alla cui riscossione l'Amministrazione finanziaria deve

⁶ In dottrina si veda in tal senso V. Zanichelli, *I concordati giudiziali*, UTET, 2010, pagg. 261 e segg.

⁷ Cfr. P. Russo, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2008, pag. 616. Sull'argomento si vedano anche A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, UTET, 2003, pagg. 38 e segg. e F. Gallo, *Discrezionalità*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, III, 1999, pag. 536.

provvedere cercando di massimizzarne il realizzo, il che comporta, in qualche caso, anche la necessità di rinunciare a una parte di esso.

3. Il trattamento del credito erariale avente a oggetto l'iva e le ritenute

Posto che la proposta di transazione fiscale è da ritenere facoltativa e non obbligatoria, vi è motivo di interrogarsi ulteriormente circa la delicata questione interpretativa che riguarda il coordinamento tra la disposizione dell'art. 182-ter, comma 1, concernente il trattamento da riservare ai crediti erariali nel concordato preventivo, e le norme che disciplinano - con riguardo alla generalità dei crediti - tale procedura, le quali, a differenza della legislazione anteriore alla riforma della legge fallimentare, ammettono il pagamento parziale dei creditori privilegiati (tra i quali rientra anche l'Erario).

Infatti, una volta stabilita la natura facoltativa della transazione fiscale, non si può non indagare sul contrasto che sorge, in questo caso sul piano sostanziale, tra il comma 2, primo periodo, dell'art. 160 della legge fallimentare (che prevede la tangibilità dei crediti privilegiati), il comma 2, ultimo periodo, del medesimo art. 160 (a norma del quale "Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione") e le disposizioni degli artt. 2777 e segg. c.c., che disciplinano l'ordine dei privilegi, da un lato, e il precetto contenuto nel comma 1 dell'art. 182-ter, che impone il pagamento integrale dell'iva e delle ritenute alla fonte operate e non versate, dall'altro, nonchè sugli effetti che ne possono derivare sull'obbligo di pagamento integrale di tali crediti tributari.

Ciò perché, come si è già detto con riguardo alla questione esaminata nel precedente paragrafo, ai sensi dell'art. 2778 c.c. le ritenute alla fonte (quali tributi diretti) e l'iva si collocano, nell'ordine dei privilegi previsti da tale articolo (che seguono, peraltro, quelli dell'articolo precedente), rispettivamente al diciottesimo e al diciannovesimo grado, sicché il relativo credito erariale risulta generalmente assistito da un grado di privilegio inferiore rispetto a quello della quasi totalità degli altri crediti privilegiati. Pertanto, se nell'ambito di un piano concordatario si prevede il soddisfacimento integrale dell'iva e delle ritenute alla fonte, per non incorrere nella violazione del divieto di alterazione delle cause di prelazione occorrerebbe assicurare il pagamento integrale di quasi tutti i crediti privilegiati, così mettendo a serio rischio la positiva conclusione della procedura concordataria, in contrasto con lo spirito della riforma⁸.

3.1. La tesi della prevalenza dell'art. 160, comma 2, sull'art. 182-ter, comma 1, della legge fallimentare sostenuta prima delle pronunce della Corte di Cassazione

Sia in dottrina che in giurisprudenza, una volta accertato - con riguardo al piano procedimentale - che la proposta transattiva si configura quale semplice facoltà accordata al debitore, è stato affermato - sul piano sostanziale - che quest'ultimo può presentare al Fisco la proposta concordataria anche senza fare ricorso alla transazione fiscale, formulandogli (così come a ogni altro creditore) un'offerta di pagamento parziale dei suoi crediti. In questa prospettiva, è stato ritenuto che le disposizioni dell'art. 182-ter operino alla stregua di norme di natura procedurale, assolvendo alla mera funzione di disciplinare appositamente le modalità secondo cui gli uffici fiscali

⁸ Cfr. G. La Croce, *La transazione fiscale nell'intreccio di norme generali, norme speciali e norme costituzionali: è possibile uscire dal labirinto?*, in *Il Fallimento*, n. 12/2008, pag. 1410 e segg.; L. Mandrioli, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso*, in *Giurisprudenza commerciale*, n. 2/2008, pag. 296; G. Fauceglia, *La transazione fiscale e la domanda di concordato preventivo*, in *Diritto fallimentare*, n. 6/2009, pag. 487; G. Lo Cascio, *Osservazioni alla modifica dell'art. 182-ter L.F.*, in *Il Fallimento*, n. 1/2009, pagg. 5 e 6; A. La Malfa, *Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, in *Corriere tributario*, n. 9/2009, pag. 706; F. Marengo, *Giurisprudenza civile di merito in tema di remissione dell'Iva nell'ambito del concordato preventivo con o senza transazione fiscale*, in *www.ilcaso.it*, documento n. 192/2010; A. Penta, *Obbligatorietà o facoltatività nel "classamento" dei creditori e carattere autonomo o dipendente della transazione fiscale*, in *Il Fallimento*, n. 2/2010, pag. 233 e segg.; G. Bozza, *Il trattamento dei crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *Il Fallimento*, n. 4/2012, pag. 377 e segg.

sono chiamati ad esprimere il loro voto sulla proposta concordataria e quindi che, sotto il profilo sostanziale, su tali disposizioni prevalgano le norme generali disciplinanti il concordato preventivo e, in particolare, quella contenuta nel più volte citato art. 160, comma 2, primo periodo, della legge fallimentare (che prevede la falcidiabilità dei crediti privilegiati), salvo in caso di presentazione della proposta di transazione fiscale; con la conseguenza che anche i crediti relativi a iva e ritenute possano essere soddisfatti parzialmente, nel rispetto dell'ordine delle cause legittime di prelazione previsto dal codice civile, del quale, indipendentemente dall'inapplicabilità dell'ultimo periodo, del comma 2 dell'art. 160 quando i crediti non sono suddivisi in classi, non è stata comunque stabilita alcuna deroga.

3.2. La tesi della Corte di Cassazione

Su questo aspetto la Cassazione si è pronunciata in maniera opposta rispetto a tale tesi, stabilendo che, a prescindere dalla strada prescelta dal debitore, le regole contenute nell'art. 182 - *ter*, comma 1, della legge fallimentare con riguardo al trattamento dell'iva (e dunque anche delle ritenute) trovano sempre applicazione nell'ambito del concordato preventivo. I giudici di legittimità hanno riconosciuto la specialità di tali disposizioni, le quali tuttavia opererebbero non solo con riferimento all'istituto della transazione fiscale (in relazione alla quale esse espressamente si applicano), ma in maniera più ampia, anche nel concordato non assistito da tale istituto.

Questa conclusione si fonda sostanzialmente su due ordini di motivi.

In primis, viene escluso che l'art. 182 - *ter* della legge fallimentare abbia natura meramente processuale, attribuendogli invece natura di norma anche sostanziale, in quanto attinente al trattamento dei crediti nell'ambito dell'esecuzione concorsuale e dettata da motivazioni che attengono alla peculiarità del credito (indipendentemente dalle modalità di svolgimento della procedura).

Inoltre, non sarebbe logico pensare che il legislatore della riforma abbia potuto conferire al debitore il potere discrezionale di scegliere se assoggettarsi all'integrale pagamento dell'iva (optando per la transazione fiscale) oppure di avvalersi della possibilità di proporre un pagamento parziale (decidendo per il concordato senza transazione)⁹.

Quanto alla problematica convivenza tra l'art. 182 - *ter* e l'art. 160, comma 2, ultimo periodo, della legge fallimentare (che, tra l'altro, osservano i giudici di legittimità, si potrebbe verificare solo per il concordato con divisione in classi, poiché è a tale fattispecie che questa disposizione è riferita)¹⁰, la Cassazione introduce una diversa chiave di lettura, indicando che, nell'ambito del concordato preventivo, la prima disposizione costituisce una generale deroga alla seconda (e ciò non soltanto in caso di presentazione della proposta di transazione fiscale). In sostanza, l'attribuzione di un trattamento particolare al credito relativo all'iva e alle ritenute, che assumerebbe quindi sostanzialmente la natura di credito "quasi prededucibile" o, più propriamente, "superprivilegiato", rientrerebbe nelle prerogative del legislatore, il quale, per cause discrezionalmente individuate, può stabilire un trattamento di favore per alcuni crediti senza per questo incidere sul trattamento della generalità degli altri.

Configurandosi quale norma eccezionale, secondo gli ermellini, la disciplina prevista per il credito iva non può quindi essere estesa, per effetto dell'art. 160, comma 2, a tutti gli altri crediti muniti di una legittima causa di prelazione di grado inferiore. E' tale estensione che comporterebbe effettivamente il rischio, paventato nei decreti omologativi impugnati nei giudizi che hanno originato le pronunce della Corte di Cassazione, di rendere in molti casi sostanzialmente inattuabile la procedura concordataria e non, dunque, l'indicato trattamento del credito iva; ed è evidente - secondo la Suprema Corte - che del suo effetto il legislatore non può non essere stato conscio.

⁹ In senso conforme si era già espresso V. Zanichelli, op. cit., pag. 263.

¹⁰ Ma, come si è detto poc'anzi, l'ordine delle cause di prelazione previsto dal codice civile non sarebbe comunque derogabile, in assenza di una norma che provveda in tal senso.

Con la successiva sentenza n. 7667 del 16 maggio 2012, avente a oggetto il ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate per la cassazione del decreto della Corte di Appello di Brescia (che aveva confermato la legittimità del decreto di omologazione del concordato preventivo, senza transazione fiscale e con falcidia del credito iva, emesso dal Tribunale di Mantova), gli ermellini hanno ribadito che la falcidia dell'iva non è ammissibile.

3.3. L'orientamento della giurisprudenza di merito successivo alle sentenze della Corte di Cassazione

In senso conforme alla Suprema Corte si sono successivamente espressi, tra gli altri, il Tribunale di Rossano (31 gennaio 2012), il Tribunale di Roma (1° febbraio 2012) e il Tribunale di Vicenza (27 dicembre 2012), i quali hanno rigettato domande di omologazione del (o di ammissione al) concordato preventivo, contenenti la falcidia del credito iva, non accompagnate da transazione fiscale.

La tesi della Suprema Corte è stata inoltre ribadita, con l'impiego di ulteriori argomenti, dal Tribunale di Brescia (5 - 11 giugno 2013), il quale ha affermato che tale tesi costituisce una posizione non solo in via di consolidamento (alle iniziali pronunce della Corte di Cassazione è infatti seguita la n. 7667/2012), ma addirittura giustificata in una prospettiva sistematica del sopravvenuto art. 18 del D.L. n. 179/2012, che - nel novellare la disciplina (ora indiscutibilmente concorsuale) della crisi da c.d. "sovraindebitamento" e, segnatamente, l'art. 7 della L. n. 3/2012 - ha sì attribuito al debitore la possibilità di declassare i crediti privilegiati secondo un criterio analogo a quello di cui al secondo comma dell'art. 160 della legge fallimentare, facendo, tuttavia, salva l'obbligatorietà dell'integrale pagamento dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, dell'iva e delle ritenute operate e non versate, in ordine alle quali il piano può prevedere esclusivamente la dilazione di pagamento. Tale rilievo è - secondo i giudici bresciani - dirimente: sarebbe definitivamente esplicitata la volontà del legislatore di stabilire - con riguardo alle procedure concorsuali diverse dal fallimento - un regime preferenziale per i crediti sopra menzionati rispetto a tutti gli altri crediti privilegiati anche di grado peggiore, non potendosi ammettere - nell'attuale quadro normativo - una disomogeneità tra il trattamento dei creditori del debitore che possa accedere al concordato in quanto fallibile ex art. 1 della legge fallimentare e quello dei creditori del debitore non fallibile che possa accedere esclusivamente alla procedura di "sovraindebitamento".

Invece, altri giudici [Tribunale di Perugia (16 luglio 2012), Tribunale di Varese (30 giugno 2012), Tribunale di Como (29 gennaio 2013), Tribunale di Cosenza (29 maggio 2013), Tribunale di Campobasso (29 - 31 luglio 2013) e Corte di Appello di Genova (10 - 27 luglio 2013)] hanno disatteso il principio affermato dalla Corte di Cassazione.

In particolare, il Tribunale di Perugia ha sostenuto che proprio la qualificazione in termini di norma eccezionale, operata dalla Suprema Corte con riguardo all'art. 182-ter della legge fallimentare, dovrebbe indurre a ritenere che il suo ambito di applicazione non possa estendersi oltre il perimetro dell'istituto per il quale essa è stata dettata, e cioè non oltre l'ambito della transazione fiscale: sostenere l'intangibilità del credito iva (e delle ritenute) in qualsiasi procedura di concordato preventivo significherebbe introdurre un ulteriore requisito di ammissibilità, non previsto dalla legge. Se davvero il legislatore avesse voluto affermare tale principio, lo avrebbe dovuto espressamente sancire, in quanto trattasi di disposizione che deroga all'ordine dei privilegi e quindi è a sua volta eccezionale rispetto all'art. 160 della legge fallimentare e alle ordinarie disposizioni dettate in tale materia dal codice civile. L'adesione a detta interpretazione equivarrebbe a precludere l'accesso alla procedura concordataria tutte le volte che il debitore non abbia nel suo patrimonio risorse sufficienti per pagare integralmente l'iva e le ritenute, risultato, questo, che contrasterebbe con le intenzioni del legislatore, che ha inteso invece sempre più potenziare le forme alternative di soluzione della crisi di impresa.

Per il Tribunale di Varese, invece, l'affermazione della Cassazione, secondo cui non sarebbe logico l'obbligo di pagamento integrale dell'iva solo nel caso di transazione fiscale (e non anche nel concordato senza transazione fiscale), non appare convincente nella misura in cui, qualora fosse vera, si sarebbe in presenza di una norma sulla collocazione del credito, in quanto tale destinata a operare non solo in tutte le procedure concorsuali, ma anche nelle procedure esecutive individuali, mentre l'estensione della regola di pagamento integrale del credito iva, operata dalle citate sentenze della Suprema Corte, risulta pur sempre confinata all'ambito della procedura di concordato preventivo. Ne deriverebbe una (contraddittoria) collocazione del credito che opererebbe solo nell'ambito di una procedura concorsuale e, per giunta, solo e unicamente sul presupposto dell'iniziativa dello stesso debitore.

Dello stesso avviso si è mostrato il Tribunale di Como, secondo il quale la tesi sostenuta dalla Cassazione, per cui l'art. 182-ter è una norma a carattere sostanziale relativa al trattamento dei crediti nell'ambito dell'esecuzione concorsuale e quindi applicabile al concordato anche in assenza di transazione fiscale, deve essere disattesa. Infatti, tale interpretazione presupporrebbe la rilevanza della norma *de qua* non solo per tutte le procedure concorsuali, ma anche per le procedure esecutive individuali; mentre nell'interpretazione dei giudici di legittimità queste ultime ne rimangono comunque escluse, generando una differenziazione ingiustificata di trattamento, non consona alla peculiare natura comunitaria del credito iva, "e a prescindere dal carattere speciale della previsione dettata nella sola disciplina della transazione fiscale". Conseguentemente, l'infalciabilità dell'iva (e delle ritenute) è giustificata - secondo i giudici lariani - solo nell'ambito della transazione fiscale, ove si realizza lo scambio tra l'Erario e il debitore tipico dell'istituto in commento e, quindi, nel concordato senza transazione fiscale è ammissibile il pagamento parziale degli stessi, analogamente a qualsiasi altro credito, purché nel rispetto dell'ordine delle cause legittime di prelazione.

Considerazioni simili sono state svolte dal Tribunale di Campobasso, perché "il pagamento integrale dell'iva è previsto solo dall'art. 182-ter della legge fallimentare e la tesi della Suprema Corte, sulla natura sostanziale dell'obbligo di pagamento integrale dell'iva, renderebbe detto credito superprivilegiato in senso sostanziale, creando, altresì, disparità di trattamento del concordato preventivo rispetto ad altre procedure concorsuali".

Secondo il Tribunale di Cosenza, l'applicazione generalizzata dell'obbligo di pagamento integrale dell'iva e delle ritenute non è desumibile né dalla *ratio* della norma né dalla volontà del legislatore e del resto non si comprende perché "una deroga così importante rispetto al principio cardine del rispetto dell'ordine dei privilegi debba valere per il concordato preventivo, cui l'art. 182-ter della legge fallimentare fa esclusivo riferimento, e non anche per il fallimento, per il concordato fallimentare e per le procedure esecutive individuali (eccezion fatta per quelle per le quali si sia ricorsi all'istituto del sovra-indebitamento), con contrasto ai principi di uguaglianza e ragionevolezza".

Per la Corte di Appello di Genova, infine, il fatto che il divieto di falcidia del credito iva sia previsto esclusivamente dall'art. 182-ter della legge fallimentare e non sia stato inserito nell'ambito della disciplina generale del concordato, posta dall'art. 160 della stessa legge, costituisce un argomento di natura sistematica che non può essere trascurato. Inoltre, se poi si esamina il testo del citato art. 182-ter della legge fallimentare, che 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 iva come un limite imposto espressamente alla "proposta" di transazione fiscale, per cui ritenere 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*, ma anche una interpretazione che contrasta con la lettera della legge.

Infatti, la transazione fiscale è finalizzata - secondo i giudici genovesi - 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 e ha quindi uno scopo specifico, non perseguibile senza il ricorso a tale istituto.

4. Critica della tesi della Corte di Cassazione sulla intangibilità dei crediti tributari relativi a iva e ritenute nel concordato preventivo

Non pare quindi che le menzionate sentenze della Cassazione abbiano risolto la controversia interpretativa concernente l'intangibilità del credito erariale per iva e ritenute, perché, nonostante alcune pregevoli considerazioni in esse contenute, altre non sembrano in effetti convincenti, come la citata giurisprudenza di merito ha già avuto modo di rilevare.

4.1. La asserita natura al tempo stesso processuale e sostanziale dell'art. 182-ter e l'inesistenza del principio di trattamento omogeneo dei crediti erariali nelle procedure concorsuali

Come si è visto, secondo i giudici di legittimità avrebbe natura sostanziale, e non solo processuale, la norma dell'art. 182-ter della legge fallimentare che prevede il pagamento integrale del credito di cui trattasi; tuttavia, se ciò fosse vero, ne discenderebbe - come hanno rilevato il Tribunale di Varese e il Tribunale di Como - che essa dovrebbe trovare applicazione anche in caso di fallimento e di esecuzione individuale, ma così non è. Ciò induce a ritenere che la disposizione in parola abbia esclusiva natura processuale e che quindi espliciti i propri effetti solo nel caso in cui lo speciale procedimento della transazione fiscale sia adottato sulla base di una libera scelta, atteso il carattere facoltativo della stessa, e non anche quando la definizione dei rapporti debitori con il Fisco è proposta dall'impresa debitrice attraverso l'offerta concordataria in assenza di transazione fiscale¹¹.

Per un motivo analogo non è convincente la tesi della Corte di Cassazione secondo cui, in base a una sorta di principio di omogeneità di trattamento dei crediti erariali, non sarebbe credibile che il legislatore abbia inteso lasciare il debitore discrezionalmente libero di decidere se assoggettarsi all'onere dell'intero pagamento dell'iva (e quindi anche delle ritenute), il che accadrebbe a seguito del ricorso alla transazione fiscale, oppure di avvalersi della possibilità di proporre un pagamento parziale, come potrebbe avvenire - se non sussistesse il divieto di intangibilità dei crediti di cui trattasi - mediante il concordato non assistito da transazione fiscale.

Infatti, come si è detto, è pacifico che tale divieto non sussiste in caso di fallimento né di concordato fallimentare. In queste ultime ipotesi, pertanto, la definizione dei rapporti con l'Amministrazione finanziaria può avere luogo in base a criteri di determinazione del *quantum* da corrisponderle meno onerosi per il debitore e ciò smentisce l'esistenza di un principio di omogeneità di trattamento dei crediti erariali indipendentemente dalla procedura di regolamento del debito utilizzata, come ha correttamente affermato il Tribunale di Como. Anzi, la eventuale sussistenza di tale principio, posto che nel fallimento il credito erariale di cui trattasi è pacificamente falcidiabile, dovrebbe indurre a una conclusione opposta, nel senso che da tale omogeneità dovrebbe necessariamente discendere la tangibilità del credito *de quo* nel concordato preventivo così come nel fallimento.

E' vero, come afferma la stessa Suprema Corte, che, facendo ricorso all'istituto della transazione fiscale, l'impresa debitrice, a fronte dell'obbligo di pagare integralmente i debiti di cui trattasi, può conseguire il vantaggio del consolidamento del debito fiscale e della estinzione delle liti fiscali pendenti, mentre tale vantaggio non può essere realizzato nel fallimento né nel concordato fallimentare; ciò, tuttavia, prova semmai il contrario di quel che la Suprema Corte ha inteso dimostrare, poiché è naturale che vantaggi diversi derivino dal sostenimento di oneri diversi, il che

¹¹ Cfr. Trib. di Varese, 30 giugno 2012 e Trib. di Como, 29 gennaio 2013. In dottrina P. Vella, *La problematica scissione tra facoltatività procedimentale e obbligatorietà sostanziale dell'art. 182-ter l.fall.*, in *Il Fallimento* n. 2/2012, pag. 172 e segg..

presuppone e al tempo stesso conferma la logicità della possibilità di trattamenti differenziati: sarebbe in effetti assai illogico, come avverrebbe in base al divieto di intangibilità del credito per iva e ritenute, che nel concordato senza transazione fiscale l'impresa debitrice dovesse pagare integralmente i debiti in parola, così come nel concordato con transazione fiscale, senza fruire dei vantaggi di cui potrebbe giovare in quest'ultimo caso. Sotto tale profilo le pronunce della Corte di Cassazione sulla facoltatività della transazione fiscale e sull'obbligatorietà dell'integrale pagamento dei crediti per iva e ritenute paiono anche contraddittorie, posto che non ha senso attribuire al debitore la facoltà di formulare una proposta concordataria con o senza transazione fiscale, se gli oneri discendenti da tali due diverse soluzioni sono i medesimi (giacché i debiti in parola dovrebbero - in base a tale tesi - essere integralmente soddisfatti in entrambi i casi) e l'unica differenza tra gli effetti generati da tali percorsi alternativi è costituita dai vantaggi producibili in capo al debitore stesso, che in un caso (quello del concordato con transazione) sussisterebbero e nell'altro (quello del concordato senza transazione) no: equivale a dire che il debitore sarebbe libero semplicemente di decidere, non se trarre dalla propria proposta certi vantaggi a fronte di determinati oneri oppure rinunciare a quei vantaggi, beneficiando per contro del sostenimento di minori costi, ma di stabilire se fruire o meno di taluni vantaggi in presenza comunque dei medesimi oneri. E' evidente che si tratterebbe di una facoltà solo apparente. Ne discende che, per ragioni logiche, alla natura facoltativa della transazione fiscale, correttamente affermata dalla Corte di Cassazione, dovrebbe corrispondere l'insussistenza del principio dell'intangibilità dei crediti erariali di cui trattasi.

4.2. La irrilevanza della natura comunitaria dell'iva ai fini di cui trattasi

Inoltre i supremi giudici, per rafforzare la loro tesi, pur non facendone espressamente un motivo della loro decisione, ricordano che l'iva è un'imposta armonizzata a livello europeo sulla cui gestione "gli Stati non sono esenti da vincoli" (si veda Corte di Giustizia CE, sez. V, 11/12/2008, n. 174).

Non v'è dubbio che relativamente all'iva (non peraltro alle ritenute) gli Stati devono tenere conto di precise regole comunitarie; tuttavia i principi affermati dalla Corte di Giustizia CE nella sentenza richiamata dalla Corte di Cassazione e nella sentenza 17 luglio 2008, pronunciata nella causa C-132/06 non sembrano applicabili alla fattispecie di cui trattasi.

Con tali provvedimenti i giudici europei si sono espressi sulla compatibilità con il diritto comunitario, e in particolare con la sesta direttiva europea in tema di iva, degli artt. 8 e 9 della L. n. 289/2002, relativi al cosiddetto "condono iva", affermando quanto segue:

1. dagli artt. 2 e 22 della sesta direttiva¹² e dall'art. 10 del Trattato istitutivo della Comunità Europea (oggi art. 4, par. 3, del Trattato sull'Unione Europea) emerge che ogni Stato membro ha l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative necessarie al fine di garantire che l'iva sia interamente riscossa nel suo territorio. A tale riguardo, gli Stati membri sono obbligati a controllare le dichiarazioni fiscali dei contribuenti, la relativa contabilità e gli altri documenti utili, nonché a calcolare e a riscuotere l'imposta dovuta;
2. l'art. 9 della L. n. 289/2002 consente ai contribuenti che non hanno osservato gli obblighi in materia di iva, relativi agli esercizi d'imposta compresi tra il 1998 ed il 2001, di sottrarsi definitivamente a questi ultimi e alle sanzioni dovute per il mancato rispetto degli stessi, versando una somma forfettaria invece di un importo proporzionale al fatturato realizzato. Queste somme forfettarie sono sproporzionate rispetto all'importo che il soggetto passivo

¹² Si ricorda che gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva sono stati trasfusi in più disposizioni della direttiva n. 2006/112/CE, nella quale sono state rifuse le norme che costituiscono il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto: in particolare, l'art. 2 è stato inserito nell'art. 2, par. 1, lett. a) e d) e i par. 4, 5 e 8 dell'art. 22 sono stati inseriti, rispettivamente, nell'art. 252, par. 1, nell'art. 206 e nell'art. 273.

avrebbe dovuto versare sulla base del volume d'affari risultante dalle operazioni da lui effettuate, ma non dichiarate;

3. ne deriva che la L n. 289/2002 pregiudica seriamente il corretto funzionamento del sistema comune dell'iva: infatti, le disposizioni di detta legge, introducendo rilevanti differenze di trattamento tra i soggetti passivi sul territorio italiano, alterano il principio di neutralità fiscale. Per lo stesso motivo, queste disposizioni violano l'obbligo di garantire una riscossione equivalente dell'imposta in tutti gli Stati membri;
4. è di conseguenza censurabile ogni norma, qual è quella sopra citata, che comporti una rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi d'imposta, in quanto in contrasto con gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva nonché con l'art. 10 del Trattato istitutivo della Comunità Europea (oggi art. 4, par. 3, del Trattato sull'Unione Europea).

Questi principi non ci sembrano però applicabili alla (eventuale) falcidia dell'iva discendente dall'assoggettamento alla procedura di concordato preventivo dell'impresa cui compete il pagamento di tale tributo. Una cosa è, infatti, la rinuncia dello Stato a far osservare gli obblighi in materia di iva e ad accertarne e contestarne le violazioni da parte della generalità dei contribuenti, altra cosa è, invece, verificare, caso per caso, contribuente per contribuente, e cioè in base a una analisi "mirata", condotta con riguardo a ogni singolo caso concreto, la sussistenza dei presupposti per definire una specifica controversia o definire uno specifico rapporto creditorio, accettando il pagamento di un importo inferiore a quello dovuto dal contribuente in dipendenza dell'applicazione delle ordinarie disposizioni di legge, in considerazione dell'incertezza circa la debenza dell'imposta richiestagli in pagamento ovvero delle reali possibilità di recupero della stessa indipendentemente dalla sua debenza.

Del resto, con le successive sentenze 29 marzo 2012, pronunciate nelle cause C-417/10 e C-500/10, i giudici di Lussemburgo, nel giudicare la compatibilità con il diritto europeo delle disposizioni recate dall'art. 3, comma 2-bis, del D.L. n. 40/2010, concernente la possibilità di estinguere i procedimenti tributari pendenti da più di dieci anni nei quali l'Amministrazione finanziaria era risultata soccombente nei primi due gradi di giudizio, hanno ribadito che:

- I. dagli articoli 2 e 22 della sesta direttiva e dall'articolo 4, par. 3, Trattato sull'Unione Europea emerge che ogni Stato membro ha l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'iva sia interamente riscossa nel suo territorio (cfr. la sentenza del 17 luglio 2008, C- 132/06, par. 37);
- II. nell'ambito del sistema comune dell'iva, gli Stati membri sono tenuti a garantire il rispetto degli obblighi a carico dei soggetti passivi e beneficiano, a tale riguardo, di una certa libertà in relazione, segnatamente, al modo di utilizzare i mezzi a loro disposizione (sentenza del 17 luglio 2008, cit., par. 38);

e ulteriormente affermato quanto segue:

- III. tuttavia, l'obbligo di garantire l'efficace riscossione delle risorse dell'Unione non può, in primo luogo, contrastare con il rispetto del principio del termine ragionevole di un giudizio, il quale, in forza dell'art. 47, comma 2, 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, par. 1, della CEDU;
- IV. in secondo luogo, tale misura non risulta paragonabile a quelle oggetto della controversia sfociata nella citata sentenza del 17 luglio 2008. Infatti, come ha osservato l'Avvocato generale nelle sue conclusioni, le misure di cui trattavasi in tale controversia erano intervenute pochissimo tempo dopo la scadenza dei termini assegnati per il pagamento degli importi dell'iva normalmente dovuti, e consentivano così ai soggetti passivi interessati di sfuggire a qualsiasi controllo dell'Amministrazione tributaria, dando vita a una rinuncia generalizzata ed indifferenziata alla verifica delle operazioni imponibili effettuate nel corso

di una serie di periodi d'imposta. Ne consegue che la misura contenuta all'art. 3, comma 2-bis, del D.L. n. 40/2010 non costituisce una rinuncia generale alla riscossione dell'iva per un dato periodo, bensì una disposizione eccezionale diretta a far osservare il principio del termine ragionevole, estinguendo le procedure più vecchie pendenti dinanzi al giudice tributario di terzo grado, con la conseguenza che la decisione di secondo grado passa in giudicato;

- V. detta misura, inoltre, per il suo carattere puntuale e limitato, dovuto ai presupposti della sua applicazione, non crea significative differenze nel modo in cui sono trattati i soggetti d'imposta nel loro insieme e, pertanto, non pregiudica il principio di neutralità fiscale.

Ne discende che il rispetto delle norme comunitarie, che impongono agli Stati membri di adottare ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal diritto dell'Unione europea, o di astenersi da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione, non comporta la impossibilità di derogare alle norme che presiedono alla determinazione dell'iva dovuta dai contribuenti e, tanto meno, la intangibilità del credito iva sorto dall'applicazione di tali norme.

Il loro rispetto, infatti, può essere bilanciato (proporzionato) con altri interessi e valori meritevoli di tutela alla luce dell'ordinamento comunitario (quale, ad esempio, il diritto alla ragionevole durata del processo stabilito dall'art. 6 della CEDU).

Con riguardo, in particolare, alle procedure concorsuali, tale bilanciamento può avere luogo considerando i benefici traibili dall'attuazione di una procedura (il concordato) in luogo di quelle altrimenti adottabili (principalmente il fallimento), facendo leva sia sulla possibilità di prosecuzione dell'attività di impresa (da cui derivano in genere benefici diretti per il Fisco e indiretti per tutta la collettività), sia sulla tutela delle ragioni creditorie dell'Erario (che mediante un tipo di procedura può recuperare una quota del proprio credito maggiore di quella recuperabile grazie a una procedura alternativa). Essa può trovare inoltre giustificazione sempre nella CEDU (in virtù del principio che tutela il diritto di proprietà). Per cui il bilanciamento tra l'interesse comunitario all'integrale riscossione del credito iva e la tutela di altri valori costituzionali e comunitari giustifica in via di principio che, all'interno di una procedura concorsuale, il legislatore nazionale ammetta la falcidia del credito iva. Ciò perché essa può risultare strumentale alla tutela degli interessi dei creditori, da una parte, e della collettività, dall'altra, più di quanto lo sia la mera applicazione delle regole ordinarie. La disciplina delle procedure concorsuali può dunque ammettere la falcidia del credito iva, senza che questo la rende incompatibile con la direttiva iva.

In conclusione: non sussiste l'incompatibilità sistematica richiamata dalla Corte di Cassazione nel prevedere che il credito iva sia intangibile nella transazione fiscale e non lo sia nel concordato preventivo. Il fatto che il legislatore niente abbia previsto nell'art. 160 della legge fallimentare sulla non falcidiabilità del credito iva si spiega quindi sistematicamente, alla luce dei principi sopra enunciati. I rilievi della Suprema Corte non giustificano, pertanto, l'applicazione al concordato della norma sulla intangibilità del credito contenuta nell'art. 182-ter; al contrario essi giustificano la falcidia del credito iva, sia nel concordato sia nel fallimento.

4.3. Il contrasto tra il comma 2 dell'art. 160 della legge fallimentare e gli artt. 2777 e segg. c.c., da un lato, e l'art. 182-ter, comma 1, della legge fallimentare, dall'altro, e il suo (solo apparente) superamento da parte della Corte di Cassazione

L'argomento più convincente, tra quelli utilizzati dalla Suprema Corte è tuttavia un altro. Come si è detto, un diffuso orientamento giurisprudenziale ritiene necessaria la falcidiabilità dei crediti tributari di cui trattasi, poiché il comma 2, ultimo periodo, dell'art. 160 della legge fallimentare dispone che il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine della causa legittime di prelazione e quindi, in assenza della possibilità di soddisfare solo parzialmente tali crediti, l'impresa debitrice dovrebbe pagare integralmente non solo questi ultimi ma, in virtù della citata disposizione, anche tutti i crediti assistiti da privilegio di grado anteriore

(cioè quasi tutti), il che vanificherebbe, nella sostanza, la possibilità di soddisfacimento parziale dei crediti privilegiati prevista dal medesimo articolo (comma 2, primo periodo) e renderebbe impossibile l'attuazione di un rilevante numero di concordati, in contrasto con lo spirito della recente riforma della legge fallimentare.

La Corte di Cassazione ha ritenuto di superare l'ostacolo rappresentato da tale argomento - rispetto all'individuazione di un principio contrario all'intangibilità dei debiti in parola - , escludendo, con brillantezza, che la necessità dell'integrale pagamento di detti crediti comporti anche quella dell'integrale pagamento di tutti i crediti privilegiati di grado anteriore. Secondo gli ermellini, infatti, il credito relativo all'iva (e conseguentemente anche quello avente ad oggetto ritenute operate e non versate, ancorché questo tema non fosse oggetto dei giudizi inerenti alle richiamate pronunce) 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. E' questo, come si è detto, l'argomento più serio tra quelli su cui la Suprema Corte ha fondato le proprie decisioni; esso consente tuttavia solo apparentemente di evitare l'emersione di un contrasto tra il disposto dell'art. 182-ter, comma 1, della legge fallimentare, laddove si prevede l'integrale pagamento dei crediti per iva e ritenute, e quello dell'art. 160, comma 2, sopra citato e genera effetti distorsivi non meno rilevanti, che ne rivelano la fallacità, rendendo nella sostanza inattuabile un elevato numero di proposte di concordato, se queste dovessero essere formulate nel suo rispetto. Infatti, attesa la natura "superprivilegiata" dei crediti fiscali di cui trattasi, da essa discende che, nel non infrequente caso di insufficienza dell'attivo a soddisfare tutti i crediti privilegiati, la domanda di concordato dovrebbe prevedere innanzitutto l'integrale pagamento dei crediti per iva e ritenute e quindi il soddisfacimento parziale di quelli assistiti da privilegio di grado anteriore a questi ultimi nei limiti della capienza dell'attivo¹³. Ne conseguirebbe però la sostanziale inattuabilità di siffatte proposte di concordato, per i seguenti motivi:

- i) il comma 2, primo periodo, dell'art. 160 della legge fallimentare stabilisce che la proposta di concordato può prevedere che "i creditori muniti 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)". 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 iva 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;
- ii) una domanda di concordato siffatta sarebbe quindi non conveniente per i creditori privilegiati anteriori all'Erario e il concordato non sarebbe omologabile.

Per evitare tale effetto e rendere la proposta di concordato ammissibile e omologabile, se trova applicazione il principio di intangibilità dei crediti di cui trattasi affermato dalla Corte di Cassazione, sarebbe necessario prevedere il pagamento integrale non solo di iva e ritenute, ma

¹³ Come ha acutamente osservato F. Lamanna, *Graduazione tra iva, ritenute fiscali e altri privilegi generali nel concordato in caso di incapienza dei beni su cui farli valere*, in *Il fallimentarista*, 2013.

anche dei crediti privilegiati di grado anteriore, seppure entro i limiti del valore di liquidazione dell'attivo, in base alla graduazione ordinaria prevista dalla legge¹⁴.

Ciò significa, però, che la Suprema Corte ha superato solo apparentemente il contrasto tra il disposto dell'ultimo periodo, del comma 2 dell'art. 160 della legge fallimentare e quello dell'art. 182-ter sull'intangibilità dei crediti tributari per iva e ritenute, poiché dalla ricostruzione che precede emerge che l'(eventuale) obbligo di pagamento integrale di tali crediti finisce comunque per comportare il pagamento (almeno entro la capienza dell'attivo) anche di quasi tutti gli altri crediti privilegiati. E' evidente che ciò comporta la violazione (e la sostanziale abrogazione) della menzionata disposizione dell'art. 160 della legge fallimentare, introdotta allo scopo di agevolare la soluzione delle crisi d'impresa, ed ostacola il superamento di queste ultime, in contrasto con la volontà del legislatore della riforma della legge fallimentare.

Ne discende che l'unica lettura dell'art. 182-ter della legge fallimentare conforme alla *ratio legis* e all'esigenza di favorire il superamento delle crisi di impresa è quella che limita il campo di applicazione di detta norma ai casi in cui il concordato è assistito da transazione fiscale e ne esclude il rilievo con riguardo al concordato senza transazione fiscale.

Ci sembra inoltre che la volontà del legislatore debba essere ricercata anche attraverso l'analisi dell'evoluzione nel tempo delle disposizioni di cui trattasi. Giova al riguardo tener presente che:

1. la disciplina della transazione fiscale è stata introdotta dall'art. 146, del D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, a decorrere dal 16 luglio 2006, anche se integrazioni e modifiche sono state successivamente apportate dal D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, dal D.L. 29 novembre 2008, n. 185, dalla relativa legge di conversione 28 gennaio 2009, n. 2 e dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78;
2. il comma 2 dell'art. 160, più volte citato, è stato inserito nella legge fallimentare dall'art. 12, comma 2, del D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, a decorrere dal 1° gennaio 2008.

Ne discende che, prima della introduzione della transazione fiscale nell'ordinamento fallimentare, il pagamento parziale dei creditori privilegiati non era consentito; pertanto quella concernente la possibilità di falcidiare i crediti tributari ha costituito, da quel momento e sino al 1° gennaio 2008, una previsione certamente eccezionale, che poteva essere fatta valere esclusivamente attraverso il ricorso alla transazione fiscale, proprio perché in base alle regole generali relative al concordato preventivo tale possibilità era esclusa con riguardo alla generalità dei crediti privilegiati.

Da quando, con effetto dal 1° gennaio 2008, è stato introdotto il principio della falcidiabilità dei crediti privilegiati, sempreché il piano di concordato ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile in caso di liquidazione, la possibilità di pagamento parziale dei crediti trova attuazione relativamente a tutti i crediti privilegiati, se ricorre la condizione testé richiamata, anche in assenza di specifica adesione alla proposta concordataria da parte del creditore che subisce la falcidia, in base al principio maggioritario. Ciò posto, ci riesce difficile immaginare che il legislatore abbia voluto, dapprima, quando il soddisfacimento non integrale dei crediti privilegiati non era in generale consentito, permettere il pagamento parziale dei crediti fiscali privilegiati, prevedendo quindi relativamente a essi un trattamento più favorevole per il debitore rispetto a quello riguardante gli altri crediti privilegiati e poi, quando la possibilità di soddisfacimento parziale è stata introdotta con riguardo alla generalità dei crediti privilegiati, abbia inteso sottoporre la falcidia di quelli tributari a un *iter*, non previsto per gli altri crediti, che la rende meno agevole relativamente ad alcuni di essi e inattuabile relativamente ad altri (quelli inerenti a iva e ritenute), manifestando al riguardo, senza motivo, un atteggiamento opposto a quello precedentemente espresso e contraddittorio. Anche questo ordine di considerazioni conduce a ritenere che nell'ambito del concordato preventivo il soddisfacimento parziale dei crediti erariali

¹⁴ Si veda, ancora, sul punto F. Lamanna, *Graduazione tra iva, ritenute fiscali e altri privilegi generali nel concordato in caso di incapienza dei beni su cui farli valere*, cit.

può essere perseguito pur in assenza di transazione fiscale, alla quale il debitore può ricorrere facoltativamente, ove ritenga opportuno trarne i benefici del consolidamento del debito fiscale e dell'estinzione delle liti fiscali pendenti, pur sostenendo un maggior onere a causa della necessità, in tali ipotesi, di sottoporsi al conseguentemente pagamento integrale dei crediti per iva e ritenute, anziché soddisfare parzialmente questi ultimi con l'effetto di non fruire dei predetti benefici e di ridurre l'onere concordatario da sostenere.

9 agosto 2013