

La falcidiabilità dell'IVA e delle ritenute nelle procedure concorsuali

di [Gianfranco Benvenuto](#)

Pubblicato il 29 Giugno 2016

gli aspetti pratici (per i professionisti che assistono le aziende in fase pre-concorsuale) della sentenza della Corte di giustizia che ammette la falcidiabilità dell'IVA e delle ritenute nelle procedure di concordato

Sono trascorsi solo un paio di mesi da che la Corte di Giustizia Europea ha sdoganato la **falcidiabilità dell'IVA** nei concordati preventivi e le conseguenze non hanno mancato di mostrarsi nei tribunali.

Per mettere a fuoco la questione è utile individuarne i punti cardinali.

L'art. 182 ter L.F. (nella originaria versione del D.Lgs 9/1/2006 n 5) che istituiva la transazione fiscale, disponeva che, con riferimento ai *“tributi costituenti risorse proprie della U.E.”*, la proposta del debitore non potesse offrirne il **pagamento parziale**.

All'indomani dell'introduzione di tale norma in dottrina e giurisprudenza si apriva il dibattito sul tema se:
i) l'IVA fosse ricompresa nel divieto di falcidia

e se

ii) il divieto operasse nell'ambito della sola transazione fiscale.

Con il D.L. 29/11/2008 n 185 (art 32) il legislatore ha troncato ogni discussione sul primo corno del dilemma introducendo, nell'art 182 ter l.f., l'espresso riferimento dell'IVA a cui *“la proposta può prevedere solo la dilazione dei pagamenti”* ma non la loro decurtazione.

la Cassazione, con le famose “sentenze gemelle” nn. 22931 e 22932 del 4/11/2011, ha poi sciolto anche il secondo corno del dilemma, affermando che la norma non ha una portata limitata allo specifico

procedimento di transazione fiscale, ma è estesa a tutte le domande di concordato preventivo per via del fatto che l'IVA è **tributo di interesse comunitario** e come tale sottoposta a vincoli che impediscono allo Stato di rinunciare, attraverso il concordato, alla sua riscossione.

Il tema sembrava definitivamente chiuso nonostante i mugugni di una quota nutrita della giurisprudenza (ex multis: Trib. Benevento, 25/9/2014, Trib. Bari 3/7/2014, Trib. A.Piceno 14/3/2014, C.A. Venezia 23/12/2013) che non si arrendeva alle motivazioni della Cassazione (ribadite poi anche nella successiva sentenza n. 14447/2014) e sollevava problematiche per nulla risolte dalla S.C. quali:

- l'inconciliabilità tra l'interpretazione estensiva dell'art 182 ter l.f. e il divieto di sovversione dell'ordine delle cause legittime di prelazione contenuto nell'art 160 2° comma l.f.
- la contraddittorietà tra il trattamento riservato all'IVA nella procedura di concordato e quello previsto nelle procedure esecutive ordinarie o di fallimento in cui viene rispettato l'ordine dei privilegi generali che, all'art 2778 c.c., colloca l'IVA al 19° posto della graduatoria.

La sentenza della Corte di Giustizia del 7/4/2016 ha tolto il piano d'appoggio agli argomenti della Cassazione affermando che **la normativa comunitaria** (art 4, par.3, TUE e gli artt 2, 250, par. 1, e 273 direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 /11/2006), **non osta** a quella nazionale di permettere ad un imprenditore insolvente di chiedere, attraverso concordato preventivo, **di pagare parzialmente un debito IVA** attestando, sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente, che tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento.

La sentenza aggiunge che la procedura di concordato preventivo offre comunque allo Stato la possibilità di votare contro una proposta di pagamento parziale di un credito IVA qualora non concordi con le conclusioni dell'esperto indipendente.

In questa sede oltre a registrare il rapido recepimento da parte della giurisprudenza del nuovo indirizzo che ha permesso a recenti concordati di incassare l'omologa su proposte di pagamenti parziali (cfr Trib. S.M. Capua Vetere 17/2/2016, Trib. Livorno 13/4/2016), interessa trarre alcune considerazioni che sembrano discendere dal provvedimento comunitario.

La prima considerazione è che il debitore che offra in concordato preventivo il pagamento parziale dell'IVA dovrà aggiungere al ricorso una **speciale attestazione** tesa a dimostrare che nella procedura di fallimento il debito non riceverebbe comunque trattamento migliore.

La seconda considerazione attiene alla necessità di garantire allo Stato di poter esercitare il **diritto di opposizione** ove non concordi con le conclusioni dell'esperto indipendente; a tale riguardo occorre ricordare che l'art 180 l.f. attribuisce tale diritto ai creditori appartenenti ad una “*classe dissenziente*” o ai “*creditori che rappresentino il 20% dei crediti ammessi al voto*”.

Ove lo Stato, in quanto titolare del credito IVA, non raggiunga la quota di sbarramento del 20% (il chè è frequente in quanto creditore privilegiato e dunque non ammesso al voto) per conquistare il diritto di opposizione dovrà dunque, necessariamente, appartenere ad una “classe” che il debitore si dovrà premurare di formare se vorrà proporre un pagamento falcidiato dell'IVA.

La terza considerazione è la contaminazione che tale sentenza esprime nei confronti del **credito da ritenute** operate e non versate (equiparate per trattamento all'IVA), il cui divieto di falcidia, al di fuori del contesto della transazione fiscale, è messo in dubbio dall'assenza di vincoli di matrice sovranazionale.

Dalla relazione ministeriale di accompagnamento al D.L. n 78/2010 (il cui art 29 ha introdotto nell'art 182 ter l.f. il credito da ritenute), emerge che l'equiparazione delle ritenute all'imposta sull'IVA trova fondamento nel fatto che anch'esse sono somme di terzi che il sostituto trattiene allo scopo di riversarle allo Stato; pertanto, si legge, “*le analogie con l'IVA rendono irragionevole una disparità di trattamento*”.

Le analogie che prima comportavano che il trattamento privilegiato fosse esteso ad ogni domanda di concordato ora giustificano l'arretramento della pretesa di indecortabilità alla sola transazione fiscale.

L'ultima considerazione è la più amara: non pare dubitabile che l'apertura della Corte di Giustizia Europea sia applicabile **al solo concordato liquidatorio** dove è praticabile la decurtazione del privilegio generale tutte le volte in cui i crediti che ne sono portatori sono maggiori rispetto al valore ricavabile dalla liquidazione dei beni destinati al loro soddisfacimento.

Una tale possibilità non è possibile nel concordato in continuità in cui il patrimonio mobiliare non rileva come valore liquidatorio finito ma come elemento di impiego nel processo produttivo attraverso il quale

provvedere al soddisfacimento dei debiti.

Nella stessa nozione dell'art 186 bis l.f. il pagamento parziale dei creditori privilegiati non è contemplato, potendosi prevedere solo quello dei privilegiati speciali legato al minor valore dei cespiti su cui insiste il privilegio.

Se ciò è vero, la possibilità di sfruttare questa apertura della falcidiabilità del credito IVA e ritenute e (inaspettatamente) di accrescere le probabilità di raggiungere la soglia del 20% nei concordati liquidatori, ha un timing assai limitato, legato ai tempi di promulgazione della nuova disciplina della riforma organica della crisi d'impresa e dell'insolvenza nel cui disegno di legge, all'art 6, vengono escluse le soluzioni concordatarie meramente liquidatorie.

Pertanto, nella sostanza, a breve ciò che era fuggito dalla finestra rientrerà dalla porta in quanto il regime di pagamento dell'IVA nel concordato preventivo ritornerà esattamente quello di cui questo credito ha goduto negli anni passati, prima dell'intervento della Corte di Giustizia.

29 giugno 2016

Gianfranco Benvenuto