

LA POSSIBILITÀ DI FALCIDIARE L'IVA NEL CONCORDATO PREVENTIVO A SEGUITO DELLA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA UE

DI MARCO GREGGIO

SOMMARIO

1. Il problema della falcidiabilità dell'IVA nel concordato preventivo. - 2. La tesi a favore dell'*intangibilità* dell'IVA e delle ritenute operate. - 3. La tesi a favore della *falcidiabilità* dell'IVA. - 4. La sentenza della Corte di Giustizia UE. - 5. Considerazioni conclusive.

1. IL PROBLEMA DELLA FALCIDIABILITÀ DELL'IVA NEL CONCORDATO PREVENTIVO.

Il problema della falcidiabilità dell'IVA nei concordati preventivi è stato assai dibattuto negli ultimi anni. Frequentissimi sono stati infatti i casi di società in crisi che si presentavano alle soglie dell'accesso alla procedura con ingenti debiti per IVA (e per ritenute).

Nella prassi, infatti, le imprese in crisi di liquidità spesso utilizzano, quale forma (estrema) di autofinanziamento "*improprio*", lo "*strumento*" del sovraindebitamento fiscale - in particolare sul piano dell'omesso versamento dell'IVA, nonché delle ritenute e dei contributi previdenziali; così spesso prolungando (ed aggravando) la fase di crisi, se non di vera e propria insolvenza (tant'è che il sovraindebitamento fiscale risulta uno dei "campanelli d'allarme" della crisi).

Come noto, il problema del pagamento dell'IVA nel concordato preventivo è collegato al **primo comma dell'art. 182-ter l.f.** - come modificato dall'art. 32, comma quinto, lett. a) del d.l. 29.11.08 n. 185 (che ha aggiunto all'originaria formulazione della norma la previsione per cui "*con riguardo all'imposta sul valore aggiunto*")¹ - per il quale in presenza di una proposta di transazione fiscale ², tanto nell'ambito di

¹ La generica (originaria) espressione "*tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea*" aveva portato ad affermare che l'IVA fosse suscettibile di pagamento parziale, perchè esclusa dal novero delle "risorse proprie dell'Unione" (Trib. Milano, 13.12.2007, in *Pluris*; in dottrina cfr. M.R. GROSSI, *La Riforma della Legge Fallimentare*, Milano, 2006, p. 2285; V. ZANICHELLI, *La Nuova Disciplina del Fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Torino, 2006, p. 358; L. GHIA - C. PICCININNI - F. SEVERINI, *Trattato delle procedure concorsuali*, Volume 4, Milano, 2011, pp. 775 e ss.).

² Sull'istituto della transazione fiscale cfr.: G. MARINI, *La transazione fiscale: profili procedurali e processuali*, in *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, a cura di F. Paparella, www.commercialistatelematico.com

un concordato preventivo quanto di un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182-*bis* l.f., il pagamento dell'Iva può essere soltanto dilazionato ma non falciato (e con l'art. 29 del Decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, l'intangibilità è stata estesa anche "alle ritenute operate e non versate").

Ci si era così posti il problema se l'imprenditore che proponeva il concordato preventivo o l'accordo di ristrutturazione in presenza di debiti erariali fosse *comunque obbligato* a formulare *anche* la proposta di transazione fiscale, essendo di conseguenza obbligato a prevedere il pagamento per l'intero di IVA e ritenute³.

2. LA TESI A FAVORE DELL'INTANGIBILITÀ DELL'IVA E DELLE RITENUTE OPERATE.

Sul punto nel 2011 è intervenuta la Suprema Corte di Cassazione, che con le sentenze del 4.11.2011, n. 22931 e 22932, ha sostenuto che il **ricorso alla procedura di transazione fiscale rappresenta una "mera facoltà accordata al debitore"**, che in caso di esito positivo della stessa godrebbe sia del vantaggio del consolidamento della pretesa tributaria, sia della coeva cessazione delle controversie pendenti dinnanzi all'Autorità Giudiziaria⁴.

Tuttavia la Cassazione con le c.d. "sentenze gemelle" del 2011 ha stabilito anche un altro principio: l'*inderogabilità* dell'art. 182-*ter* l.f. anche **nell'ambito della pura e semplice proposta di concordato preventivo** (senza transazione fiscale), così stabilendo l'**intangibilità dell'IVA (e delle ritenute)**.

Milano, 2013, 677; L. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 215; G. LA CROCE, *La transazione fiscale*, Milano, 2011; M. POLLIO, *La transazione fiscale*, in AA.VV. *Fallimento e altre procedure concorsuali*, (a cura di) G. Fauceglia e L. Panzani, Torino, 2009, III, 1835; G. GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2011, 1115.

³ Sulla obbligatorietà della proposta di transazione fiscale in dottrina cfr. E. DE MITA, *L'accordo fiscale ha come arbitro solo l'Agenzia*, in *Il Sole 24 Ore* del 13.12.2009, p. 21; E. MATTEI, *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Trattato delle procedure concorsuali*, 2011, pp. 750 e ss.- Sul tema, in generale, si veda anche: 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; A. LA MALFA, *Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, in *Corriere tributario*, n. 9/2009, pag. 706

⁴ Le sentenze sono state emesse a seguito del ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate per la cassazione, rispettivamente, del decreto omologativo 19.12.2009 della Corte d'Appello di Genova e del decreto omologativo 22.2.2010 della Corte d'Appello di Bologna.

Principio ribadito dalla Suprema Corte con le successive sentenze n. 7667 del 16 maggio

2012 ⁵, n. 9541 del 30 aprile 2014, n. 14447 del 25 giugno 2014 e, da ultimo, n. 2560 depositata il 9 febbraio 2016, il cui *decisum* è chiaro: la falcidia dell'IVA *non* è in alcun caso ammissibile.

In aderenza all'indirizzo espresso dagli Ermellini in sede civile, nel 2013 si è pronunciata anche la Corte di Cassazione penale ⁶, secondo la quale “*costituisce diritto vivente*” il principio secondo cui la proposta possa prevedere solo la dilazione del pagamento dell'IVA ma non la sua falcidiabilità.

Conformemente a tale orientamento, **alcuni tribunali di merito si sono espressi in senso conforme alla Suprema Corte** ⁷, rigettando i ricorsi per concordato che prevedevano la falcidia del credito IVA (e delle ritenute operate e non versate⁸).

E dopo la sentenza della **Corte Costituzionale n. 225 del 15.7.2014**⁹, che – sulla scorta dell'interpretazione dei principi comunitari fornita dalla Corte Europea ¹⁰ (così almeno secondo il Giudice delle Leggi), ha ritenuto che gli Stati membri fossero *sempre* vincolati a riscuotere *per intero* gli importi relativi all'IVA (e che solo la dilazione dei tempi di pagamento di tale tributo potesse essere oggetto di

⁵ Avente ad oggetto un ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate per la cassazione di un 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 (ordinanza del 13.9.2013, in *Il caso.it*).

⁶ Cass. pen 31.10.13, in *Il caso.it*.

⁷ Cfr. Trib. Firenze 10.6.2014; Trib. Brescia 11.6.2013; App. Brescia 13.9.13; Trib. Rossano 31.1.2012; Trib. Roma 1.2.2012; Trib. Vicenza 27.12.2012; Trib. Padova 30.5.13; Trib. Monza 2.10.2013, tutte in *Il caso.it*.

⁸ Trib. Rimini 8.10.14 (sempre in *Il caso.it*), estende tale principio di intangibilità espressamente anche alle ritenute operate e non versate, così come Trib. Pordenone 27.11.14, in *Il caso.it*, che estende tale divieto in ragione di evidenti ragioni di carattere sistematico e dalla lettura stessa dell'art. 182 ter l.f., la quale equipara il trattamento delle due tipologie di credito ed impedisce di considerare falcidiabile il solo credito per ritenute in assenza di transazione fiscale.

⁹ La sentenza origina dalla rimessione operata dal Trib. Verona, ord. 5.4.2013, in *Il caso.it*, il quale aveva evidenziato come quale conseguenza dell'orientamento espresso dalla Cassazione, in tutti i casi in cui l'attivo di un'impresa fosse insufficiente a soddisfare integralmente i crediti assistiti da privilegio, si sarebbe determinata l'inammissibilità della proposta concordataria, nonostante il suo esito prevedesse un trattamento migliore rispetto a quello che i creditori riceverebbero a seguito della liquidazione fallimentare, così violando l'art. 97 cost. (in quanto per tale via si precludeva alla Pubblica Amministrazione di valutare in concreto la convenienza del piano e della proposta dell'imprenditore che prospettasse una soluzione più vantaggiosa rispetto alla liquidazione fallimentare), nonché l'art. 3, nella parte in cui non consente all'Erario, a differenza degli altri creditori, di accettare un pagamento inferiore al proprio credito ma superiore a quello prospettato nell'ipotesi liquidatoria.

¹⁰ In particolare con le sentenze della Corte di Giustizia UE del 28.9.2006, causa C-128/05; del 11.12.2008, causa C-174/07; e del 17.11.2008, causa C-132/06.

transazione), molti Tribunali e Corti si sono adeguati all'orientamento (dominate), mutando finanche il proprio (iniziale) pensiero e così stabilendo il principio dell'intangibilità dell'IVA¹¹.

I motivi espressi dalla giurisprudenza a favore del principio dell'intangibilità dell'Iva sono stati sostanzialmente i seguenti:

(A) l'IVA costituisce una risorsa propria dell'Unione europea, sicchè non può essere oggetto di rinuncia da parte dello stato;

(B) la norma di cui all'art. 182-ter primo comma l.f. ha natura eccezionale e attribuisce al credito un trattamento peculiare ed inderogabile, con la conseguenza che tale norma, di portata **sostanziale**, si applica ad ogni forma di concordato, ancorché proposto senza ricorrere all'istituto della transazione fiscale;

(C) con l'introduzione della **procedura di sovraindebitamento** (art. 18 del D.L. n. 179/2012) il legislatore ha confermato il regime preferenziale per i crediti relativi ad IVA (e ritenute operate e non versate), a detrimento di tutti gli altri crediti privilegiati, anche di grado precedente: non si potrebbe così ammettere alcuna disomogeneità nel trattamento del debitore non fallibile che può ricorrere unicamente alla procedura di sovraindebitamento (perché non in possesso dei requisiti menzionati nell'art. 1 l.f.) rispetto all'imprenditore che possa accedere al concordato in quanto fallibile;

(D) la possibilità di conciliare **il principio di intangibilità dell'IVA con il principio di graduazione dei crediti di cui all'art. 160 comma secondo l.f.**¹² (ancorchè l'IVA sia posta al diciannovesimo grado tra i privilegi generali di cui all'art. 2778 c.c.), atteso che il pagamento dell'IVA diventa così una sorta di precondizione del concordato ed il relativo credito è parificato ad un "*super-privilegio*" o di "*quasi-prededuzione*"¹³, la cui antergazione rispetto agli altri privilegi trova la sua fonte

¹¹ Cfr. App. Venezia 30.10.2014, in *Unijuris.it*: "alla luce della sentenza della Corte Cost. n. 225/2014 si deve aderire al principio di generale non falcidiabilità dei crediti dell'erario per IVA, principio accreditato dalla Suprema Corte e che rappresenta oramai diritto vivente conforme alla Costituzione"; da ultimo cfr. Trib. di Massa 4.2.16, in *Ilcaso.it*: "il soddisfacimento integrale dell'I.V.A. e delle ritenute d'acconto operate e non versate costituisce implicazione immanente allo statuto eccezionale configurato dalla valenza sostanziale dell'art. 182 ter l. fall." e "non comporta alcuna alterazione dell'ordine delle cause legittime di prelazione nè viene in rilievo per l'applicazione del principio che impone la formazione delle classi secondo posizione giuridiche ed interessi economici omogenei".

¹² Cfr. 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.

¹³ Trib. Vicenza decr. 5.2.16, in *Fallimentiesocietà.it* ("il debito per iva è sostanzialmente prededotto, quindi va pagato tra i primi, si tratti di finanza interna o esterna). In dottrina cfr. G. ANDREANI, *La Cassazione ribadisce l'intangibilità del credito Iva*, in *Il fallimentarista*, 2015; RODA-A.LOPA, *Brevi note sulla transazione fiscale alla luce della recente sentenza della Corte di Cassazione n. 22931 del 12.10.2011*, focus n. 2 del 20.1.12, www.commercialistatelematico.com

nell'art. 182-ter l.f.¹⁴. Sicchè il pagamento dell'IVA non presuppone il pagamento per intero di tutti i crediti antergrati e, pur integrando una eccezione alle norme sulla gradazione dei privilegi, non ne costituisce una alterazione¹⁵.

p. 17.

¹⁴ Cfr. Cass. 19.11.15 (depositata il 9.2.16), n. 2560, in *Il Fisco* 13/2016, p. 1275, con nota di F. GALLIO-M. ZARA, *In ambito concordatario il pagamento dell'IVA prevale sui crediti dotati di privilegio generale anteriore*, p. 1276 e ss..

¹⁵ Tema assai problematico nel caso di patrimonio del debitore non abbastanza capiente per soddisfare tutti i privilegi di grado *anteriore* all'IVA, sì da rendere necessario l'apporto di finanza esterna per soddisfare, almeno parzialmente, anche i creditori chirografari. Tra le sentenze di merito si veda App. Genova 28.7.15, in *Il caso.it*, che ha accolto il reclamo ex art. 18 l.f. revocando la sentenza dichiarativa di fallimento prununziata in data 1.4.15 dal Tribunale di La Spezia, che aveva giudicato inammissibile la proposta concordataria, in quanto prevedeva il pagamento integrale del debito IVA, previdenziale e delle ritenute operate e non versate, *falcidiando i creditori antergrati*, esprimendo l'avviso che ai fini dell'ammissibilità del concordato fosse necessario prevedere la soddisfazione con l'attivo di tutti i crediti privilegiati generali antergrati all'Iva e alle ritenute, salva comunque la necessità di apportare nuova finanza esterna in misura sufficiente a pagare detti crediti per intero. *Contra* Trib. Milano decr. 17.8.15, in *Fallimentiesocietà.it*, per il quale “*rimane, quindi, valido anche per il concordato preventivo il principio secondo cui, nel caso in cui l'attivo non sia sufficiente per il pagamento di tutti i crediti privilegiati, il patrimonio dell'imprenditore deve andare a soddisfare i creditori secondo l'ordine dei privilegi a termini dell'art. 160, comma 2, l.f., potendosi provvedere alla soddisfazione di un grado di privilegio successivo ove sia esaurita con il patrimonio sociale – ma non con la nuova finanza, come si vedrà – la soddisfazione di un credito con un determinato grado di privilegio*”. Così, prosegue il Tribunale, per contemperare il principio di cui all'art. 160, comma 2, l.f., che è un principio inderogabile dell'ordinamento, con la regola dell'art. 182-ter l.f. “*la proposta di concordato deve, quindi, prevedere che il patrimonio dell'impresa (aziendale e non) vada in primo luogo a soddisfare i crediti secondo le cause legittime di prelazione. Esaurito il patrimonio, ove il debito IVA risulti insoddisfatto, deve farsi luogo ad apporto di finanza esterna per il suo pagamento integrale*”. *Decisum* confermato da App. Milano 22.12.15, in *Fallimentiesocietà.it*, e in linea con Trib. Torino 22.1.15, in *Il caso.it*.

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

3. LA TESI A FAVORE DELLA FALCIDIABILITÀ DELL'IVA.

Di avviso contrario gran parte della dottrina¹⁶ e molti tribunali di merito (via via più sparuti, come visto, a seguito della sentenza della Corte Costituzionale del 2014), che hanno quindi affermato il principio della **falcidiabilità dell'IVA**¹⁷. E ciò sostanzialmente sulla scorta dei seguenti motivi:

(A) l'impossibilità di considerare l'IVA una risorsa finanziaria propria dell'UE, atteso che da un lato sono le stesse Istituzioni europee ad escluderlo (nella "Relazione esplicativa della convenzione sulla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee" del 26 maggio 1997¹⁸, nella "Risoluzione del Parlamento europeo del 29 marzo 2007 sul futuro delle risorse proprie dell'Unione europea"¹⁹;

¹⁶ Cfr. G. ANDREANI, *La falcidiabilità dell'IVA nel concordato preventivo senza transazione fiscale: tesi a confronto, dopo la sentenza della Corte Costituzionale*, in *Ilfallimentarista.it*, 2014, p. 6; G. BOZZA, *Il trattamento dei crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *Fall.*, 2012, 377 ss.; P. VELLA, *La problematica scissione tra facoltatività procedimentale e obbligatorietà sostanziale dell'art. 182-ter, l. fall.*, in *Fall.*, 2012, 172 ss; A. PENTA, *Obbligatorietà o facoltatività nel "classamento" dei creditori e carattere autonomo o dipendente della transazione fiscale*, in *Fall.*, 2010, 233 ss.; F. MARENGO, *Giurisprudenza civile di merito in tema di remissione dell'IVA nell'ambito del concordato preventivo con o senza transazione fiscale*, in *Ilcaso.it*, documento n. 192/2010; G. Lo CASCIO, *Osservazioni alla modifica dell'art. 182-ter L.F.*, in *Fall.*, 2009, 5 e 6.

¹⁷ Cfr. Trib. Ascoli Piceno 14.3.2014; App. Venezia 7.5.13, App. Venezia 23.12.2013; Trib. Campobasso, 29.7.2013; Trib. Varese, 30.6.2012; Trib. Perugia 16.7.2012; Trib. Cosenza 29.5.13; Trib. di Como 29.1.2013; Trib. Como 22.10.13; Trib. Cosenza 29.5.2013; Trib. di Sondrio 12.10.2013; App. Genova 27.7.2013; Trib. Busto Arsizio 7.10.2013, tutte in *Ilcaso.it*.

Da ultimo cfr. Trib. Santa Maria Capua Vetere 17.2.2016, in *Ilcaso.it*, per il quale "il pagamento parziale del debito Iva da parte di un imprenditore in difficoltà finanziaria, nel corso di un concordato preventivo 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", essendo "il divieto di falcidia dell'Iva e delle ritenute, in assenza di transazione fiscale, è del tutto privo di giustificazione a livello comunitario, non essendovi al riguardo alcun vincolo di matrice sovranazionale". Tribunale di Rovigo decr. 26.5.2015, G. est. Martinelli, in *Ilcaso.it*, per il quale "l'obbligo dell'integrale pagamento delle ritenute operate e non versate vige esclusivamente in sede di transazione fiscale, per cui questo credito può essere oggetto di falcidia in un concordato preventivo che non faccia ricorso alla transazione fiscale, visto che pure la relazione ministeriale di accompagnamento al D.L. n. 78/2012 limita l'obbligo dell'integrale pagamento delle ritenute operate e non versate all'interno della transazione fiscale".

¹⁸ Laddove l'attuale Consiglio dell'UE escluse dalle predette risorse "le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme alla base imponibile IVA negli Stati membri, non essendo l'IVA una risorsa propria riscossa direttamente per conto della Comunità" (il documento è consultabile sul sito <http://eur-lex.europa.eu>).

¹⁹ Dove si legge che l'IVA "non può considerarsi a tutti gli effetti una risorsa propria dell'Unione" trattandosi, piuttosto, di "uno strumento puramente statistico per calcolare il contributo di uno Stato membro" che, pertanto, non ha alcun legame con quanto riscosso da ciascun Paese presso il contribuente e,

nel “Documento di lavoro sulla risorsa propria basata sull'imposta sul valore aggiunto” del 19 giugno 2012 elaborato dalla Commissione per i bilanci del Parlamento europeo²⁰), dall'altro le sentenze della Corte di Giustizia UE del 17 luglio 2008 (causa C-132/06) e dell'11 dicembre 2008 (causa C-174/07) hanno ravvisato una violazione della disciplina europea soltanto laddove lo Stato acconsenta ad una “*rinuncia generale, indiscriminata e preventiva ad ogni attività di accertamento e verifica in materia di IVA*”, in assenza di “*una valutazione caso per caso delle circostanze*”²¹ (e questo non è il caso del credito IVA nel concordato, considerato che lo Stato, come ogni altro creditore, soggiacerebbe comunque alle regole del concorso, subendo gli effetti di una decisione che *non* dipende affatto dalla propria volontà²²;

(B) la natura processuale (e non sostanziale) dell'art. 182-ter l.f., assolvendo alla mera funzione di disciplinare le modalità secondo cui gli Uffici fiscali sono chiamati ad esprimere il loro voto sulla proposta concordataria; norma che, quindi, esplica 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 fiscale)²³;

(C) la mancanza di un principio di omogeneità di trattamento dell'IVA nelle varie procedure concorsuali, perché mentre, da un lato, è pacifica l'infalciabilità dell'IVA nella crisi da sovraindebitamento e nel concordato preventivo assistito da transazione fiscale, dall'altro lato è altrettanto pacifica la falciabilità dell'IVA nel fallimento, nella liquidazione coatta amministrativa e nell'amministrazione straordinaria e nel concordato fallimentare²⁴;

anzi, opera a prescindere dall'effettiva esazione dell'imposta da parte dei singoli Stati (il documento è consultabile sul sito <http://eur-lex.europa.eu>).

²⁰ La quale ha chiarito che “*L'IVA non è più una risorsa propria autentica. Concepita inizialmente come fonte di una vera e propria entrata del bilancio dell'UE, attualmente la risorsa propria IVA sembra essere un'altra forma di contributo nazionale. Inoltre, il gettito IVA non è destinato direttamente al bilancio dell'UE, bensì costituisce un trasferimento dalle tesorerie degli Stati membri*” (il documento è consultabile sul sito <http://eur-lex.europa.eu>).

²¹ Cfr. Corte di Giustizia UE 17.7.2008, causa C-132/06.

²² Cfr. F. CORRARO, *Concordato preventivo e infalciabilità dell'Iva*, in *Il fallimentarista.it*, 2016.

²³ In tal senso M. FABIANI, *Dai principi generali alla falciabilità di tutti i creditori tributari*, in *Il caso.it*. Peraltro, come conferma anche il Tribunale di Benevento, “*Non può 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*” (cfr. Trib. Benevento decr. 25.9.2014).

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

(D) il contrasto tra l'art. 182-ter l.f. (laddove prevede l'integrale pagamento del credito

IVA) e l'art. 160 comma secondo l.f. (e con l'art. 2778 c.c.)²⁵, che appare insanabile e genererebbe rilevanti effetti distorsivi, tra cui quello di parificare il credito IVA a un "superprivilegio" (in contrasto con il principio di legalità e tipicità dei privilegi) o, addirittura, una "quasi prededuzione" (in contrasto con l'art. 111 ultimo comma l.f.), in spregio comunque alla graduazione dei privilegi stabilita nel codice civile. E così rendendo – per altro verso - nella sostanza inattuabile un elevato numero di proposte di concordato, contrariamente allo spirito della legge²⁶.

Al riguardo recentemente la stessa *Fondazione Nazionale dei Commercialisti*, recependo le istanze degli operatori, con il documento del 31 gennaio 2016²⁷ ha ribadito che il divieto di falcidia risulta del tutto privo di giustificazione a livello comunitario, considerato:

(i) che in tema di sistema di finanziamento della quota IVA comunitaria, la pretesa impossibilità di procedere ad una falcidia prescinde totalmente dalla qualifica dell'imposta come "risorsa propria" dell'Unione, risultando invece correlata esclusivamente all'attuale meccanismo di riscossione (il quale collega la quota parte da destinare alla finanza dell'Unione all'imposta complessiva riscossa sul territorio nazionale²⁸;

²⁴ *Ex pluribus* cfr. App. Milano 20.11.2014, in *Il caso.it*, che ha ritenuto di poter considerare *falcidiabile* l'IVA nel concordato fallimentare.

²⁵ *L'impassa*, come noto, è determinata dal fatto che l'IVA è collocata al *diciannovesimo grado* nell'ordine dei privilegi previsti dall'art. 2778 c.c., e pertanto ogni proposta concordataria che non preveda il pagamento integrale di tutti i crediti anteriori al credito per IVA, laddove si sostenesse la valenza assoluta del divieto di falcidia *ex art. 182-ter l.f.*, avrebbe l'effetto di *alterare* l'ordine delle cause legittime di prelazione, determinando l'inammissibilità del concordato per violazione dell'art. 160 c. 2 ultimo periodo l.f..

²⁶ Invero per non incorrere nella violazione del divieto di alterazione dell'ordine dei privilegi, seguendo la tesi dell'infalciabilità dell'IVA occorrerebbe quindi che in ogni piano concordatario nel cui passivo vi fossero crediti per l'IVA fosse assicurato il pagamento integrale di quasi tutti i crediti privilegiati (quanto meno i primi 19 gradi): ma ciò metterebbe a serio rischio la positiva conclusione delle procedure concordatarie, in contrasto - evidentemente - con lo spirito della riforma del 2008 della legge fallimentare, volta a favorire - e non invece ad ostacolare - la composizione delle crisi d'impresa (mediante un istituto alternativo al fallimento).

²⁷ Il testo completo del documento "Il contributo del CNDCEC alla riforma della crisi di impresa - Profili tributari", così come le modifiche proposte al testo attuale dell'art. 182-ter L.F., possono leggersi in www.cndcec.it - audizioni parlamentari.

²⁸ Nel documento viene evidenziato che "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

(ii) la qualificazione dell'art. 182-ter l.f. come norma *speciale*, non generale, da leggersi all'interno del quadro della soluzione concorsuale alla crisi di impresa senza alcun rischio di distorsione della concorrenza²⁹.

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." E "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".

²⁹ Il documento della Fondazione, conclusivamente, riassume le posizioni del CNDCEC in ordine alla proposta di modifiche all'art. 182-ter l. fall.: a) abrogazione del decreto ministeriale che prevede preclusioni alla falcidia dei contributi previdenziali ed assistenziali; b) 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 di dirigenti di aziende industriali (ratio volta alla tutela dei lavoratori); c) in tema di IVA, garantire il versamento integrale della quota parte destinata al finanziamento dell'UE (lo 0,3%, ossia l'aliquota media ponderata oggi in vigore), consentendo la falcidia del residuo credito; d) estendere l'obbligo di depositare la domanda di transazione fiscale anche agli uffici fiscali presso gli enti locali (comuni, province e regioni), con allargamento della falcidia a tutti i tributi; e) attribuire all'espressione "consolidamento del debito tributario" il significato di cristallizzazione della pretesa erariale e locale alle annualità oggetto della transazione, come quantificata dall'Agenzia delle entrate, dall'Agente della riscossione o dagli enti locali; f) prevedere il c.d. "silenzio-assenso" laddove l'Amministrazione finanziaria o gli Enti Locali, entro 60 giorni dalla proposta di transazione, non esplicitino la risposta.

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

4. LA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA UE.

Recependo le critiche espresse da parte delle giurisprudenza e della dottrina al principio dell'intangibilità dell'IVA, **con ordinanza del 30.10.14 il Tribunale di Udine**³⁰ ha rimesso la questione in via pregiudiziale alla Corte di Giustizia, richiedendo a quest'ultima di stabilire se la normativa europea³¹, così come interpretata nelle sentenze della Corte di Giustizia³² debba essere interpretata onde rendere 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'IVA, qualora *non* sia utilizzato lo strumento della transazione fiscale e *non* sia prevedibile per quel credito – sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente (ai sensi dell'art. 160 comma secondo l.f.) e all'esito del controllo formale del Tribunale – un pagamento *maggiore* in caso di liquidazione fallimentare³³.

Nella causa C-546/14 così instaurata innanzi la Corte di Giustizia UE l'**Avvocato generale**³⁴ **nelle proprie conclusioni** (presentate il 14 gennaio 2016) ha affermato che al sistema comune dell'IVA *non* ostano norme nazionali (come gli artt. 160 e

³⁰ Trib. Udine ord. 30.10.14, G. est. Zuliani, in *Fallimentiesocietà.it*, che era stato chiamato a pronunciarsi sull'ammissibilità di un concordato preventivo liquidatorio, con previsione di pagamento integrale di alcuni creditori privilegiati e del pagamento parziale di altri debiti, tra cui anche il credito dello Stato per IVA.

³¹ E in particolare, i principi e le norme contenute nell'art. 4, paragrafo 3°, del Trattato sull'Unione Europea (a mente del quale: “*in virtù del principio di leale cooperazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati. Gli Stati membri adottano ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione. Gli Stati membri facilitano all'Unione l'adempimento dei suoi compiti e si astengono da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione*”), nonché nella Direttiva 2006/112/CE del Consiglio dell'Unione Europea (che contiene la disciplina relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto).

³² Corte di Giustizia UE del 17.7.2008 (causa C-132/06), del 11.12.2008 (causa C-174/07) e del 29.3.2012 (causa C-500/10), tutte consultabili, in italiano, sul sito <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html> (per un commento di tali pronunzie cfr. E. STASI, *L'infalciabilità dell'IVA nel concordato preventivo alla luce della pronuncia della Corte Costituzionale*, in *Fall.*, n. 1/2015, p. 44).

³³ Nell'ordinanza di rimessione il Tribunale, dopo aver delineato la *ratio* e gli effetti dell'istituto della transazione fiscale, che rappresenta infatti una *mera facoltà*, accompagnata da specifici benefici per il debitore nel caso di esito positivo della stessa, ha segnalato tuttavia l'orientamento della Suprema Corte, avallato dalla Corte Costituzionale, evidenziando che tale interpretazione poggia, tra l'altro, sulla circostanza di un affermato contrasto tra **(i)** una norma che permette di approvare a maggioranza (e così omologare) un concordato preventivo basato sul pagamento solo parziale del debito IVA **(ii)** e i principi e le norme dell'Unione Europea, che impongono agli Stati membri di adottare tutte le misure legislative e amministrative utili al fine di garantire che l'IVA sia interamente riscossa nel suo territorio (cfr. Trib. Udine 24.10.14, cit.).

182-ter l.f.) che consentono ad uno Stato membro di accettare un pagamento parziale del debito IVA 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 e che il concordato sia omologato dal giudice ³⁵.

Le conclusioni dell'Avvocato generale sono state condivise e, di fatto, riprese, dalla Corte di Giustizia UE, la quale ha dichiarato compatibile con le norme europee ³⁶ la normativa italiana, *“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 IVA attestando, sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente, che tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento”*.

Secondo la Corte Ue, invero, la procedura italiana di concordato preventivo (liquidatorio) è soggetta a offrire adeguate garanzie per quanto concerne il recupero dei crediti privilegiati e pertanto dei crediti IVA, essendo soggetta a presupposti di applicazione rigorosi, ossia: (i) la possibilità di pagare parzialmente un credito privilegiato soltanto se un esperto indipendente attesti che tale credito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di fallimento del debitore³⁷; (ii) la possibilità per lo Stato di votare contro una proposta di pagamento parziale di un credito IVA qualora non concordi con le conclusioni dell'esperto indipendente ³⁸;

³⁴ Si noti che lo stesso Avvocato generale Eleanor Sharpston in una precedente causa al vaglio della Corte di Giustizia (causa C-500/10), nelle proprie conclusioni rassegnate il 17 novembre 2011, aveva affermato che *“l'obbligo della riscossione effettiva non può essere assoluto”* e, pertanto, *“Il costo e la probabilità di riscossione devono essere valutati in rapporto alle entrate potenziali”*.

³⁵ Ciò considerato che (i) da un lato la procedura di concordato non comporta una rinuncia generale ed indiscriminata al potere dell'amministrazione finanziaria di ottenere il pagamento dei crediti IVA, (ii) dall'altro una sua parziale rinuncia è coerente con la Raccomandazione della Commissione agli Stati membri 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 (cfr. la Raccomandazione della Commissione del 12 marzo 2014, relativa ad un nuovo approccio al fallimento delle imprese e all'insolvenza, C(2014) 1500 def.).

³⁶ Articolo 4, paragrafo 3, TUE nonché gli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva IVA.

³⁷ Così che *“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 IVA in misura maggiore”* (par. 25 della sentenza).

³⁸ *“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”* (par. 26 della sentenza).

(iii) la possibilità per lo Stato di opporsi all'omologa³⁹.

Pertanto, alla luce di tali presupposti, l'ammissione di un pagamento parziale di un credito IVA, da parte di un imprenditore in stato di insolvenza, nell'ambito di una procedura di concordato preventivo *“non costituisce una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'IVA, 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”*⁴⁰.

5. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE.

Come noto, le sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia hanno **(i) “portata dichiarativa”**, essendo dirette a chiarire l'interpretazione e la portata delle disposizioni UE in questione, così assumendo un'efficacia vincolante per *tutti* i giudici nazionali, per effetto della portata vincolante delle stesse disposizioni UE interpretate (così assicurando l'uniforme applicazione del diritto dell'Unione Europea nell'ambito degli ordinamenti degli Stati membri)⁴¹; **(ii) efficacia retroattiva**⁴² e si applicano anche a situazioni pregresse, sorte anteriormente alla

³⁹ Cfr. par. 27 della sentenza.

⁴⁰ In relazione all'obbligo per gli Stati membri dell'UE di adottare tutte le misure legislative e amministrative atte a garantire il prelievo integrale dell'IVA nel loro territorio si vedano gli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva IVA nonché dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE (nonché le sentenze Commissione/Italia, C 132/06, EU:C:2008:412, punto 37; Belvedere Costruzioni, C 500/10, EU:C:2012:186, punto 20; Åkerberg Fransson, C 617/10, EU:C:2013:105, punto 25, e WebMindLicenses, C 419/14, EU:C:2015:832, punto 41).

⁴¹ In dottrina a favore dell'efficacia *erga omnes* di tali sentenze, seppure con argomentazioni diverse, cfr. A.TRABUCCHI, *L'effet erga omnes des décisions préjudicielles rendues par la Cour de justice des Communautés européennes*, in *RTDE*, 1974, pp. 56-87 e G.FLORIDIA, *Forma giurisdizionale e risultato normativo del procedimento pregiudiziale davanti alla Corte di giustizia*, in *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 1978, p. 1-41; *contra* P.PESCATORE, *Il rinvio pregiudiziale di cui al 177 del Trattato C.E.E. e la cooperazione fra Corte di giustizia e giudici nazionali*, in *Foro.it.*, IV, pt. 5, 1986, cc. 26-47, c. 41; F.POCAR, *Diritto dell'Unione e delle Comunità europee*, Milano, 1997, p. 356; A.BRIGUGLIO, voce *Pregiudiziale comunitaria*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIII, Roma, 1997, pp. 1-19, 13, i quali negano - appunto - l'efficacia *erga omnes*, sottolineando tuttavia il *vincolo* che la sentenza comunque esercita sul giudice *a quo* che ha sollevato la questione.

⁴² Sent. 61/79 Denkevitz: *“la norma così interpretata può e deve essere applicata dal giudice anche ai rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza interpretativa”*. Le sentenze interpretative, in particolar modo, chiariscono *“il significato e la portata di una norma comunitaria quale deve o avrebbe dovuto essere intesa ed applicata da parte dei giudici interni fin dal momento della sua entrata in vigore, con riguardo, dunque, anche a rapporti giuridici sorti prima della sentenza e anche quando i giudici siano investiti di una questione sostanzialmente identica, pur conservando essi [...] la facoltà di adire nuovamente la Corte”* (G. STROZZI, *Diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2009, 412 e ss.).

sentenza purché *non esaurite* (in quanto la pronuncia definisce la portata della norma

dell'Unione così come avrebbe dovuto essere intesa ed applicata fin dal momento della sua entrata in vigore), nel rispetto del principio di certezza del diritto.⁴³

Pertanto i giudici italiani dovranno necessariamente tener conto del *decisum* della Corte di Giustizia, anche per le procedure concordatarie pendenti. Ed alla luce della normativa comunitaria sarà **possibile la presentazione di piani concordatari in cui viene prevista la soddisfazione parziale del credito per IVA**, a condizione che essi siano corredati dalla relazione dell'esperto di cui all'articolo 160 comma secondo l.f., attestante la prevedibile *minor* soddisfazione dei crediti privilegiati (e tra questi il credito per IVA) in caso di fallimento (e, di converso, la maggior soddisfazione in caso di concordato). Relazione dell'esperto simile a quella già compiuta in caso di privilegio per l'IVA di rivalsa.

Andrà quindi **analizzato lo specifico caso concreto** onde valutare l'ammissibilità di un concordato che prevede la falciatura dell'IVA. E tale principio che varrà anche per le *ritenute* operate ma non versate, per le quali si è sempre stabilito un trattamento analogo al credito IVA⁴⁴.

A ben vedere quanto stabilito dalla Corte di Giustizia è aderente anche non solo al principio di economicità dell'azione amministrativa imposto dall'art. 97 Cost., che consente di massimizzare le risorse acquisibili per lo svolgimento dei compiti istituzionali dello Stato⁴⁵, ma anche a ragioni...di buon senso. Invero stabilire che è possibile stralciare l'IVA a determinate condizioni, in particolare in presenza di

⁴³ L'efficacia retroattiva si ha salvo diversa indicazione della Corte di Giustizia, in casi eccezionali in cui una soluzione opposta violerebbe elementari esigenze di certezza del diritto e in considerazione dei gravi turbamenti derivanti in ordine ai rapporti giuridici instaurati in buona fede; si veda Corte Giust. CE, 20 settembre 2001 (in causa C-184/99), *Rudy Grzelczyk c. Centre public d'aide sociale d'Ottignies-Louvain-la-Neuve*, in *Racc. 2001*, I-06193; Id., 17 ottobre 1996 (nelle cause riunite C-283/94, C-291/94 e C-292/94), *Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV e Voormeer BV c. Bundesamt für Finanzen*, ivi, 1996, I-05063; Id., 8 aprile 1976 (in causa 43/75), *Gabrielle Defrenne c. Société anonyme belge de navigation aérienne Sabena*, ivi, 1976, 455.

⁴⁴ *Ex Pluribus* cfr. Trib. Busto Arsizio 17.3.15; App. Milano 20.11.14; App. Venezia 30.10.14, tutte in *Il caso.it*.

⁴⁵ Il principio di economicità (oltre che di efficacia ed efficienza) costituisce corollario del canone di buon andamento dell'azione amministrativa (consacrato dall'art. 97 Cost.), che impone alla p.a. il conseguimento degli obiettivi legislativamente prefissati con il minor dispendio di mezzi.

La p.a. è quindi vincolata alla realizzazione del massimo risultato in relazione ai mezzi a sua disposizione, ove per *mezzi* si intendono non solo quelli di natura squisitamente economica, ma anche e soprattutto quelli di carattere procedurale. In buona sostanza, il Legislatore ha inteso improntare il modello gestionale della cosa pubblica ai sistemi manageriali di conduzione dell'impresa privata, imponendo alla P.A. non solo di evitare ogni spreco nell'utilizzazione dei mezzi a disposizione e di utilizzare in modo razionale ed intelligente le risorse materiali e personali, ma anche (e soprattutto in relazione alla fattispecie in esame) di ottimizzare i risultati ed i profitti.

una maggiore probabilità di soddisfazione del credito dello Stato in caso di concordato

preventivo rispetto al fallimento, significa semplicemente lasciare la possibilità di ponderare, nel caso concreto, quale sia la soluzione *migliore* (anche) per lo Stato. Senza aprioristiche ed indiscriminate prese di posizione, anche considerato che, spesso, il principio dell'intangibilità dell'IVA si è rivelato controproducente per lo stesso Erario, avendo la prassi offerto esempi di concordati (liquidatori, con apporto di finanza esterna) dichiarati inammissibili, in quanto prevedevano il pagamento *parziale* dell'IVA (ma pur sempre un pagamento), laddove nei successivi fallimenti la soddisfazione dell'Erario si è rivelata - di fatto - *inferiore* rispetto a quella prospettata nel concordato (se non addirittura pari a zero).

Tuttavia qualcuno potrebbe osservare che la sentenza della Corte Europea ha stabilito, semplicemente, che non è incompatibile con le norme comunitarie la falcidia dell'IVA nel concordato preventivo (falcidia che può avvenire, tuttavia, ad alcune condizioni). E la pretesa incompatibilità con la normativa europea è, come visto, soltanto **una delle ragioni** per cui si è ritenuto infalcidiabile il credito per l'IVA.

Quindi mentre tale questione è risolta, rimarrebbe “aperta” la problematica circa la natura dell'art. 182-ter l.f.: norma sostanziale o processuale? Ciò anche considerato che la Suprema Corte nelle proprie “sentenze gemelle” del 2011 aveva soltanto lambito, incidentalmente, la questione della normativa europea ⁴⁶, incentrando la motivazione proprio sulla natura *sostanziale* della norma di cui all'art. 182-ter l.f. ⁴⁷:

Peraltro, anche l'art. 1 della L. n. 241/1990, che contiene l'indicazione dei principi generali dell'attività amministrativa, indica, al primo comma, che “*l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza [...], nonché dai principi dell'ordinamento comunitario*”.

⁴⁶ Cfr. Cass. Civile, Sez. I, 4.11.2011, n. 22931 “*Innanzitutto può osservarsi, in linea generale, 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'IVA, imposta armonizzata a livello comunitario sulla cui gestione, si ribadisce, gli Stati non sono esenti da vincoli (si veda Corte giustizia CE, sez. 5^a, 11/12/2008, n. 174), optando per la transazione fiscale oppure avvalersi della possibilità di proporre 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*”.

⁴⁷ Cfr. Cass. Civile, Sez. I, 4.11.2011, n. 22931: “*A parte tale considerazione, ciò che convince dell'inderogabilità della disposizione qualunque sia l'opzione del creditore è la natura della stessa in quanto non si tratta di norma processuale come tale connessa allo specifico procedimento di transazione fiscale, ma di norma sostanziale in quanto attiene 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*”.

“disposizione eccezionale che, come si è osservato, attribuisce al credito in questione un trattamento peculiare e inderogabile”.

Pertanto, se certamente la sentenza della Corte Europea ha *scalfito* il dogma dell'intangibilità dell'IVA nel concordato preventivo, qualcuno potrebbe ancora sostenere la necessità dell'integrale pagamento dell'IVA (e delle ritenute operate e non versate) sulla scorta proprio dell'interpretazione della norma interna di cui all'art. 182-ter l.f. quale norme sostanziale.

Soluzione, quest'ultima, che certamente *non* si auspica, pena la disomogeneità di trattamento tra il concordato – strumento (che dovrebbe essere) principe nel risanamento delle imprese (ma, di fatto, risulta molto depotenziato a seguito delle recente riforma dell'estate 2015)⁴⁸ - e le altre procedure (fallimento e concordato fallimentare).

6 maggio 2016

Marco Greggio

⁴⁸ Tanto che ci si è posti la domanda se *the king is dead* (cfr. M. MARTINELLI, *L'art 169 bis L.F. dopo la novella del D.L. 83/2015 (convertito, con modificazioni, dalla L. N. 132/2015): The king is dead?*, in *Il caso.it*, 22.10.15.