

Tribunale di Pistoia – Possibilità della falcidia dell'IVA in sede di accordo per la risoluzione della crisi da sovraindebitamento e in sede di concordato preventivo alla luce della sentenza della Corte di Giustizia dell'U.E.

Tribunale di Pistoia 26 aprile 2017 - Giud. Deleg. Raffaele D'Amora.

Crisi da sovraindebitamento - Proposta di accordo con i creditori - Debito per IVA – Possibilità della falcidia – Esame delle decisioni emesse in sede concordataria – Inconferenza – Transazione fiscale - Estraneità dell'istituto.

Regola comunitaria - Riscossione integrale dell'IVA - Corte di Giustizia dell'U.E. – Possibile implicita declinazione – Condizioni necessarie - Impossibilità di prelievo totale – Serietà del procedimento di verifica - Crisi da sovraindebitamento – Procedura di risoluzione - Accordo con i creditori – Previsione della falcidia dell'IVA – Identità di presupposti – Ammissibilità.

Concordato preventivo – Semplice e con transazione fiscale - Rapporto di specialità – Falcidia dell'IVA – ammissibilità -Mantenimento di un doppio binario.

Seppure non si possa dubitare che la proposta di accordo prevista nell'ambito della procedura di composizione della crisi di cui alla L. 3/2012 integri un modulo rapportabile, con alternate semplificazioni e complicazioni procedimentali, a quello del concordato preventivo, di cui condivide la modalità di aggregazione del consenso, si deve escludere che l'art. 182 *ter* L.F. possa giocare un qualche ruolo per decidere della derogabilità e dei limiti di derogabilità del disposto di cui all'art 7, primo comma, terzo periodo della L. 3/2012, nella parte in cui prevede “ con riguardo ai beni costituenti risorse proprie dell'Unione europea, all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, il piano può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento”, ossia per decidere della falcidiabilità o meno di detti tributi anche in sede di procedura di composizione della crisi, in quanto l'istituto della transazione fiscale (nella precedente, come nella attuale formulazione, quale risultante dalla modificazione di cui all'art. 1, comma 81, della legge 11 dicembre 2016, n.232) risulta estraneo alle procedure di sovraindebitamento.

La regola eurocomunitaria, di cui agli artt. 2, 250 paragrafo1, e 270 della direttiva IVA, nonché di cui all' art.4, paragrafo 3, del TUE, volta a garantire una riscossione integrale dell'IVA nell'ambito dell'Unione Europea, si deve considerare possa essere declinata, stante che, implicitamente, la stessa Corte di Giustizia dell'U.E. con sentenza del 7 aprile 2016, ha previsto che, ove non risulti possibile, come attestata da un esperto indipendente, il totale prelievo di detto tributo, la falcidia del credito IVA risulti ammissibile in ragione della serietà del procedimento destinato a verificare l'impossibilità di una migliore soddisfazione in caso di fallimento. Alla luce di detta decisione si deve ritenere che anche il divieto di falcidia dell'IVA previsto dall'art. 7, primo comma, terzo periodo della L. 3/2012, possa fare implicitamente salva l'ipotesi che la proposta di accordo per la risoluzione della crisi da sovraindebitamento preveda un trattamento migliore rispetto all'alternativa liquidatoria di cui all' art. 14 *ter* della medesima legge.

Al fine di evitare nuove censure a livello comunitario, adottando una interpretazione conforme ai principi dell'U.E., sembra sostenibile ipotizzare in ambito concordatario il mantenimento di un

doppio binario, che restauri quel rapporto di specialità intercorrente tra la disciplina del concordato semplice e la disciplina del concordato con transazione fiscale così come delineata dalle Sezioni Unite della Cassazione con sentenze n. 26988 del 27 dicembre 2016 e n. 760 del 13 gennaio 2017 [in questa rivista <https://www.unijuris.it/node/3103> e <https://www.unijuris.it/node/3123>], così strutturato : 1) la transazione fiscale sarebbe l'unica via percorribile, ai sensi del novellato art. 182 *ter* L.F. dal debitore che intendesse, proporre una falcidia dell'IVA nei limiti di capienza dei beni e cioè solo dimostrando che la falcidia proposta non è deteriore in relazione alla valutazione dei beni oggetto di prelazione; 2) ma anche nel concordato semplice (senza transazione fiscale) sarebbe sempre ammissibile una falcidia IVA, purché modulata in conformità con i principi comunitari e, dunque, da valutarsi in riferimento al diverso (e più severo) filtro della convenienza della proposta rispetto all'alternativa liquidatoria, come indicato nella sentenza della Corte di Giustizia dell'U.E. del 7 aprile 2016.



N° 11 / 2017
Reg. Souz.

TRIBUNALE DI PISTOIA
Sezione civile-fallimentare

Il Giudice dott. Raffaele D'Amora,

esaminata la proposta di accordo depositata il 19.4.2017 da A _____, nata a _____,

e residente in Ponte Buggianese, via _____, e l'attestazione del professionista Rag. _____ nominato Organismo di composizione della crisi ex art

15 comma 9 della legge n°3 del 7-1-2012;

osserva quanto segue.

La ricorrente ha svolto dal 01/12/2004 fino al 31/12/2008, in forma individuale, l'attività di impresa, annotata al registro imprese con la qualifica di impresa artigiana, consistente nella

fabbricazione di articoli da maggio, borse simili, pelletteria e cilleria, nei precedenti 5 anni non ha fatto ricorso ai procedimenti di cui Legge n°3/2012;

l'ammontare complessivo dei debiti della proponente è pari ad Euro 152.800,94, cui dovranno essere aggiunte le spese di procedura quantificabili nell'importo complessivo di Euro 4.690,56.

La proposta di accordo prevede la suddivisione dei creditori nelle seguenti classi:

Classe 1 – crediti privilegiati soddisfatti integralmente dall'esecuzione dell'accordo. Nella seguente classe sono compresi i crediti erariali ex art. 2753 Cod. Civ.;

Classe 2 – crediti privilegiati degradati al chirografo soddisfatti dall'esecuzione dell'accordo, nella misura del 6,25%. Nella seguente classe sono compresi i crediti erariali ex art. 2753, 2752 primo comma Cod. Civ., limitatamente all'importo eccedente le ritenute operate ma non versate ed ex art. 2752 ultimo comma Cod. Civ. per tributi locali;

Classe 3 - crediti privilegiati degradati al chirografo soddisfatti dall'esecuzione dell'accordo per intervento di un soggetto terzo finanziatore, nella misura del 6,25%. Nella seguente classe sono compresi i crediti erariali ex art. 2752 primo comma Cod. Civ., limitatamente all'importo delle ritenute operate ma non versate;

Classe 4 - crediti privilegiati degradati al chirografo soddisfatti dall'esecuzione dell'accordo per intervento di un soggetto terzo finanziatore, nella misura del 6,25%. *Nella seguente classe sono compresi i crediti erariali ex art. 2752 secondo comma Cod. Civ. per Iva;*

Classe 5 – crediti chirografari naturali, soddisfatti dall'esecuzione dell'accordo nella misura del 5,00%;

Classe 6 - creditori chirografari integralmente soddisfatti dal terzo.

Tanto premesso, rileva il giudicante che la proposta di accordo in esame soddisfa i requisiti di cui agli artt. 7, 8 e 9 della citata legge, salvo porre una rilevante questione ai sensi del comma primo, terzo periodo dell'art. 7.

La questione è espressamente affrontata nel corso dell'art. 7 della legge:

IL CASO.it
“in deroga a quanto disposto dall'art. 7 L. n. 51/2017, la proposta ha provveduto alla parziale falcidia del credito per Iva e ritenute operate, adottando una interpretazione che fa salva la legittimità costituzionale della norma suddetta. Si propone, infatti, il pagamento di una percentuale superiore allo 0,3% dell'iva dovuta; tale percentuale, infatti, è la quota parte del gettito IVA dovuto all'UE, finalizzato al finanziamento della stessa UE. La % di pagamento qui proposta è pari al 6,25%, superiore allo 0,3% suddetto. Tale operazione trova la sua ragion d'essere nella lettura della sentenza delle Sezione Unite della Suprema Corte di Cassazione n. 26988 dell'8 novembre 2016, la quale, in via incidentale, si pronuncia precisando che l'eccezione della infalcidiabilità dell'Iva alla regola della falcidiabilità dei crediti privilegiati, anche tributari, è (era) espressamente prevista nel sopracitato articolo, congiuntamente all'attuale quadro normativo nazionale. Alla luce, infatti, di tale sentenza,



stante che il legislatore, nemmeno con il concordato con transazione fiscale ex art. 182-ter L.F. vieta oggi la falcidia dell'Iva e delle ritenute alla fonte, è da ritenere che sia consentito – per evitare una illegittima disparità di trattamento non giustificabile ai sensi dell'art. 3, co. 1, della Cost. - anche agli imprenditori non fallibili, ovvero a soggetti che hanno contratto i propri debiti nell'espletamento dell'attività di impresa sotto le soglie dell'art. 1 legge fall., provvedere al parziale stralcio degli importi riferibili ai tributi in questione, purché sia dimostrato, con la relazione del professionista f.f. di O.C.C., indipendente ed esperto della materia, e questo è il caso, che nella liquidazione del patrimonio, tali crediti siano incapienti e conseguentemente degradati al chirografo>>.

La questione di ammissibilità della presente proposta si pone, dunque, in relazione ai limiti del trattamento del credito IVA previsti dal primo comma, terzo periodo, dell'art. 7 L. 3/2012 che recita: "In ogni caso, con riguardo ai tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, il piano può prevedere esclusivamente la "liquidazione del pagamento" da rigata e lateral applicazione di tale principio renderebbe inammissibile la proposta.

La questione è complessa e risente delle recenti novità che in materia si sono verificate in ambito concordatario, che è stato il terreno elettivo del dibattito sulla possibilità di "falcidia" dell'IVA. Occorre, dunque, fare il punto sullo stato di avanzamento della interpretazione giuridica nell'ambito del concordato preventivo e poi verificare se le conclusioni ivi raggiunte siano o meno rilevanti nella procedura ex L. 3/2012.

L'operazione è legittima ed, anzi, dovuta in quanto non è più possibile dubitare che la proposta di accordo prevista nell'ambito della procedura di composizione della crisi di cui alla prima sezione della legge L. 3/2012 integri un modulo rapportabile (con alternate semplificazioni e complicazioni procedurali) a quello concordatario, di cui condivide la



modalità di aggregazione del consenso e rispetto al quale le possibili interferenze sono significative e sensibili.

IVA e concordato preventivo

Il principio della necessità del pagamento integrale (cd non falcidiabilità) dell'IVA posto dal legislatore all'interno di una norma particolare come quella della transazione fiscale prevista dall'art. 182-ter l.f. (nel testo novellato dal d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009 n. 2, e poi dal d.l., 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122) e, come tale, di applicazione apparentemente settoriale, è stato dilatato sino ad occupare l'intero ambito concordatario. Di tale interpretazione espansiva (non condivisa, per altro, da ampia parte della dottrina e da taluna giurisprudenza di merito: così T di Benevento, 25 settembre 2014) è stata severo custode la Corte di Cassazione degli ultimi cinque anni che, con plurime pronunce, ha prediletto il carattere eccezionale e la natura sostanziale della regola di cui all'art. 182-ter (C 2560/16, 14447/14, 7667/12, C 1931/11). L'eventuale rischio di corto circuito conseguente all'coniugazione di un principio così ineso con quello di garanzia posto dall'art. 160, c. 2, l.f. è stato avvertito e neutralizzato dalla S.C. (Cass. Civ., Sez. VI-1, 9 febbraio 2016, n. 2560), che pur ribadendo che i crediti per IVA e ritenute non versate non sono falcidiabili, ha precisato che ciò non impone l'integrale pagamento di tutti i crediti privilegiati di grado anteriore. La rimozione di tale ostacolo alla ristrutturazione concordataria ha, tuttavia, comportato un qualche costo sul piano della coerenza sistematica nella sostanziale trasformazione del privilegio di cui al grado 19° dall'art. 2777 cc in una sorta di superprivilegio o di prededuzione.

In questo scenario all'apparenza intangibile si è posta con effetto dirompente la sentenza del 7 aprile 2016 in causa C-546/14, con la quale la Corte di Giustizia UE ha dichiarato che *l'articolo 4, paragrafo 3, TUE nonché gli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva*



2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, interpretata nel senso che un imprenditore in stato di insolvenza può presentare a un giudice una domanda di apertura di una procedura di concordato preventivo, al fine di saldare i propri debiti mediante la liquidazione del suo patrimonio, con la quale proponga di pagare solo parzialmente un debito dell'imposta sul valore aggiunto attestando, sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente, che tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento.

Si sono, a questo punto, maturati i tempi per un ripensamento generale da parte della Cassazione che è puntualmente intervenuto con la sentenza delle Sezioni Unite civili n. 26988 del 27 dicembre 2016, replicata da Sezioni Unite civili, sentenza n. 760 del 13 gennaio 2017.

Osservano ora le Sezioni Unite: *"nell'ambito della disciplina speciale del concordato con transazione fiscale, la infalciabilità del credito IVA rappresenta un'eccezione alla regola della falciabilità dei crediti privilegiati anche tributari. Ma questa eccezione non può estendersi automaticamente oltre l'ambito di applicazione della disciplina speciale di cui è inclusa, come dimostra il fatto che la sua applicazione al procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento ne ha richiesto l'espressa previsione nella L. 27 gennaio 2012, n. 3, art. 7. E' un argomento retoricamente efficace, ma logicamente scorretto, quello che presume di applicazione "universale" una norma qualificata eccezionale solo perché prevede un'eccezione nell'ambito di una disciplina di per sé speciale."*

Secondo l'arresto delle Sezioni Unite il concordato con transazione fiscale è dunque una speciale figura di concordato preventivo, sia perché viene in rilievo solo quando vi siano debiti tributari, sia perché, anche in presenza di debiti tributari, è possibile un concordato preventivo senza transazione fiscale.



Il precedente approccio sostanzialistico viene depotenziato per la considerazione che *l'assunto rivela immediatamente la fragilità delle sue basi, se si consideri la nota relatività della distinzione tra norme processuali e norme sostanziali.*

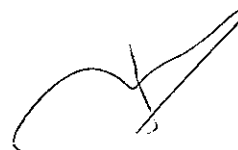
Per altro, si aggiunge, *processuale o sostanziale che sia, infatti, la regola dell'infalciabilità del credito IVA è inclusa nella disciplina speciale del concordato preventivo con transazione fiscale. E non si può pretendere di estenderla ai casi regolati dalla disciplina generale del concordato preventivo senza transazione.*

L'intervento delle Sezioni Unite si è concluso con l'enunciazione del seguente principio di diritto:

“la previsione dell'infalciabilità del credito IVA di cui all'articolo 182 ter L.F. trova applicazione solo nell'ipotesi di proposta di concordato accompagnata da una transazione fiscale”.

IL CASO.it

Rappresenta a questo punto un vero e proprio *coup d'état* e la presoché contemporanea riscrittura dell'art. 182-ter ad opera della legge di bilancio 2017 (L. n. 103, comma 81, della legge 11 dicembre 2016, n. 232), che ora così esordisce: *“Con il piano di cui all'articolo 160 il debitore, esclusivamente mediante proposta presentata ai sensi del presente articolo, può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, se il piano ne prevede 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 ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d).”*



Come si vede, risulta capovolto il rapporto di specialità intercorrente tra la disciplina del concordato semplice e la disciplina del concordato con transazione fiscale. Il principio enunciato dalle Sezioni Unite secondo cui “la previsione dell’*infalciabilità* del credito IVA di cui all’articolo 182-ter l.f. trova applicazione *solo* nell’ipotesi di proposta di concordato accompagnata da una transazione fiscale” risulta trasformato nel suo esatto contrario: “la previsione di *falciabilità* del credito IVA di cui all’articolo 182-ter l.f. trova applicazione *solo* nell’ipotesi di proposta di concordato accompagnata da una transazione fiscale”. Tanto in forza dell’avverbio “esclusivamente” che segna i confini operativi dell’istituto.

Difficile dire se la tormentata vicenda dell’IVA concordataria sia giunta al suo epilogo perché sullo sfondo restano delle opacità.

Il criterio selettivo di accesso alla falciatura consentita dall’art. 182-ter è quella prevista in generale per i creditori privilegiati, tipizzata dall’art. 160 co. 2 l.f. (“*se il piano ne prevede 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 merito attribuibile ai beni sui quali sussiste la causa di privilegio, indicato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all’articolo 67, terzo comma, lettera d*”).

Questa impostazione sembra trovare una qualche corrispondenza (forse solo apparente) nel percorso motivazionale della sentenza n. 26988 del 2016 le Sezioni Unite della Cassazione, ma è discutibile che si ponga in sintonia con la decisione del 7 aprile 2016 della Corte di giustizia dell’Unione Europea.

Sembra, in altri termini, legittima la domanda se il riscritto art. 182-ter, parificando il credito erariale per l’IVA a qualsiasi altro credito privilegiato, sia rispettoso degli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva IVA nonché dall’articolo 4, paragrafo 3, TUE secondo i quali gli Stati membri hanno l’obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative



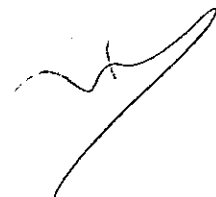
atte a garantire il prelievo integrale dell'IVA nel loro territorio (sentenze Commissione/Italia, C 132/06, EU:C:2008:412, punto 37; Belvedere Costruzioni, C 500/10, EU:C:2012:186, punto 20; Åkerberg Fransson, C 617/10, EU:C:2013:105, punto 25, e WebMindLicenses, C 419/14, EU:C:2015:832, punto 41), seppure nella lettura più flessibile data dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea.

La risposta, come da ultimo si vedrà, potrebbe aprire la strada al mantenimento del rapporto di specialità intercorrente tra la disciplina del concordato semplice e la disciplina del concordato con transazione fiscale così come delineato dalle Sezioni Unite della Cassazione.

IVA e sovraindebitamento

Il trattamento dell'IVA limitato alla sola dilazione di pagamento così come previsto dal primo comma dell'art. 7 L. 3/2012 ("In ogni caso, con riguardo ai tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, il piano può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento") richiama alla lettera l'antiga disposizione contenuta all'art. 182-ter del testo anteriore, ma modificata di cui alla legge di bilancio 2017. La duplicazione normativa era da intendersi quale segno di autonomia fra le due procedure e, in particolare, della impossibilità di estensione automatica della regola di cui all'art. 182-ter al sovraindebitamento (sul punto le Sezioni Unite 2016 hanno rilevato che l'applicazione della regola concordataria *al procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento ne ha richiesto l'espressa previsione nella L. 27 gennaio 2012, n. 3, art. 7).*

Per altro, l'espressa previsione contenuta nella L. 3/12 era considerata dalla interpretazione favorevole alla infalciabilità dell'IVA concordataria quale argomento decisivo, anche per escludere possibili questioni di legittimità costituzionale, per cui tale interpretazione finiva per essere qualificabile come costituzionalmente orientata. Ma dopo l'apertura di cui al



novellato art. 182-ter, la questione di legittimità costituzionale (sotto il profilo dell'art. 3 Cost.) potrebbe riproporsi ancorché in modo rovesciato, così come prospettato dalla ricorrente..

Per quale ragione l'imprenditore sottosoglia rispetto ai parametri di cui all'art. 1 l.f. o l'imprenditore agricolo (salvo per questi l'accesso agli AdR) o il professionista non possono accedere alla possibilità di pagamento non integrale dell'IVA, quando tale possibilità è concessa all'imprenditore fallibile? L'istituto della transazione fiscale è estraneo, infatti, alla procedura di sovraindebitamento e, del resto, l'art. 182-ter (nella precedente, come nella attuale formulazione) esordisce con il riferimento al "piano di cui all'art. 160".

Escluso, dunque, che l'art. 182-ter possa giocare un qualche ruolo all'interno della procedura di accordo ex art. 7 L.3/12, ne consegue un diretto impatto -- tutto da verificare - della sentenza del 7 aprile 2016 della Corte di Giustizia UE con il contesto normativo del sovraindebitamento ed, in particolare, con le disposizioni in tema di IVA.

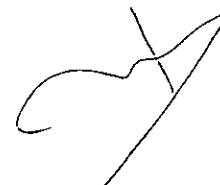
E', dunque, necessario esaminare più da vicino la sentenza della Corte.

IL CASO.it

La sentenza del 7 aprile 2016 della Corte di Giustizia UE.

Dagli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva IVA nonché dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE deriva che gli Stati membri hanno l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative atte a garantire il prelievo integrale dell'IVA nel loro territorio (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).

Tuttavia la Corte ha ritenuto che "l'ammissione di un pagamento parziale di un credito IVA, da parte di un imprenditore in stato d'insolvenza, nell'ambito di una procedura di concordato preventivo" non contrasta con gli obblighi degli Stati membri di garantire il prelievo integrale



dell'IVA sul territorio nonché con la necessità di assicurare la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione perché la procedura di concordato preventivo prevista dalla normativa italiana consente allo Stato membro interessato di accertare se, "a causa dello stato di insolvenza dell'imprenditore, non possa recuperare il proprio credito IVA in misura maggiore".

La falciatura del credito IVA, infatti, non costituisce in questo caso una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'IVA perché la procedura concorsuale "è soggetta a presupposti di applicazione rigorosi, allo scopo di offrire garanzie per quanto concerne, in particolare, il recupero dei crediti privilegiati e pertanto dei crediti IVA".

Appare evidente che le conclusioni cui perviene la Corte di Giustizia - che conferma in linea di principio la regola di intransigenza ma al contempo la relativizza in virtù dell'obbligo per gli Stati membri di garantire una *riscossione effettiva* delle risorse proprie dell'Unione ovvero

il miglior risultato in concreto possibile - devono trovare applicazione in qualsiasi procedura concorsuale nella quale sia accertata l'insolvenza del patrimonio del debitore purché la procedura preveda serie garanzie procedurali quali "l'istituzione di un esperto indipendente"

che confermi che il credito IVA non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di fallimento del debitore; la possibilità di voto contrario da parte allo Stato membro interessato che non concordi con le conclusioni dell'esperto indipendente; la successiva possibilità di una opposizione che solleciti il controllo giurisdizionale.

Come si vede, si tratta di cautele che si rinvengono tanto nel concordato ex art. 160 l.f., quanto nel *piccolo concordato* ex art. 7 l. 3/2012, con la conseguenza che il trattamento dell'IVA nella procedura di sovraindebitamento risente in modo diretto (ovvero senza il velo di una norma analoga a quella del novellato art. 182-ter) della pronuncia della Corte di Giustizia e della interpretazione che ne deriva dei principi contenuti negli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva IVA nonché dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE.

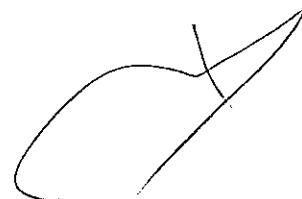


La regola eurocomunitaria **espresa** è che gli Stati membri hanno l'obbligo di garantire il prelievo integrale dell'IVA sul territorio; la regola eurocomunitaria **implicita** e derivata è che gli Stati membri, ove non sia possibile il prelievo integrale, possono/devono garantire il *miglior prelievo possibile* per come accertato nell'ambito di un procedimento sottoposto a controllo giurisdizionale e nell'ambito del quale sia garantita la possibilità di voto e di opposizione allo Stato membro. La seconda regola appare come declinazione dello stesso principio espresso nella prima, trattandosi pur sempre di garantire una *riscossione effettiva* delle risorse proprie dell'Unione.

Occorre a questo punto evitare un possibile equivoco (di cui sembra esservi traccia nella novellazione dell'art. 182-ter) in ordine al contenuto della verifica legittimante la falcidia dell'IVA.

Il criterio selettivo di accesso a tale possibilità è individuato dalla Corte di giustizia nella **migliore soddisfazione del credito** rispetto alla alternativa liquidatoria (fallimentare ma anche quella ex art. 14 (ex art. 3/12) che non si esaurisce affatto nell'accettazione di incapacità dei beni sui quali sussiste la causa di prelazione essendo tale accertamento, nell'ottica della Corte, un aspetto (insieme al diritto di voto e alla possibilità di opposizione con conseguente controllo giurisdizionale) della necessaria serietà del procedimento di verifica della impossibilità di migliore sorte alternativa del credito (in questo senso anche le Sezioni Unite 2016 che hanno osservato come la Corte di giustizia dell'Unione europea abbia ritenuto possibile la falcidiabilità del credito IVA in sede di concordato preventivo, *in ragione della serietà del procedimento destinato a verificare l'impossibilità di una migliore soddisfazione della pretesa tributaria in caso di fallimento*).

Evocare in via esclusiva la clausola di accesso generalmente prevista dal comma II dell'art. 160 l.f. (così l'art. 182-ter nel testo vigente) significa, invece, trattare l'IVA alla stregua di qualsivoglia credito privilegiato e, dunque, ignorare la sua *specificità alla stregua del*



principio primario ed esplicito di cui agli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva IVA nonché dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE.

Significa, in buona sostanza, confondere *i mezzi* di controllo sulla valorizzazione massima possibile del credito (serietà del procedimento concorsuale all'interno del quale si realizza la fattispecie della falcidia dell'IVA) con l'*oggetto* del controllo della sussistenza della clausola di legittimazione che è la convenienza del trattamento in sede di ristrutturazione consensuale, non già l'incapienza dei beni che ne è il presupposto necessario, ma non esclusivo.

E' evidente che ove si ravvisi una capienza dei beni sui quali sussiste la causa di prelazione (in misura superiore alla quota non falcidiata) non potrà mai ipotizzarsi la migliore soddisfazione in sede alternativa a quella liquidatoria, ma non è sempre vero il contrario.

Si tratta di due criteri di norma coincidenti, ma non sempre tali.

Giova rammentare, ad esempio, che il comma I dell'art. 172 l.f. prevede che nella relazione il C.G. deve illustrare le utilità che, in caso di fallimento, possono essere apportate dalle azioni risarcitorie recuperatorie revocatorie che potrebbero essere promosse nei confronti di terzi. La disposizione rende esplicita l'autonomia del controllo di convenienza rispetto a quello di incapienza, rendendo non implausibile una successiva valutazione di inammissibilità della falcidia sulla base degli accertamenti del C.G. contenuti nella relazione ex art. 172 (analoga valenza potrebbe attribuirsi alla relazione definitiva dell'O.C.C. ai sensi del comma I dell'art. 12 L. 3/12).

Sentenza della Corte di giustizia UE e interpretazione conforme

Se il senso della sentenza del 7 aprile 2016 della Corte di Giustizia UE è quello sopra delineato, deve ora valutarsi quali ne siano gli effetti nella presente materia, rammentando il principio della prevalenza del diritto comunitario su quello interno il che vale, dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, anche nei rapporti tra norme dell'Unione europea e norme



degli Stati membri. Nella dichiarazione n. 17 allegata all'atto finale della Conferenza di Lisbona firmato il 13.12.2007 si "ricorda che, per giurisprudenza costante della Corte di giustizia dell'Unione europea, i Trattati e il diritto adottato dall'Unione sulla base dei Trattati prevalgono sul diritto degli Stati membri alle condizioni stabilite dalla summenzionata giurisprudenza".

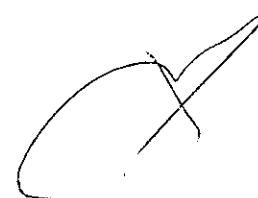
La Corte di giustizia nella sentenza *Costa* (CGUE, Costa), ribadendo i principi già affermati nella sentenza *Van Gend en Loos*, ne ha tratto la conseguenza che una normativa nazionale incompatibile con il diritto comunitario è del tutto priva di efficacia anche se successiva.

La stessa Corte costituzionale, sviluppando il principio della separazione dei due ordinamenti già contenuto in precedenti pronunce, ha riconosciuto che l'ordinamento comunitario e l'ordinamento nazionale sono autonomi e distinti, pur se coordinati tramite una precisa articolazione di competenze. Ne consegue che, laddove vi sia competenza comunitaria in base

al Trattato, i giudici comuni e pubblici amministrativi a fronte di una normativa interna incompatibile con il diritto comunitario, direttamente applicabile o dotato di effetti diretti, dovranno procedere senza bisogno all'applicazione di quest'ultima e alla non applicazione della norma interna (Corte cost., 8.6.1984, n. 170, sentenza *Granital*).

In parallelo è stata enunciazione costante, da parte della giurisprudenza dell'Unione europea, quella dell'obbligo per il giudice nazionale di far ricorso a tutte le risorse ermeneutiche disponibili al fine di conseguire il risultato voluto dall'ordinamento dell'Unione europea, contribuendo all'adeguamento dell'ordinamento interno all'ordinamento sovranazionale ed alla realizzazione del processo di integrazione interordinamentale.

Il criterio di esegesi dell'interpretazione conforme attua quel processo di comunitarizzazione del diritto interno che vede l'attività delle giurisdizioni nazionali finalizzata a garantire l'uniforme applicazione del diritto europeo nell'ambito dell'Unione europea.



E poiché nel tema in esame viene anche in considerazione la direttiva IVA (articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273), giova rammentare che la Corte ha riconosciuto in capo al giudice nazionale l'obbligo di interpretare il diritto interno in modo conforme al contenuto precettivo della direttiva. Le decisioni che consacrano l'obbligo d'interpretazione conforme ripropongono, infatti, nella parte motiva il seguente passaggio: "l'obbligo degli Stati membri, derivante da una direttiva, di conseguire il risultato da questa contemplato, come pure l'obbligo loro imposto dall'art. 5 del Trattato, di adottare tutti i provvedimenti generali o particolari atti a garantire l'adempimento di tale obbligo, valgono per tutti gli organi degli Stati membri, ivi compresi, nell'ambito di loro competenza, quelli giurisdizionali. Ne consegue che nell'applicare il diritto nazionale, il giudice nazionale deve interpretare il proprio diritto nazionale alla luce della lettera e dello scopo della direttiva onde conseguire il risultato contemplato dall'art. 189, terzo comma" (CGUE, 27.6.2000, cause riunite C-240/98-

C-244/98, *Océano Grupo Editorial e Salvat Editores*; CGUE, 23.10.2003, causa C-408/01, *Adidas-Salomon e Adidas-Benelux*; CGUE, 9.11.2003, causa C-121/00, *Commissione c. Repubblica italiana*)

IL CASO.it

In definitiva, anche in caso di mancanza di efficacia diretta, la norma sovranazionale può comunque rivestire, nei sistemi giuridici nazionali, un valore precettivo indiretto che si realizza attraverso l'obbligo di esegesi conforme, il quale impone al giudice di interpretare le disposizioni nazionali in conformità al diritto dell'Unione europea, anche se questo non è direttamente applicabile.

Fra le possibili interpretazioni della norma rilevante nel caso concreto, il giudice deve prediligere quella conforme alle prescrizioni del diritto dell'Unione europea e, nel caso di specie, dei principi comunitari in materia di IVA così come declinati nella sentenza del 7 aprile 2016 della Corte di Giustizia UE, che di essi fornisce, per così dire, "interpretazione autentica".

In modo ancor più drastico, con il caso *Mangold* (CGUE, 22.11. 2005, causa C-144/04) la Corte è andata oltre i confini dell'interpretazione conforme ed ha aperto la via alla *non applicazione* della norma interna.

Conclusioni in tema di trattamento concorsuale dell'IVA

In conformità con la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE e della Corte costituzionale, la disposizione contenuta nell'art. 7, co. I, terzo periodo, della L. 3/2012, potrebbe legittimamente essere disapplicata se ritenuta incompatibile con i principi di cui agli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva IVA nonché all'articolo 4, paragrafo 3, TUE, così come esplicitati dalla sentenza del 7 aprile 2016 della Corte di Giustizia UE.

E', tuttavia, opinione di questo giudice che si possa percorrere utilmente la *strada alternativa della interpretazione conforme* al diritto dell'Unione europea, facendo salva la operatività della norma purché con esso armonizzata.

Può allora ritenersi che l'art. 7 (così come l'art. 182-ter nella versione anteriore a quella ora vigente) si limiti a replicare, in modo affatto neutrale, la regola eur-comunitaria e, pressa secondo la quale gli Stati membri hanno l'obbligo di garantire il prelievo integrale dell'IVA sul territorio ai sensi degli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva IVA nonché dell'articolo 4, paragrafo 3, TUE.

Così come nella normativa comunitaria non è esplicitata la regola derivata (per l'appunto, implicita) secondo cui gli Stati membri, ove non sia possibile il prelievo integrale, possono/devono garantire il *miglior prelievo possibile* per come accertato nell'ambito di un procedimento sottoposto a controllo giurisdizionale e nell'ambito del quale sia garantita la possibilità di voto e di opposizione del creditore, ugualmente è a dirsi in riferimento alla regola sull'IVA contenuta nell'art. 7.

L'interpretazione conforme (alla luce della sentenza del 7 aprile 2016 della Corte di Giustizia UE) consente di ritenere che il divieto di falcidia dell'IVA previsto dalla norma sull'accordo



del sovraindebitato faccia implicitamente salva l'ipotesi che la proposta preveda un trattamento migliore rispetto a quello consentito dalla alternativa liquidatoria di cui all'art. 14-ter, *esprimendo così la regola generale rispetto alla quale l'eccezione deve ritenersi non esclusa, ma implicita.*

Ciò potrà verificarsi tutte le volte in cui intervenga per il pagamento di una quota del credito IVA (e dei creditori chirografari se esistenti) un apporto finanziario esterno, non ipotizzabile nel caso di liquidazione, per cui diventi possibile il giudizio positivo in ordine al trattamento migliore nell'ambito della procedura consensuale, in assenza di maggiori incrementi (o decrementi dell'indebitamento riconosciuto) tipicamente riconducibili alla fase liquidatoria.

Sotto altro profilo, si può notare che il terzo periodo del primo comma dell'art. 7 esordisce con l'espressione "in ogni caso" che si collega con la regola sul pagamento non integrale dei creditori privilegiati all'interno della quale pare espressa la previsione della sola dilazione dell'IVA, lasciando spazio positivo ad una diversa regola, come quella del trattamento migliore rispetto alla alternativa liquidatoria, seguita dall'apporto di finanzia esterno.

Tale considerazione appare particolarmente significativa in tema di concordato preventivo e di valutazione dell'ambito applicativo del nuovo art. 182-ter che, per quanto prima osservato, adotta un criterio selettivo (la incapacienza dei beni soggetti a prelazione) più angusto e dissonante rispetto a quello inteso dalla sentenza del 7 aprile 2016 della Corte di Giustizia UE.

Anche al fine di evitare nuove censure a livello comunitario, adottando una interpretazione conforme ai principi UE, sembra sostenibile ipotizzare il mantenimento di un doppio binario così strutturato:

- a) la transazione fiscale sarebbe l'unica via percorribile dal debitore (con ciò dando significato all'avverbio "esclusivamente" di cui all'*incipit* dell'art. 182-ter) che intendesse proporre una falcidia dell'IVA nei limiti della capienza dei beni e cioè solo



dimostrando che la falcidia proposta non è deteriore in relazione alla valutazione dei beni oggetto di prelazione;

b) ma anche nel concordato semplice (senza transazione fiscale) sarebbe sempre ammissibile una falcidia IVA, purché modulata in conformità con i principi comunitari e, dunque, da valutarsi in riferimento al diverso (e più severo) filtro della convenienza della proposta rispetto alla alternativa liquidatoria, come indicato dalla sentenza della Corte di Giustizia UE del 7 aprile 2016.

Tale interpretazione riporterebbe la questione IVA all'interno della normale dinamica concordataria restaurando quel rapporto di specialità intercorrente tra la disciplina del concordato semplice e la disciplina del concordato con transazione fiscale così come delineato dalle Sezioni Unite della Cassazione del 2016.

Dal compenso delle argomentazioni svolte deriva che la presente proposta deve ritenersi ammissibile anche sotto il specifico profilo sanzionatorio. Nel caso di specie, infatti, la mancanza dell'attestazione dell'O.C. di convenienza dei beni oggetto del privilegio generale di cui all'art. 2752, co. 2, c.c., la attestazione di maggiore convenienza dell'accordo rispetto alla alternativa liquidatoria, la ragionevolezza di tale conclusione considerando la nuova finanza costituita dall'apporto del terzo.

p.q.m.

visti gli artt. 10, 11 e 12 L. 3/12,

fissa per la comparizione delle parti dinanzi a sé l'udienza 6.7.2017 ore 12,45 presso il Tribunale di Pistoia, Palazzo San Mercuriale, via XXVII aprile;

dispone che a cura del professionista nominato sia data comunicazione della proposta e del presente decreto a tutti i creditori entro il 20.5.2017 con termine ai creditori per la manifestazione delle loro dichiarazioni di consenso/dissenso fino al 5.6.2017;



dispone che alla scadenza del termine per la manifestazione dei voti il professionista nominato provveda tempestivamente agli adempimenti di cui all'art. 12, co. 1 L 3/12, al fine di inviare a questo giudice la relazione sui voti, le eventuali contestazione e l'attestazione definitiva di fattibilità entro il 3.7.2017;

dispone che la proposta e il decreto di fissazione dell'udienza siano pubblicati sul sito www.procedure.it, a cura del professionista nominato;

dispone che, sino al momento in cui il provvedimento di omologazione non diventi definitivo, non possono, sotto pena di nullità, essere iniziate o proseguite azioni esecutive individuali, né disposti sequestri conservativi né acquistati diritti di prelazione sul patrimonio del debitore che ha presentato la proposta di accordo, da parte di creditori aventi titolo o causa anteriore.

manda alla Cancelleria per gli adempimenti di competenza.

Invita l'OCC a depositare la documentazione relativa alla presentazione della proposta all'agente della riscossione e agli uffici fiscali ex art. 9 comma 1, terzo periodo L. 3/2012.

Pistoia, 26.4.2017

IL CASO.it

Il Giudice Delegato
Dott. Raffaele D'Amora



IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Cinzia CAMERA